

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ ТА НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

На правах рукопису

ДОВБУШ АНДРІЙ ВАСИЛЬОВИЧ

УДК 657.221:657.633:631.16

**ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ
У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ
(на прикладі господарств Тернопільської області)**

08.06.04. – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник –
завідувач кафедри обліку, аналізу
та аудиту в АПК
доктор економічних наук, професор
Лінник Володимир Григорович

Київ - 2006

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ФЕРМЕРСЬКІ ГОСПОДАРСТВА ТА ЇХ МІСЦЕ В АГРОПРОМИСЛОВОМУ КОМПЛЕКСІ	9
1.1. Роль і значення фермерських господарств у розвитку аграрної економіки	9
1.2. Види фермерських господарств та їх вплив на побудову обліку	23
Висновки до першого розділу	46
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ	49
2.1. Облік засобів виробництва та їх джерел	48
2.2. Облік процесів виробництва і реалізації	71
2.3. Формування та облік фінансових результатів	89
2.4. Звітність фермерських господарств	106
Висновки до другого розділу	126
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ	129
3.1. Теоретичні аспекти внутрішньогосподарського контролю ...	129
3.2. Організація контролю за фінансовим станом	143
3.3. Використання комп'ютерних технологій ведення обліку і контролю у фермерських господарствах	155
Висновки до третього розділу	171
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	174
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	178
ДОДАТКИ	197

ВСТУП

Сьогодні всі сфери економічного життя України, характеризуються докорінним реформуванням. Ефективність проведених реформ досягається за умови паралельного і логічного взаємозв'язку при їх здійсненні у всіх складових економічних підсистемах.

Актуальність теми. Необхідність створення умов для пріоритетного розвитку агропромислового комплексу та підсилення соціальної орієнтованості аграрної політики зумовлюється винятковою значущістю галузі в національній економіці України, в житті людини і суспільства, а також незамінністю вироблюваної в сільському господарстві продукції і потребою відродження селянства як носія національної культури і моралі, як господаря на землі. На досягнення цього спрямований Закон України „Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року” № 2982 – IV, прийнятий 18 жовтня 2005 року, виконання якого сприятиме зміцненню продовольчої безпеки держави збільшенню кількості робочих місць, підвищенню рівня доходів сільського населення не нижче від середнього рівня в інших галузях економіки та підсиленню економічної доцільності національного виробництва. Оскільки сам аграрно-промисловий комплекс складає вагомую частку економіки України, його подальший розвиток є важливою загальнодержавною справою.

Реформування сільськогосподарських підприємств зумовило появу різних організаційно-правових форм господарювання, серед яких важливе місце належить фермерським господарствам. Вони мають ряд особливостей у формуванні засобів, капіталу, в розподілі одержаних результатів, у системі управління та організації бухгалтерського обліку і контролю.

Дослідженням різнопланових проблем організації бухгалтерського обліку і контролю в нових умовах господарювання присвячені роботи ряду вчених-економістів: Ф.Ф. Бутинця, П.І. Гайдуцького, М.Я. Дем'яненка, Г.Г. Кірейцева, М.М. Коцупатрого, В.Г. Лінника, Є.В. Мниха, В.Б. Моссаковського, М.Ф. Огійчука, В.М. Пархоменка, В.В. Сопка, Л.К.Сука, Н.М. Ткаченко, П.Я. Хомина, В.М. Жука, Л.С. Шатківської, В.М. Мурашка, В.О. Шевчука та

інших авторів, які зробили значний внесок у розробку теорії і практики обліку та контролю діяльності нових форм господарювання в сільському господарстві.

Проте більшість питань, які стосуються організації та порядку ведення бухгалтерського обліку і контролю у фермерських господарствах, до цього часу залишаються дискусійними, а прийняті рекомендації носять тимчасовий характер. Тому в дисертації досліджується порядок організації обліку і контролю у фермерських господарствах з урахуванням обсягу їх діяльності, особливостей технології та організації виробництва, умов постачання ресурсів та збуту сільськогосподарської продукції, порядку визначення фінансових результатів і складання звітності, виходячи із сучасних умов та перспектив розвитку цієї форми господарювання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження проводилося згідно з планом науково-дослідної роботи кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана за темою „Удосконалення обліку і контролю в галузях агропромислового комплексу” (номер Державної реєстрації 0101V002947). Роль автора у виконанні науково-дослідних робіт полягає в обґрунтуванні проблем організації та функціонування системи обліку і контролю господарської діяльності фермерських господарств, а також у розробці пропозицій щодо вдосконалення системи обліку і методики контролю, а також рекомендацій по їх упровадженню.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційної роботи полягає у дослідженні теоретичних положень та фактичного стану побудови обліку і контролю у фермерських господарствах та розробці науково обґрунтованих методичних і практичних рекомендацій щодо їх подальшого вдосконалення.

Для досягнення поставленої мети в науковому дослідженні вирішуються такі завдання:

- дослідити роль і значення фермерських господарств у сучасному розвитку аграрної економіки;

- вивчити і обґрунтувати види фермерських господарств та визначити особливості побудови бухгалтерського обліку і контролю в них;
- дослідити організаційно-методичні та нормативно-правові положення і підходи щодо організації бухгалтерського обліку в умовах приватних сільськогосподарських підприємств;
- обґрунтувати і визначити можливості використання у фермерських господарствах різних методів формування фінансових результатів;
- узагальнити і систематизувати практичний досвід внутрішньогосподарського контролю у фермерських господарствах та запропонувати теоретичні аспекти вирішення нагальних питань;
- внести і обґрунтувати пропозиції щодо організації внутрішньогосподарського контролю за використанням виробничих ресурсів та формуванням фінансових результатів;
- проаналізувати систему забезпечення комп'ютерними технологіями облікового і контрольного процесів у фермерських господарствах.

Об'єктом дослідження є діяльність фермерських господарств. Поглиблені дослідження здійснювалися на прикладі фермерських господарств Тернопільської області.

Предметом дослідження є організація та методика бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю діяльності фермерських господарств.

Методи дослідження. Методологічними засадами дисертаційного дослідження стали положення діалектичного методу щодо пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх взаємозв'язку.

При вирішенні поставлених перед дослідженням завдань, були застосовані такі загальнонаукові методи: системний підхід до об'єкта дослідження; абстрактно-логічний метод; елементи дедукції та індукції; спостереження і групування даних; метод порівняння; графічний метод; узагальнення теоретичного і фактичного матеріалу; монографічний метод;

а також спеціальні методи дослідження: розрахунково-варіантний, моделювання, метод експертних оцінок, анкетування.

Теоретичною та методологічною основою дисертаційного дослідження стали законодавчі акти, нормативно-правові документи та галузеві методичні рекомендації з питань обліку і контролю на аграрних підприємствах, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, офіційна інформація органів державної статистики, дані обліку та звітності фермерських господарств Тернопільської області, а також результати власних спостережень, досліджень і публікацій автора.

Наукова новизна одержаних результатів. Відповідно до поставленої мети і завдань дослідження в дисертації містяться нові науково обґрунтовані рекомендації та пропозиції, які є особистим внеском автора.

Основними положеннями, що виносяться на захист і складають наукову новизну, є:

Вперше:

- запропоновано максимально спрощену методику бухгалтерського обліку в господарствах, де виробництво здійснюється лише фермером та членами його родини без застосування документів на списання виробничих ресурсів, що в свою чергу раціоналізує як ведення обліку, так і здійснення контролю;
- обґрунтовано принципові відмінності в ступенях деталізації бухгалтерського обліку в різних видах фермерських господарств, залежно від обсягів їх діяльності та чисельності працюючих.

Набули подальшого розвитку:

- пропозиції, що підкреслюють доцільність нарахування амортизації на продуктивну худобу, а це дасть можливість більш повно і обґрунтовано відобразити формування витрат і цін та нагромаджувати джерела відтворення основного стада;
- рекомендації щодо забезпечення внутрішньогосподарського контролю за використанням виробничих ресурсів, зокрема: пального, запасних частин, добрив, отрутохімікатів, насіння та

кормів, які складають більше половини загальних витрат фермерських господарств;

- трактування порядку визначення та відображення в обліку фінансових результатів різних видів фермерських господарств як кінцевої мети їх діяльності.

Удосконалено:

- існуючий підхід стосовно деталізації обліку витрат на виробництво, виходу продукції та її реалізації;
- рекомендації щодо комп'ютерної технології бухгалтерського обліку і контролю витрат, виходу продукції та її реалізації залежно від виду фермерських господарств.

Практичне значення одержаних результатів. Основні результати дослідження сприяють підвищенню достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, посиленню оперативності та аналітичності облікової інформації, виявленню і використанню внутрішніх резервів фермерських господарств для збільшення обсягів виробництва та зниження рівня витрат.

Результати дисертаційного дослідження щодо вдосконалення обліку виробництва сільськогосподарської продукції впроваджені в практику діяльності фермерських господарств Чортківського та Гусятинського районів Тернопільської області, зокрема: Управління сільського господарства і продовольства Чортківської районної державної адміністрації Тернопільської області (довідка № 620 від 10.12.2003р.); селянського (фермерського) науково-виробничого господарства „Коваль” (довідка № 159 від 10.11.2004р.); селянського (фермерського) господарства „Кривчик” (довідка № 23 від 5.02.2005р.); селянського (фермерського) науково-виробничого господарства „Мрія” (довідка № 193 від 8.10.2005р.); а також головного Управління сільського господарства і продовольства Тернопільської обласної державної адміністрації (довідка № 10-4/25-169 від 24.10.2005р.).

Одержані результати роботи використовуються також у навчальному процесі кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК Київського національного

економічного університету імені Вадима Гетьмана при викладанні дисциплін „Організація обліку у фермерських господарствах” та „Внутрішньогосподарський контроль” (довідка від 29.09.2005р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в дисертації, виконані автором особисто. Їх використання в практичній роботі сприятиме підвищенню ефективності організації бухгалтерського обліку і контролю у фермерських господарствах.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження, що містяться в дисертації, були оприлюднені у доповідях і одержали позитивну оцінку на двох наукових та науково-практичних конференціях: міжнародній науковій конференції студентів і молодих вчених „Фінансовий та банківський менеджмент: досвід та проблеми” (м. Донецьк, 2003 р.); міжнародній науково-практичній конференції „Удосконалення економічного механізму функціонування аграрних підприємств в умовах невизначеності” (м. Київ, 2004р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано у фахових журналах, збірниках наукових праць та матеріалах науково-практичних конференцій 10 наукових праць загальним обсягом 2,58 д. а., які відображають основні наукові результати дисертації і відповідають вимогам ВАК України. З них 8 праць опубліковано у фахових виданнях (2,25 д. а.), 2 – в інших виданнях та матеріалах конференцій (0,33 д. а.).

РОЗДІЛ 1

ФЕРМЕРСЬКІ ГОСПОДАРСТВА ТА ЇХ МІСЦЕ В АГРОПРОМИСЛОВОМУ КОМПЛЕКСІ

1.1. Роль і значення фермерських господарств у розвитку аграрної економіки

Основним завданням аграрного сектора економіки, було і залишається на сьогодні, забезпечення суспільства продуктами харчування, а промисловості – сировиною. Відтак, від рівня його розвитку, залежить на даний час благополуччя громадян нашої країни, зокрема, успішна діяльність інших важливих галузей народногосподарського комплексу, продовольча безпека держави загалом.

Слід зауважити, що за командно-адміністративної економіки вся діяльність здійснювалась через систему державного контролю і розподілу. Це позбавляло можливості господарствам приймати власні рішення, робити самостійно вибір, виключало можливості творчого продуктивного мислення керівників, викорінювало підприємницькі якості. Можливо, декому такий підхід був досить таки прийнятним та вигідним. Однак він має і зворотний бік, в першу чергу – марнотратство і низьку ефективність виробництва, що швидко стають гальмом у розвитку економіки країни та не забезпечують її конкурентоспроможності порівняно з іншими у світі.

Як наслідок, продукція, що вироблялася в Україні, у декілька разів енергомісткіша, порівняно з іншими розвиненими країнами Європи та світу. Аналогічне становище мало місце і за виходом продукції з одиниці сировини, продуктивністю праці і т.д. Все це „прирікало” українців на низький рівень життя та всі наслідки, що випливають з класичного положення про те, що багатство країни визначається не тим, скільки вона має коштовностей, а тим наскільки вдало вона веде торгівельні операції. Отже, питання досягнення високої ефективності економіки є однією з основних цілей розвитку будь-якої країни, а для України це має життєво необхідне значення [9, с.5].

Відповідно, в кінці минулого тисячоліття в нашій державі повністю проявилися негативні тенденції, у тому числі й в агропромисловому комплексі, що створило передумови для докорінного його реформування, як і загалом – економічних відносин на селі шляхом усунення монопольного становища державної форми власності на засоби виробництва, в тому числі й на сільськогосподарські угіддя [241, с.6].

У ході реформування в аграрному секторі вітчизняної економіки відбулися значні зміни у відносинах власності. Ними започатковано нові підходи до організації виробництва, на засадах приватної власності на засоби виробництва у зв'язку з приватизацією майна [42, с.13]. За нашим переконанням, роздержавлення і приватизація є тими об'єктивними економічними процесами, необхідність проведення яких зумовлюється падінням мотивації до праці нижче суспільного необхідного рівня, виходом інфляції з-під контролю держави, стагнацією виробництва, яка загрожувала продуктивним силам стати на шлях регресивного розвитку. Тому процес становлення основ ринкової економіки в Україні відбувався в умовах значної кризи та падіння рівня виробництва всіх товарів, що дало поштовх до значних структурних перетворень у економіці. Дані процеси є наслідком дії як об'єктивних, так і суб'єктивних факторів. Проте вихід з даного середовища можливий лише за рахунок підвищення ефективності виробництва на основі формування системи незалежних товаровиробників, як у народному господарству в цілому, так і в сільському господарстві – зокрема.

Вся історія розвитку економіки країн ЄС, США, Канади та інших, впевнено довела, що розвиток високоефективної економіки можливий лише на ринкових засадах з частковим державним регулюванням.

Необхідно зазначити, що однією з умов становлення ринкової економіки в Україні, на нашу думку, є земельна реформа, що зумовила економічні перетворення, які спостерігаються в нашій державі на даний час. За останні роки реформування земельних відносин в основному сформовано правове поле і необхідна нормативна база, для подальшого успішного становлення ринкової економіки.

З одного боку, земельна реформа суттєво вплинула на темпи і характер економічних відносин, їх організаційно-правову реструктуризацію, активізацію практичних перетворень в аграрному секторі. З іншого – окреслила велике коло теоретико-методологічних та методичних проблем, які необхідно розглядати на основі набутого практичного досвіду й оперативного впровадження в життя. Реформування земельних відносин – справа багатогранна, складна і потребує дуже виважених кроків, консолідації зусиль вчених, економістів, фахівців різного профілю [50, с.34].

Нові економічні відносини передбачають формування господаря-власника. Саме ефективний господар-власник має стати головною ланкою розвитку товарно-грошових відносин та форм господарювання у створеному сприятливому економічному середовищі.

Тому в Україні вже прийнято ряд кроків у даному напрямку. Перш за все – це зміни в законодавчому забезпеченні, які створюють шлях для розвитку приватного підприємництва. Ними констатовано рівність державної, колективної та приватної форм власності, самостійність у виборі напрямку діяльності, партнерів, каналів і способів реалізації продукції, цін, використання доходів, створення об'єднань і т.д. Закріплена також, можливість виходу з членів КСП, сільськогосподарських кооперативів, асоціацій з індивідуальним майном і земельною часткою (паєм), проводиться приватизація підприємств державної власності. Внаслідок цього з'являються нові форми господарювання, такі як: різного роду товариства, приватні, фермерські та інші сільськогосподарські підприємства [53, с.5].

В Україні в процесі реформування сільськогосподарських підприємств та їх розпаювання окремі наділи, паї громадян, колгоспників розглядали як перспективу окремого фермерського господарства.

Фермерські господарства як і сам термін „фермерство” в більшості держав вживається як напрямок аграрного розвитку, як галузь виробництва під яким розуміють сільськогосподарське виробництво.

Зарубіжний досвід свідчить, що фермерство – один з дієвих шляхів від відродження підприємницької діяльності сільських товаровиробників до

високоєфективного ведення сільськогосподарського виробництва [69, с.32].

Перші кроки незалежності України дали можливість реалізувати право людей на землю з урахуванням вимог Закону України „Про селянське (фермерське) господарство”, від 20 грудня 1990 року, за яким фермерські господарства проявилися як вищий ступінь організації виробництва у приватному секторі економіки, як одна із форм підприємницької діяльності в умовах формування багатоукладної аграрної економіки.

Однак після його застосування, накопичилася низка невирішених питань. Тому 22 червня 1993 року було прийнято Закон України „Про внесення змін і доповнень” до Закону України „Про селянське (фермерське) господарство”, який на той час констатував, що фермерство як форма господарювання на селі одержало своє визнання і право на діяльність. Згідно із Законом, було чітко визначено правові, економічні та соціальні права зазначених господарств, підприємницька діяльність яких ґрунтується на особистій та сімейній праці [185, с.112].

Сьогодні, подальшому розвитку зазначених підприємницьких структур на селі сприяє Закон України „Про фермерське господарство”, від 19 червня 2003 року за № 973-IV. Ним було дозволено передавати у безоплатно у постійне користування до 50 га ріллі та близько 100 га сільськогосподарських угідь. Даний законодавчий документ, спрямований на створення умов для реалізації ініціативи громадян щодо виробництва товарної сільськогосподарської продукції, її переробки та збуту на внутрішньому і зовнішньому ринках, а також регіонального використання й охорони земель фермерських господарств, правового та соціального захисту фермерів України.

Відтак не тільки на практиці, а й у вітчизняній економічній науці розроблене чітке визначення фермерського господарства, як однієї з виробничих форм.

Як вважає Лобас М.Г: „Фермерське господарство – це майновий житлово-господарський комплекс сільськогосподарського призначення, створений окремою особою (сім’єю, групою осіб) на виділеній єдиним масивом земельній ділянці ... з метою ведення сільськогосподарського виробництва в ролі

самостійного товаровиробника, який діє на основі законів і нормативних актів України і є юридичною особою” [106, с.15].

Інший вчений – Охупкін О. пропонує розглядати фермерське господарство як „розмаїття різноманітних організаційних формувань, які розвиваються на основі особистої і сімейної праці, особистої і сімейної форм власності” [155, с.8].

За нашими переконаннями, фермерське господарство – це майновий житлово-господарський комплекс громадян України, які виявили бажання на земельних ділянках, наданих їм відповідно до чинного законодавства для ведення господарської діяльності із створенням юридичної особи, виробляти сільськогосподарську продукцію, займатися її переробкою та реалізацією з метою отримання прибутку.

Крім того, на фермерські господарства поширюється дія інших нормативно-правових актів: Земельного Кодексу України, Законів України: „Про власність”, „Про пріоритетність соціального розвитку села і агропромислового комплексу в народному господарстві України”, „Про колективне сільськогосподарське підприємство”, „Господарський Кодекс України”, „Про плату за землю”, „Про сільськогосподарську кооперацію”, „Про оренду землі”, „Про фіксований сільськогосподарський податок”; Укази Президента України „Про невідкладні заходи по забезпеченню громадян земельними ділянками”, „Про невідкладні заходи щодо прискорення земельної реформи у сфері сільськогосподарського виробництва”, „Про заходи щодо державної підтримки сільськогосподарського виробництва”, Постанова Кабінету Міністрів України „Про додаткові заходи щодо підтримки розвитку особистих підсобних господарств, громадян і фермерських господарств”, Укази Президента України „Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектору економіки” [144, с.703].

Широке теоретичне і правове обґрунтування суті господарств фермерського типу можна зустріти і в світовій науці, в законодавстві тих країн, де вони є організаційною основою аграрної економіки. В більшості випадків наголошується на тому, що ферма є сімейним підприємством, тобто таким, „в

якому робота, необхідна для раціональної організації виробництва, виконується переважно членами сім'ї. ...Сімейне господарство повинно бути в змозі забезпечити всім зайнятим у ньому такий індивідуальний дохід, який достатній для сучасного рівня життя і який, по можливості, відповідає загальному заробітку найманих працівників у інших галузях” [235, с.24].

Виходячи із вище викладеного, основними визначальними рисами фермерського господарства, на нашу думку є:

- форма вільного підприємництва на засадах економічної взаємовигоди;
- переважання приватної власності на засоби виробництва, в тому числі і на землю;
- виробничо-організаційна відособленість, наявність статусу юридичної особи;
- поділ праці виражений не так чітко як у громадському господарстві.

Зокрема, тут в особі керівника господарства маємо поєднання функцій власника, працівника-виконавця і підприємця-комерсанта:

- самовідтворення у виробничому циклі;
- масштаби виробництва і рівень товарності господарства повинні забезпечувати основну масу доходів його членам.

Отже як з'ясувалося, фермерське господарство має широкі права у господарській діяльності: створюється добровільно, самостійно визначає організацію, спеціалізацію і розмір виробництва, на власний розсуд розпоряджається виробленою продукцією, добирає партнерів за економічними зв'язками. Воно має право укладати договори про продаж власної продукції, встановлювати ціни, враховуючи ринкову ситуацію попиту і пропозиції, здійснювати експортно-імпорتنі операції. Ним самостійно вирішуються питання землекористування, використання найманої праці та інші організаційні питання [53, с.5].

Порівняно з підсобними господарствами населення, дані господарства виступають на значно вищому ступені організації виробництва в приватному секторі господарювання. Протягом останнього десятиріччя за рахунок

використання додатково вивільнених земель у процесі їх розпаювання немало підсобних господарств населення за своєю економічною природою наблизилися до фермерських і з часом здатні набути всіх рис фермерського господарства. У період здійснення аграрної реформи мала б посилитися увага суспільства до проблеми пріоритетності інтересів селянства і такої форми їх практичного забезпечення, за якої в кожного селянина з'явилася б можливість реалізувати не тільки загально селянський, а й індивідуальний інтерес. Чим більшою мірою він реалізує власний інтерес, тим значнішою буде соціально-економічна і політична вигода держави [248, с.10].

За даними Державного комітету статистики України, кількість діючих підприємств за організаційно-правовими формами господарювання на кінець 2004 року в сільському господарстві, складала: господарських товариств – 8172; приватних підприємств – 4054; виробничих кооперативів – 1727; фермерських господарств – 42533; державних підприємств – 395; підприємств інших форм господарювання - 1694 одиниць [213, с.168]. Повніше уявлення про частку діючих підприємств за організаційно-правовими формами господарювання, дають дані додатку (див. Додаток А).

З наведених даних видно, що наявність фермерських господарств в Україні порівняно з іншими сільськогосподарськими підприємствами, сягає 72 відсотків. Тому можна підсумувати, що фермерські господарства в даний час, стали рівноправними суб'єктами аграрної економіки, поряд із іншими організаційно-правовими формами господарювання у сільському господарстві. Це є одним із позитивних наслідків здійснення аграрної реформи, яка проводиться нашою державою в аграрному секторі економіки.

Проте за останні десять років на фермерські господарства випало нелегке випробування. При цьому, слід зазначити, що становлення зазначених господарств у нашій державі триває і сьогодні. Більш детально розглянути наявність фермерських господарств по регіонах, пропонуємо на основі таблиці (табл.1.1), яка ґрунтується на звітних даних статистичної звітності.

Динаміка розвитку фермерських господарств в Україні

Регіон	Кількість фермерських господарств						
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2004 у % до 2003
Вінницька	339	846	823	974	1238	1190	96,1
Волинська	321	595	501	528	571	590	103,3
Дніпропетровська	974	2549	2825	3027	3265	3419	104,7
Донецька	1110	2089	2108	2154	2192	2168	98,9
Житомирська	150	310	360	501	596	638	107,0
Закарпатська	389	1054	1400	1454	1420	1377	97,0
Запорізька	474	1695	1973	2191	2387	2512	105,2
Івано-Франківська	451	697	578	632	658	637	96,8
Київська	328	923	1130	1222	1415	1502	106,1
Кіровоградська	632	1792	1921	2216	2451	2596	105,9
Луганська	444	1293	1473	1532	1531	1576	102,9
Львівська	740	1189	1149	1164	1190	1180	99,2
Миколаївська	2134	4981	4191	4260	4373	4504	103,0
Одеська	1623	4095	4571	4867	5393	5830	108,1
Полтавська	380	1343	1311	1393	1477	1531	103,7
Рівненська	129	347	439	495	535	551	103,0
Сумська	144	956	781	797	814	808	99,3
Тернопільська	367	753	686	696	721	741	102,8
Харківська	394	1035	1102	1179	1298	1328	102,3
Херсонська	1195	2783	3021	3013	3080	3100	100,6
Хмельницька	262	522	576	784	1090	1117	102,5
Черкаська	164	509	554	713	879	1011	115,0
Чернівецька	235	629	584	626	633	644	101,7
Чернігівська	292	575	439	475	532	506	95,1
Республіка Крим	710	1218	1388	1535	1860	1986	106,8
Україна	35884	38428	41599	43042	43016	42533	98,9

Так, як нами уже зазначалося на кінець 2004 року в Україні, налічувалося 42533 фермерських господарств. Це на 483 господарства менше, ніж на кінець

2003 року, тобто за роки простежується чітка тенденція до зменшення кількості фермерських господарств.

За даними Держкомзему України на початок 1999 року в користуванні у фермерських господарств знаходилося 292,3 тис. га сільськогосподарських угідь, в тому числі 259,8 тис. га ріллі, а середній розмір одного господарства відповідно 20 га та 18 га), то на початок 2004 року, у їх використанні знаходилося 2921,2 тис. га сільськогосподарських угідь, в тому числі 2688,1 тис. га орних земель, а на одне господарство припадає відповідно 66 і 61 га. Площа земель, що зайнята під даними господарствами, складає приблизно 6,9% від аналогічних угідь в Україні. [208, с.8].

Хоча загалом, по Україні простежується зменшення кількості фермерських господарств, але як видно з таблиці, в таких областях України як: Вінницька, Донецька, Закарпатська, Івано-франківська, Львівська, Сумська та Чернігівська спостерігається зменшення кількості фермерських господарств у 2004 році порівняно з 2003 роком.

Найбільшого розвитку, що є позитивним явищем, фермерство отримало в південних регіонах України – Миколаївській, Одеській, Херсонській областях, а також у Дніпропетровській області, де чисельність фермерських господарств – по 3-6 тис. господарств на область. Тоді як, найменшою – в Рівненській, Чернігівській та Волинській областях – до 0,6 тис. одиниць. При середній площі фермерського господарства в 66 га сільськогосподарських угідь, спостерігаються значні коливання по регіонах – на Півночі, Півдні і Сході України, крім Волинської області ця площа значно вища – 40-120 га, а на Заході України – істотно нижча – 7-30 га.

Однак ця площа для умов України, де переважає рівнинний характер земельних ділянок і вирощуються культури з високим рівнем механізації – значно мала. В європейських країнах доведено переваги великих господарств з розвинутою спеціалізацією над дрібними, що слід врахувати при організації фермерських господарств в Україні [29, с.3].

Однією з головних проблем їх розвитку, за твердженням Гречкосія В.Д., є ефективність використання машинно-тракторного парку. Зокрема він зазначає,

що для забезпечення ефективного використання машинно-тракторного парку, господарства повинні мати площі від 400 до 650 га., в яких є можливість застосувати 3-4 – пільні сівозміни [48, с.37]. Безумовно, оптимальний розмір фермерського господарства значною мірою залежить від його спеціалізації. У цьому плані, на наш погляд, заслуговують на увагу розробки практиків-економістів, якими визначено наступні раціональні розміри фермерських господарств: 300-400 га – для господарств зернового напрямку, 25-50 га – овочевого, 30-60 – плодово-ягідного, 20-50 га – виноградарського [118, с.94].

До важливих проблем сучасного розвитку фермерських господарств, належить приведення його технічного потенціалу у відповідність до умов сьогодення. Повніше уявлення про наявність тракторів та сільськогосподарських машин у фермерських господарствах дають дані таблиці (табл. 1.2.), що ґрунтуються на даних Тернопільського обласного управління статистики.

Таблиця 1.2.

**Наявність тракторів та сільськогосподарських машин
у сільськогосподарських товаровиробників Тернопільської області**

Назва і марки машин	У недержавних с/г підприємствах		У державних с/г підприємствах		У підсобних господарствах		У фермерських господарствах	
	К-сть, шт.	Питома вага, %	К-сть, шт.	Питома вага, %	К-сть, шт.	Питома вага, %	К-сть, шт.	Питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Трактори	6225	67	1935	20	570	7	465	6
Зернозбиральні комбайни	1783	81	169	9	64	2	147	8
Ґрунтообробні машини	7440	76	1058	10	677	8	524	6
Посівні та садильні машини	2895	77	334	9	273	7	279	7
Збиральні машини	587	77	60	8	48	7	67	8
Кормозбиральні комплекси	4602	90	289	5	16	1	153	4
Машини по боротьбі з шкідниками	540	81	45	6	61	9	15	4
Інші с/г машини	705	66	180	17	63	5	108	12

З наведених даних необхідно зазначити, що забезпеченість фермерських господарств тракторами та сільськогосподарськими машинами на початок 2004

року у питомій вазі становить: тракторами на 6%, зернозбиральними комбайнами – 8%, ґрунтообробними машинами – 6%, посівними та садильними машинами на 7%, збиральними машинами – 8%, кормозбиральними комплексами на 4%, машинами по боротьбі з шкідниками та іншими сільськогосподарськими машинами відповідно на 4 і 12 відсотків.

Якщо взяти до уваги той факт, що на початок 2004 року даних господарств в Тернопільській області було зареєстровано 741 одиниць, що в структурі всіх форм власності у сільському господарстві становлять 63,89%, та співставити з вище наведеними кількісними табличними даними впливає висновок, що наявність сільськогосподарської техніки у фермерських господарствах сьогодні є вкрай незадовільною.

Основною причиною наведеної ситуації є те, що основна частина фермерів не має достатньо власного капіталу і належного доступу до кредитів. Крім того, вони ізольовані від існуючої технічної інфраструктури, яка створена в основному поблизу міських населених пунктів.

За цих умов слід зазначити, що стратегічним напрямком розвитку технічної бази фермерських господарств, за нашим переконанням, повинна стати їх співпраця із сільськогосподарськими кооперативами, насамперед з метою придбання та використання дорогих машин, оренди та прокату техніки, їх забезпечення матеріальними ресурсами та кредитування. З даного приводу, на нашу думку, заслуговує на увагу досвід ряду країн світу, де функціонують багатоцільові фермерські кооперативи. Вони найчастіше організовуються з ініціативи уряду і за рахунок державних коштів для виконання державних програм, збирання необхідної інформації, податків і платежів, спрямування субсидій фермерам тощо.

Для визначення ролі і значення фермерських господарств в структурі підприємств агропромислового комплексу, пропонуємо розглянути таблицю 1.3.

Аналізуючи табличні дані, нами встановлено, що виробництво основних видів продукції рослинництва фермерськими господарствами постійно змінюється. Тобто, порівнюючи 2004 рік з 2003 роком збільшення

**Динаміка виробництва основних видів продукції рослинництва
фермерськими господарствами**

(тис. т)

Види культур	Роки					
	2000	2001	2002	2003	2004	2004 у % до 2003
Зернові культури	1256	3222	3484	1551	4148	267
Цукрові буряки	755	1039	1164	1128	1410	125
Соняшник	347	247	440	598	430	72
Картопля	56	62	72	86	90	104
Овочі	83	91	109	132	143	108

виробництва продукції зернових культур піднялося на 167%, цукрових буряків – 25%, картоплі на 4% і овочів – 8%, що є також позитивним явищем, в той час як виробництво соняшнику зменшилося на 28%.

Для більш глибокого вивчення значення даних господарств, пропонуємо розглянути питому вагу фермерських господарств у виробництві основних видів продукції рослинництва сільськогосподарськими підприємствами (табл.1.4).

Таблиця 1.4.

**Питома вага фермерських господарств у виробництві
основних видів продукції рослинництва**

(у відсотках)

Види культур	2000	2001	2002	2003	2004
Зернові культури	6,3	10,2	11,8	12,3	12,9
Цукрові буряки	6,5	8,4	10,9	12,2	13,4
Соняшник	11,5	13,4	16,1	17,6	18,3
Картопля	20,4	22,6	31,5	31,9	32,7
Овочі	8,4	11,7	15,4	16,1	16,8

З огляду на вищенаведені табличні дані, можна підсумувати, що питома вага фермерських господарств у виробництві основних видів продукції рослинництва підприємствами сільського господарства постійно зростає. Так, для порівняння питома вага деяких культур у 2000 році складала: зернових – 6,3%, цукрових буряків – 6,5%, соняшнику – 11,5%, картоплі – 20,4%, овочів –

8,4%. Тоді як у 2004 році: зернових – 12,9%, цукрових буряків – 13,4%, соняшнику – 18,3%, картоплі – 32,7%, а овочів – 16,8%. І це також позитивно впливає на значення даних господарств в розвитку аграрної економіки.

При цьому у структурі посівних площ за видами сільськогосподарських культур у 2004 році, найбільшу частину займають зернові та зернобобові культури: які становлять – 67% від загальної посівних площ, а також і технічні культури – 24,2% (додаток Б). Разом з тим, на картоплю та овоче-баштанні і кормові культури припадає найменша кількість усіх посівних площ, а саме: 8% та 1%. З огляду на наведену структуру, приходимо до висновку, що велика кількість фермерських господарств займається рослинництвом, і не веде тваринництва.

Для підтвердження вище зазначеного, пропонуємо розглянути питому вагу виробництва продукції тваринництва фермерських господарств у виробництві сільськогосподарськими підприємствами (табл. 1.5.).

Таблиця 1.5.

Питома вага фермерських господарств у виробництві продукції тваринництва

(у відсотках)

Продукція	2000	2001	2002	2003	2004
Виробництво м'яса	1,9	2,0	2,0	2,1	2,2
Молоко	1,8	2,2	2,5	2,7	2,9
Яйця	0,2	0,2	0,2	0,3	0,4
Вовна	0,7	1,4	2,1	2,1	2,2

Згідно з вище викладених даних таблиці, впливає висновок про те, що виробництво всіх видів продукції тваринництва фермерськими господарствами за 2004 рік, порівняно з 2000 роком зростає. Проте, якщо взяти до уваги той факт, що кількість даних господарств перевищує 70%, це говорить лише про те, що дані господарства не розвивають такої галузі спеціалізації як тваринництво, оскільки, питома вага даної продукції є порівняно незначною.

Таким чином, сьогодні в Україні функціонує приблизно 42,5 тисяч фермерських господарств. Однак ефективність використання ними землі ще низька. Оскільки господарюючи на 7,8% сільськогосподарських угідь, вони

виробили у 2003 році складає 3,9% валової продукції. Беручи до уваги кількість даних господарств, наведений показник валової продукції є не високим. Проте такий стан можна пояснити тим, що фермерським господарствам виділені гірші землі. Крім того, фермери змушені нерідко приховувати результати своєї діяльності.

Необхідно зазначити, що більшість новостворених фермерських господарств є перспективними. Проте, сьогодні в умовах нестабільності економіки, багато об'єктивних і суб'єктивних факторів негативно впливають на розвиток підприємництва в аграрній сфері.

Проте слід зауважити, що створення і розвиток фермерських господарств є важливим, ініціюючим здорове економічне змагання фактором. Тому постає потреба використання в даному питанні досвіду становлення та функціонування фермерських господарств у розвинутих країнах світу, де процеси розвитку даного сектора вже мають багатовікову історію. Тут чітко простежуються такі тенденції: збільшення розмірів фермерських господарств і зменшення чисельності працюючих в них; високий рівень механізації та передові технології виробництва; значна капіталомісткість виробництва; висока питома маса державних субсидій у доходах фермерів; неповна зайнятість фермера в сільськогосподарському виробництві; широке поширення кооперації, оренди.

Щодо України, то поки що таких конкретних і викристалізованих підходів до розвитку фермерства у нас – не має. Законодавчо обмежено земельну площу у приватній власності чи користуванні фермерським господарством, що в свою чергу спонукає до розвитку орендних відносин.

Фермерські господарства в Україні значно відрізняються від існуючих організаційних структур, рівень одержавлення яких значно знизив економічну ефективність їх діяльності. Дані господарства ґрунтуються здебільшого на праці власника, членів його сім'ї чи компаньйонів, які зацікавлені у примноженні своєї власності, яка є за своєю природою приватною і поширюється на засоби виробництва, результати праці, землю (в залежності від того, на яких умовах вона передана). В діяльності такого господарства сам

фермер визначає розподіл праці та у значній мірі поєднує функції виконавця, менеджера та власника і підприємця. Внаслідок господарської діяльності фермерського господарства, відбувається повне самовідтворення у виробничому циклі, забезпечується самоокупність та самофінансування. В той же час, для фермерського господарства характерне поєднання натурального і товарного господарства та значно менші, порівняно з традиційними для України формами, масштаби виробництва. Все це дає чітке визначення місця і ролі фермерських господарств в економіці України. Не менш важливим, для розвитку таких господарств є правове поле їх існування, свого роду „правила гри” для підприємств даного типу в економіці країни.

1.2. Види фермерських господарств та їх вплив на побудову обліку

Реформування аграрного сектора вітчизняної економіки, передбачило зміну юридичного статусу певної частини колективних сільськогосподарських підприємств, які перетворились у різного роду товариства, приватні, фермерські та інші невеликі підприємства. Розвиток малого підприємництва, у складі якого особливе місце займають фермерські господарства – зріс. Адже, кількість даних господарств, як уже зазначалося у попередньому параграфі станом на кінець 2004 року становила 42533 одиниць.

Разом з тим, виникли із земельною площею до 5 –7 га, окремі господарства включаючи орендну площу мають 2 – 3 тис. га, а інші більше 10 тис. га. Всі ці господарські формування, обсяги діяльності яких відрізняються в тисячі разів фігурують під загальною назвою – фермерські господарства. Звичайно, що за своїм характером роботи, системою управління, організацією побудови обліку і контролю вони неминуче суттєво відрізняються.

Дані обставини, а також входження економіки України до світового загалу, викликало реформування системи вітчизняного бухгалтерського обліку з приведенням її у відповідність до міжнародних стандартів бухгалтерського

обліку, як необхідну умову отримання достовірної інформації, для прийняття економічно обґрунтованих рішень, вибору надійних господарських партнерів і уникнення підвищеного ризику в фінансово-господарській діяльності.

Організаційно-правовими аспектами реформування системи бухгалтерського обліку в нашій державі стали Указ Президента України „Про перехід України до загально прийнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики” від 23.05.92р. № 303/92, та Постанова Кабінету Міністрів України „Про концепцію побудови національної статистики України та державну програму переходу на міжнародну систему обліку та статистики” від 4.05.93р. за № 326. У 1993 році прийнято Закон України „Про аудиторську діяльність”, який спрямовано на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власників. Це в даний час, має відношення і до фермерських господарств також.

З метою реалізації програмних положень щорічного звернення Президента України до народу і Верховної Ради України, – Кабінет Міністрів України затвердив Програму реформування бухгалтерського обліку, яка передбачала здійснення в 1999 – 2001 роках перехід суб’єктів господарювання на застосування міжнародних стандартів фінансової звітності.

Підготовка Програми реформування бухгалтерського обліку, спиралась на положення про необхідність адаптації міжнародного досвіду до конкретного економіко-правового середовища, тобто вказівки щодо регулювання бухгалтерського обліку формувалися, орієнтуючись на його традиції в нашій країні і міжнародні стандарти, щоб взагалі бути синхронними або не мати принципових розбіжностей з міжнародними стандартами.

Головним завданням трансформації бухгалтерського обліку, згідно з Програмою було приведення національної системи бухгалтерського обліку і звітності у відповідність до реалій ринкової економіки та міжнародних стандартів фінансової звітності. Крім того, встановлено з боку держави правила і процедури обробки інформації та складання фінансової звітності, тільки для зовнішніх користувачів, а безпосередньо суб’єктам підприємництва, дати змогу самостійно встановлювати межі та форми ведення обліку для внутрішніх

потреб управління, включаючи ведення в окремій системі рахунків і реєстрів обліку доходів, витрат, товарно-грошових потоків у потрібному самому підприємству аспекті деталізації та регламентації.

Гармонізація національної системи бухгалтерського обліку може проводитись на основі міжнародних стандартів фінансовій звітності, оскільки вони відображають умови ринкової економіки, мають міжнародне визнання, сформувавшись на основі компромісу системи обліку, що застосовується в країнах з розвинутою ринковою економікою, і дають змогу забезпечити більшу порівнянність обліково-звітної інформації, яку представляють українські та зарубіжні господарючі суб'єкти і структури. Крім того, звітність за такими стандартами, дозволяє підвищити загальні споживчі якості для її користувачів, які не можуть інакше, ніж через публічну звітність отримати відомості про виконання вкладень інвестора та фінансовий стан підприємства.

Концептуально, на основі аналізу тоді діючої української системи, параметрів континентальної і англосаксонської системи бухгалтерського обліку, Методологічною радою рекомендовано здійснювати реформування в напрямку синхронізації з англосаксонською, це ближче до наших традицій і дозволить кращі з них зберегти, розвинути і уникнути незручностей і витрат.

Так Законом України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999р. та відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку закладено основи нової системи бухгалтерського обліку. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в фермерських господарствах, що затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 02.07.2001р. №189, надали змогу ефективно організувати та вести бухгалтерський облік. Як зазначено в п.1.1 цього документу, метою ведення обліку в фермерському господарстві є визначення фінансових результатів, здійснення розрахунків з бюджетом та складання звітності [120, с.5].

Законодавче регулювання нових напрямів господарської практики, супроводжувалось нормативним урегулюванням бухгалтерського обліку вексельних і валютних операцій, фінансових інвестицій і собівартості,

приватизаційних процесів та орендних відносин, засобів господарства та нематеріальних активів, обігу майнових і компенсаційних сертифікатів, застосування єдиного принципу нарахування при визначенні доходів і витрат підприємства, проведення інвентаризації і оформлення документів, складання переглянутої бухгалтерської звітності, включаючи її скорочений варіант для малих підприємств. Для цього, було також введено в дію нові синтетичні, аналітичні і забалансові рахунки з одночасним наділенням суб'єктів підприємницької діяльності правом самостійно для управлінських потреб розширяти діючу номенклатуру субрахунків.

Створення нової системи бухгалтерського обліку пов'язане і регулюванням найважливіших його принципів, методів і функцій. Україна вперше самостійно почала формування цілісної національної системи бухгалтерського обліку. Тому, господарська діяльність навіть невеликого за розмірами фермерського господарства, передбачає використання значних ресурсів: землі, власних та орендованих основних засобів, виробничих запасів, коштів. У процесі господарювання, виникають різноманітні економічні відносини: розрахунки, платежі, зобов'язання. При здійсненні процесу виробництва і збуту необхідно врахувати витрати, оцінити результати, визначити та сплатити податки, інші платежі в бюджет, знати про розміщення власних засобів та їх джерела для оцінки майнового стану, тобто контролювати всі внутрішні і зовнішні фінансові відносини. Таким чином, фермерське господарство діє на засадах вільного підприємництва, що передбачає безпосередню, самостійну, систематичну діяльність власника, який володіючи матеріальними ресурсами і землею на власний розсуд і ризик здійснює діяльність по виробництву, виконанню робіт, надання послуг з метою отримання прибутку.

Підсумовуючи вищевикладене, необхідно зазначити, що успішне функціонування фермерських господарств, забезпечення в них рентабельного ведення виробництва, організація взаємовідносин з постачальниками виробничих ресурсів, реалізація виробленої продукції, необхідність точних і

своєчасних розрахунків з ними та фінансово-банківськими органами вимагає організації в даних господарствах чіткої системи бухгалтерського обліку.

Оскільки, бухгалтерський облік є фінансовою „мовою” підприємства, він оперує власними категоріями, дає змогу поєднати правовий, організаційний і економічний механізм господарювання. Це своєрідний фундамент економіки, терміни якого обов'язкові для усіх, хто причетний до ділового життя: власників, керівників, банкірів, юристів, економістів, податківців, бухгалтерів.

Питання організації бухгалтерського обліку у фермерському господарстві належить до компетенції його власника, тобто фермера, відповідно до законодавства та установчих документів [111, с.26]. Відтак, фермерам необхідне ґрунтовне знання бухгалтерського обліку. Знаючи як можна раціонально організувати ведення обліку, в цілому сприятиме успішному розвитку фермерських господарств.

Порядок ведення бухгалтерського обліку у господарстві – це система методів, способів та заходів, що забезпечують впровадження, функціонування та подальше вдосконалення обліку, тобто організація обліку як елементу управління.

Організація обліку передбачає практичне вирішення ряду питань, основними з яких є предмет і метод обліку, зв'язок облікового, контрольного і аналітичного процесів, інформаційне, організаційне, правове, технічне забезпечення функціонування обліку.

За нашим розумінням, організація обліку - це побудова, здійснення та вдосконалення обліково-контрольного процесу діяльності фермерського господарства як окремого суб'єкта, направлену на досягнення головної мети – отримання прибутку. Завданням організації обліку є налагодження процесу, управління і обслуговування бухгалтерського обліку в господарстві; створення передумов для оптимального збору і аналітичного дослідження облікової інформації з метою активного впливу на процеси, що відбуваються при здійсненні господарської діяльності [53, с.6].

Тому, особливого значення на даному етапі набувають теоретичні дослідження побудови системи обліку підприємницької діяльності різних форм

власності і різних форм господарювання, на базі яких повинні розроблятися прикладні питання організації бухгалтерського обліку та контролю. Проте, проблеми бухгалтерського обліку та контролю ще недостатньо вивчені. Хоча їм приділяється багато уваги в економічній літературі і повсякденній роботі міністерств і відомств нашої держави.

Традиційний підхід до організації обліку, який існує у великих підприємствах, тут є недоречним.

В умовах фермерського господарства, на нашу думку, облік повинен бути максимально спрощений і скорочений. Але, при цьому слід пам'ятати, що таке спрощення і скорочення – можливе лише до певної межі, яка забезпечує виконання його інформаційної і контрольної функції.

Отже, облік у фермерських господарствах повинен бути організований таким чином, щоб забезпечити:

- точні дані про наявність та рух основних засобів, тварин, насіння, кормів, мінеральних добрив, паливо-мастильних матеріалів, отрутохімікатів, запасних частин, малоцінних та швидкозношуваних предметів, тощо на будь-яку дату;
- своєчасність проведення розрахунків з постачальниками та іншими організаціями за придбані товарно-матеріальні цінності або надані послуги (виконані роботи), а по сплаті кредитів і податків;
- чітке і правдиве відображення витрат виробництва відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, повне оприбуткування виробленої продукції, правильну її калькуляцію і оцінку у разі переробки та реалізації як основи для визначення балансового та оподаткованого прибутку;
- контроль за дотриманням договірних зобов'язань щодо обсягів та строків реалізації сільськогосподарської продукції (продуктів переробки), її якості, реальність застосування реалізаційних цін, знижок і надбавок до них, повнотою оплати за реалізовану продукцію;

- правильне визначення балансового прибутку та обґрунтований його розподіл;
- складання та подання точної, повної, своєчасної звітності в передбачених обсягах і у встановленому порядку.

Організація обліку у фермерських господарствах передбачає знання та застосування специфічних категорій, методів і прийомів. Слід зазначити, що будь-які господарські операції, повинні бути відображені у певних вимірниках. З цією метою в обліку використовують наступні вимірники: натуральні, трудові, грошові. Коли мова йде про виконання роботи, кількість вирощеної продукції, площу сільськогосподарських угідь тощо – користуються натуральними вимірниками. Для обліку праці членів господарства, найманих і залучених осіб, використовують трудові вимірники (людино-день, людино-година). На їх основі, та з використанням натуральних вимірників, визначають рівень продуктивності праці при виробництві продукції сільського господарства.

Щоб узагальнити різноманітні господарські операції використовують також грошовий вимірник, за допомогою якого можна обчислити загальні витрати як товарно-матеріальних цінностей, так і праці. У багатьох випадках грошовий вимірник застосовують разом з натуральним і трудовим.

Для чіткої організації бухгалтерського обліку в фермерських господарствах, необхідно забезпечити відображення кожної господарської операції у відповідних документах. Оскільки тільки бухгалтерський документ є письмовим доказом здійснення господарської операції. Бухгалтерські документи є розпорядженням на здійснення господарської операції, а після її виконання з відмітками та підписами осіб, які здійснили операцію, стають письмовим доказом її проведення.

Облік у даних господарствах, обумовлений великою кількістю первинних документів. Якщо врахувати, що більшість з них є документами разового використання, то стає зрозумілим, що така методика організації обліку в фермерських господарствах є неприйнятною. Вихід може бути лише в застосуванні нагромаджувальних документів, які дадуть змогу записувати

однорідні операції у міру їх здійснення протягом місяця чи періоду виконання роботи.

Такий підхід до застосування первинних документів, поряд з економією часу на їх складання, значно підвищить якість і доступність ведення записів у документах практично кожним членом господарства, як це і передбачено Методичними рекомендаціями, де у п. 1.2 зазначено, що „бухгалтерський облік у господарствах веде голова господарства (власник) або за його дорученням один з членів сім’ї чи на договірних засадах фахівець (спеціалізована фірма)”.

Оскільки, одні із них слід розглядати малі підприємства, інші як середні і решту як великі сільськогосподарські підприємства з високотоварним виробництвом певних видів продукції.

Проведені дослідження показали, що не лише у нашій вітчизняній практиці, але і в світовому масштабі не має загальновизначеного підходу до віднесення господарських суб’єктів до категорії малих та середніх підприємств. Спробу уніфікувати такі форми господарювання зробили в Європейській співдружності у 1966 році, коли були прийняті рекомендації з цієї проблеми. При цьому, керувались головними критеріями: чисельність персоналу; загальний баланс; корпоративна залежність, коли у власності інших суб’єктів господарювання може перебувати не більше 25% капіталу.

Виходячи з цих критеріїв і було виділено 3 види господарств:

1. мікропідприємства: використовують не більше 10 осіб працюючих, а обсяги діяльності та балансу не встановлюють;
2. малі підприємства: мають від 10 до 49 чоловік працюючих, максимальний середньорічний оборот становить 7 млн. євро, а річний баланс не перевищує 5 млн. євро;
3. середні підприємства: кількість працюючих – до 250 чоловік, максимальний середньорічний оборот – 40 млн. євро, а річний баланс не перевищує 27 млн. євро.

В практиці окремих держав застосовують свої критерії. Так, у Німеччині до малих і середніх підприємств в промисловості відносять такі, які мають

чисельність до 500 працюючих осіб з середнім оборотом підприємства до 100 млн. євро, а в Нідерландах їх сфера обмежується 100 працюючих.

З 1 січня 2005 року застосовують нові критерії для цих підприємств:

1. мікропідприємства: мають найманих працюючих до 10 осіб, максимальний річний оборот або баланс не перевищує 2 млн. євро;
2. малі підприємства: мають працюючих від 10 до 49 осіб, максимальний річний оборот або річний баланс – до 10 млн. євро;
3. середні підприємства: кількість працюючих до 250 чоловік з річним оборотом до 50 млн. євро та розміром річного балансу не більше 43 млн. євро.

Відповідно до наведеного поділу підприємств на види, їм рекомендується для ведення бухгалтерського обліку застосовувати різні форми обліку.

Приблизно такі ж підходи стосовно критеріїв поділу підприємств застосовують в Україні. Так Господарським кодексом до малих підприємств відносять структури (формування) з чисельністю працюючих до 50 осіб і обсягом валового доходу від реалізації до 3,2 млн. грн. цей норматив розповсюджується на всі галузі. Ми вважаємо, що такий критерій для аграрних підприємств є досить високим.

Поділ фермерських господарств на види, та обрання згідно до них форми ведення бухгалтерського обліку викликали неоднозначні позиції вчених.

Деякі автори, для визначення виду фермерського господарства пропонують використовувати земельну площу. Так, пропонується вважати: дрібними фермерські господарства, розмір землекористування яких – до 2 га; малими – фермерські господарства розміром землекористування до 20 га; середніми – ті, які мають розмір землекористування до 100 га; і на кінець великими є ті фермерські господарства, які мають більше 100 га землі. Відповідно до виділених видів фермерських господарств: дрібним фермерським господарствам, рекомендується будувати облік з використанням простої форми обліку без подвійного відображення; для малих фермерських господарств – з використанням простої форми обліку з подвійним відображенням; тоді як, для середніх фермерських господарств рекомендують будувати облік з

використанням спрощеної форми обліку; і на кінець, для великих фермерських господарств побудову обліку рекомендують здійснювати на загальних підставах [58, с.15].

Проте, за нашим переконанням, площа земельних угідь характеризує розміри господарств, що спеціалізуються на землеробстві. Застосування цього критерію для інших видів фермерських господарств не є таким ефективним.

Доктор економічних наук, професор Л.К. Сук стверджує, що фермерські господарства, які здійснюють на місяць не більше 100 господарських операцій – вважаються малими. Господарства з простим технологічним процесом виробництва продукції, виконання робіт, які здійснюють за місяць не більше 300 господарських операцій – вважаються середніми, а решта фермерських господарств, які здійснюють за місяць більше 300 господарських операцій – вважаються великими. Відповідно до цього, малим фермерським господарствам, що не мають виробництва продукції і робіт, пов'язаних з великими матеріальними витратами, для побудови бухгалтерського обліку рекомендується застосовувати просту форму ведення бухгалтерського обліку; для середніх же фермерських господарств з простим технологічним процесом виробництва продукції і виконання робіт, – рекомендується використовувати спрощену форму ведення бухгалтерського обліку; а для великих фермерських господарств – загальну форму ведення бухгалтерського обліку [224, с.8].

Досвід ведення бухгалтерського обліку у зарубіжних країнах свідчить, що для визначення виду фермерського господарства, використовують показник обсягу реалізації [52, с.134].

Враховуючи це, учений Харківського державного технічного університету сільського господарства Т.Г. Маренич, так обґрунтовує вибір виду фермерського господарства. „Фермерські господарства, в яких працюють власник та члени його родини (без залучення найманих робітників) вважаються дрібними. Господарства з середньо обліковою чисельністю працюючих за звітний період – до 10 осіб включно, крім членів сім'ї, і обсягом виручки за рік, що не перевищує 500 тис. грн. – вважаються малими. Господарства з середньо обліковою чисельністю працівників за звітний період – від 10 до 50 осіб та

обсягом виручки від реалізації від 500 тис. грн.. до 2,5 млн. грн. – вважаються середніми, а усі інші фермерські господарства є великими”.

Згідно з вище наведеними твердженнями вченого, дрібним фермерським господарствам, для побудови обліку рекомендується використовувати просту форму обліку без використання подвійного запису. Спрощену форму обліку пропонується малим господарствам. Середнім фермерським господарствам, для побудови обліку рекомендується застосовувати облік за спрощеним Планом рахунків бухгалтерського обліку. Великим господарствам для побудови обліку, на думку вченого, необхідно використовувати облік за повним Планом рахунків бухгалтерського обліку.

Л.І. Лавриненко поділяє фермерські господарства на такі види:

- фермерські господарства в яких працюють власник та члени його родини застосовують вважаються дрібними;
- фермерські господарства з середньо обліковою чисельністю працюючих за звітний період – до 10 осіб включно, крім членів сім'ї і обсягом виручки за рік, що не перевищує 500 тис. грн. є малими;
- господарства, із середньо обліковою чисельністю працівників за звітний період – від 10 до 50 осіб та обсягом виручки від реалізації від 500 тис. грн. до 2,5 млн. грн. вважаються середніми;
- усі інші господарства відносяться до великих.

Відповідно до визначених видів фермерських господарства: дрібним господарствам для ведення бухгалтерського обліку ним запропоновано використовувати просту форму обліку, без використання подвійного запису; малим – пропонується застосовувати спрощену форму обліку; середнім господарствам – пропонується вести облік за спрощеним Планом рахунків бухгалтерського обліку; для великих фермерських господарств – загальну форму ведення бухгалтерського обліку за повним Планом рахунків бухгалтерського обліку [144, с.237].

За переконанням М.Я. Дем'яненка для орієнтації у виборі форми обліку фермерським господарствам, доцільно користуватися такими критеріями, як:

- середньо-облікова чисельність працюючих;
- обсяг виручки від реалізації за рік;
- розмір землекористування;
- кількість господарських операцій [53, с.45].

З цього приводу, у Методичних рекомендаціях з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах затверджених Міністерством аграрної політики України від 02.07.2001 р. №189 у п.1.6. зазначено, що „просту форму обліку (без використання подвійного запису) застосовують ті господарства, в яких працює власник, тобто фермер та члени його родини; спрощену форму обліку пропонується застосовувати господарствам з середньо обліковою чисельністю працюючих за звітний період – до 10 осіб включно (крім членів сім’ї) і обсягом виручки за рік, що не перевищує 500 тис. грн.; господарства, які відповідають статусу малих підприємств (з середньо обліковою чисельністю працівників за звітний період – від 10 до 50 осіб та обсягом виручки від реалізації від 500 тис. грн. до 2,5 млн. грн.), ведуть бухгалтерський облік за спрощеним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій суб’єктів малого підприємництва, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001р. № 186 (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 05.05.2001р. за № 389/5580) і складають фінансову звітність відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 „Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000р. № 39 (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 15.03.2000р. за №161/4382); всі інші господарства ведуть облік за Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291 (zareєстровано в Міністерстві юстиції України від 21.12.1999р. за № 892/4285) та відповідно до Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу,

затверджених наказом Мінагрополітики України від 07.03.2001р. №49” [120, с.6].

Ми не поділяємо рекомендації Міністерства аграрної політики про те, що дрібні фермерські господарства за простою формою обліку ведуть бухгалтерський облік без використання подвійного запису, так як це суперечить вимогам Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

За нашим переконанням, для визначення видів фермерських господарств доцільно використовувати такі критерії: кількість працівників, обсяг виручки (доходу) за рік. При цьому нами виділяється три види фермерських господарств: мікрогосподарства, малі та великі (додаток В). Зокрема:

- мікрогосподарства – це фермерські господарства з кількістю працівників до 10 чоловіків та обсягом виручки (доходу) за рік до 100 тис. євро;
- малі фермерські господарства – це господарства із кількістю працівників від 10 до 50 чоловіків та обсягом виручки (доходу) за рік від 100 до 500 тис. євро;
- великими – вважаються фермерські господарства кількістю працівників в яких більше 50 чоловіків а обсяг виручки (доходу) за рік понад 500 тис. євро.

Відтак для мікрогосподарств для ведення бухгалтерського обліку ми пропонуємо застосовувати просту форму обліку. Основним регістром для обліку за цією формою є Журнал реєстрації господарських операцій. Всі господарські операції в ньому відображаються з дотриманням принципу подвійного запису.

Середнім фермерським господарствам – пропонуємо вести бухгалтерський облік за спрощеним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій суб’єктів малого підприємництва затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 19.04,2001р. № 186 (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 05.05.2001р. за № 389/5580) і складають фінансову звітність відповідно до Положення

(стандарту) бухгалтерського обліку 25 „Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000р. № 39 (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 15.03.2000р. за №161/4382).

Великим фермерським господарствам бухгалтерський облік рекомендуємо вести з використанням звичайної форми обліку. Тобто, за Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1993 року № 291 та відповідно до Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу, затвердженим Міністерства аграрної політики України від 07.03.2001 р. № 89.

Підсумовуючи вищевикладене, слід зазначити, що при визначенні виду фермерського господарства, окрім врахування кількості працівників та обсягу виручки (доходу) за рік можна орієнтуватися і на інші індивідуальні показники та умови розвитку господарства. Також врахувати, які галузі розвиватиметься і наскільки детальна потрібна про них інформація. Цим визначають структуру реєстрів синтетичного і аналітичного обліку. Враховують також зручність форм реєстрів, послідовність, періодичність і способи записів, економічну доцільність отримуваної інформації.

На кінець 2004 року, за даними обласного статистичного управління в Тернопільській області зареєстровано 741 фермерських господарства. Відповідно до діючого законодавства та проведеного нами дослідження, можна навести узагальнюючий висновок, про те, що кількість фермерських господарств, які для ведення бухгалтерського обліку згідно Методичних рекомендацій використовують:

- ✓ просту форму – 222 господарства,
- ✓ спрощену форму – 452 господарства,
- ✓ форму обліку для господарств, які відповідають статусу малих підприємств – 45,
- ✓ загальну форму обліку – 22.

Повніше уявлення даної ситуації наведено на рисунку (рис.1.1.).

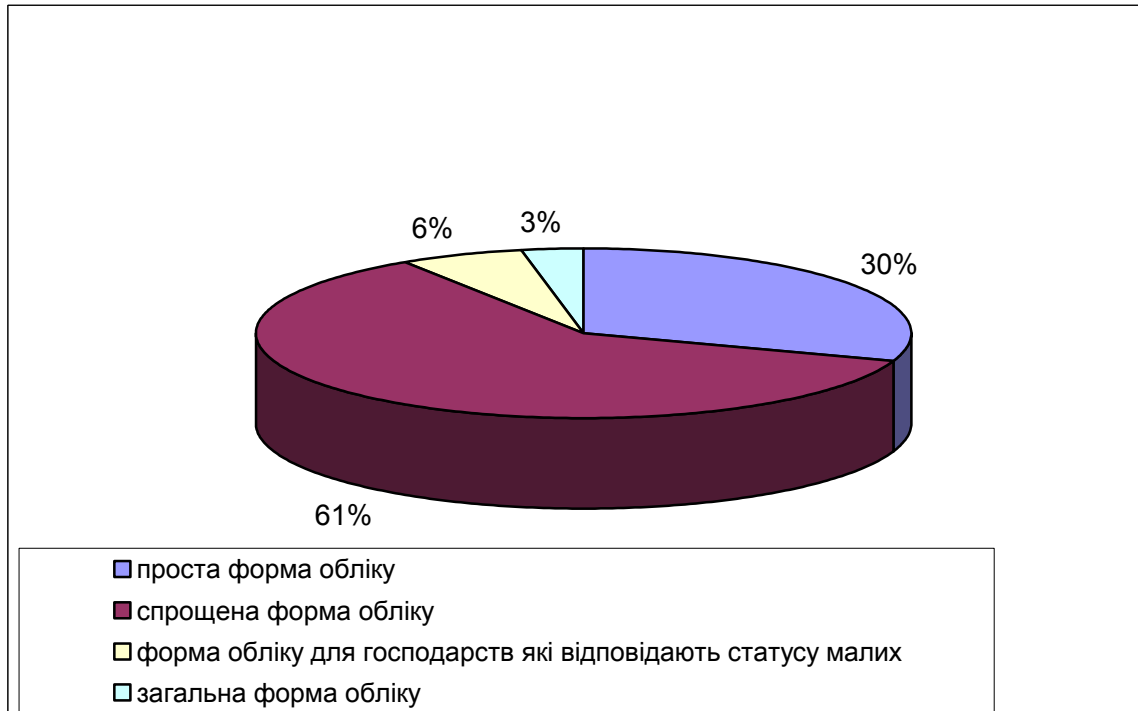


Рис 1.1. Кількісне співвідношення фермерських господарств Тернопільської області щодо форм ведення бухгалтерського обліку

З відсоткових даних діаграми, можна констатувати, що найбільшого поширення в фермерських господарствах області, набула спрощена та проста форми бухгалтерського обліку.

Кожна із означених форм обліку має певні особливості, які полягають у системі ведення (подвійна, проста), у формуванні доказовості записів, ступені точності і достовірності відображення економічної інформації, масштабах охоплення процесів і явищ, у повноті узагальнення та систематизації, послідовності складання звітності. З пропонованих форм обирають таку, яка найкраще підходить господарству для обліку витрат, доходів і результатів та звітності. Тобто, організація облікового процесу у фермерському господарстві визначається системою та варіантом обраного обліку і цілком залежить від рішення його власника.

Організація простої форми обліку має три етапи, тобто здійснюється за схемою (рис. 1.2.).

На першому етапі створюється база інформації. Він характеризується як первинне спостереження, фіксація і вимірювання господарських фактів. Тут

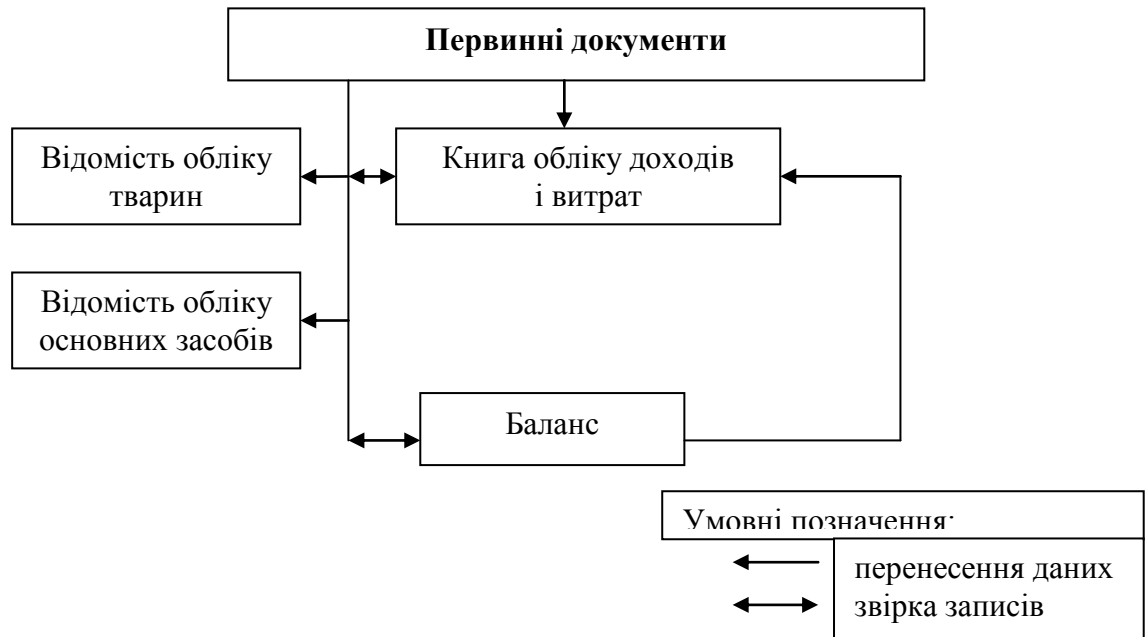


Рис. 1.2. Схема побудови обліку за простою формою

формується докази із застосуванням типових форм первинних документів для подальших облікових записів. Для первинного обліку використовують: платіжні доручення, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, квитанції, касові ордери, наряди, акти, договори, розрахунково-кошторисні документи, інвентаризаційні описи, розрахунки податків, страхових платежів тощо.

Другим етапом є вторинне спостереження, на якому здійснюється групування та систематизація господарських фактів, запис на рахунки, ведення поточного обліку. Аналітичний облік ведеться у відомостях аналітичного обліку — основних засобів, розрахунків, витрат і доходів тощо. Його ведуть для одержання детальної інформації із загальних даних.

Регістрами синтетичного обліку при простій формі є Книга обліку доходів та витрат.

Книга обліку доходів і витрат (надалі - Книга) є найпростішим регістром обліку, який ведеться за простої системи. Це спеціальна таблиця, в якій нагромаджуються однорідні операції на підставі відповідних первинних документів. Записи в Книзі здійснюють за допомогою простого рахівництва, без використання подвійного запису і рахунків, що шляхом простих обчислень дає змогу обчислити фінансовий результат та одержувати інші необхідні дані. На підставі записів Книги можна скласти, при потребі, податкову декларацію,

розрахунок акцизного збору та інших платежів. Для складання бухгалтерської звітності дані Книги необхідно заново переглядати та певним чином групувати, використовуючи також дані аналітичного обліку.

Ведення обліку за простою системою з використанням Книги як реєстру обліку має кілька варіантів. Так, для громадян, які одержують доходи від здійснення будь-якої підприємницької діяльності, необхідно вести Книгу обліку доходів і витрат за формою №10. У ній передбачено 7 граф — період обліку, кількість виготовленої продукції, витрати на виробництво, ціна продажу, кількість проданої продукції, сума виручки, чистий дохід, тобто Книга може використовуватися і як реєстр, де враховується кількість виготовленої та проданої продукції, наданих послуг, витрати на виробництво, ціна продажу та отриманий дохід [225, с.6].

Для осіб, що є платниками єдиного податку передбачено Книгу, яка має іншу форму: на основі первинних документів відображають операції, що відбулися у звітному (податковому) періоді. Тут зазначають дату, зміст господарської операції, доходи всього і в тому числі від реалізації, позареалізаційні доходи, фінансові доходи та розшифровують поточні витрати, здійснені у зв'язку з веденням господарської діяльності. Ця Книга обліку доходів і витрат реєструється органом державної податкової служби разом з видачею свідоцтва на право сплати єдиного податку суб'єктам малого підприємництва. Вона має бути прошнурована і пронумерована. На останній сторінці завіряється підписом керівника і печаткою господарства та печаткою органу податкової служби.

Записи в Книзі обліку доходів та витрат здійснюються без подвійного відображення шляхом позиційного поділу доходів і витрат (та ПДВ). Дані Книги використовують для розрахунку податку на прибуток, акцизного збору і податку на додану вартість тощо. Тут не знаходять відображення рух коштів, основних засобів, фінансових вкладень, розрахунків. Даний реєстр виконує роль записної книжки при складанні звітності.

Третім етапом облікового процесу є складання звітності.

Перевагою Книги обліку доходів та витрат є її простота. Ведення Книги не вимагає спеціальної підготовки, вона легка і зрозуміла в користуванні, так як записи здійснюються без взаємозв'язку господарських засобів та джерел. За нею можна отримати відомості про хід господарського процесу, скласти декларацію про доходи та про ПДВ.

Недоліком ведення Книги є те, що в ній обмежені можливості арифметичного контролю інформації, так як записи про доходи і витрати не пов'язані між собою (безсистемні). Це обмежує використання інформації з метою прийняття управлінських рішень, обґрунтування одержання кредитів, контролю за дебіторською і кредиторською заборгованістю тощо. В процесі господарської діяльності виникають операції за розрахунками, нарахуваннями та виникненням заборгованості, які не пов'язані з доходами і витратами, наприклад, утримання податків із заробітку найманих працівників, сплата податку на додану вартість тощо, а для запису цих операцій не передбачено граф. У Книзі неможливо відобразити рух грошових коштів, наприклад, внесення та отримання готівки з банку, що значно послаблює контрольні функції обліку. Для Книги обліку доходів і витрат характерно те, що доводиться робити багато приміток, фінансовий результат визначати за рядом уточнень, а складання фінансового звіту не обходиться без повного перегляду записів та подальшого їх групування.

Щодо спрощеної форми бухгалтерського обліку, то необхідно наголосити, що основним регістром тут являється Журнал реєстрації господарських операцій. Його створено на основі класичного бухгалтерського регістру Журнал-Головна, який ведеться за правилом, що кожній статті бухгалтерського обліку повинен відповідати окремий рахунок в основному бухгалтерському регістрі [47, с. 150].

Схематично організацію бухгалтерського обліку за спрощеною формою подано на рисунку 1.3.

Ведення Журналу реєстрації господарських операцій здійснюється з подвійним відображенням за допомогою простих рахунків, укрупнених за економічним змістом. Операції записуються у хронологічному порядку їх

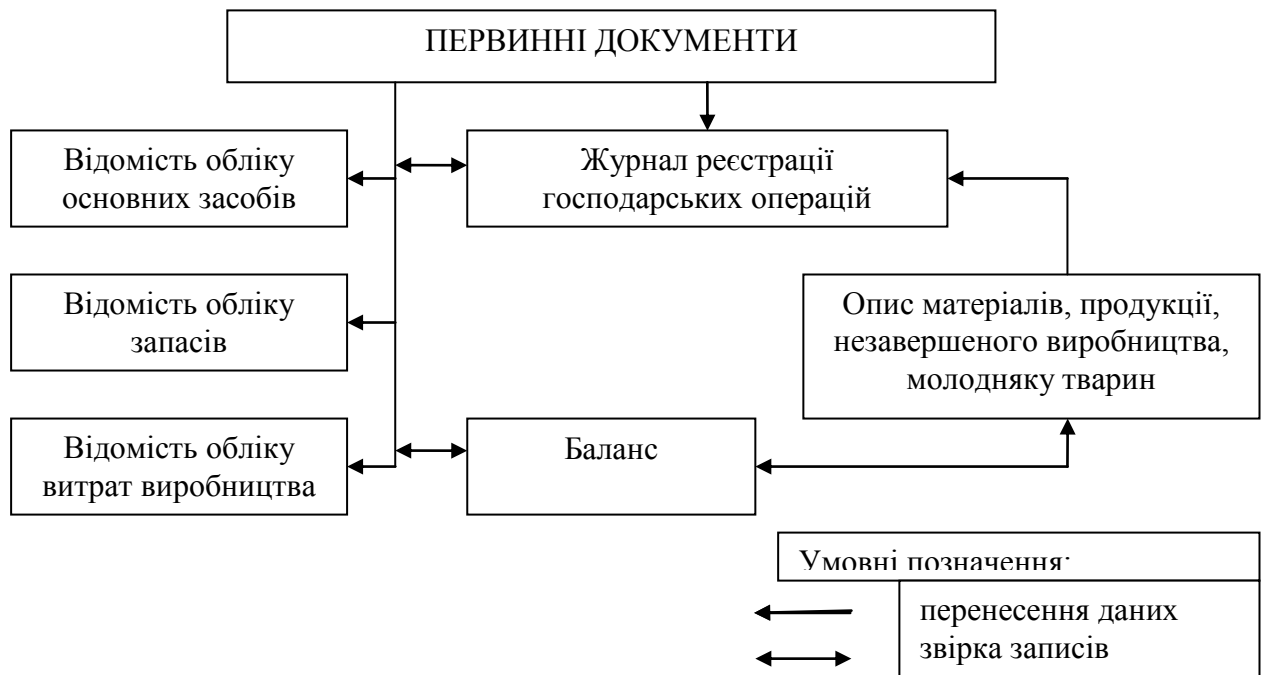


Рис. 1.3. Схема побудови обліку за спрощеною формою

здійснення за системними ознаками (доходи, витрати, основні засоби, кошти тощо). За певний період підраховують обороти на рахунках за дебетовою та кредитовою ознакою, визначають сальдо та складають баланс. Дані Журналу використовуються для визначення необхідних податків, зборів, платежів, забезпечення фінансовою інформацією про стан господарства та складання звітності.

На підставі записів Журналу складають необхідну звітність (податкову декларацію, розрахунок акцизного збору, бухгалтерську звітність) та здійснюють оперативне керівництво.

Бухгалтерський облік з використанням Журналу реєстрації, як правило, рекомендується фермерським господарствам, які мають значні власні засоби, залучають працівників зі сторони, ведуть як готівкові, так і безготівкові розрахункові операції. Він дає змогу отримувати інформацію не тільки про рух і наявність засобів, але і джерел їх утворення.

Переваги ведення Журналу реєстрації. Журнал реєстрації господарських операцій за простою системою показує засоби і джерела в економічному групуванні, ведення записів у ньому не вимагає спеціальної кваліфікації, арифметичний контроль записів збережений на кожному етапі. Журнал за

повнотою записів наближений до класичного обліку, надає інформацію, необхідну для оперативного управління, складання і подання звітності. Це зумовлено тим, що він ведеться за принципом подвійного відображення.

При ведення обліку за допомогою Журналу реєстрації забезпечено три рівності:

- ідентичність сум вступних сальдо за рахунками;
- ідентичність дебетового і кредитового оборотів (парних „+” та непарних „—”, граф) та балансуючого рахунка;
- ідентичність сум кінцевих сальдо (залишків) за рахунками.

Ці рівності дають змогу використовувати Журнал для складання фінансової звітності.

Недоліки Журналу реєстрації. Певні незручності при веденні обліку в Журналі викликає те, що деякі статті його є „котловими” і для потреб оперативного управління, а також звітності не обійтися без вибірок та додаткових групувань. Дещо складними у веденні є рахунки розрахунків, відображення сум податків, послідовність визначення фінансових результатів. Ці недоліки спричинені не так недосконалістю Журналу, як тим, що облік є моделлю багатогранного господарського життя.

Іншими словами, спрощена форма бухгалтерського обліку, являє собою синтез вітчизняного обліку в частині використання подвійного запису та зарубіжного, переважно США, – у запозиченні спрощеного обліку витрат. Вона будується за моделлю „витрати – випуск”, основою якої є зіставлення доходів (випуску продукції) з витратами:

$$П=Д-В,$$

де П – прибуток; Д – доходи від здійснення господарської діяльності; В – витрати матеріальних і фінансових ресурсів.

Фінансовий результат (прибуток) визначається на основі порівняння доходів і витрат. Доходи — це всі грошові та прирівняні до них надходження у господарство протягом року: виручка від реалізації продукції, робіт, послуг, інші доходи від реалізації, позареалізаційні доходи, надзвичайні доходи. У витратах розрізняють виробничі витрати та витрати за рахунок доходу. Перші

визначаються за формулою:

$$B=O+Mв+Iв\pm Z;$$

де В – витрати; О – оплата праці; Мв – придбані матеріальні цінності, отримані послуги; Iв – інші витрати; Z – зміна залишків запасів.

Матеріальні ресурси у міру надходження відразу списуються на витрати. В цьому полягає спрощення обліку витрат, тобто немає необхідності вести облік руху ресурсів протягом року. Якщо ресурси повністю не використані, в кінці року витрати коригують на вартість залишків:

$$\pm Z=Zп-Zк;$$

де +Z – запаси (матеріали, продукція власного виробництва, молодняк та худоба на відгодівлі, незавершене виробництво); Zп – запаси на початок періоду; Zк – запаси на кінець періоду.

Витрати за рахунок доходу – це витрати товарно-матеріальних цінностей та продукції власного виробництва, використані на особисті потреби та благодійні цілі, інші авансові платежі з прибутку (сплачені податки фермера як фізичної особи – на майно, доходи, з власників транспортних засобів тощо). Тому в простому фермерському обліку визначають загальний фінансовий результат як різницю між усіма доходами і витратами на виробництво та чистий фінансовий результат – як різницю між загальним фінансовим результатом і витратами за рахунок доходу. Такий підхід, дозволяє визначити фінансовий результат господарської діяльності без попереднього калькулювання собівартості продукції, що значно спрощує облік та знижує його трудомісткість.

Відповідно до статті 11 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (Офіційний вісник України, 1999 р. № 33, ст. 1706), статті 5 Закону України „Про державну підтримку малого підприємництва” Методологічною радою з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України схвалено План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій суб’єктів малого підприємництва (далі - спрощений План рахунків), який подано у таблиці 1.6.

ПЛАН

рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва

Синтетичні рахунки		Призначення
Код	Назва	
1	2	3
10	Основні засоби	Облік та узагальнення інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи
13	Знос необоротних активів	Облік та узагальнення інформації про знос основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів
15	Капітальні інвестиції	Облік та узагальнення інформації про капітальні інвестиції
20	Виробничі запаси	Облік та узагальнення інформації про сировину й матеріали, куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тару й тарні матеріали, будівельні матеріали та матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали, тварин на вирощуванні і відгодівлі,
23	Виробництво	Облік та узагальнення інформації про витрати на основне і допоміжні виробництва, виробничий брак
26	Готова продукція	Облік та узагальнення інформації про готову продукцію, товари, транспортно-заготівельні витрати і торгіву націнку
30	Каса	Облік та узагальнення інформації про грошову готівку та грошові
31	Рахунки в банках	Облік та узагальнення інформації про грошові кошти на рахунках у банках, еквіваленти грошових коштів та грошові кошти в дорозі
37	Розрахунки з різними дебіторами	Облік та узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками, з підзвітними особами, з іншими дебіторами, про короткострокові векселі одержані, про резерв сумнівних боргів
39	Витрати майбутніх періодів	Облік та узагальнення інформації про витрати майбутніх періодів
40	Власний капітал	Облік та узагальнення інформації про статутний, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений і вилучений капітали
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Облік та узагальнення інформації про нерозподілені прибутки (непокриті збитки), про використання прибутку
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Облік та узагальнення інформації про забезпечення майбутніх витрат і платежів, цільове фінансування і цільові надходження
55	Інші довгострокові зобов'язання	Облік та узагальнення інформації про довгострокові позики, довгострокові векселі видані, довгострокові зобов'язання за облігаціями, довгострокові зобов'язання з оренди та інші довгострокові зобов'язання
64	Розрахунки за податками і платежами	Облік та узагальнення інформації про розрахунки за податками, обов'язковими платежами, про податкові зобов'язання, податковий кредит, розрахунки за пенсійним забезпеченням, соціальним страхуванням, страхуванням на випадок безробіття, індивідуальним страхуванням та страхуванням майна
66	Розрахунки з оплати праці	Облік та узагальнення інформації про розрахунки з оплати праці
68	Розрахунки за іншими операціями	Облік та узагальнення інформації про розрахунки з постачальниками та підрядниками, з учасниками, про короткострокові позики, короткострокові векселі видані, поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями
69	Доходи майбутніх періодів	Облік та узагальнення інформації про доходи майбутніх періодів
70	Доходи	Облік та узагальнення інформації про доходи від реалізації, інші операційні, інші звичайні і надзвичайні доходи.
79	Фінансові результати	Облік та узагальнення інформації про фінансові результати

	2	3
84	Витрати операційної діяльності	Облік та узагальнення інформації про елементи витрат операційної діяльності матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи амортизацію. інші операційні витрати
85	Інші затрати	Облік та узагальнення інформації про неопераційні витрати звичайної діяльності податок на прибуток і надзвичайні

Даний спрощений План рахунків бухгалтерського обліку можуть застосовувати фермерські господарства – юридичні особи, які відповідно до чинного законодавства визнані суб'єктами малого підприємництва. Дані суб'єкти підприємницької діяльності спрощений План рахунків застосовують у разі складання ними фінансової звітності відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 „Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 року № 39, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 15 березня 2000 року за № 161/4382.

Також, суб'єктам малого підприємництва, до яких належать і фермерські господарства, згідно із Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 25 „Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”, затвердженого наказом Мінфіну України від 25 лютого 2000 року № 39 встановлена скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу (ф. №1-м) і звіту про фінансові результати (ф. № 2-м), за якою вони звітують перед податковою інспекцією; установами банку; трудовими колективами; держказначейством та райфінвідділами (якщо отримувалось асигнування з бюджету); органами статистики тощо.

За умови, що в фермерському господарстві ведеться простий облік на основі Методичних рекомендацій, виникає потреба в приведенні його показників у відповідність з вимогами звітності. При складанні звітності рекомендується два варіанти побудови обліку для заповнення звітних форм.

Перший спосіб передбачає використання оборотів за рахунками для заповнення звіту – оборотний. Він придатний для всіх підприємств. Другий спосіб передбачає використання залишків на рахунках для заповнення звіту –

сальдовий. Його можуть використовувати тільки мікропідприємства. Для фермерських господарств сальдовий спосіб має певний інтерес, бо при простому обліку використовується небагато рахунків, показники обсягів виробництва збігаються з показниками реалізації, а особливість рахунку „Витрати” полягає у відображенні залишків запасів та незавершеного виробництва.

Тому, спочатку складають пробний баланс, в якому визначають та порівнюють дебетові і кредитові сальдо за всіма рахунками Журналу. Далі формують звіт про фінансові результати з метою визначення складових доходів і витрат та фінансових результатів. Для цього використовують дані аналітичного обліку. При складанні балансу по активу за відповідними статтями відображають сальдо активних рахунків, по пасиву — сальдо пасивних рахунків пробного балансу з урахуванням фінансового результату, визначеного за звітом ф. 2-м.

Отже, упорядкування існуючого та створення системи дійового бухгалтерського обліку у фермерському господарстві з використанням вітчизняного та зарубіжного досвіду – важлива передумова успішної реалізації облікової реформи щодо приведення обліку фермерських господарств у відповідність з міжнародними стандартами.

Висновки до розділу 1

Наростання кризових явищ в сільському господарстві країни, призвело до необхідності радикальної модифікації існуючої системи аграрного виробництва. Гостро постало питання про те, які форми господарювання потрібні на селі в сучасних умовах нашої держави. Поява фермерських господарств стала результатом пошуку виробничих структур, потенційні можливості яких дозволили б задіяти наявні в галузі резерви.

Аналізуючи існуючий стан справ, приходимо до обґрунтованого висновку:

1. Фермерське господарство є самостійним господарюючим суб'єктом, наділеним правом юридичної особи. Суттєвою ознакою якого є повна залежність добробуту працівників від результатів їх діяльності, фінансова і виробнича відповідальність фермера за результати своєї праці.
2. На сьогодні фермерські господарства виступають рівноправною ланкою економічної системи, тобто займають належне їм місце в структурі інших форм господарювання на селі, про що переконливо свідчать дані проведеного вище аналізу.
3. Фермерське господарство, як юридична особа відповідно до ст. 28 Закону України „Про фермерське господарство” веде бухгалтерський облік результатів своєї діяльності і подає відповідним органам фінансову, податкову та статистичну звітність, встановлені законодавством України.
4. Специфіка галузі і обсяги виробництва у фермерському господарстві обумовлюють необхідність прийняття максимально спрощеного варіанту побудови обліку. Ці вимоги певною мірою враховані в діючих документах, що регламентують організацію бухгалтерського обліку в фермерських господарствах. Проте, вони ще не набули широкого впровадження в обліковій практиці серед господарств фермерського типу.
5. За нашим переконанням, для визначення видів фермерських господарств доцільно використовувати такі критерії: кількість працівників а також обсяг виручки (доходу) за рік. При цьому, нами виділяється три види фермерських господарств: мікрогосподарства, малі та великі. Зокрема:
 - мікрогосподарства – це фермерські господарства з кількістю працівників до 10 чоловіків та обсягом виручки (доходу) за рік до 100 тис. євро;
 - малі фермерські господарства – це господарства із кількістю працівників від 10 до 50 чоловіків та обсягом виручки (доходу) за рік від 100 до 500 тис. євро;

- великими – вважаються фермерські господарства кількість працівників в яких більше 50 чоловік а обсяг виручки (доходу) за рік понад 500 тис. євро.
6. Для мікроекономічних господарств для ведення бухгалтерського обліку ми пропонуємо застосовувати просту форму обліку, в той час, як для малих фермерських господарств – пропонуємо вести бухгалтерський облік за спрощеним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва. І нарешті великим фермерським господарствам для ведення обліку, вважаємо за необхідне, застосовувати звичайну форму обліку.
 7. Основні положення даного розділу викладені в наукових працях [60,63, 65, 66,68].

РОЗДІЛ 2.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ

2.1. Облік засобів виробництва та їх джерел

Чинним законодавством України передбачено обов'язкове ведення бухгалтерського обліку всіма суб'єктами господарювання. Зокрема, і для фермерських господарств узаконено ведення бухгалтерського обліку, що висуває дедалі нові вимоги до нього, як основного джерела формування інформації за веденням фінансово-господарської діяльності.

Сільськогосподарське виробництво – це процес вирощування сільськогосподарських культур і розведення сільськогосподарських тварин, для забезпечення населення продуктами харчування, а промисловості – сировиною. Відтак, будь-який виробничий процес вимагає використання певних виробничих засобів, застосування яких має свою специфіку, що зумовлено особливостями формування зазначених засобів як для галузі рослинництва, так і для тваринництва.

Отже в залежності від галузі спеціалізації, площі угідь, наявності поголів'я тварин, інтенсивності ведення господарства – фермер формує склад засобів виробництва, матеріально-технічну базу та її інфраструктуру.

Необхідно зазначити, що засоби виробництва поділяються на засоби праці і предмети праці. Зокрема, засоби праці – це знаряддя виробництва, які пов'язані з виробництвом продукції, а також матеріальні об'єкти, що необхідні для здійснення процесу праці. Вони являються важливим об'єктом бухгалтерського обліку, що обслуговують виробництво протягом тривалого часу, зберігаючи при цьому свою речову форму. В процесі виробництва засоби праці поступово зношуються і переносять свою вартість на продукцію, яка виготовляється, частинами, по мірі зносу.

Тоді, як предмети праці – це матеріали, із яких виготовляється продукція. До них відносяться: в рослинництві – пальне і мастильні матеріали, насіння і посадковий матеріал, добрива і отрутохімікати і інші; в тваринництві – корми, засоби захисту від хвороб, худоба тощо. Предмети праці беруть участь в процесі виробництва одноразово, тобто, повністю споживаються в одному виробничому циклі. До предметів праці відносяться завершене виробництво, яке характеризується тим, що виробничий цикл ще не завершений, але певні ресурси в нього вже вкладені. В свою чергу дані засоби є виробничими запасами [53, с.22].

Беручи до уваги класифікацію засобів виробництва, особливості формування їх у рослинництві й тваринництві, вартість й питому вагу на прикладі науково-виробничого господарства „Мрія”, структуру зазначених засобів у табличному вигляді можна відобразити так (табл.2.1), (табл.2.2).

Таблиця 2.1.

**Структура засобів виробництва та їх питома вага
у рослинництві**

№ п/п	Засоби виробництва	Вартість, грн.	Питома вага, %
<i>Засоби праці</i>			
1	земельні ділянки	1142600	25,97
2	будівлі та споруди	543700	12,36
3	машини та обладнання	402490	9,15
4	транспортні засоби	607900	13,82
5	інструменти, прилади та інвентар	254860	5,07
6	багаторічні насадження	125000	2,84
<i>Предмети праці</i>			
7	насіння та посадковий матеріал	447450	7,9
8	пальне і мастильні матеріали	239450	5,44
9	добрива та отрутохімікати	635550	15,23
Всього		4399000	100

Наведені дані свідчать про склад засобів загального міжгалузевого фермерського господарства „Мрія”, яке можна розглядати як типове. Проте за останні роки уже почалося виокремлюватись певна їх спеціалізація. Хоча в більшості фермерських господарств галузь тваринництва є збитковою, а тому

вона фактично не одержує широкого поширення, у даному фермерському господарстві зазначена галузь є досить розвинутою.

З аналізу табличних даних, прийдемо до висновку, що питома вага засобів праці у рослинництві складає 71,43%, а це в свою чергу рівне 3076550 грн., тоді як у тваринництві – 65,64%, що рівне – 2818600 грн.. Тоді як, питома вага предметів праці даного фермерського господарства у рослинництві складає лише 28,57%, тобто рівна 1322450 грн., а у тваринництві – 34,36%, що рівне 1475100 грн..

Таблиця 2.2.

**Структура засобів виробництва та їх питома вага
у тваринництві**

№ п/п	Засоби виробництва	Вартість, грн.	Питома вага, %
<i>Засоби праці</i>			
1	земельні ділянки	334700	7,8
2	будівлі та споруди	674000	15,7
3	транспортні засоби	278400	6,48
4	інструменти, прилади та інвентар	238500	5,55
5	робоча і продуктивна худоба	1293000	30,11
<i>Предмети праці</i>			
6	корми	645000	15,02
7	засоби захисту від хвороб	392300	9,15
8	тварини на вирощуванні та відгодівлі	437800	10,2
Всього		4293700	100

Зокрема, найбільшу питому вагу у рослинництві займають земельні ділянки, будівлі й споруди та транспортні засоби. У тваринництві в даному випадку, найбільш вагому частку займають робоча і продуктивна худоба 30,11% та будівлі та споруди 15,7%, які входять до складу засобів праці.

Отже, з одного боку, саме вони є головним та необхідним компонентом будь-якої діяльності господарюючого суб'єкта, а рівень їх досконалості є мірилом ступеню цивілізованості суспільства. З іншого боку, засоби праці займають основну частину в структурі активів господарства. Тому, враховуючи питому вагу та особливості кругообігу їх називають основними засобами. Саме їх назва, свідчить про ту важливу роль, яку вони відіграють у виробничому процесі, а їх досконалість та ефективність використання в кінцевому результаті,

мають значний вплив на прибуток господарства, а нарахування амортизації є регулятором, що визначає оподатковуваний прибуток. При цьому, суми амортизації направлені на інвестиції заслуговують додаткових пільг.

Все це вимагає належної побудови бухгалтерського обліку як основних засобів виробництва та їх джерел, постійного інформаційного забезпечення про використання їх у виробничому процесі. Обґрунтована оцінка об'єктів, амортизаційна політика господарств має суттєвий вплив на виробничий процес, можливості оновлення засобів виробництва та підвищення ефективності роботи кожного господарства. Отже, обґрунтована побудова засобів виробництва та їх джерел має значний вплив на якість обліку і контролю у фермерському господарстві в цілому.

Порядок обліку, основні вимоги до визнання, складу та оцінки в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні нематеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначається П(с)БО 7 „Основні засоби”, П(с)БО 8 „Нематеріальні активи”, та П(с)БО 9 „Запаси”. У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів відведено синтетичний рахунок 10 „Основні засоби”.

Як нами досліджено, у сільському господарстві земля є основним засобом виробництва. Відображення в обліку землі особливо стає актуальним з розвитком ринку земельних ресурсів. В даний час, не існує єдиного підходу щодо обліку земельних ділянок. Тому, що Указом Президента України „Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектору економіки” в якому зазначено: „запровадити починаючи з 2000 року порядок відображення в балансі сільськогосподарських підприємств вартості землі” [170]. З цього приводу, дослідження провідних економістів свідчить, що при відображенні землі у балансі, вартість засобів збільшиться в кілька разів, що за переконанням інших вчених – є негативним явищем, у випадку відповідальності за зобов'язаннями фермерського господарства.

Для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух власних земельних ділянок у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено субрахунок 101 „Земельні ділянки”. В результаті фінансово-господарської діяльності господарство дооцінює або уцінює наявні землі. Зміни грошової оцінки землі в залежності від поліпшення її якості або збільшення ринкової ціни, будуть відображатися таким чином: дебет рахунка 101 „Земельні ділянки” і кредит рахунка 423 „Дооцінка активів”. Але, при проведенні уцінки землі в бухгалтерському обліку здійснюється аналогічний запис попередньому, але за методом „червоне сторно” [44, с.54].

Також, можуть виникати втрати якості землі, викликані стихійним лихом. У таких випадках, це буде впливати на кінцеві результати діяльності фермерського господарства. Оскільки державою ще не розроблені відповідні правила страхування землі при втраті її якості від стихійних лих, а також відсоткові ставки відшкодування, на рахунках бухгалтерського обліку це буде відображатися так: дебет рахунка 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” і кредит рахунка 101 „Земельні ділянки”.

Значні площі земельних угідь знаходяться в оренді у приватних власників, що знаходить своє відображення на побудові обліку в фермерських господарствах. Зокрема, згідно проведеного нами дослідження, слід зазначити, що у Тернопільській області станом на 1 січня 2004 року показник взятої в оренду землі даними господарствами досить високий і становить 57,4% від загальної площі зданої в оренду. При цьому, 94,7% оформлених орендних відносин припадає на господарства, із земель яких надані земельні частки (паї).

Необхідно зазначити, що облік орендованої землі доцільно вести на позабалансовому рахунку 01 „Орендовані необоротні активи”. В договорах оренди землі між фермером і орендодавцем необхідно вказувати щорічну орендну плату в гривнях, або ж в натуральних показниках кількості (центнерів) цукру, зерна, яку орендодавець гарантовано отримає за надану в оренду землю.

При грошових розрахунках з орендодавцем дебетується рахунок 30 „Каса” або 31 „Рахунки в банках” і кредитується рахунок 685 „Розрахунки з іншими кредиторами”. Якщо ж орендна плата буде здійснюватися продукцією,

що передбачено договором оренди, то на рахунках бухгалтерського обліку, дану операцію пропонуємо відображати так: при видачі орендної плати буде дебетуватися рахунок 685 „Розрахунок з іншими кредиторами”, та кредитуватися рахунок 20 „Виробничі запаси” або 26 „Готова продукція”.

Беручи до уваги вище наведені обставини, щодо ведення аналітичного обліку землі ми пропонуємо вести реєстр „Книга обліку землі”, яку наведено в Додатку Д. Даний реєстр, призначений для ведення аналітичного обліку та узагальнення інформації про наявність землі у фермерському господарстві. Запропонована нами форма даного реєстру складається із двох розділів:

1. землі за формами власності;
2. землі за видами угідь.

Проаналізувавши його, необхідно констатувати, що використання зазначеного нами реєстру дасть фермеру без докладання зусиль визначити наявність землі за формами власності, а також земель за видами угідь і в кінцевому результаті скласти звітність. Це відповідно, буде оптимізувати витрати робочого часу фермера, а також раціоналізує ведення бухгалтерського обліку.

Крім того, фермери можуть нести певні витрати пов'язані з покращенням родючості землі. В такому випадку капітальні витрати на поліпшення земель будуть відображатися на дебеті рахунка 15 „Капітальні інвестиції” і кредиті рахунка 685 „Розрахунки з іншими кредиторами”. Після проведення капітальних витрат їх слід списати на рахунок 102 „Капітальні витрати на поліпшення земель”, оскільки згідно п.2.2 П(с)БО 7 „Основні засоби” ці витрати не є об'єктом нарахування амортизації [162].

Чинним законодавством України передбачено можливість викупу земельних ділянок, які надані їм у користування згідно із законодавством України. Вартість ділянки визначається державними органами земельних ресурсів за методиками грошової оцінки земель, затвердженими постановами Кабінету Міністрів України [184]. В цьому випадку, виникає необхідність відображати в обліку фермерських господарств операції купівлі та формування балансової вартості землі.

В перспективі, у разі офіційного продажу землі фермеру пропонується дану операцію відобразити на дебеті рахунка 74 „Інші доходи” кредиті рахунка 101 „Земельні ділянки”. Якщо покупець згоден купити землю – дебет рахунка 685 „Розрахунки з іншими кредиторами” і кредит рахунка 74 „Інші доходи”.

На наш погляд, застосування на практиці рекомендованого порядку відображення бухгалтерських операцій з обліку земельних угідь у фермерських господарствах, буде сприяти кращому їх збереженню, раціональному використанню і забезпечить успішну реалізацію земельної реформи в нашій державі.

В процесі виробництва наявність інших основних засобів постійно змінюється, тому облік повинен організовуватись так, щоб усі зміни відображалися своєчасно і точно.

Зокрема, облік надходження інших основних засобів оформляється Актом прийому-передачі основних засобів, на основі якого вони приймаються на баланс господарства. Це також стосується і обліку тварин продуктивної худоби, що відносяться до основних засобів, які придбані у фізичних осіб. Позагосподарське надходження основних засобів і продуктивної худоби, які відносяться до основних засобів від організацій здійснюється на основі одержаних від постачальників Товарно-транспортних накладних, або Рахунком-фактурою організації від якої одержано майно. В цьому випадку, отримані основні засоби оприбутковуються за сумою придбання, доставки і встановлення на основі супровідних документів.

Згідно до Плану рахунків та П(с)БО 7 „Основні засоби” будь-яке придбання, монтаж чи будівництво проводиться через рахунок 15 „Капітальні інвестиції”, закриття якого здійснюється на рахунки 10 „Основні засоби” та рахунки 11 „Інші необоротні матеріальні активи”, 12 „Нематеріальні активи”. У разі купівлі основних засобів, якщо немає необхідності у будівельних та монтажних роботах, цю операцію в обліку пропонуємо відображати наступним записом: дебет рахунка 10 „Основні засоби” та кредит рахунка 685 „Розрахунки з іншими кредиторами”.

В процесі діяльності фермерського господарства основні засоби вибувають внаслідок ліквідації через непридатність до подальшого використання, шляхом продажу, вибракування тварин основного стада, безкоштовної передачі, заміни застарілих засобів новими тощо. Вони підлягають ліквідації і списується з балансу господарства.

Первинним документом на списання основних засобів є Акт про вибуття (ліквідацію) основних засобів, де зазначають причину вибуття, технічний стан, первісну вартість, суму зносу, витрати на ліквідацію, вартість можливих до використання залишків, вартість ремонтів під час експлуатації, результати ліквідації.

При вибутті основних засобів складають кореспонденцію рахунків:

- ✓ на суму зносу дебет рахунку 13 „Знос необоротних активів” і кредит рахунка 10 „Основні засоби”;
- ✓ на суму залишкової вартості дебет рахунка 70 „Доходи від реалізації” та кредит рахунку 10 „Основні засоби”;

Якщо взяти до уваги той факт, що дані господарства в даний час, перебувають на стадії становлення свого розвитку і наявність кількості об’єктів основних засобів у них є не великою, то для аналітичного обліку основних засобів пропонуємо застосувати реєстр, який наведено в таблиці (табл. 2.3.).

Таблиця 2.3.

**Відомість обліку основних засобів
станом на 1 січня 2004р.**

№ п/п	Назва об’єкта	Облікова група	Дата придбання (побудови)	Кількість одиниць	Сума, грн.	Амортизаційні відрахування		Позначка про вибуття
						Річна норма, %	Сума, грн..	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	культиватор	машини і обладнання	19.02.03	1	2200	15	349	
2	Трактор Т-40	Транспортні засоби	23.06.03	1	7400	25	188	продано
3	Автомобіль ГАЗ	Транспортні засоби	22.03.03	1	40000	15	10000	

4	Корівник	Будівлі і споруди	28.10.03	1	6400	5	81	
Всього		—	—	3	48600	—	10350	

Наведену відомість пропонується відкривати на рік, на підставі документів первинного обліку. В ній вказуються дані про: вид основних засобів, коротка характеристика об'єкту, вартість і вимір у натурі, сума зносу, записи про рух (вибуття). На кожну групу основних засобів у наведеній відомості, пропонуємо відвести таку кількість рядків, яка б дала можливість вести аналітичний облік з урахуванням можливого надходження об'єктів в очікуваній перспективі.

Наведена вище форма реєстру аналітичного обліку, дасть змогу спростити і оптимізувати ведення обліку основних засобів, тобто через простоту наведеної форми. В цьому ж самому реєстрі є можливість нарахування амортизації, не ведучи при цьому окремого реєстру нарахування амортизації, як це здійснюється в даний час на практиці.

Продуктивна і робоча худоба, поряд з іншими засобами є ваговою частиною у складі основних засобів даних господарств. Їх облік ведеться на рахунку 107 „Робоча і продуктивна худоба”. Вибувають продуктивні тварини з основного стада внаслідок втрати продуктивності, падежу, стихійного лиха, безкоштовної передачі. При простому відновленні основного стада кількість голів, що вибули, відновлюються за рахунок надходження нового поголів'я. Вибракувані тварини можуть бути направлені на відгодівлю, реалізовані або забиті на м'ясо. Всі дані про вибракування вказуються в „Акті на вибракування тварин з основного стада” або „Акті на вибуття тварин і птиці”.

На їх основі балансову вартість продуктивних і робочих тварин списують на суму зносу по дебету рахунка 13 „Знос необоротних активів” і кредиту рахунка 107 „Робоча і продуктивна худоба”. Далі вибракувану і поставлену на відгодівлю худобу оцінюють за балансовою вартістю і оприбутковують по

дебету рахунка 21 „Тварини на вирощуванні і відгодівлі” і кредиту рахунка 107 „Робоча і продуктивна худоба”.

Важливе місце в бухгалтерському обліку тварин займає їх знос та амортизація. Це є одне з найбільш складних і дискусійних питань амортизаційної політики у сільському господарстві, зокрема й у фермерських господарствах. Це питання виникло порівняно недавно після виходу у світ Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.07.97 р. № 283/97-ВР (зі змінами та доповненнями), де передбачалося при визначенні податку підприємства враховувати амортизацію по всіх основних засобах, включаючи тварини основного стада. Відповідно з цього випливає, що тварини які не є основними засобами, та обліковуються на рахунку 21 „Тварини на вирощуванні і відгодівлі” не амортизуються. Тому при їх вибутті їх списують в розмірі 100 % вартості [127, с.8].

Однак, окремі положення Закону України № 283 носять суперечливий характер. Так, у пункті 8.1.2 передбачено, що амортизації підлягають фактичні витрати на придбання оборотних активів для власного виробничого використання так надання послуг, включаючи витрати на придбання племінної худоби. Однак, у пункті 8.1.3 зазначено, що амортизації не підлягають і повністю відносяться до складу валових витрат звітного періоду витрати на придбання і відгодівлю продуктивної худоби [130, с.20].

Законодавство щодо оподаткування прибутку підприємств і встановлення норм амортизації основних засобів викликає неоднозначні думки науковців з цих питань. Так, професор Бородін О. вважає, що застосування даних норм амортизації „призведе до зменшення платежів до бюджету податку на прибуток”. Він висловлює припущення, що „у зв’язку з тим, що групові норми амортизації відрізняються від індивідуальних строків експлуатації кожного об’єкта, можливі ситуації коли об’єкт експлуатуватиметься, перенісши свою первісну вартість разом з сукупними витратами на поліпшення на валові витрати (витрати виробництва)” [16].

Інші економісти, такі як В. Моссаковський та Т. Кононенко дотримуються думки, що „розрахунок амортизації на підприємствах АПК

призводить до значного зростання її суми (в середньому майже в три рази). Таке становище (а його можна розглядати як прискорений метод нарахування амортизації) слід сприймати як позитивне явище ...” [132, с.18].

На перший погляд може здатися, що для фермерських господарств подібний підхід не має суттєвого значення, адже вони не сплачують податок на прибуток. Однак, сьогодні в період економічної кризи, слабкої державної підтримки та нестійкого становища даних господарств, вирішення даної проблеми за допомогою методів прискореної амортизації є досить актуальним. Тим більше, дані господарства можуть самостійно приймати рішення про прискорену амортизацію основних засобів. Хоча, виникають деякі непорозуміння стосовно того, що в одній групі об'єднані основні засоби сільськогосподарського призначення, які мають досить велику варіацію строку служби.

Проте, необхідно зазначити, що придбання дорослих племінних продуктивних тварин у фермерських господарствах зустрічається дуже рідко. Переважно даними господарствами закупається молодняк у племінних господарствах певного віку, потім вирощується і переводиться у основне стадо. Отже, до вартості уже переведених племінних тварин в даному випадку включається оплата за придбаний молодняк і витрати на поточне вирощування, що значно ускладнює положення податкового законодавства. Також, виникають непорозуміння у тих фермерських господарствах, які своїми силами вирощують племінних продуктивних тварин, переводячи їх в основне стадо на які повинна нараховуватися амортизація на загальних засадах.

Досить часто зустрічаються складності при встановленні норм амортизації на тварин. Загальна схема розрахунку амортизації, передбачає встановлення первісної та залишкової вартості об'єктів, а також очікуваний термін використання. За нашим переконанням, перші дві величини визначити легко, тоді як термін експлуатації тварин встановити заздалегідь досить важко. Це пов'язано з рядом причин, а саме: впливом експериментальних ситуацій (хворобами тварин, непридатністю до розмноження, невідповідністю тварин до

вимог промислових технологій і т.д.); особливостями здійснення формування основного стада тощо.

У сільськогосподарських підприємствах України за розробленими технологіями щорічно має вибраковуватися 20-26 % корів, тобто термін експлуатації складає від 4 до 5 років. Відповідно відсоток амортизаційних відрахувань при ліквідаційній вартості корови на рівні половини її первісної вартості становитиме 10-12 %. З цього приводу О.Б.Зайцева зазначає: „Наші дослідження, як і багатьох інших авторів, стверджують на необхідності амортизації по продуктивній худобі в період лактації (1-5) поки зростає її продуктивність. На основі проведених розрахунків обґрунтована норма амортизації в 13,3% по продуктивній і основній худобі” [72, с.113]. Зокрема, необхідно зазначити, що середні дані про тривалість експлуатації корів в основному стаді дуже відносні, так як одні можуть перебувати в ньому 3-4 місяці, тоді як інші до 32 розтелів.

Якщо при середній тривалості експлуатації в 4 роки буде нарахована амортизація в розмірі 40-50 відсотків первісної вартості, а тварину надалі продовжуватимуть використовувати, то її залишкова вартість зменшиться настільки, що при вибракуванні буде отримано прибуток, а це свідчить про необґрунтованість нарахування амортизації та відповідно і визначення собівартості в минулому. Тих тварин, які через тривалу експлуатацію матимуть нульову оцінку, необхідно дооцінювати, проте їх фактична ліквідаційна вартість, як правило, буде значно меншою або на рівні фактичної виручки від продажу.

Розглядаючи питання про нарахування амортизації на продуктивних тварин основного стада, необхідно визнати, що зменшення збитків від продажу вибракуваних тварин основного стада шляхом нарахування амортизації призводитиме до зменшення прибутковості галузі звітного періоду.

Проте слід констатувати, що при вибракуванні тварин основного стада виникають збитки, які необґрунтовано розглядаються як збитки від інвестиційної діяльності. При цьому, нарахування амортизації тварин основного стада приведе до значного зростання трудомісткості обліку. Тому

сільськогосподарських підприємствах, в яких не сплачується податок на прибуток доцільно користуватися тим порядком обліку витрат, який передбачено в пункті 3.17 Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робі, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.01 р. № 132 [122], в яких зазначено, що до складу статті „Інші витрати на утримання необоротних активів” входить різниця між первісною вартістю та виручкою від вибракуваних тварин основного стада з наступним віднесенням цієї суми на витрати виробництва відповідної продукції.

При вибракуванні тварин з основного стада перевищення їх балансової вартості над виручкою від реалізації не на фінансові результати, а на здорожчання продукції отриманої від цього поголів'я, тобто рахунок 23 „Виробництво”. Дана операція істотна вплине на наслідки діяльності господарства, особливо при стабільному складі поголів'я.

У разі якщо виручка від продажу реалізованих тварин основного стада перевищує балансову вартість – прибуток слід розглядати як прибуток від інвестиційної діяльності. При вибракуванні тварин основного стада, яке сталося внаслідок інфекційних захворювань збитки слід відносити на рахунок 85 „Інші затрати”.

В умовах ринкової економіки не повинно бути дефіциту продукції. Отже, в даному випадку мова повинна йти про якість продукції, яка прямо пропорційно визначає і ціну. Зараз у фермерських господарствах половина худоби є племінною, інша частина місцевих, поліпшених порід. А звідси, нараховувати амортизацію на це поголів'я є безсумнівно доцільним. При цьому, втрати продуктивності поступове й не завжди пов'язане з вартісною ознакою. В той же час, виручка від реалізації, це реалізація іншої продукції - м'яса. М'ясо тварини після 8 років використання за якістю буде набагато кращим і його ціна повинна бути більшою, ніж м'ясо 11-12 річної тварини. Тому, якщо місцеве покращене поголів'я має на 40-50% вищу вартість, а ліквідаційна вартість становить до 20-30%, тоді як балансова вартість племінної худоби поза сумнівом повинна амортизуватися і головним в даному випадку

повинна бути економічна суть, а не вплив на відповідний показник, як наприклад собівартість. Вона покривається ціною реалізації, ринковими умовами. Це дасть в повному обсязі відобразити витрати по виробництву певної продукції, визначити реальну її рентабельність й ціну.

Таким чином, внесені пропозиції щодо відображення в обліку наслідків вибракування тварин основного стада дозволять відмовитися від нарахування амортизації на цих тварин, точніше буде визначати виробничі витрати, особливо в племінному тваринництві та покращить інформаційне забезпечення необхідне для управління при одночасному спрощенні роботи бухгалтера.

Нарахування амортизації (зносу) основних засобів у фермерських господарствах накопичується по кредиту рахунку 13 „Знос необоротних активів” за видами основних засобів інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів, а потім списується на дані активи.

Поряд з основними засобами у виробничих процесах не мало важливу роль відіграють виробничі запаси, які в процесі виробництва фермер купує і використовує за їх призначенням. До них відносять: пальне, добрива, засоби захисту рослин та інші запаси. Тому виникає потреба в точному обліку їх наявності і витрачання. На наш погляд, у фермерських господарствах, можна застосувати два варіанти обліку.

Перший варіант обліку матеріальних цінностей здійснюється за принципом разового списання, тобто куплені цінності відразу включаються у витрати. Якщо матеріали використані не повністю, то на їх обсяг зменшуються фактичні витрати фермерського господарства. Такий варіант обліку матеріальних цінностей ґрунтується на методі Леонтєва В. „затрати-випуск”. Даний метод дає можливість визначити фінансовий результат діяльності господарства за певний період часу з урахуванням зміни залишків матеріальних запасів, незавершеного виробництва, готової продукції.

Суть другого варіанту полягає в тому, що витрати матеріалів визначаються в такому ж порядку як на великих сільськогосподарських підприємствах.

В сільському господарстві до оборотних засобів відносять також молодняк тварин. В цілому організація обліку на рахунку 21 „Тварини на вирощуванні і відгодівлі” залежить в значній мірі від наявності поголів'я та формування груп ВРХ, свиней та інших видів тварин, що зумовлюється спеціалізацією господарства.

Облік тварин на вирощуванні і відгодівлі вимагає тісного взаємозв'язку з обліком витрат і виходу продукції тваринництва. Інформація про рух і наявність тварин повинна бути тісно пов'язана з технологією годівлі та системою оплати праці. Для чіткого контролю за рухом поголів'я на фермі пропонуємо фермерам використовувати „Відомість обліку тварин і птиці”, форма якої відображено в табл.2.4.

Таблиця 2.4.

Відомість обліку тварин і птиці за лютий 2003 року

Вид (група) тварин і птиці *Тварини на вирощуванні і відгодівлі*

№ п/п	Дата	Особливі прикмети	Надійшло (в т. ч. куплено)			Вибуло (в т. ч. продано)			Залишок		
			Голі в	Вага, ц	Сума, грн..	Голі в	Вага, ц	Сума, грн..	Голі в	Вага, ц	Сума, грн....
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	6.02	червоний							4	20	3200
2	9.02	чорно-ряба	2	10	1720						
3	26.02	чорно-ряба				1	5	920			
4	28.02								5	25	4000

Аналітичний облік за видами і групами тварин ведуть за кількістю голів, масою і вартістю. По кожному аналітичному рахунку у відомості показують залишок на початок і кінець місяця, надходження і вибуття тварин за цей період.

Погоджуємося із думкою Моссаковського В.Б., котрий вважає, що "...необхідність ведення обліку тварин витікає із потреб оперативного управління"

[128]. Господар завжди повинен знати скільки тварин знаходиться на фермі, щоб правильно скласти раціон та проконтролювати витрати кормів.

Тому, на рахунку 21 „Тварини на вирощуванні і відгодівлі” облік повинен вестись в розрізі відповідних субрахунків за видами тварин, проте аналітичний облік передбачено вести за групами, за роками надходження. Практика господарств та дослідження провідних вчених показують, що при обліку молодняка за роками надходження виникають значні труднощі, оскільки тварина конкретного року надходження може мати вік від 1 до 365 днів. Отже, вона може знаходитися в різних виробничих групах, що ускладнює оприбуткування продукції та контроль за наявністю худоби, кількістю кормоднів за групами, а звідси і за витратою кормів і правильністю нарахування оплати праці. Це стосується й обліку молодняка та тварин на відгодівлі в свинарстві.

Тому вважаємо, що фермерам облік тварин у скотарстві та свинарстві потрібно вести за виробничими групами без урахування віку тварин, виділяючи окремо групи по вирощуванню молодняка і відгодівлі тварин. Продукцією вирощування молодняка тварин і тварин на відгодівлі є приріст живої маси. Дану продукцію обліковують у відомостях зважування тварин і розрахунках визначення приросту. Одержаний приріст записують у „Відомості обліку тварин і птиці”.

Найбільш типова кореспонденція балансових рахунків, яка охоплює основні канали надходження і вибуття молодняка тварин та тварин на відгодівлі, відображає характерні в тваринництві операції і роботи через синтетичний облік рахунка 21 і є наступною:

- 1) Оприбуткування приплоду продуктивної худоби і приросту живої маси
дебет рахунка 211 „Молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі”,
кредит рахунка 23 „Виробництво”.
- 2) Списання витрат на придбання молодняка тварин на вирощуванні і відгодівлі
дебет рахунка 211 „Молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі”,
кредит рахунка 685 „Розрахунки з іншими кредиторами”.
- 3) Вартість реалізованих тварин

дебет рахунка 70 „Доходи від реалізації”,
кредит рахунка 21 „Тварини на вирощуванні і відгодівлі”.

4) Списання вартості загиблого і вимушено забитого поголів'я
дебет рахунка 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”,
кредит рахунка 21 „Тварини на вирощуванні і відгодівлі”.

5) Відображення вартості тварин, вибракуваних з основного стада і поставлених на відгодівлю

дебет рахунка 21 „Тварини на вирощуванні і відгодівлі”,
кредит рахунка 15 „Капітальні інвестиції”.

Таким, що заслуговує на вирішення, залишається питання відображення в системі рахунків моменту переведення молодняка тварин в основне стадо. Сьогодні, згідно скороченого Плану рахунків для фермерських господарств списання витрат з переведенню молодняка тварин в основне стадо відображають по дебету рахунка 155 „Формування основного стада” і кредиту рахунка 211 „Молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі”. Одночасно дебетує рахунок 107 „Робоча і продуктивна худоба” і кредитує рахунок 155 „Формування основного стада”.

Запропонована модель синтетичного і аналітичного обліку та її використання у фермерських господарствах, значно підвищить якість облікової інформації про поголів'я тварин, втрати від падежу, створить передумови для прийняття обґрунтованих управлінських рішень стосовно поновлення основного стада. Крім того, буде забезпечено спрощення обліку, значне скорочення облікової інформації, яка не використовується в управлінні.

Всі засоби фермерського господарства мають і відповідні джерела утворення та відповідне цільове призначення. Серед цих джерел основне місце належить капіталу. Поняття „капітал” досить поширене як в економічній теорії, так і в господарській практиці. Тому від правильного його розуміння, значним чином, залежить наукова оцінка напрямків еволюції економічних систем країн Заходу, а також соціально-економічних процесів, що відбуваються в сучасній Україні. З приводу економічного змісту цього поняття впродовж усієї історії політекономії аж до сьогоднішнього дня ведеться безперервна полеміка.

Згідно до нашого розуміння, ми поділяємо думку К.Т. Кривенка, який стверджує, що капітал – це авансовані підприємцями у виробництво товарів засоби виробництва, грошові ресурси і засоби на оплату найманої праці, які в процесі своєї продуктивної взаємодії забезпечують зростання вартості та збагачення підприємців [171, с.230].

Власник у момент створення фермерського господарства вносить частину засобів у розмірі потреби. За рахунок цих джерел фермерське господарство придбаває (або одержує) необхідні предмети для здійснення своєї діяльності. Кошти, які потрібні на покриття витрат понад власні кошти, вони можуть у порядку кредиту взяти в банку та в порядку взаємних розрахунків – в інших підприємств, а також отримати за рахунок додаткового продукту, виробленого даним господарством. Тому, джерела засобів поділяються на власні і позичені. Класифікацію джерел можна представити у вигляді малюнка (рис.2.1).

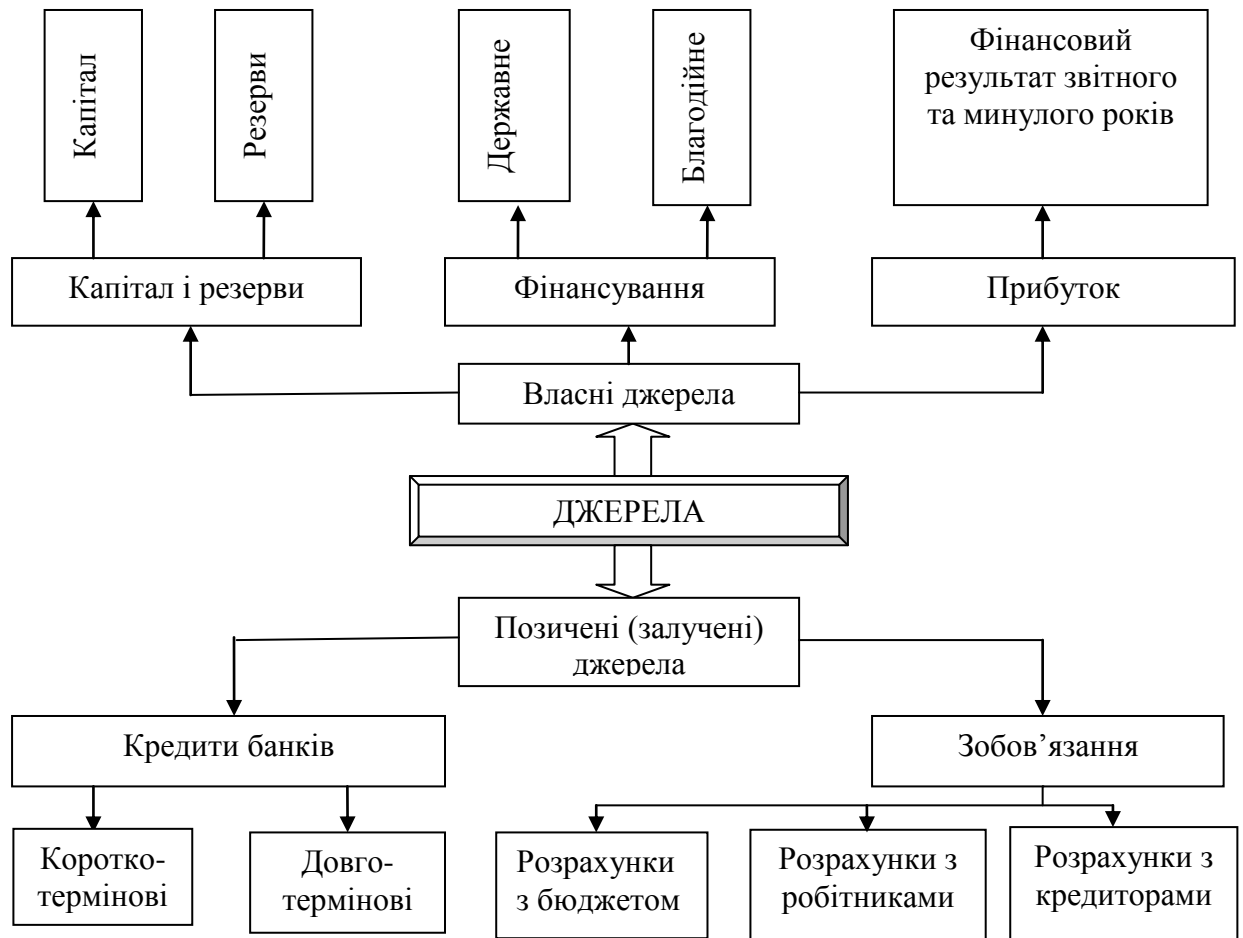


Рис. 2.1. Джерела створених господарських засобів

За нашим переконанням, власні джерела - це такі кошти, які належать фермеру під час створення господарства, і є його власністю. У фермерському господарстві до цих джерел відносять: власний капітал, створені резерви, прибуток, бюджетне та інше фінансування.

З вище наведеного рисунка випливає, що одним з складових власних джерел створення господарських засобів є капітал. Розглянувши структуру капіталу фермерського господарства, яку наведено на рис. 2.2, то прийдемо до висновку, що капітал даного типу господарств складається з:

- власного капіталу;
- позиченого капіталу;
- а також зобов'язань щодо розподілу національного доходу.

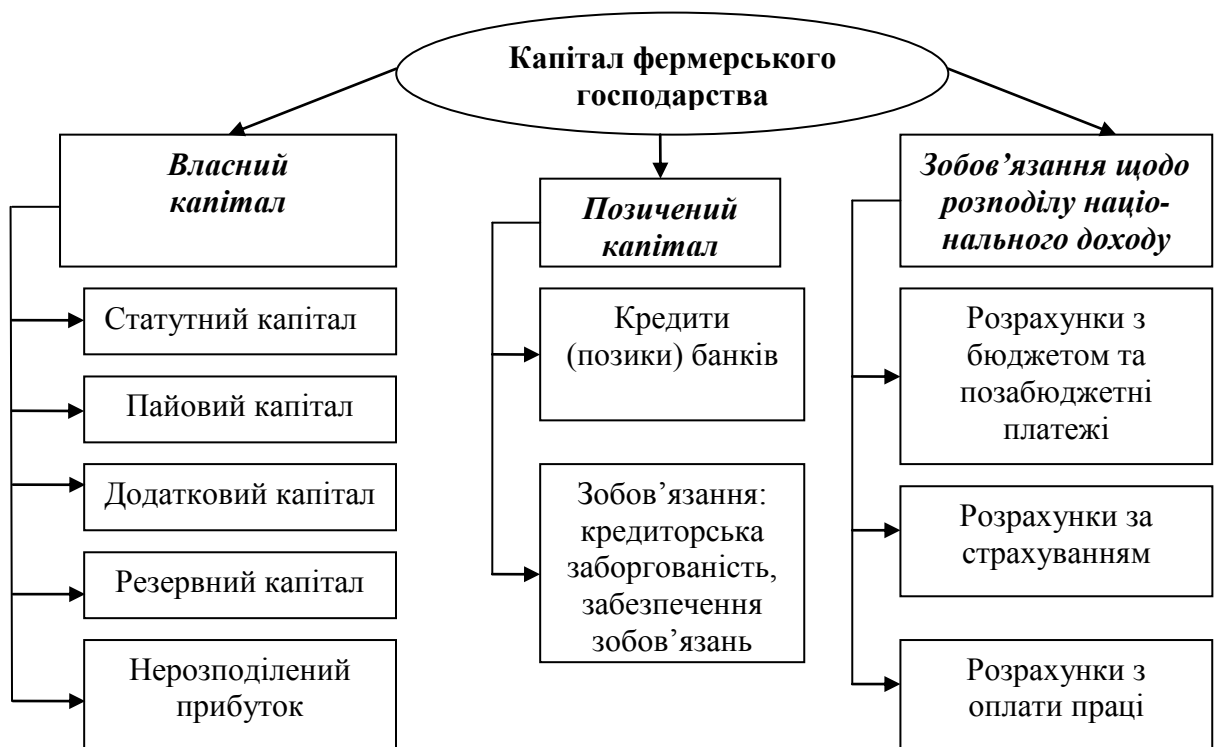


Рис. 2.2. Структура капіталу фермерського господарства

Відповідно до наведеного рисунка, дані категорії капіталу також включають в себе інші види капіталу.

В бухгалтерському обліку відсутнє єдине трактування терміну капітал. Під капіталом розуміють:

- 1) вартість активів юридичної особи або чисту вартість активів за мінусом суми боргових зобов'язань;

2) сукупність різноманітних економічних ресурсів, тобто грошових коштів і майнових засобів, які знаходяться в обороті на даному підприємстві;

3) сукупність всіх цінностей, вкладених в підприємство.

Враховуючи принцип грошового вимірника, капітал в обліку є сукупністю майнових засобів, що служать для господарських цілей, виражених в грошовій одиниці, тобто сума активу або рівна їй сума пасиву [25, с.55].

Але тим не менше, у нашому розумінні, власний капітал – це джерело інвестування і формування основного та оборотного майна господарства, що належать фермеру за правом власності.

Показник власного капіталу – один з найістотніших і найважливіших для господарства показників, оскільки свідчить про: забезпеченість коштами для функціонування фермерського господарства; кредитоспроможність, тобто здатність вчасно повертати кредити; платоспроможність тобто здатність вчасно розраховуватись за отримані товари, роботи і послуги. Величина власного капіталу фермерського господарства визначається самим фермером і фіксується в установчих документах (записується в Статутний капітал) при організації даного господарства. Дане твердження впливає із Закону України „Про фермерське господарство” де не встановлено вимог щодо розміру Статутного капіталу.

Виходячи із особливостей законодавчого регулювання майнових відносин, у бухгалтерському обліку фермерського господарства, мають чітко розмежовуватися поняття власного капіталу (тобто власності засновника) та чужого (залученого, пайового) капіталу. За використання залученого ззовні капіталу треба платити проценти, незалежно від того, збиткове чи прибуткове господарство. За використання власного капіталу фермер повинен отримувати особистий дохід, а в разі збитковості господарської діяльності власний капітал зменшується (втрачає в ціні) на суму збитків.

Перед бухгалтерським обліком власного капіталу стоїть завдання не стільки формальності та послідовності відображення, а належного документального оформлення власності господарства. Як правило, облік

власного капіталу ведеться без реєстрації його як Статутного капіталу в установчих документах, так як і інших власних джерел - на підставі первинних документів.

Проте є рекомендації [21, с.37] по обліку Статутного капіталу фермерського господарства як реєстрованого в установчих документах, відповідно до Закону „Про господарські товариств”. В цьому випадку, формування Статутного капіталу як власного, так пайового, за рахунок внесків учасників підлягає офіційній реєстрації в статуті та інших установчих документах фермерського господарства.

Власний капітал фермерського господарства, як нами уже визначено, створюється за рахунок особистих внесків: майном чи об'єктами (основні та оборотні засоби); цінних паперів (акцій, облігацій, депозитів); деривативів - права власності на користування природними ресурсами, торговою маркою; грошових коштів, валюти. Тобто, до власного капіталу можна вносити як грошові кошти, так і майно.

Майно і нематеріальні активи передаються у власність, або у користування фермерського господарства. Активи, передані у власність, більше не повертаються колишньому власнику і належать господарству. Майно, що передається фермерському господарству описують при проведенні інвентаризації та беруть на облік за Актом на оприбуткування, де вказують джерела надходження (придбано, побудовано, отримано на пай тощо). Вартість статутного (власного) капіталу перед початком здійснення господарської діяльності береться на облік при складанні вступного балансу.

Аналітичний облік власного капіталу ведуть при кількості засновників, більшій ніж одна особа (сам власник). В такому випадку облік власного капіталу ведеться за засновниками (учасниками) та видами капіталу безпосередньо у первинних документах (Інвентаризаційний опис, Статут та інші установчі документи), або у Відомості обліку розрахунків. Тут вказують перелік засновників з повним наведенням їх реквізитів як юридичних чи фізичних осіб та розмір внесків. Відмічають також форму, в якій робиться внесок: грошова, натуральна, нематеріальні активи тощо.

Синтетичний облік власного капіталу за спрощеною формою обліку ведеться на рахунку 40 „Статутний капітал”, який призначений для обліку та узагальнення інформації про стан і рух власного капіталу господарства.

Формування власного капіталу відбувається як за рахунок внесків самого власника, так і внесків інших засновників, передбачених установчими документами на кредиті рахунку 40 „Статутний капітал”.

При внесенні в якості паю до власного (Статутного) капіталу фермерського господарства основних засобів складається бухгалтерські записи: дебет рахунку 10 „Основні засоби” та кредит рахунку 46 „Неоплачений капітал”; та дебет рахунку 46 „Неоплачений капітал”, кредит рахунку 40 „Статутний капітал”.

Фактичне внесення коштів іншими засновниками відображають на дебеті рахунків 30 „Каса”, або 31 „Рахунки в банках” і кредиті рахунку 46 „Неоплачений капітал”; та дебеті рахунку 46 „Неоплачений капітал” і кредиту рахунку 40 „Статутний капітал”.

Важливою є реальна оцінка вкладу учасників при внесенні ними основних засобів чи цінностей, з метою недопущення завищення їх вартості, що негативно відбивається на наслідках господарювання та призводить до необ’єктивного розподілу дивідендів для цих учасників. Доказом вартості прийнятого в якості паю майна можуть бути - чеки, накладні на його придбання, експертна оцінка на ненове майно.

Протягом року записи про рух власного капіталу як правило, не здійснюються, винятком є операції по дооцінці (уцінці) вартості майна, які оформляються записами:

- 1) на суму індексації балансової вартості основних засобів
дебет рахунку 46 „Неоплачений капітал”,
кредит рахунку 40 „Статутний капітал”;
- 2) на суму дооцінки вартості основних засобів
дебет рахунку 40 „Статутний капітал”
кредит рахунку 46 „Неоплачений капітал”.

Зменшення власного капіталу відбувається при виході окремих засновників, чи при знищенні майна, яке зафіксоване у вступному балансі чи за установчими документами в Статутному капіталі. При цьому складаються такі проводки: дебет рахунку 40 „Статутний капітал” та кредит рахунку 685 „Розрахунки з іншими кредиторами” - на частку учасника, що вибуває; дебет рахунку 685 „Розрахунки з іншими кредиторами” і кредитом рахунків 10 „Основні засоби”, 30 „Каса”, 31 „Рахунки в банку” - на суму повернених основних засобів, грошей.

2.2. Облік процесів виробництва і реалізації

Вітчизняна економічна наука, розкриває економічну сутність процесу виробництва спираючись на вчення К. Маркса. Виходячи з відомого його положення про те, що „акт виробництва, у всіх своїх моментах, є актом споживання ” [116, с.716], В. Сопко вказує на те, що „процес виробництва необхідно одночасно вивчати в двох аспектах... як процес створення нового продукту...як процес виробничого споживання. Кожен аспект процесу виробництва – виступає як самостійний об’єкт вивчення. В самостійності кожного проявляється їх протилежність і як результат, індивідуальність”, і далі продовжує: „між цими аспектами є діалектичний взаємозв’язок і взаємообумовленість, яка одночасно характеризує їх як єдність. Ця єдність проявляється в тому, що в обох аспектах одночасно вивчаються витрати як такі, але в одному випадку по відношенню до аспекту виробничого споживання, а в другому – до аспекту створення нового продукту” [219, с.16].

В.Ф. Палій розглядає „процес виробництва як кібернетичну систему виробничого споживання і як процес створення нового продукту в натурально-речовій формі й у вартісному виразі” [157, с.76].

Розглядаючи процес виробництва в натурально речовій формі „на вході” в систему відображаємо ресурси – робочу силу і засоби виробництва, а „на виході” – вироблений продукт, тобто в процесі виробництва відбувається об’єднання засобів виробництва з робочою силою, в результаті чого створюється продукт. В.Ф. Палій зазначає, що „на вході” можна вивчити детально й оперативно кожний окремий елемент засобів виробництва в момент їх виробничого споживання, кожну трудову операцію в момент її здійснення. „На виході” – готовий продукт – це синтетичний результат взаємодії живої праці із засобами виробництва. Дослідити його можна лише після закінчення виробництва, тобто з меншою деталізацією і не так оперативно [29, с.78].

Розглядаючи процес виробництва у вартісному виразі, „на вході” відображаємо елементи витрат виробництва, як виробниче споживання, а „на виході” – собівартість продукту, як результат створення його в процесі виробництва.

Витрати виробництва становлять витрати виробничих факторів у процесі цілеспрямованої діяльності. Й. Шумпетер у роботі „Теорія економічного розвитку” пише, що ділова людина розглядає як витрати ту суму грошей, яку вона вимушена сплачувати іншим господарюючим суб’єктам для того, щоб одержати свій товар або засоби його виробництва, тобто свої витрати на виробництво або придбання товарно-матеріальних цінностей [248]. Ми доповнимо міркування вченого, додавши до витрат також грошову вартість власних затрат праці цієї людини. У такому випадку, витрати за своєю сутністю є сумою послуг праці та природи.

Відтак, враховуючи дані обставини та вище наведені твердження, слід зазначити, що процес виробництва являє собою з одного боку, процес виробничого споживання засобів, предметів праці та самої праці, а з іншого - джерело одержання нової продукції. Відповідно дохід, який в свою чергу, залежить від витрат виробництва.

Як нам відомо, процес виробництва у сільському господарстві має свої особливості. Головною особливістю рослинництва є сезонний характер виконання робіт, що обумовлює розрив по часу між процесом праці та

процесом виробництва. Останній, тобто процес одержання готової продукції є досить тривалим. Все це і зумовлює потребу в кредитах, тому що надходження коштів від реалізації сільськогосподарської продукції є нерівномірним. Тоді як, процес виробництва в тваринництві порівняно із рослинництвом – більш рівномірний, витрати на виробництво можна обмежити поточним роком, не відносячи їх на незавершене виробництво.

Процес виробництва проходить безперервно, відповідно й безперервно здійснюються затрати праці та використовуються засоби виробництва. Кожне господарство в будь-якому процесі виробництва, несе певні затрати. Усі затрати здійснені у виробництво, знаходять своє відображення у витратах. В залежності від технології ведення виробництва та видів продукції що виготовляється, формується номенклатура складу витрат виробництва.

Сьогодні, в теорії залишаються дискусійні положення щодо складу витрат і порядку їх обліку, а практика не має однозначних рішень із питань обліку виробництва продукції фермерськими господарствами. Для одержання своєчасної й вірогідної інформації про витрати на виробництво, слід раціонально організувати систему обліку виробничих витрат. Вона повинна забезпечити швидке одержання точних і об'єктивних даних про витрати за видами продукції, економічними елементами.

Своєчасне та повне відображення фактичного розміру і складу витрат та контроль за використанням всіх видів виробничих ресурсів, а також обсягу виробленої продукції в натуральних та грошових вимірниках, а також надходження у господарство є основною метою обліку процесу виробництва. Звідси, основними завданнями обліку процесу виробництва у фермерських господарствах є:

- визначення складу та розмежування виробничих витрат за їх економічним змістом, місцем виникнення (центрами відповідальності), елементами, статтями обліку, суміжними періодами та іншими ознаками, передбаченими відповідними стандартами бухгалтерського обліку;
- своєчасне та повне відображення виробничих витрат та виготовленої

продукції і її реалізації на рахунках бухгалтерського обліку, за їх кількістю та якістю в розрізі окремих об'єктів обліку, центрів відповідальності та суміжних періодів;

- формування відповідної інформації про обсяг витрат, виготовлення продукції та її реалізація в передбаченій системі документів, облікових реєстрів та звітності;
- визнання, оцінка та систематизація інформації про склад доходів;
- обчислення доходів та контроль за рівнем доходів відносно рівня витрат, з якими ці доходи пов'язані.

Необхідно зазначити, що згідно до основних завдань процесу виробництва, склад витрат потрібно згрупувати в такому порядку, що дозволить забезпечити ефективний процес обліку витрат. А це в свою чергу, дозволить приймати обґрунтовані, економічно виважені рішення щодо зниження витрат на виробництво, збільшення виходу продукції, підвищення ефективності діяльності.

У бухгалтерському обліку витрати обліковуються за елементами операційних витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші затрати). Зауважимо, що в П(с)БО 16 „Витрати” перелік статей витрат не є регламентований, він може встановлюватися суб'єктами господарювання самостійно і залежить: як від питомої ваги їх видів або груп витрат, так і від ступеня економічної однорідності витрат, специфіки галузі, характеру виробленої продукції, різноманітності технологічних процесів [163].

Відтак, обґрунтоване встановлення номенклатури витрат зумовлює аналітичність калькуляції, можливості здійснення контролю та виявлення резервів зниження собівартості продукції [103, с.18]. У зв'язку з цим, необхідно передусім обґрунтувати критерії виділення окремих видів витрат у самостійні статті. Такими критеріями можуть служити, по-перше, роль і значущість певного виду витрат, тобто такі витрати, які є основними для цієї галузі. Така побудова номенклатури статей, дає змогу відобразити, врахувати

особливості технології та організації виробництва галузі. Вони, як правило, займають значну частину в загальній витратах.

По-друге, у самостійну статтю також слід виділити витрати, що характеризують певну сторону роботи господарства, за якою необхідно встановити суворий контроль (прикладом є вартість падежу худоби).

По-третє, окремою статтею необхідно виділити витрати (не залежно від їх частки), які є базою для розподілу якихось інших витрат. При цьому в одну статтю треба включати витрати, які мають однакове цільове виробничо-технологічне призначення.

Нами досліджено, що номенклатура виробничих витрат на виробництво сільськогосподарської продукції у фермерських господарствах включає такі витрати: як витрати на оплату праці, насіння і садивний матеріал, добрива, засоби захисту рослин та тварин, корми, пальне і мастильні матеріали, амортизація основних засобів, утримання основних засобів, роботи і послуги та інші витрати. Наведений перелік номенклатури витрат на виробництво сільськогосподарської продукції, стосується тих фермерських господарств, які розвивають обидві галузі сільського господарства: рослинництво і тваринництво.

Якщо, господарство буде розвивати рослинницький напрямок діяльності, то структура витрат для такого господарства буде такою: витрати на оплату праці, насіння і садивний матеріал, добрива, засоби захисту рослин, утримання основних засобів, роботи і послуги, пальне і мастильні матеріали, амортизація основних засобів та інші витрати (табл. 2.5.).

Таблиця 2.5.

**Номенклатура та структура витрат на виробництво
продукції рослинництва**

№ п/п	Назва витрат	Витрати у ф/г „Мрія” за 2003р.*		Витрати ф/г в Україні за 2003р.*	
		Сума, грн...	Структура, (питома вага), %	Сума, тис. грн..	Структура, (питома вага), %
1	Витрати на оплату праці	52268	7,87	1043560,8	9,4
2	Насіння і садивний матеріал	181376	27,31	1589984,5	18,09

3	Добрива	143770	21,65	2009240,2	14,32
4	Засоби захисту рослин	23760	3,57	375150,9	3,38
5	Утримання основних засобів	15000	2,26	839656,2	7,56
6	Роботи і послуги	44813	6,75	1078269,4	9,72
7	Пальне і мастильні матеріали	158688	23,9	2053357,3	18,5
8	Амортизація основних засобів	38765	5,84	1461997,5	13,16
9	Інші витрати (включаючи плату за оренду)	5600	0,85	652226,3	5,87
Всього:		664050	100	11103443,1	100

* Джерелом являється державна статистична звітність

Наведені дані, свідчать про склад витрат загального міжгалузевого фермерського господарства „Мрія”, яке можна розглядати як типове. Проведене дослідження показує, що у питомій вазі витрат даного господарства вагому частку займають витрати на насіння і садивний матеріал (27,31%), пальне і мастильні матеріали (23,9%) та добрива (21,65%). Тоді, як по Україні найбільш питому вагу у витратах фермерських господарств становлять витрати на: пальне і мастильні матеріали (18,5%), насіння і садивний матеріал (18,09%), добрива (14,32%) та амортизацію основних засобів (13,16%).

В іншому випадку, на прикладі селянського (фермерського) науково-виробничого господарства „Мрія”, для господарств які займаються тваринництвом, склад витрат буде мати таку номенклатуру: як витрати на оплату праці, засоби захисту та тварин, утримання основних засобів, корми, пальне і мастильні матеріали, амортизація основних засобів, втрати від падежу тварин та інші витрати (табл. 2.6).

Таблиця 2.6.

Номенклатура та структура витрат на виробництво продукції тваринництва

№ п/п	Назва витрат	Витрати у ф/г „Мрія” за 2003р.*		Витрати ф/г в Україні за 2003р.*	
		Сума, грн..	Структура, (питома вага), %	Сума, тис. грн..	Структура, (питома вага), %
1	Витрати на оплату праці	93450	16,6	1027470,1	16,63
2	Корми	267462	47,53	3443056,6	55,71
3	Засоби захисту тварин	23600	4,19	25133,9	0,4
4	Утримання основних засобів	46778	8,31	284264,8	4,6

5	Втрати від браку і падежу тварин	19740	3,52	241562,6	3,9
6	Пальне і мастильні матеріали	33800	6,01	406839,6	6,58
7	Амортизація основних засобів	41200	7,32	377702,8	6,12
8	Інші витрати (включаючи плату за оренду)	36780	6,52	374058,8	6,06
Всього:		562810	100	6180089,2	100

* Джерелом являється державна статистична звітність

В даному випадку, з наведених даних таблиці впливає такий висновок, що найбільшу питому вагу у складі витрат на виробництво продукції тваринництва як у даному фермерському господарстві, а також і по Україні становлять витрати: на корми та оплату праці, що відповідно по господарству становить 47,53% і 16,6%, а в Україні – 55,71% та 16,63%.

Необхідно зазначити, що серед переліку витрат виробництва відсутня стаття „Відрахування на соціальні заходи”. Це пов’язано із тим, що згідно із чинним законодавством України – господарства, які являється платниками фіксованого сільськогосподарського податку, не ведуть облік валових доходів і валових витрат з метою оподаткування прибутку.

Як нам відомо, спрощена система обліку не передбачає розрахунок собівартості одиниці продукції. Вдаючись до таких дій, фермери керуються тим, що дане питання не врегульоване на державному рівні. В жодному нормативному акті, зокрема і в Методичних рекомендаціях з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, нічого не зазначено про необхідність визначення собівартості, а сплата фіксованого податку суб’єктами господарювання на селі не вимагає досконало і науково обґрунтовано обліковувати витрати на виробництво. Виходячи з цього виникає ситуація, коли правомірним буде твердження, що фермер взагалі може не вести дану ділянку обліку.

Однак, на нашу думку, фермеру все ж не слід відмовлятися від обліку витрат на виробництво та визначення такої економічної категорії як собівартість, що перш за все є необхідним при реалізації виготовленої сільськогосподарської продукції. Також, пояснюється це обов’язковим

порядком формування собівартості готової продукції (робіт, послуг) для всіх підприємств, що здійснюють виробничу діяльність. Встановлений цей порядок П(с)БО 16 „Витрати”. Хоча неспростовним, на нашу думку, є твердження про практичну неприйнятність норм даного положення для сільського господарства із його специфікою виробництва. Для бухгалтера-практика, який звик до чітких законодавчих норм, дана ділянка обліку є справжньою проблемою, оскільки вона потребує самостійної роботи з вибору методів та об’єктів обліку. Якщо із визначенням об’єктів цукрових буряків і картоплі питань не виникає, тому, що об’єктом обліку виступає одна сільськогосподарська культура, то щодо зернових культур та овочів постає питання: як вести облік (за кожною культурою чи загалом за групою або ж підгрупою). Таким чином, об’єкти обліку витрат може вибрати сам фермер, адже не виключено, що взагалі його може цікавити лише загальна сума витрат на виробництво та фінансовий результат.

Облік витрат у фермерському господарстві, полягає в тому, що тут відпадає потреба у щомісячних записах витрат в облікових регістрах, підрахунку оборотів і сальдо в них. При умові, що кожна сума витрат фіксується фермером в „Журналі реєстрації господарських операцій”, а для узагальнення даних про витрати можна обмежитись записом їх в облікових регістрах в кінці року, після завершення збирання врожаю.

Беручи до уваги вище перелічені особливості, а також скорочений План рахунків, пропонуємо розглянути два варіанти обліку витрат фермерського господарства.

Особливість першого варіанту ґрунтується на методі Леонтєва В. „затрати-випуск”. Тобто, усі придбані матеріальні цінності фермерським господарством відразу списуються на виробництво.

Застосовуючи даний метод обліку, можна визначити фінансовий результат діяльності господарства за визначений період часу з урахуванням зміни залишків матеріальних запасів, незавершеного виробництва, готової продукції.

Як облік основних засобів, так і облік товарно-матеріальних цінностей вимагає забезпечення системних оперативних записів кожної господарської операції в „Журналі реєстрації господарських операцій” – основному реєстрі синтетичного обліку у фермерському господарстві, з визначенням кореспонденції рахунків. Кореспонденція рахунків з обліку матеріальних цінностей у фермерських господарствах, зокрема в із застосуванням даного методу обліку витрат є не традиційною як у великих сільськогосподарських підприємствах.

В результаті аналізу нормативних документів виявлені суперечності між Інструкцією по застосуванню Плану рахунків і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 „Баланс”. Тому в дисертації пропонується облік виробничих запасів, які обліковуються на рахунку 27 „Продукція сільськогосподарського виробництва” незалежно від джерел їх надходження, вести на рахунку 20 „Виробничі запаси”. Це дасть можливість фермеру вести систематичний контроль за наявністю та використанням цих ресурсів та ліквідує їх існуючу різноманітність їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Оприбуткування матеріальних цінностей: пального, запасних частин, мінеральних добрив, кормів, МШП, будівельних матеріалів тощо здійснюють дебетуючи рахунок 20 „Запаси” без ПДВ і кредитуючи рахунок 685 „Розрахунки з іншими кредиторами”. А списання вартості матеріалів відображають бухгалтерським записом: дебет рахунку 23 „Виробництво” та кредит рахунку 20 „Запаси”.

Оцінку залишків товарно-матеріальних цінностей на дату визначення фінансових результатів, визначають шляхом інвентаризації. Для інвентаризації даних засобів вибирають період, коли запаси мінімальні. Повну інвентаризацію рекомендується проводити перед складанням звітності. Результати проведення інвентаризації оформляються Інвентаризаційним описом.

Також оцінку залишків матеріальних цінностей можна здійснити розрахунковим шляхом використовуючи формулу запропоновану Петровим В.П. [167, с.39-40]:

$$C_k = (C_p + P) : (K_n + K_p) K_k,$$

де: C_k – вартість матеріалів на кінець року;

C_p – вартість матеріалів на початок року;

P – витрати на купівлю матеріалів в грошовому виразі;

K_n – кількість матеріалів на кінець року;

K_p – кількість матеріалів на початок року;

K_k – кількість куплених (поступлених) матеріалів.

Після визначення вартості матеріалів на кінець року можна визначити витрати їх у вартісному вираженні за рік (O_k) застосовуючи наступну формулу:

$$O_k = C_p + P - C_k,$$

Таким чином, інформацію про залишки і витрати виробничих запасів можна одержати і без системного обліку надходження і видатків їх на аналітичних рахунках. При цьому немає особливої потреби в обчисленні собівартості продукції.

Суть другого варіанту полягає в тому, що витрати матеріалів визначають в тому ж порядку як на великих сільськогосподарських підприємствах. У даному випадку виникає необхідність ведення обліку руху цінностей. Для цього, фермер може використовувати замість „Книги складського обліку” (ф.40) форму близьку за змістом до оборотної відомості кількісно-сумарного обліку „Відомість обліку запасів”. Форма даного регістру запропонована в таблиці (табл.2.7.).

В даному регістрі, для кожного виду товарно-матеріальних цінностей доцільно відводити окремий лист, а відомість відкривати на цілий рік. В міру надходження і використання матеріалів на виробництво, здійснюється

Таблиця 2.7.

Відомість обліку запасів за 200_р.

Назва *дизельне паливо*

Одиниця виміру *літри*

№ п/п	Дата	Зміст операції, назва і номер документа	Залишок на початок		Рух матеріалів				Залишок на кінець	
			К- сть	Сума, грн.	Надійшло		Вибуло		К- сть	Сума, грн.
					К-сть	Сума, грн.	К-сть	Сума, грн.		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

			100	150						
1	10.05.03	одержано пальне від постачальника			500	750				
2	18.05.03	видано для оранки					50	75		
3	31.05.03	визначення залишку							550	825

відповідний запис у графи „Надійшло” та „Вибуло” в кількісно-сумарному виразі. По закінченні місяця підраховується залишок на кінець за тими видами матеріалів, що був здійснений рух.

Перевагою даного реєстру є те, що він дає можливість знати кількість матеріалів є у розпорядженні у фермера. При цьому записи в даному реєстрі, можна здійснювати без супровідних документів. Також, можна визначити сумарну вартість продукції за потребою, виходячи із витрат виробництва в цілому або цін реалізації на кожен вид продукції.

Для синтетичного обліку витрат згідно даного методу, слід використовувати рахунки класу 8 „Витрати за елементами”. Так, у господарстві відкривають рахунки 80 „Матеріальні витрати”, 81 „Витрати на оплату праці”, 83 „Амортизація”, 84 „Інші операційні витрати”. Ці рахунки призначені для узагальнення інформації про витрати у фермерському господарстві протягом звітного періоду і працюють у транзитному режимі (за дебетом і кредитом витрати відображаються одночасно). Саме підсумкові обороти за рахунками даного класу будуть давати інформацію для заповнення другого розділу Звіту про фінансові результати, який є обов’язковий для фермерських господарств.

Таким чином, на підставі первинних документів суми визнаних матеріальних витрат, витрат на оплату праці, амортизації та інших операційних витрат списують в дебет відповідно рахунків 80, 81, 83, 84 і роблять наступні записи в „Журналі реєстрації господарських операцій”:

- ✓ на суму списаних у виробництво матеріалів
дебет рахунка 80 „Матеріальні витрати”,
кредит рахунка 20 „Виробничі запаси”;
- ✓ на суму нарахованої заробітної плати найманим працівникам

дебет рахунка 81 „Витрати на оплату праці”,
кредит рахунка 66 „Розрахунки з оплати праці”;

✓ на суму нарахованої амортизації

дебет рахунка 83 „Амортизація”,
кредит рахунка 13 „Знос необоротних активів”;

✓ на суму вартості послуг, наданих іншими організаціями

дебет рахунка 84 „Інші операційні витрати”,
кредит рахунка 685 „Розрахунки з іншими кредиторами”.

Аналітичний облік витрат в розрізі об’єктів пропонуємо вести в тих фермерських господарствах, де виробнича діяльність здійснюється в кількох напрямках і виробляється декілька видів сільськогосподарської продукції. При цьому, виникає необхідність в оприбуткуванні готової продукції за видами, іншими словами - за фактичною собівартістю, що нагромаджена на дебеті рахунків класу 8. Таким чином, відбудеться закриття рахунків класу 8 в дебет рахунка 26 „Готова продукція”. Проте це може ускладнити облік, оскільки в розрізі об’єктів обліку витрат потрібно буде закривати окремо кожен рахунок класу 8. Тому, на нашу думку, при такій ситуації можна спочатку провести закриття цих рахунків, скажімо, в дебет рахунка 86 „Зведені за елементами витрати основної діяльності”, на якому в розрізі об’єктів будуть нагромаджуватися суми витрат. Тоді оприбуткування готової продукції будемо відображати таким бухгалтерським записом:

дебет рахунка 26 „Готова продукція”,
кредит рахунка 86 „Зведені за елементами витрати основної діяльності”.

В даному випадку доречними будуть міркування щодо пріоритетності введеного рахунка 86 над рахунком 23 „Виробництво”, адже за своїм призначенням нововведений рахунок теж можна вважати калькуляційним. Проте з позицій фермера, який самостійно бажає вести облік за допомогою рахунків класу 8 „Витрати за елементами”, немає принципової різниці в шифрі рахунків, тим більше вільний діапазон класу 8 дозволяє відкривати такий рахунок, на якому б нагромаджувалися саме витрати за елементами.

Накопичення витрат за елементами в розрізі об'єктів обліку на рахунку 86 „Зведені за елементами витрати основної діяльності” фермерам доцільно використовувати запропоновану в табл. 2.8. форму „Відомості обліку витрат і виходу продукції”, де можна також розрахувати і собівартість виробленої продукції.

Таблиця 2.8.

Відомість обліку витрат і виходу продукції за 200_ рік, грн.

Назва продукції	Витрати (дебет 86 рахунка)					Вихід продукції (кредит р-ка 86)		Собівартість, грн./ц
	Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці	Амортизація	Інші операційні витрати	Разом витрат	Кількість, ц	Сума, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
озима пшениця	40800	18200	3400	2100	64500	2150	64500	30
ярий ячмінь	24000	15000	2850	1900	43750	1750	43750	25

В запропонованій формі з обліку витрат на виробництво виходу продукції відводиться необхідна кількість рядків, яка відповідає номенклатурі продукції, що виробляється фермерським господарством. Застосування наведеної форми надасть змогу фермеру без зусилля визначити собівартість виготовленої продукції, а також виявити резерви зниження собівартості продукції що виготовляється.

Поточний облік витрат у сільському господарстві завершується в кінці року. На великих сільськогосподарських підприємствах розраховується фактична собівартість виробленої продукції на основі перевірених даних поточного обліку. Мається на увазі, що одержану продукцію протягом року оцінюють за плановою собівартістю, яка розраховується на початок року відповідною економічною службою. В даному випадку, постає питання про доцільність і можливість оцінки фермером виробленої продукції за плановою собівартістю. На нашу думку, фермер може не вдаватися до таких дій,

оскільки, по-перше, це значно ускладнює і заплутує облік витрат, а по-друге, оцінка продукції за плановою собівартістю не передбачена П(с)БО 9 „Запаси”.

Тому ми вважаємо, що для фермера оптимальним варіантом протягом року буде оприбуткування готової продукції лише у кількісному виразі. Тобто, під час збирання врожаю фермер буде робити запис за дебетом рахунка 26 „Готова продукція” та кредитом рахунка 86 „Зведені за елементами витрати основної діяльності” лише за кількістю одержаної продукції. Після закінчення процесу збирання врожаю продукцію доцільно оцінити по фактичній вартості, яка нагромаджена на рахунку 86 „Зведені за елементами витрати основної діяльності”.

Отже, в такому випадку рахунок 86 „Зведені за елементами витрати основної діяльності” буде не закритим до кінця року, а після оприбуткування усієї продукції на цьому рахунку може залишитися сума витрат незавершеного виробництва. Після настання наступного звітної періоду (року) ця сума буде вважатися як перехідний залишок.

При збиранні врожаю сільськогосподарських культур необхідно забезпечити точне визначення валового збору кожної культури. На нашу думку, облік надходження продукції рослинництва в фермерському господарстві можна вести у „Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції”. Ведення цього реєстру у фермерських господарствах передбачає уникнення повтору записів у значній кількості передбачених в типових первинних документах, використання яких в умовах сільського господарства є неможливе. Щоденник повинна вести та особа, яка приймає зібрану продукцію для зберігання чи подальшого використання.

Слід мати на увазі, що в обліку сільськогосподарської продукції є специфічні особливості. Так, загальна маса одержаної продукції безпосередньо при збиранні завжди є більшою, ніж та яка буде зберігатись чи реалізовуватись. Наприклад, маса зерна, одержана від комбайна, внаслідок очистки, сушіння суттєво зменшиться на кількість так званих „мертвих відходів”. Тому для забезпечення точних облікових даних необхідно проводити корегування їх на кількість відходів чи природних втрат при

зберіганні сільськогосподарської продукції. Оскільки в селянському господарстві бухгалтерські записи з оприбуткування сільськогосподарської продукції необхідно проводити в момент її надходження від урожаю, то всі уточнюючі записи також записують проводками. Зокрема, списання „мертвих відходів” проводять методом „червоне сторно”, що означає від’ємний запис у „Журналі реєстрації господарських операцій”. Так, якщо при очистці зерна виявлено певну кількість „мертвих відходів”, в „Журналі реєстрації господарських операцій” ця операція буде записана так: дебет рахунку 26 „Готова продукція” та кредит рахунку 86 „Зведені за елементами витрати основної діяльності” на відповідну суму, яка записується за вище згаданим методом.

Таким чином, поточний облік витрат у рослинництві завершується в кінці року. Після визначення фактичних витрат на виробництво і валового збору сільськогосподарських культур фермер може визначити фактичну собівартість виробленої продукції за її видами. Для розрахунку собівартості продукції складається калькуляція. Вона є заключним етапом обліку витрат і представляє собою систему економічних розрахунків.

Як нами було констатовано на початку пункту, тваринництво є специфічною галуззю і об’єднує в собі ряд підгалузей. До них відносяться: скотарство (молочне і м’ясне), свинарство, вівчарство і птахівництво, їх різноманітність зумовлює необхідність організації обліку виробництва по кожній з галузей. Водночас для більшості із них характерні специфічні особливості, які враховуються при організації обліку. Оскільки процес виробництва в тваринництві, порівняно із рослинництвом, більш рівномірний, витрати на виробництво можна обмежити поточним роком, не відносячи їх як у більшості галузей на незавершене виробництво. Особливістю тваринництва є також те, що поряд із виробництвом, як правило, відбувається і відтворення поголів’я основного стада. Продукцією вирощування молодняку тварин і тварин на відгодівлі є приріст живої маси, а основного стада - молоко і приплід.

В тваринництві для визначення собівартості продукції згідно з Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання

собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств використовується комбінований метод, який представляє собою поєднання кількох методів. Практичні дослідження показують, що найбільш широко застосовується поєднання методу виключення вартості побічної продукції і пропорційного, коефіцієнтного чи простого.

Методика і техніка калькуляційних розрахунків при такому методі здійснюється у встановленому порядку, який може бути прийнятним і для фермерських господарств. Джерелом для визначення собівартості продукції тваринництва є показники обліку на рахунках класу 8 та 21 „Тварини на вирощуванні і відгодівлі”. Наприклад, при визначенні собівартості продукції молочного скотарства, необхідно із загальної суми витрат відняти вартість побічної продукції (гною тощо), а ті що залишилися розподілити між молоком та приплодом згідно встановленого порядку.

Сьогодні, згідно діючого положення, суть методики визначення собівартості продукції молочного скотарства полягає в тому, що спочатку розраховують собівартість однієї голови приплоду за вартістю 60 кормоднів утримання корови. Це пояснюється тим, що витрати на утримання корів в їх дійний період слід відносити на собівартість молока, а витрати в сухостійний період безпосередньо пов'язані з отриманням приплоду. Тому матеріальним втіленням витрат в цей період є приплід.

У м'ясному скотарстві об'єктом калькулювання є приріст живої маси, маса, приплід. Приріст живої маси молодняку визначається як різниця між живою масою поголів'я, яке було на кінець року та яке вибуло протягом року (включаючи загиблих тварин), і живою масою приплоду та масою тварин, які надійшли в групу протягом року та які були на початку року. Тобто даний розрахунок можна здійснити за допомогою наступної формули:

$$П = Жк + Жв - Жн - Жп,$$

де П - приріст живої маси;

Жк - жива маса поголів'я, яке було на кінець року;

Жв - жива маса поголів'я, яке вибуло протягом року;

Жн - жива маса поголів'я, яке надійшло протягом року;

Жп - жива маса поголів'я, яке було на початок року.

Собівартість 1 центнера приросту живої маси визначають діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи тварин (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси.

Відомо, що в господарствах даного типу працюють не тільки фермер та члени його сім'ї, але також він не рідко користується працею найманих робітників, тобто працею залучених зі сторони громадян. Останні працюють за угодою або контрактом. З приводу цього у фермерському господарстві повинен бути чітко налагоджений облік оплати праці.

Для розрахунку і обліку оплати праці найманих працівників, на думку Бичкова М.Ф., слід зберегти розрахунково-платіжну відомість типової форми [30; с.37]. З цим погоджується і Акоюн С.Е. [1; с.40], а також автори Методичних рекомендацій з організації та ведення обліку в селянських (фермерських) господарствах. Загальну суму оплати праці робітників, відрахування із заробітку і видатки на власні потреби сім'ї, в такому випадку, відображають у „Журналі реєстрації господарських операцій”, проставляючи відповідну кореспонденцію рахунків.

Е.А. Калачова та Н.А. Клімцов стверджують, що оплату праці кожного члена фермерського господарства потрібно відображати у таблиці робочого часу. Розрахунки по оплаті праці з найманими робітниками здійснювати на підставі відомості про видачу заробітної плати згідно договору, в якій вказують розмір заробітної плати за об'єм виконаних робіт і відповідні утримання [79, с.17].

Узагальнюючи пропозиції окремих авторів вважаємо, що в фермерському господарстві стосовно обліку оплати праці потрібно все ж таки використовувати нагромаджувальні документи. Що дозволяють скоротити і спростити обробку даних, а форми цих документів доцільно уніфікувати. З огляду на це облік тут спочатку необхідно вести у Табелі обліку робочого часу, потім на його основі складати Розрахунково-платіжну відомість по найманих працівниках, здійснювати запис у Журналі реєстрації господарських операцій, після цього дана сума оплати праці заноситься у Відомість обліку реалізації та фінансових результатів і нарешті складається Звіт про фінансові результати.

При цьому, слід зауважити, що не тільки найманим працівникам, але й для членів господарства необхідно щомісячно нараховувати оплату праці та встановлених нарахувань, як основи їх пенсійного забезпечення.

Документальне оформлення процесу реалізації сільськогосподарської продукції залежить від її видів і каналів реалізації. Продаж продукції, вирощеної в фермерських господарствах, проводиться підприємствам елеваторної і зернопереробної промисловості, цукровим заводам (на давальницьких умовах переробки цукрових буряків), спиртовим заводам, підприємствам торгівлі продовольчими товарами та громадського харчування, бюджетним організаціям, громадянам на міських ринках і торговельних пунктах тощо. Продаж продукції може здійснювати як сам фермер так і особи, ним уповноважені, власним або залученим транспортом.

Згідно із запропонованим скороченим Планом рахунків для фермерських господарств інформація про вартість реалізації проводиться на рахунку 70 „Доходи від реалізації”.

Тому, за такої моделі обліку витрат і доходів у фермерському господарстві процес реалізації готової продукції в обліку представимо наступними записами:

- відображено реалізовану продукцію
дебет рахунка 70 „Доходи від реалізації”,
кредит рахунка 26 „Готова продукція”;
- відображено дохід від реалізації продукції
дебет рахунка 37 „Розрахунки з різними дебіторами”,
кредит рахунка 70 „Доходи від реалізації”;
- отримано кошти
дебет рахунка 30 „Каса” чи 31 „Рахунки в банках”,
кредит рахунка 37 „Розрахунки з різними дебіторами”.

Як підсумок зазначимо, що в умовах ринкових відносин значно зростає роль таких економічних категорій як витрати на виробництво продукції, її комерційна собівартість та прибуток від реалізації. Відхід від виробничого раціоналізму, де головним було забезпечення збільшення обсягів виробництва продукції будь-якою ціною в недалекому минулому і перехід до маркетингової концепції, в

основі якої є вимоги ринку, зумовлює необхідність посилення уваги до названих категорій. Отже, однією з важливіших методологічних передумов в галузі обліку є забезпечення формування цих категорій на об'єктивній основі. У фермерському господарстві, на нашу думку, поки-що все ж потрібно визначати показник виробничої собівартості, оскільки становлення фермерського укладу тільки відбувається і про його рентабельність та доцільність існування має право знати не лише сам фермер, а й інші учасники ринку, зокрема і держава. Хоча в умовах ринку ціну визначає попит і пропозиція того чи іншого товару, мати орієнтир для керівника господарства в процесі виробництва про ефективне чи збиткове господарювання допоможе лише досконала система обліку виробничих витрат.

2.3. Формування та облік фінансових результатів

Приватне підприємство в умовах ринкової економіки спрямоване на отримання прибутку або „особистого доходу, яке здійснюється від свого імені, на свій ризик або під свою відповідальність” чи відповідальність юридичного підприємства – поручителя [41, с.114]. У попередньому параграфі нами досліджено, що питома вага виробленої валової продукції сільського господарства, яка припадає на участь фермерських господарств складає 5,5 %. Якщо врахувати, що становлення їх тільки відбувається, то зрозуміло, що вони рівноправно функціонують поряд з іншими формами господарювання на селі. Основою мотивації трудової активності у фермерському господарстві, як і в інших господарствах є прибуток, який формується в процесі реалізації виготовленої сільськогосподарської продукції. Враховуючи вищевикладене, фермер має право шукати більш вигідні канали реалізації своєї продукції. Це

проявляється в „особистому інтересі, усуненні всіх проміжних ланок між засобами виробництва і результатами” [214, с.8].

Як нам відомо, бухгалтерський облік в фермерських господарствах повинен організаційно і методично пов'язуватися з формою господарювання, розмірами підприємства і земельних ділянок, обсягом виробництва, чисельністю працюючих, що забезпечувало б ведення його з мінімальними витратами. Для орієнтації у виборі форми обліку О.Д. Радченко рекомендує користуватися такими нормативними параметрами [153, с.337]:

- середньоспискова чисельність працюючих;
- площа сільськогосподарських угідь;
- обсяг реалізації;
- енергетичні потужності;
- кількість господарських операцій;
- кількість постійних партнерів по бізнесу;
- освіта особи, що веде бухгалтерський облік;
- надання звітності;
- наявність обчислювальної техніки;
- напрями спеціалізації;
- структура капіталу.

Однак за твердженням вченої, наведені критерії мають рекомендаційний характер, остаточне рішення приймається з урахуванням конкретних умов. При цьому, обрана для ведення форма бухгалтерського обліку, значною мірою впливає на формування та визначення фінансового результату.

Фінансові результати є основною кінцевою метою діяльності будь-якого суб'єкта господарювання, який визначається розміром отриманого прибутку. Так як, він являється одним із головних фінансових джерел зазначених господарств, то отримання прибутку в високих розмірах зацікавлені і самі фермери. Протягом року у фермерському господарстві ведеться облік доходів і витрат, який в свою чергу і є предметом визначення фінансових результатів, вимагає обґрунтованого їх відображення. Нажаль, на сьогодні залишається ряд питань, які не знайшли потрібного теоретичного і практичного відображення та

обґрунтування. Це також стосується процесу формування та визначення фінансових результатів в контексті фінансового обліку, так як господарство організоване з метою отримання прибутку.

Перш за все проблемою насамперед є визначення валової і товарної продукції фермерського господарства. Суть її в тому, чи треба включати продукцію використану на власні потреби до складу товарної і реалізованої [214, с.123]. Як відомо, в особистих підсобних господарствах на відміну від колективних вона не зараховується. Для фермера, як проміжної ланки, пропонують її використовувати при економічних розрахунках. За нашим переконанням, така пропозиція має право на життя, оскільки при введенні фіксованого сільськогосподарського податку валова продукція не враховується при оподаткуванні.

Певними особливостями відмічені і матеріальні витрати внаслідок їх „котлового” характеру. На витрати не відносяться споживання продукції та матеріалів власного виробництва, бо вони враховані при виробництві спожитої продукції. Даний момент вимагає глибокого розгляду. Навіть при умові стабільного внутрігосподарського постачання, яке оцінюється по „нормативній вартості”, виникає проблема зміщення цієї частини у новій вартості. Так як інфляційні процеси створюють її, то колишній вартісний розмір спожитої продукції не можливо замінити новою [166, с.73]. Однак, суть його у фінансуванні розширеного відтворення, а не простого. Тоді, виникає потреба дооцінювати минулі матеріальні витрати до рівня заміщення їх в наступному циклі.

Особливістю матеріальних витрат фермера є те, що вони „подаються не у економічному їх розумінні, а тільки у фактичних платежах, ... враховуються лише в момент фактичних витрат, ... винятком є лише амортизація, яку фермер повинен відображати, хоч він її нікому не сплачує” [214, с.126]. Таким чином, для визначення фінансового результату фіксуються не матеріальні витрати, а платежі, що зумовлюють специфіку результату [166, с.92].

Як нам відомо, результат діяльності господарства визначається в кінці року, тому що тільки по завершенню річних операцій та визначення підсумків,

можна достовірно оцінити наслідки господарювання. Загалом, для визначення фінансового результату звітного періоду, необхідно порівняти доходи цього періоду із витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Різниця між доходами і витратами – прибуток чи збиток і є фінансовим результатом.

Фермер завжди ставить собі за мету отримання прибутку, але не завжди отримує його. Наприклад, коли виручка рівна витратам, то в процесі господарської діяльності вдається тільки відшкодувати понесені затрати. Якщо ж виручка не покриває витрати, то господарство отримує негативний фінансовий результат – збитки, що ставить його в невідгідне становище, аж до банкрутства.

Відтак, при визначенні фінансових результатів бухгалтерський облік повинен вирішувати такі завдання:

- облік джерел формування фінансових результатів;
- послідовність визначення фінансових результатів;

Поняття фінансових результатів або по іншому прибутку має декілька значень. У бухгалтерському обліку використовують чистий прибуток, що визначається як різниця між усіма доходами і витратами. Беззаперечним є те, що прибуток як кінцевий результат діяльності формується в результаті взаємодії багатьох факторів, серед яких найважливішими є обсяг виробництва і реалізації. Також, суттєвим фактором впливу на величину прибутку є рівень цін реалізації і витрат, які в свою чергу залежать від рівня цін на матеріали, оплату праці і інших факторів [177, с.43].

Загальновідомо, що в бухгалтерському обліку прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів діяльності та включає:

- результат основної діяльності, що визначається як різниця між доходами від реалізації, іншими операційними доходами та витратами виробництва (собівартістю продукції) і витратами на збут;
- результат фінансових операцій, що визначається як різниця між доходами від фінансових операцій та фінансових витрат;

- результат іншої звичайної діяльності, що визначається як різниця між доходами від інвестиційної, іншої звичайної діяльності та витратами пов'язаними з отриманням таких доходів;
- результат надзвичайних подій, що визначається як різниця між доходами від надзвичайної діяльності та витратами і втратами від надзвичайних подій.

Отже, кожен вид прибутку (збитку) від певного виду діяльності визначається як різниця між доходами, отриманими за цим видом діяльності, та витратами, понесеними у зв'язку з веденням такої діяльності. Тому класифікація витрат, доходів і результатів ідентична.

В економічній літературі зустрічаються різні пропозиції визначення фінансових результатів. Для авторів Пелюха В.М. та Дем'яненка С.І. „фінансовий результат відображає повну виручку від реалізованої продукції, робіт, послуг” [166, с.90]. Визначення явно неухажне, адже виручка іще не є фінансовим результатом, прибутком. Після врахування у обсязі реалізованої продукції матеріальних витрат чи матеріальних витрат валової і товарної продукції, за визначенням Сокола О.І. і Кузьмінського А.М. отримують валовий доход фермера, що по-іншому є „грошовими чи натуральними витратами, пов'язаними з отриманням прибутку” [214, с.126]. Є пропозиції Хомина П.Я. [240, с.79] взагалі обходитись без категорії „валовий доход”, а визначати госпрозрахунковий доход фермера як:

$$\text{ГД} = \text{ВВП} - \text{МВ} - \text{Опн},$$

де: ГД - госпрозрахунковий доход;

ВВП - валова продукція за нормативною собівартістю;

МВ - матеріальні витрати на виробництво;

Опн – оплата праці найманих і залучених працівників з соціальними платежами.

Також, формування фінансових результатів господарської діяльності фермерського господарства можна визначати на основі моделі „витрати–випуск”, основою якої є зіставлення доходів (відпуску продукції) з витратами:

$$\text{П} = \text{Д} - \text{В},$$

де: П – прибуток;

Д – доходи від здійснення господарської діяльності;

В – витрати матеріальних і фінансових ресурсів.

В даному випадку фінансовий результат (прибуток) визначається на основі порівняння доходів і витрат. Доходи – це всі грошові та прирівняні до них надходження у господарство протягом року: виручка від реалізації продукції, робіт, послуг, інші доходи від реалізації, позареалізаційні доходи, надзвичайні доходи. У витратах розрізняють виробничі витрати та витрати за рахунок доходу. Перші визначаються за формулою:

$$B = O + M_b + I_b \pm Z,$$

де: В — витрати;

О — оплата праці;

M_b — придбані матеріальні цінності, отримані послуги;

I_b — інші витрати;

Z — зміна залишків запасів.

Матеріальні ресурси у міру надходження відразу списуються на витрати. В цьому полягає простої обліку витрат, тобто немає необхідності вести облік руху ресурсів протягом року. Якщо ресурси повністю не використані, в кінці року витрати коригують на вартість залишків:

$$\pm Z = Z_p - Z_k,$$

де: $\pm Z$ - запаси (матеріали, продукція власного виробництва, молодняк та худоба на відгодівлі, незавершене виробництво);

Z_p – запаси на початок періоду;

Z_k – запаси на кінець періоду.

Залишок товарно-матеріальних цінностей визначають на основі інвентаризації, результати якої відображаються в „Інвентаризаційному описі матеріальних цінностей і незавершеного виробництва” за зразком, який наведено у Методичних рекомендаціях. Як видно, що при даній системі ведення обліку значно підвищується значення інвентаризації як елемента методу бухгалтерського обліку. Відповідно за такої методики фінансовий

результат можна визначити по господарству без калькуляції собівартості продукції.

Щодо застосування даного методу у вітчизняній практиці ведення бухгалтерського обліку у фермерських господарствах є різні думки. Зокрема, професор Дем'яненко М.Я. вважає, що такий підхід стосовно фермерських господарств реалізується ще простіше, ніж у великих сільськогосподарських підприємствах, бо затрати і вихід продукції як за номенклатурою, так і за обсягом тут набагато менші, тому затрати можна відобразити в обліку без додаткового розрахунку. Адже облік практично побудований на припущенні, що всі матеріальні ресурси, які надходять у господарство, зразу ж списуються. Тому негайно після їх надходження вони списуються на видатки як витрати. Таким чином відпадає необхідність ведення обліку руху матеріальних цінностей протягом року [55, с.28-29]. Вчений вважає, що це дозволяє визначити фінансовий результат таким же чином, як і при звичайній методиці списання матеріальних ресурсів.

В дійсності ж списані на видатки матеріальні ресурси можуть бути повністю не спожиті, тому в кінці року їхня вартість коригується з врахуванням їх наявності на кінець року. Такий методологічний підхід визначення кінцевого результату дозволяє знизити трудомісткість обліку, підвищити його оперативність і посилити контроль державних органів за правильним визначенням прибутку, підвищити рівень фінансового аналізу.

На дещо протилежній позиції щодо цієї проблеми стоїть професор Лінник В.Г. [70]. Він акцентує увагу на тому, що в сільському господарстві є цілий ряд виробництв, які протікають безперервно протягом довгого періоду часу (кілька років), як наприклад, відгодівля великої рогатої худоби, вирощування багаторічних насаджень та інше. Крім того, прийнятий період підведення підсумків діяльності підприємства, включаючи і фермерські господарства, дуже часто не співпадає із завершенням процесу вирощування і відгодівлею відповідних видів і груп тварин. Деякі види продукції (овочі, фрукти) більш вигідно можна продати в наступному році. Все це нерідко є основою для твердження про необ'єктивне визначення результатів

господарської діяльності фермерського господарства лише по реалізаційній. А не по всій виробленій продукції.

Зробивши всебічний аналіз визначення фінансового результату фермерського господарства на основі методу „витрати-випуск” за вищенаведене формулою, Лінник В.Г. стверджує, що в даному випадку визначається не фактично одержаний результат, а можливий, який не можна використовувати, оскільки він ще не одержаний. Такий порядок вимагає системного обліку всіх виробничих ресурсів і виходу продукції. При цьому вся вироблена продукція повинна оцінюватися за можливими, передбачуваними реалізаційними цінами, які навряд чи можуть збігатися з фактичними, що звичайно, зумовлює і незбігання розрахованого та дійсного результату.

Він вважає, що в даному випадку розраховується приріст засобів господарства. Однак і тут можуть виникнути неточності, оскільки збільшення матеріальних ресурсів, зростання незавершеного виробництва можуть відбуватися за рахунок позичених засобів — позик банку, кредиторської заборгованості.

Звичайно, що при такому підході повинна зараховуватися вся продукція в момент її одержання. В той же час оприбуткована продукція і зарахована як доход в майбутньому може зменшитись (падіння тварин, порча тощо), що викликає необхідність коригування раніше облікованого доходу. Сама логіка говорить про те, що фінансовий результат по виробленій і реалізованій продукції в кінці кінців майже не відрізняється за своєю величиною, різниця його обумовлюється лише часом визначення, виявлення.

Зауважимо, що вище викладені переконання професора Лінника В.Г. є небезпідставними; підкріплюються вони і зарубіжним досвідом, де наприклад, в США у валовий фермерський доход зараховується вся продукція, яка вирощена і спожита на фермі [141, с.41]. Поряд з цим там розраховується валовий грошовий доход, який складається із грошових надходжень від реалізації продукції, прямих урядових платежів і додаткового доходу від сільськогосподарської та побічної діяльності.

У країнах з розвинутою ринковою економікою фінансовий результат визначають на основі порівняння чистих активів на початок і кінець звітного періоду. Оскільки в дійсності протягом періоду активи можуть використовуватися на власні потреби, то отриманий результат слід коригувати на суму цих витрат. Даний метод простий і зрозумілий; він не потребує складних розрахунків показників виручки від реалізації і визначення собівартості продукції. За такої методології податковим органам не складно проконтролювати правильність розрахунку прибутку. Даний метод широко застосовується для малих індивідуальних і фермерських господарств у Франції та Швеції. На нашу думку, його можна застосовувати і в нашій країні.

Розмір активів на початок і кінець звітного періоду можна визначити аналогічно до вищенаведеного методу за даними інвентаризаційних описів. Однак, слід врахувати вартість позичкового активу. Все це можна представити у вигляді:

$$A^1 = BA^1 - ZA^1; \quad A^2 = BA^2 - ZA^2$$

де: A^1 — розмір активу на початок звітного періоду;

BA^1 — вартість активу на початок звітного періоду;

ZA^1 — залучені активи на початок звітного періоду;

A^2 — розмір активу на кінець звітного періоду;

BA^2 — вартість активу на кінець звітного періоду;

ZA^2 — залучені активи на кінець звітного періоду.

Фінансовий результат визначається співставленням розмірів активів на початок і кінець звітного періоду. Даний метод зменшує інформативність бухгалтерського обліку і тому його доцільно застосовувати в дрібних фермерських господарствах.

Наступна пропонована Хомином П.Я. [240, с.80] методика визначення прибутку з економічної точки зору заперечень не викликає:

$$П = ВР - КС + ПД - ПВ,$$

де: П - прибуток;

Вр - виручка від реалізації;

КС - комерційна (повна) собівартість;

ПД - позареалізаційні доходи;

ПВ - позареалізаційні витрати.

З розглянутих, на нашу думку, вона є найбільш вдалою, але показник комерційної собівартості навряд чи потрібен фермеру, хоча у Методичних рекомендаціях більше робиться акцент на витрати як цілісну категорію.

Укладачі посібника „Облік у селянському (фермерському) господарстві” розглядають фінансовий результат як загальний фінансовий результат. Даний результат визначається як різниця між усіма доходами і поточними витратами:

$$\text{Фрз} = \text{Д} - \text{Вп},$$

де: Фрз - загальний фінансовий результат;

Д - доходи;

Вп - поточні витрати.

За їх переконанням, загальним результатом вважається тому, що у фермерському господарстві протягом року ведуть облік не тільки поточних витрат, а і витрат за рахунок доходу. У типовому Плані рахунків не передбачено розподілу прибутку протягом року, тому визначають одразу чистий фінансовий результат, а поділу фінансових результатів на загальні і чисті немає.

Загальний фінансовий результат відображається у Балансі господарства, показує суму прибутку, яка отримана за результатами діяльності.

Тоді як чистий (остаточний) фінансовий результат (прибуток чи збиток), визначається як різниця між усіма доходами та усіма витратами господарства за звітний період:

$$\text{Фро} = \text{Д} - \text{Вп} - \text{Вд},$$

де: Фр - остаточний фінансовий результат (чистий);

Д - доходи;

Вп - поточні витрати;

Вд - витрати за рахунок доходу.

Функціонування фермерського господарства вимагає значних витрат, необхідних на особисті потреби фермера та членів його сім'ї, які відшкодовуються за рахунок доходу. Тому, багато авторів називають їх „Витрати за рахунок доходу”. До цих витрат відносять вартість товарно-матеріальних цінностей та продукції, використаних на утримання сім'ї фермера та благодійні цілі, сплачені податки фермера як фізичної особи (на майно, на доходи, з власників транспортних засобів тощо). Тоді, остаточний (чистий) фінансовий результат зменшується за рахунок витрат, що відносяться на витрати за рахунок доходу, який відображається у Звіті про фінансові результати.

При потребі для визначення фінансових результатів за кожним видом діяльності використовують регістри аналітичного обліку: Відомість обліку розрахунків, чи Відомість обліку доходів і витрат. Ці регістри застосовують за бажанням фермера, якщо в господарстві є декілька об'єктів обліку чи видів та ланок діяльності, за якими необхідно визначати фінансовий результат. Відомості мають зв'язок із первинними документами та Журналом реєстрації і надають окремі дані при складанні звітності.

Перед визначенням наслідків господарської діяльності фермер проводить інвентаризацію майна, матеріалів, незавершеного виробництва, готової продукції та молодняка тварин і тварин на відгодівлі, розрахунків і готівки станом на 1 січня. Результати інвентаризації відображають в Інвентаризаційному описі типової форми, який наведено у Методичних рекомендаціях № 189 [120].

Наведена методика визначення фінансових результатів, на нашу думку є оптимальною для тих фермерських господарств, які ведуть бухгалтерський облік із застосуванням простої форми, обліку основним регістром якої виступає Журнал реєстрації господарських операцій. Визначення результатів діяльності за даною методикою не потребує докладання великих зусиль і саме головне не висуває необхідності для ведення обліку за допомогою синтетичних рахунків.

Якщо у господарстві аналітичний облік витрат і доходів не ведеться, для визначення фінансового результату фермерського господарства використовується „Розрахунок визначення фінансових результатів”. Прибуток за кожним видом діяльності визначається як різниця між виручкою від реалізації та іншими доходами, що відображені на рахунках класу 7 „Доходи і результати діяльності” та витратами, що зібрані на рахунках класу 8 „Витрати за елементами” після уточнення витрат матеріалів, визначення розміру незавершеного виробництва, залишків запасів (матеріальних цінностей, готової продукції та молодняку тварин), вирахування понесених витрат за рахунок доходу.

Інколи за бажанням фермера, здійснювалось щомісячно чи щоквартально, то результати за рік отримують шляхом підрахунку відповідних даних за попередні періоди. В цьому разі, є можливість проаналізувати динаміку зміни доходів і видатків протягом року, що має для господаря певний інтерес відносно аналізу досягнутого і планів на майбутнє.

В іншому випадку, фермерським господарствам які відповідають статусу малих підприємств та ведуть бухгалтерський облік застосовуючи спрощену форму обліку із використанням рахунків бухгалтерського обліку, для визначення фінансових результатів пропонуємо використовувати методику, яку наведено на рисунку (див. рис. 2.3.).

Для наведення практичного прикладу визначення фінансових результатів, здійснимо даний розрахунок за даними фермерського господарства „Кривчик”.

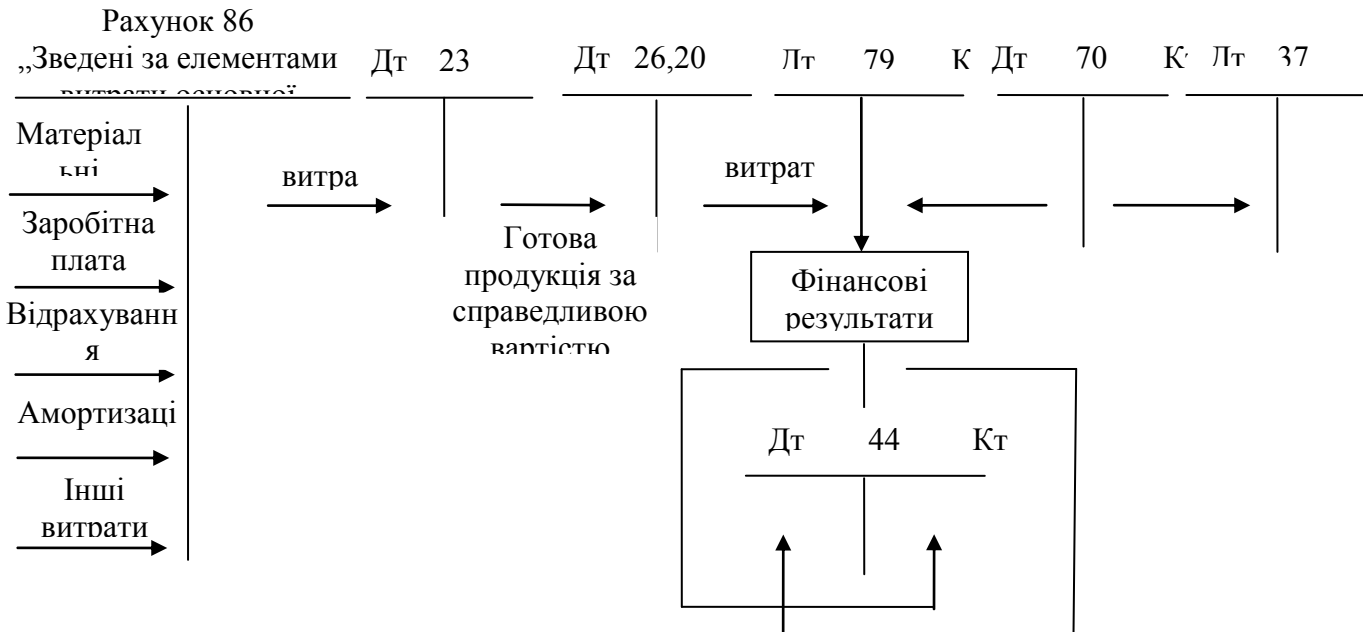


Рис. 2.3. Модель обліку формування фінансових результатів за справедливою вартістю

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції товарів, робіт, послуг) податків, зборів, знижок тощо (рис.2.4.).

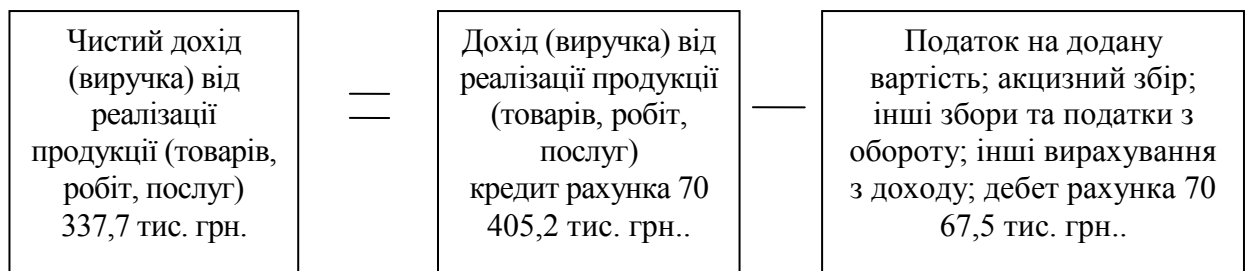


Рис.2.4. Визначення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Наступним кроком до визначення чистого прибутку (збитку) є визначення валового прибутку (збитку), який розраховується як різниця між чистим доходом і

собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (рис.2.5).

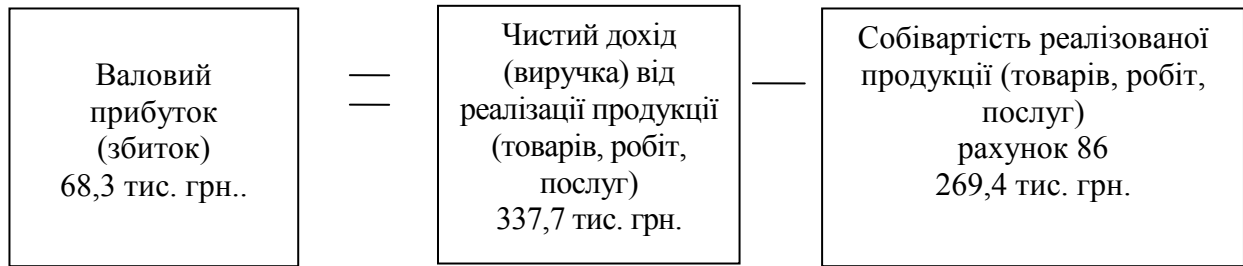


Рис. 2.5. Визначення валового прибутку (збитку) від основної діяльності

Наступним розраховуються фінансовий результат (прибуток, збиток) від операційної діяльності. Визначається він як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу за мінусом інших операційних витрат (рис. 2.6.).

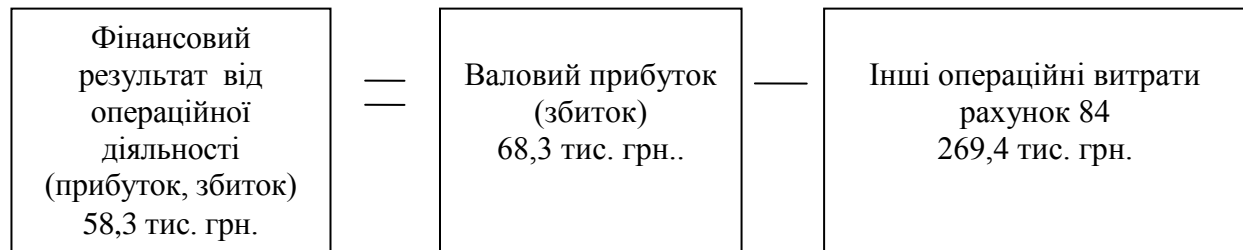


Рис. 2.6. Визначення фінансових результатів від операційної діяльності

Крім операційної діяльності господарство може здійснювати інвестиційну та фінансову діяльність, в результаті якої виникають також відповідні доходи та витрати.

Якщо фінансові результати операційної діяльності об'єднати з фінансовими результатами інвестиційної та фінансової діяльності, то можна визначити фінансові результати від звичайної діяльності господарства до оподаткування.

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування є сумою прибутку (збитку) від основної діяльності, фінансових та інших доходів (збитків), фінансових та інших витрат (збитків) (рис. 2.7.).

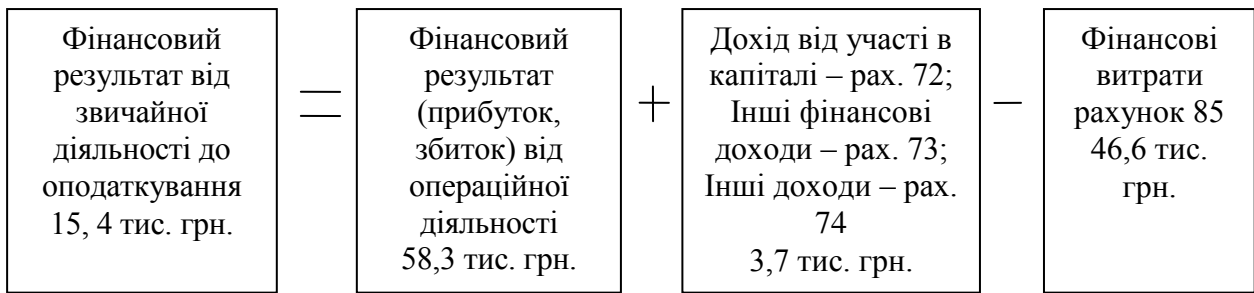


Рис. 2.7. Визначення фінансових результатів від звичайної діяльності до оподаткування

Наступним кроком є визначення фінансового результату від звичайної діяльності, який вираховується як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку з прибутку (рис. 2.8.).

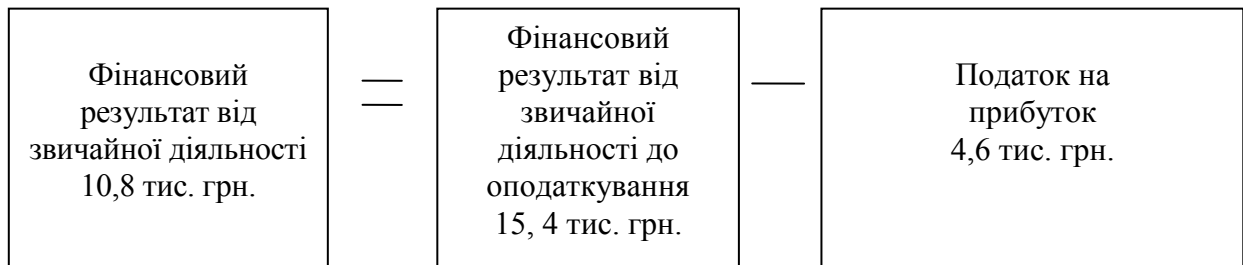


Рис. 2.8. Визначення прибутку від звичайної діяльності

Окремо від фінансових результатів від фінансової діяльності відображають невідшкодовані збитки та прибутки від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій тощо).

Останнім кроком формування прибутку є визначення чистого прибутку господарства. Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку та податків з надзвичайного прибутку (рис. 2.9.).

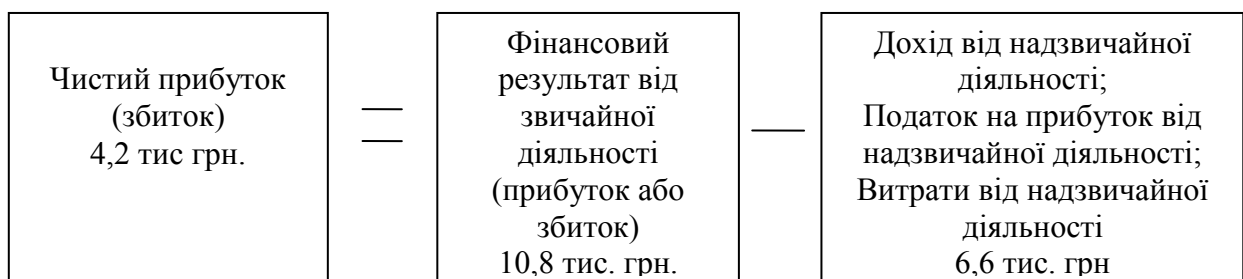


Рис. 2.9. Визначення чистого прибутку(збитку)

Планом рахунків для обліку та узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності та надзвичайних подій передбачено рахунок

79 „Фінансові результати”. За дебетом цього рахунку відображається нагромадження витрат за елементами протягом звітного періоду, а за кредитом відображається загальну суму доходів. Даний рахунок закривається після визначення фінансових результатів, залишок за ним, як правило не переноситься в наступний обліковий період, а списується на дебет рахунка 44 „Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)”.

Що ж стосується орендного фермерства, то визначення прибутку в них має подібний характер, з тією лише різницею, що орендні платежі відносяться чи на витрати, якщо вони є фіксованою сумою, чи оплачуються з прибутку, якщо у договорі передбачено ставки платежу з прибутку. На даному етапі крім вартісних платежів з доходів орендаря, орендна плата може мати і натуральний вигляд у частині створеної продукції, наданих послуг тощо.

Прибуток фермерського господарства використовується, в основному, за двома напрямками: на розширення виробництва (виробниче споживання) та на потреби фермера і членів його сім'ї (особисте споживання). Відповідно до цього отриманий прибуток підлягає розподілу.

Виробниче споживання – це формування фондів розвитку господарства, поповнення власного капіталу, розвиток соціальної сфери, створення власного пенсійного фонду, резервів тощо. Особисте споживання - це використання прибутку на потреби фермера та членів фермерського господарства як фізичних осіб.

Для ефективного розподілу прибутку на виробничі потреби складається спеціальний розрахунок, в якому визначають потребу в коштах на будівництво і придбання основних засобів, поновлення запасів. Доцільно враховувати перспективу, що забезпечить стабільніший фінансовий стан. Це зумовлено складністю умов, в яких функціонує фермерське господарство, нестабільністю прибутку по роках як внаслідок економічної ситуації, так і в силу залежності сільськогосподарського виробництва від природних умов.

Частина прибутку, що використовується на особисте споживання - це вартість товарної продукції власного виробництва, яка спожита членами

фермерського господарства, грошові кошти, товарно-матеріальні цінності, що вилучені з господарського обігу для задоволення особистих потреб.

Крім того, оскільки доходами фермера та членів його господарства є оплата праці, яку вони отримують у господарстві, сума виданої протягом року оплати праці також додається до прибутку, що належить до розподілу на особисте споживання. Враховуються також інші суми отриманих грошових та натуральних виплат у господарстві (додаткова оплата праці, премії, матеріальна допомога тощо).

Отриманий таким чином результат є прибутком (фінансовим результатом) від річної діяльності, спрямованим на особисте споживання фермера та членів його господарства. Одна його частина уже спожита авансом протягом року, а інша підлягає розподілу після обчислення фактичного прибутку.

Визначений до розподілу між членами фермерського господарства прибуток розподіляється між ними пропорційно їх трудовому внеску або за іншими критеріями розподілу, чи не розподіляється зовсім.

Визначена для особистого споживання частина прибутку у вигляді доходів фермера та членів його господарства видається їм готівкою, продукцією, перераховуються на депозитні рахунки в банку, використовуються на особисті платежі безпосередньо з поточного рахунка господарства або спрямовується у джерела їх одержання як інвестиції на розширення виробництва тощо. Оподаткування особистих доходів, в залежності від способу їх використання, здійснюється за різними ставками.

Дані щодо розміру прибутку, спрямованого на особисте споживання, як авансованого протягом року так і розподіленого за наслідками господарювання використовують при складанні Декларації про доходи фермера та членів його господарства як фізичних осіб.

Нерозподілений прибуток - це сума прибутку, яка нерозподілена, тобто не спрямована на виробниче та особисте споживання переходить в наступний обліковий період.

Таким чином, підсумовуючи все вище викладене, „Журнал реєстрації господарських операцій” є головним обліковим регістром в якому фіксують всі здійснювані операції. записи в Журналі повинні мати документальне підтвердження чи певне обґрунтування.

Як уже зазначалось, бухгалтерський облік у фермерів здійснюється власне для визначення фінансового результату. Методологічна сторона ведення обліку у фермерських господарствах ще недостатньо напрацьована, так як процес становлення даної форми господарювання тільки відбувається. Можливості ведення фермером спрощеної форми обліку з використанням бухгалтерських рахунків передбачає врахування певних особливостей, які зображені на рис. 2.10.



Рис. 2.10. Реєстри обліку, які використовуються в обліку діяльності фермерських господарств

Таким чином, запропонована спрощена система ведення бухгалтерського обліку в фермерських господарствах дає змогу отримувати економічну інформацію, достатню для оцінки фінансового результату, для складання звітності. Тобто забезпечується основна вимога ведення обліку у фермерському господарстві - одержання інформації про прибутки, що дає змогу приймати ефективні управлінські рішення.

Отже, добре налагоджений облік допомагає фермерам визначити фінансовий стан, скласти повну і точну звітність, провести аналіз діяльності з метою визначення сильних і слабких сторін господарювання.

2.4. Звітність фермерських господарств

Фермерськими господарствами щоденно здійснюється безліч операцій, які оформляються первинними документами та відображаються в облікових регістрах. Для оперативного управління діяльністю даних господарств, оцінки результатів діяльності, виявлення невикористаних резервів зростання виробництва та підвищення його економічної ефективності складається звітність. Тобто, у звітності бухгалтерський облік отримує необхідне і закономірне завершення.

Як нам відомо, значення звітності полягає у тому, що за її допомогою користувачі забезпечуються необхідною інформацією про фінансовий стан господарства та рівень його розвитку. Державні та податкові органи зі звітів отримують інформацію, необхідну для встановлення ставок податків, зборів і платежів, які мають сплачувати фермерські господарства. Кредиторам, якими являються банки і інші позичальники, потрібна загальна інформація про господарство, щоб обґрунтувати забезпеченість кредитів, мати впевненість у їх поверненні. Для статистичних органів система показників звітності є програмою за якою збирають відомості, потрібні для забезпечення державних органів необхідною інформацією. Тому, відповідно до вище викладеного, можна з впевненістю констатувати, що звітність є основою економічних спостережень за роботою всіх складових економіки взагалі.

Якщо звернути увагу на трактування визначення звітності, то за нашим переконанням - це система узагальнених економічних показників, що характеризують фінансовий стан господарства, наявність і використання ресурсів та результати господарської діяльності на певний період, як правило, на кінець місяця, кварталу, року.

За даними звітності можна проаналізувати підготовку та ведення поточного обліку будь-якого господарства, а так як воно є частиною економіки в цілому, то звітність показує, наскільки успішна діяльність кожного такого господарства як її окремої ланки. Тому подання звітності для всіх господарств, що є юридичними особами, до яких також і відносяться і фермерські господарства передбачено законодавством [177, п.4].

Як нам відомо, звітність повинна відповідати вимогам національних і міжнародних стандартів обліку та звітності, а також загально-визначеним принципам організації обліку на усіх підприємствах. Інформація, яка включається до звітності, повинна бути зрозумілою, правильною та порівняльною, відповідати вимогам користувачів. При формуванні бухгалтерської звітності, велике значення мають вимоги значимості та суттєвості інформації.

Види звітності, які складаються фермерськими господарствами відображено на рис. 2.11. Необхідно відмітити, що види звітності відповідають видам бухгалтерського обліку.

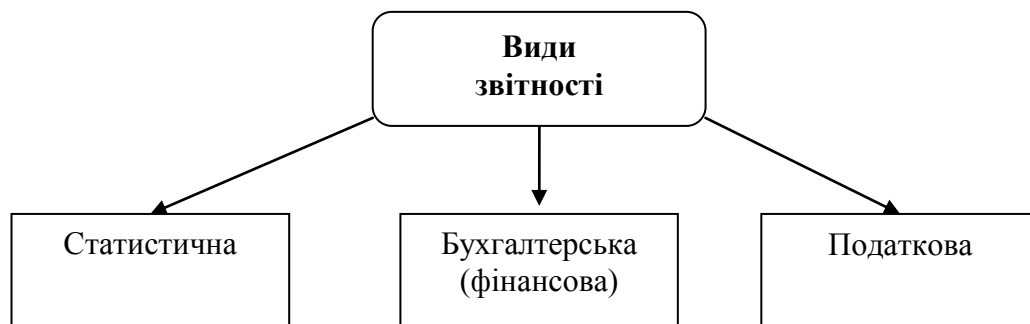


Рис. 2.11. Види звітності у фермерських господарствах.

Необхідної завершеності системі бухгалтерського обліку у фермерських господарствах надає спрямування її форм на фінансову (бухгалтерську) звітність. Принципи, за якими складається звітність викладено в П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” [194]. Складання фінансової звітності у даних господарствах має певні особливості. Тому, фермерські господарства як суб’єкти малого підприємництва складають скорочену за показниками фінансову (бухгалтерську) звітність (квартальну і річну) у складі Балансу (форма №1-ферм, скорочена) і Звіту про фінансові результати (форма №2-м)

відповідно до П(с)БО 25 „Фінансова звітність суб’єктів малого підприємництва”, про що зазначено і в Методичних рекомендаціях з організації і ведення та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затверджених Мінагрополітики від 02.07.2001 р. №189. Звітним періодом для складання фермерської фінансової звітності є календарний рік. Квартальна звітність є проміжною і складається наростаючим підсумком з початку звітного періоду, року. Баланс господарства складається на останній день кварталу (року). Скорочена фінансова звітність складається тисячах гривень з одним десятковим знаком. Показники звіту про непрямі податки та інші вирахування з доходу, податок на прибуток, витрати і збитки наводяться в дужках.

Якщо взяти до уваги, той факт, що бухгалтерський облік у фермерському господарстві ведеться за спрощеною формою обліку, то необхідно констатувати, що між планом рахунків бухгалтерського обліку і структурою фінансової звітності існує узгодженість (табл. 2.9.).

Таблиця 2.9.

**Узгодженість плану рахунків бухгалтерського обліку
із структурою фінансової звітності**

План рахунків		Фінансова звітність	
Клас	Назва класу		
1	Необоротні активи	Б а л а н с (Ф.1-м)	Розділ 1 активу
2	Запаси		Розділ 1 активу
3	Кошти, розрахунки та інші активи		Розділ 2 і 3 активу, 3 і 5 пасиву
4	Власний капітал та забезпечення зобов’язань		Розділ 1 і 2 пасиву
5	Довгострокові зобов’язання		Розділ 3 пасиву
6	Поточні зобов’язання		Розділ 4 і 5 пасиву
7	79 рахунок		
8	Витрати за елементами		

Попередня підготовча робота при складанні звітності передбачає перевірку повноти відображення у поточному обліку всіх господарських операцій, які відбулися за звітний період, проведення інвентаризації основних засобів, матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків тощо. Уточнюють правильність перенесення даних з первинних документів у реєстри

обліку, достовірність відображення економічного змісту господарських фактів, розкривають стан заборгованості за кожним видом, впорядковують аналітичні записи та підбивають підсумки синтетичного обліку.

Спочатку складають пробний (оборотний) баланс. В даному реєстрі визначаються дебетові і кредитові сальдо за всіма рахунками. Наступним етапом є проведення опису майна фермерського господарства, результати якого оформляються в Інвентаризаційному описі матеріальних цінностей. Форма даного реєстру, яка наводиться у Методичних рекомендаціях, на наш погляд є досить вичерпною і надає повну інформацію для подальшого складання звітності.

Далі заповнюють „Звіт про фінансові результати” де показують доходи, одержані господарством за певний період, і витрати, понесені в цьому самому періоді. У разі потреби можна зіставити доходи і витрати кожного виду діяльності.

Чистий дохід від реалізації продукції (рядок 030) визначається як різниця між виручкою від реалізації продукції (робіт, послуг) основної діяльності та непрямих податків (ПДВ, акцизного збору тощо). Інші доходи відображаються за відповідними статтями доходів одразу без урахування непрямих податків.

До операційних доходів (рядок 040) належать інші доходи від операційної діяльності господарства, операційної оренди активів, операційних курсових різниць, відшкодування раніше списаних активів, реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій) тощо.

Інші звичайні доходи (рядок 050) – це доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів: дивіденди, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, не пов’язані з операційною діяльністю.

До надзвичайних доходів (рядок 060) відносяться доходи від надзвичайних подій – страхові відшкодування, компенсації тощо.

Стаття „Разом чисті доходи” (рядок 070) визначається як сума рядків 030, 040, 050, 060.

Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції (рядок 080) обчислюється як різниця між залишками на кінець та залишками на початок року. Вартість залишку визначається за меншою з оцінок: первісною вартістю (собівартість, яка складається з фактичних витрат), або чистою вартістю реалізації, що визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва та збут.

Матеріальні затрати (рядок 090) – це вартість сировини та матеріалів, використаних на виробництво, та інших допоміжних матеріалів, які безпосередньо відносяться на об'єкти витрат.

Витрати на оплату праці (рядок 100) — це оплата праці членів фермерського господарства та найманих працівників, всі грошові та матеріальні виплати, суми відпусток, матеріальна допомога.

Відрахування на соціальні заходи (рядок 110) здійснюються в тому випадку, якщо господарство сплачує не фіксований, а інший сільськогосподарський податок.

Амортизація (рядок 120) визначається за обраним методом нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів.

До інших операційних витрат (рядок 130) відносять операційні витрати, не враховані вище — витрати на збут, управління, штрафи, безнадійні борги та втрати від знецінення запасів тощо. У цій статті також відображається належна згідно з чинним законодавством до сплати (за податковим розрахунком) за звітний період сума єдиного податку, плата за спеціальний торговий патент і сума єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських виробників (рядок 131) з конкретизованими назвою та сумою кожного податку (плати).

Інші звичайні витрати (рядок 150) - це собівартість реалізації фінансових інвестицій, витрати на сплату відсотків, втрати від участі у капіталі, неопераційних курсових різниць, усі витрати, крім фінансових, не пов'язані з операційною діяльністю.

У надзвичайних витратах (рядок 160) відображають невідшкодовані втрати від стихійного лиха, пожежі, техногенних аварій тощо, включаючи витрати на запобігання втрат від надзвичайних подій.

У статті „Податок на прибуток” (рядок 170) відображають суму податку на прибуток відповідно до П(С)БО 17 „Податок на прибуток” в розмірі поточного податку на прибуток.

Сума рядків (090 + 100 + 110 + 120 + 130 + 140 + 150 ± 080 + 160 + 170) показує всі фактичні витрати фермерського господарства. До складу витрат звітного періоду не включають попередню (авансову) оплату запасів, робіт, послуг, тому якщо на кінець року у фермера є авансові платежі, їх вилучають із складу витрат звітного періоду.

Чистий прибуток або збиток (рядок 190) обчислюється як різниця між чистими доходами та витратами. Остаточний результат, який використовують для складання Балансу (нерозподілений прибуток), визначають вирахуванням із чистого прибутку витрат за рахунок доходу.

Тобто, якщо систематизувати все вище викладену методику складання „Звіту про фінансові результати” у табличний вигляд, то отримаємо результат, який наведено у таблиці 2.10.

Після цього заповнюють Баланс. За своєю структурою баланс пов’язує між собою кошти, зобов’язання і капітал: активи дорівнюють сумі капіталу та зобов’язань. Балансова таблиця звітної форми „Фінансовий звіт про малого підприємництва” „Баланс” складається з трьох розділів активу і п’яти розділів пасиву за відповідними статтями.

При складанні його використовують аналітичні дані. Якщо об’єктів багато, ведеться аналітичний облік у Відомостях обліку основних засобів, тварин, багаторічних насаджень, незавершеного виробництва, оплати праці, розрахунків та грошових коштів тощо, а також використовують сальдо рахунків Журналу реєстрації господарських операцій, скоригованих на визначений фінансовий результат форми №2-м.

Звіт про фінансові результати

(форма №2-м)

Стаття	Код рядка	За рахунком
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	рахунок 70
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	020	рахунок 64
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядки 010 – 020)	030	гр.010 – гр.020
Інші операційні доходи	040	рахунок 71
Інші звичайні доходи	050	рахунок 74
Надзвичайні доходи	060	рахунок 75
Разом чисті доходи	070	рядки 030+040+050+060
Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва та готової продукції	080	Опис майна
Матеріальні затрати	090	рахунок 80
Витрати на оплату праці	100	рахунок 81
Відрахування на соціальні заходи	110	рахунок 82
Амортизація	120	рахунок 83
Інші операційні витрати	130	рахунок 84
у тому числі ФСП	131	розрахунок податку
	140	
Інші звичайні витрати	150	рахунок 85
Надзвичайні витрати	160	рахунок 87
Податок на прибуток	170	розрахунок податку
Разом витрати	180	рядки 090+100+110+120+ +130+140+150+080+160+170
Чистий прибуток (збиток)	190	рядки 070 – 180

У першому розділі активу балансу „Необоротні активи” відображають вартість незавершеного виробництва, основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових вкладень, інших необоротних активів.

Статтю „Основні засоби” про вартість власних та отриманих у фінансову оренду основних засобів і нематеріальних активів (030) заповнюють на підставі даних рахунку 10 „Основні засоби” та нарахованої суми їх зносу на рахунку 83 „Амортизація”.

Статтю „Довгострокові фінансові інвестиції” (040) відображають фінансові вкладення на період більше одного року, а також інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який час.

Підсумок за розділом 1 (рядок 080) визначається за сумою рядків 020, 030, 040, 070.

В другому розділі „Оборотні активи” відображають матеріальні та грошові кошти, борги господарству. У статті „Виробничі запаси” (рядок 100) відображають вартість залишку виробничих запасів у господарстві, а у статті „Готова продукція” (рядок 130) – відповідно залишки готової продукції, які оцінюють на підставі інвентаризації.

Дебіторську заборгованість за товари, роботи, послуги покупців відображають у (рядку 160) під назвою „Дебіторська заборгованість за товари роботи та послуги”.

Дебіторську заборгованість за розрахунками з бюджетом, або заборгованість господарству фінансових і податкових органів (рядок 170) відображають у статті „Дебіторську заборгованість за розрахунками з бюджетом”.

У статті „Наявність грошових коштів” (рядок 230) показують наявність грошових коштів у банку та касі господарства.

Загальна сума оборотних активів (рядок 260) обчислюється як арифметична сума рядків розділу (100 + 130 + 160 + 170 + 210 + 230 + 240 + 250).

У третьому розділі „Витрати майбутніх періодів” (рядок 270) записують витрати, що мали місце протягом поточного та попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів. Прикладом можуть бути витрати пов’язані з створенням нових виробництв, оплачені авансом орендні платежі, передплата на періодику, затрати на підготовчі роботи в сезонних галузях.

Підсумок активу балансу (рядок 280) визначають як суму розділів (рядки 080 + 260 + 270).

У першому розділі пасиву балансу. Під назвою „Власний капітал” (рядок 380) відображають власні джерела активів господарства. При чому

розшифровують дані про розмір статутного капіталу (300), додаткового капіталу (320), резервного капіталу (340). В даному випадку для фермерських господарств, не передбачена фіксована сума статутного капіталу, тут відображують суму фактичного внеску в господарство.

В статті „Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)” (рядок 350) показують суму нерозподіленого прибутку (непокритого збитку). Вона визначається після закриття рахунку „Фінансові результати”, значення якого відображено по рядку 190 форми № 2-м, що потім зменшується на суму нарахованих протягом звітного періоду дивідендів і виплат, та відрахувань до резервів.

Підсумок за розділом 1 (рядок 380) визначається як сума рядків 300, 320, 340, 350 мінус рядок 360.

У довгострокових зобов'язаннях (рядок 480) показують непоточні кредити банків та інші довгострокові позичкові кошти.

У розділі „Поточні зобов'язання” (рядок 500) відображають короткострокові кредити банків, відображають суми відповідних зобов'язань по поточній заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями, наводять дані про кредиторську заборгованість фермерського господарства за товари, роботи, послуги. Для цього використовують інформацію аналітичного обліку розрахунків.

У статтю „Поточні зобов'язання за розрахунками” записують інформацію про розрахунки за податками, іншими видами платежів до бюджету включаючи податки з працівників (рядок 550), суми заборгованості за відрахуванням до Пенсійного фонду, на соціальне страхування, страхування майна тощо записують у рядку 570, суми заборгованості за оплатою праці, включаючи депоновану – у рядок 580.

Інші зобов'язання записують у статті „Інші поточні зобов'язання” (610), до них включають: розрахунки з учасниками, прострочені позики, розрахунки за нарахованими відсотками, розрахунки з іншими кредиторами. Тоді, як загальний розмір поточних зобов'язань вказують по рядку 620.

Підсумок пасиву балансу (640) визначають за сумою розділів пасиву — рядки 380, 430, 480, 620, 630.

Підсумки активу (гр. 280) і пасиву (гр. 640) балансу між собою рівні.

Якщо, систематизувати методику заповнення балансу фермерським господарством у табличний вигляд з використанням рахунків, то в результаті отримаємо таблицю (табл.2.11.).

Отже, складений бухгалтерський Баланс характеризує майновий стан господарства та динаміку його зміни.

Порядок подання фінансової звітності затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 12.2000р. № 419. Проміжна звітність складається щокварталу наростаючим підсумком з початку звітного року. Квартальний фінансовий звіт подалі не пізніше як 25 числа місяця, що настає за наступним кварталом. Термін подання річної звітності не пізніше 20 лютого року, що настає за звітним.

Фінансова звітність не є комерційною таємницею, крім випадків, передбачених законодавством. У звітності не допускається наявність виправлень, арифметичних помилок. Звітність підписується фермером особисто та завіряється печаткою господарства.

У відповідності з нормативно-правовими актами [177, п.1.1; 188; 189], та статті 24 Закону України „Про фермерські господарства”, господарства даного типу зобов’язані вести бухгалтерський облік результатів своєї діяльності за господарський рік і подавати статистичну звітність органам статистики.

На даний час, основним завданням статистики сільського господарства є збір та обробка матеріалів, необхідних для нагромадження даних про розвиток цієї галузі вивчення питань організаційно-господарського устрою, аналіз процесів зміни структури галузей, продуктивності праці, росту виробництва, забезпеченість необхідними знаряддями тощо. Статистика реєструє окремі факти, щоб надалі аналізувати їх в масі. Дані статистичних досліджень служать для визначення поточного стану сільського господарства і аналізу його організаційних форм, визначення шляхів усунення недоліків.

БАЛАНС

(форма №1-м скорочена)

АКТИВ	Код рядка	Розрахунок за рахунками
1	2	3
I. Необоротні активи		
Основні засоби:		
залишкова вартість	030	рядок 031 - рядок 032
первісна вартість	031	рахунок 10
знос	032	рахунок 13
Інші необоротні активи	070	рахунок 11
Усього за розділом I	080	рядок 030 + рядок 070
II. Оборотні активи		
Виробничі запаси	100	рахунок 20
Готова продукція	130	рахунок 26
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:		рахунок 37
чиста реалізаційна вартість	160	
первісна вартість	161	
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	рахунок 372
Грошові кошти та їх еквіваленти		
в національній валюті	230	рахунки 30, 31
Інші оборотні активи	250	
Всього за розділом II	260	
III. Витрати майбутніх періодів	270	рахунок 39
БАЛАНС	280	сума розділів активу
ПАСИВ		
I. Власний капітал		
Статутний капітал	300	рахунок 40
Додатковий капітал	320	рахунок 42
Резервний капітал	340	рахунок 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	рахунок 44
Неоплачений капітал	360	рахунок 46
Усього за розділом I	380	сума рядків 300, 320, 340, 350, 360
III. Довгострокові зобов'язання	480	Рахунки класу 5
IV. Поточні зобов'язання		
Короткострокові позики банків	500	рахунок 60
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	рахунок 61
Поточні зобов'язання за розрахунками:		
з бюджетом	550	рахунок 64
зі страхування	570	рахунок 65
з оплати праці	580	рахунок 66
Інші поточні зобов'язання	610	рахунок 67 та 68
Усього за розділом IV	620	Сума розділу 5
V. Доходи майбутніх періодів	630	Рахунок 69
БАЛАНС	640	сума розділів пасиву

Для статистичних досліджень здійснюється підрахунок відповідних даних та показників за галузями, видами діяльності в розрізі адміністративних або економічних районів, які в свою чергу, сумують подану інформацію, одержану від окремих господарств. Статистичні дані в першооснові повинні складатися абсолютно однаково, інакше їх не можна буде узагальнити. Ознаки, за якими описують одиниці спостереження, та за якими після розрахунків отримають узагальнюючі показники. Питання, що складають програму спостереження, розміщені в статистичній формі (картка, бланк, список). До форми додається інструкція, в якій пояснюються питання програми і цим забезпечується їх однозначне тлумачення. Первинна реєстрація статистичних спостережень здійснюються у формі звітності, чи в формі спеціально організованого спостереження, що забезпечує повноцінність інформації, усуває дублювання показників. Спеціальні статистичні обстеження вивчають окремі питання організації виробництва, забезпечення фінансування, визначення факторів впливу тощо.

Статистичній звітності притаманні наступні функції: характеристика діяльності господарства; виявлення результативних показників; надання необхідного матеріалу для державного керівництва та регулювання економіки. В силу багатогранного значення статистичної звітності форми звітності і строки їх подання визначаються Державним комітетом статистики України.

Тому, відповідно до Наказу Державного комітету статистики України №275 [189], для фермерських господарств передбачено складання форм звітності (табл. 2.12.).

Заключний звіт про підсумки сівби під урожай поточного року (ф. №1-ферм), складається і передається районному відділу статистики не пізніше 5-ти днів після закінчення сівби ярих культур на підставі інвентаризації посівів і даних обліку сільськогосподарської продукції та виконаних робіт. Складають її на основі аналітичного обліку земель, Державного акту на володіння землею, виробничої програми (чи бізнес-плану), щоденного (статистичного) спостереження за ходом посівних робіт у господарстві.

**Перелік форм статистичної звітності для
фермерських господарств**

№ п/п	Назва форми та терміни подання	Номер форми
1	Заключний звіт про підсумки посівів під урожай 200_ р. селянського (фермерського) господарства, або орендаря (громадянина). (Поштова -1 раз на рік; подається не пізніше 5 днів після закінчення посіву ярих районному відділу статистики за місцем знаходження землі)	Ф.№1- ферм
2	Звіт про діяльність селянського (фермерського) господарства, орендаря (громадянина) за 200_р. (Поштова, 1 раз на рік (станом на 1 грудня)).	Ф.№2- ферм

У Звіті показують фактичні розміри площ посіву озимої та ярих культур під урожай поточного року - в гектарах, крім овочів закритого ґрунту (рядки 39, 40, 41, 42), площа яких показується в м². При наявності інших культур, які непередбачені у бланку звітності, їх площі показують у вільних рядках (18, 19, 20, 52, 53) або дописаними рядками в кінці бланку.

У розділі „зернові культури” з площі посіву озимих на зерно, які збереглися до кінця сівби ярих культур, виділяється пшениця, включаючи трітікале, жито та ячмінь. Площа посіву озимого ріпаку на зерно, яка збереглася, показується в групі технічних культур.

До площі посіву цукрових буряків (фабричних) включаються тільки ті площі, коренеплоди з яких призначені для здачі на цукрові заводи для переробки. Площі цукрових буряків на годівлю худоби показують в кормовій групі.

Овочі відкритого ґрунту враховуються без висадок та маточників культур, насінників однорічних овочевих культур та цибулі на сіянку. В площу посіву продовольчих баштанних (кавуни і дині) не включаються насінники продовольчих баштанних. При наявності маточників і насінників овочів та продовольчих баштанних їх площі показують у вільних графах і дописаних рядках.

З числа кормових культур виділяються сіяні на ріллі однорічні трави (ряд 50), багаторічні безпокровні (ряд 51) та укісна площа багаторічних трав посіву минулих років (ряд 54), які призначаються для одержання сіна, зеленої маси, насіння та на випас.

Багаторічні безпокровні - це трави поточного року, включаючи посів з осені, які займають самотійну площу і включаються в загальний підсумок всієї посівної площі.

Укісна площа багаторічних трав посіву минулих років складається з безпокровних та підпокровних трав, посіяних в минулі роки.

До складу однорічних трав включаються вика і викові суміші, кормовий люпин, райграс однорічний, суданка, чумиза, могоар та інші, до багаторічних трав відносяться - конюшина чиста і в суміші зі злаковими травами, люцерна чиста і в суміші зі злаковими травами, еспарцет чистий і в суміші зі злаковими травами та інші.

Підпокровні багаторічні трави підсіваються на площах, зайнятих посівами озимих чи ярих зернових культур, тому самотійної площі не займають і в підсумок загальної посівної площі не включаються, а показують в рядку 56.

Дані про розмір всієї площі (ряд 55) зіставляється наявністю ріллі у користуванні селянського (фермерського) господарства. У випадку розбіжності пояснюється причина (наявність парової площі, невикористаної площі та ін.).

Звіт про діяльність селянського (фермерського) господарства за рік (ф. №2-ферм), складається і передається районному відділу статистики станом на 1 грудня поточного року. Для його складання використовується майже вся наявна документація по організації і обліку фермерського господарства дані первинних документів, реєстри синтетичного і аналітичного обліку, бухгалтерська фінансова звітність, Трудова угода, Акт на володіння (користування) земельною ділянкою, Договори оренди тощо.

У перший розділ, під назвою „Чисельність працівників, загальна площа землі, доходи господарства” узагальнюється інформація про: кількість

працівників, наявністю власних та орендованих земель та доходи фермерського господарства.

У статті під кодом 0001 відображається чисельність працюючих членів фермерського господарства. Членами господарства можуть бути подружжя, їх батьки, діти, які досягли 16-річного віку, та інші родичі, які об'єдналися для роботи в цьому господарстві. Членами фермерського господарства не можуть бути особи, у тому числі родичі, які працюють у ньому за трудовою угодою (контрактом).

В рядок 0002 записують у тому числі чисельність працюючих жінок - членів фермерського господарства.

У наступному рядку за кодом 0003 узагальнюють інформацію про чисельність осіб, які працювали в цьому господарстві протягом року за трудовою угодою (контрактом), тобто фермерське господарство є основним місцем роботи цих осіб.

В статті під кодом 0010 відображається у тому числі чисельність працюючих за трудовою угодою жінок.

Під кодом 0011 записується чисельність осіб, які були залучені протягом року на сезонні роботи. До сезонних відносяться робітники, прийняті на роботу, яка за природними і кліматичними умовами виконується протягом сезону року, що не перевищує 6 місяців (переробка овочів, фруктів, догляд за посівами, збирання врожаю і т. д.).

У рядку за кодом 0012 відображається у тому числі чисельність працюючих на сезонних роботах жінок.

За статтею під кодом 0020 показують всю земельну площу (в гектарах), надану господарству в установленому порядку для ведення господарства, включаючи присадибну ділянку і земельні ділянки, орендовані для виробничих цілей.

У наступному рядку за кодом 0021 відображається площа сільськогосподарських угідь, до яких відносяться: рілля, перелоги, багаторічні насадження (сади, ягідники, виноградники та інші, крім посадок захисного насадження), сінокоси, вигони і пасовища.

Під кодом 0022 показується площа ріллі, яка знаходиться в користуванні господарства у звітному році.

Площа землі, взята в оренду, на яку, відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 25.12.98 р. № 2073, є договір, оформлений і зареєстрований органами виконавчої влади на місцях записується у статтю під кодом 0025. Якщо таких договорів декілька, то показується сумарна площа.

У рядку з кодом 0026 відображається у тому числі площа землі, взята в оренду за земельні сертифікати і земельні частки (паї).

Доход фермерського господарства (валовий доход), одержаний у минулому році у тисячах гривень (з точністю до 0,0) записується у статтю під кодом 0040. Даний показник визначається як різниця між виручкою від реалізації продукції, робіт, послуг, іншими грошовими надходженнями та видатками (матеріальні витрати, оплата праці найманих працівників, відрахування на соціальне страхування і у Пенсійний фонд найманих працівників, оплата робіт і послуг сторонніх організацій, орендна плата, проценти банку по короткостроковим позиках, відрахування на проведення дорожніх робіт, відрахування до державного фонду ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи, амортизація, інші видатки та платежі).

Під кодом 0041 показується доход (+) або збиток (-), одержаний від сільськогосподарського виробництва, у тисячах гривень. Якщо доходу (збитку) немає, то проставляється нуль.

Останні два рядки заповнюються на підставі даних Декларації про доходи в фермерському господарстві за попередній рік (розрахунок сум податку на прибуток). Фермерські господарства, які створені у поточному році, в цих рядках проставляють тире.

Розділ 2 „Виробництво продукції рослинництва” узагальнює інформацію про обсяг виробництва продукції рослинництва. У графі „Зібрана площа” показується площа, з якої зібрано урожай. Зібрана площа подається в гектарах з двома знаками після коми. Тоді як у рядку „Валовий збір” по зернових культурах відображається вся кількість зерна, яка одержана від збирання комбайнами, від обмолоту молотарками і зібрана вручну. По всіх інших

культурах показується відповідна продукція, яка одержана з зібраної площі. Валовий збір зернових культур і соняшнику обліковується у вазі після доробки, а кукурудзи на зерно - у вазі качанів повної стиглості у перерахунку на сухе зерно. Валовий збір показується у цілих центнерах.

Під кодом 1213 показується валовий збір цукрових буряків (фабричних) без землі і домішок (у заліковій вазі) з посівів, які призначені для здачі на цукрові заводи для переробки. Валовий збір цукрових буряків з площ, які передбачались і використовувались під посіви на годівлю тварин, у цей показник не включаються.

У рядку за кодом 1320 записується площа кавунів і динь. Насінники продовольчих баштанних культур в цьому показнику не враховуються.

Овочі відкритого і закритого ґрунту в сумі без насінників дворічних і однорічних культур відображаються у графі під кодом 1325. Для цього зібрана площа з 1 кв. м. переводиться в гектари шляхом ділення її на 10000, а валовий збір - з кілограмів у центнери шляхом ділення його на 100.

Розділ 3 „Виробництво продукції тваринництва” включає в себе інформацію про виробництво продукції тваринництва. Дані цього розділу заповнюються в цілих числах. Тут враховується вся продукція, одержана за рік, тобто до фактично вироблених обсягів цих продуктів за 11 місяців слід дорахувати очікуваний обсяг виробництва за грудень. Для цього приймаються до уваги зміни, які передбачаються в русі поголів'я з 1 грудня до 1 січня.

До графі за кодом 3101 не включається молодняк худоби та птиці, проданий на ринку або іншим господарствам для подальшого вирощування.

Під кодом 3110 відображають весь валовий надій молока від корів. Молоко, яке виссане телятами, не враховується.

Вся кількість яєць, одержаних у господарстві, враховуючи витрати (бій, псування тощо) і яйця, які використані на виведення молодняка записуються у рядку за кодом 3115.

За кодом статті 3120 – відображається інформація про вироблену в господарстві вовну. В даному випадку куплена на стороні вовна, не враховується.

Чисельність худоби та птиці необхідно показати станом на 1 січня, тобто враховується та кількість худоби, яка може надійти в господарство (купівля, приплід) за грудень і яка вибуде за місяць (забій, продаж, падіж та інше).

У розділі „Наявність сільськогосподарської техніки” узагальнюється інформація про всю наявну техніку, яка є наявності господарства на звітну дату (працююча і непрацююча).

Під кодом 4140 показуються всі наявні в господарстві трактори, під кодом 4150 - комбайни всіх марок, включаючи рисозернозбиральні комбайни.

В графі за кодом 4160 записують кількість вантажних автомобілів усіх видів, включаючи автомобілі з спеціалізованими кузовами (бензовози, молоковози та інші). Автомобілі, на яких змонтовано спеціальне обладнання (ремонтні майстерні, автобензозаправники, автокрани і т. ін.) у цей рядок не включаються. Всі наявні в господарстві сівалки відображають у графі 4170 показуються.

Всі енергетичні потужності, які визначаються як сумарна потужність механічних, електричних двигунів та потужність живої тяглової сили, що обслуговує виробничий процес узагальнюють у статті під кодом 4200. Не включається в розрахунок потужність: легкових автомобілів, автобусів та інших автомобілів невиробничого призначення.

Сумарна потужність електродвигунів та електроустановок, що обслуговують виробничий процес, яка виражена в кіловатах, перераховується в кінські сили шляхом множення цієї потужності на коефіцієнт 1,36.

Коефіцієнт перерахунку робочої худоби в механічну, кінських сил коні старіші 3-х років - 0,75, воли робочі - 0,50.

У розділі „Витрати на будівництво” відображають витрати, використані у звітному році на будівництво та обладнання нових, а також на реконструкцію та розширення раніше збудованих капітальних об'єктів виробничого та невиробничого призначення. До складу об'єктів виробничого призначення відносять: корівники, свинарники, овочесховища, лінії для виробництва соків, ковбасних виробів, сирів тощо, відповідно до об'єктів

невиробничого призначення зараховують: дитячі садки, клуби, фельдшерські пункти та інші.

До складу витрат включаються витрати на будівельні та монтажні роботи усіх видів, придбання обладнання для об'єктів, що будуються, витрати на розробку проектно-кошторисної документації. Дані про витрати на будівництво беруть з відомості витрат на будівництво або аналітичного обліку основних засобів.

Перевірку статистичної звітності здійснюють органи державної статистики щодо дотримання вимог по її складанню, відповідності затвердженим положенням, достовірності і повноті наведеної інформації.

Звітність опрацьовується за певним планом; види діяльності, форми власності, розміри господарств, забезпеченість земельними угіддями, основними і оборотними засобами, стан галузей господарства, прибутковість тощо. Показники звітності аналізуються, економічно оцінюються, на їх підставі складають економічні огляди і визначають тенденції розвитку аналізованих об'єктів для управління і оцінки перспектив, наукового обґрунтування основних параметрів виробництва, здійснення заходів регулювання і управління, виявлення резервів росту. Складені зведення характеризують обсяг, темпи, рівень розвитку діяльності фермерських господарств району, області, країни та визначають місце і роль конкретного господарства. У практичній діяльності фермера статистична звітність дає змогу поглибити знання про облік як цілісну систему.

Звітною документацією перед податковими органами при визначенні податку на прибуток є форма Декларація про прибуток підприємства, основною діяльністю якого є виробництво сільськогосподарської продукції. Порядок складання Декларації про прибуток господарства регулюються нормативно [69].

У Декларації про прибуток відображають результати господарсько-фінансової діяльності та визначається податок на прибуток.

Декларація подається незалежно від того, чи виникли у звітному періоді податкові зобов'язання, чи ні.

При складанні Декларації використовують дані податкового і бухгалтерського обліку. Щоб скласти розрахунок оподаткованого прибутку, необхідно мати дані про валові доходи та витрати, суму амортизації.

У загальній частині Декларації пишеться назва, форма власності, код, адреса платника податку та кому подається Декларація.

В основній частині, що розділена на 5 розділів, відображають дані щодо оподаткування прибутку. У першому розділі показують валові доходи всього та за видами, здійснюється їх коригування та визначається валовий дохід, з якого обчислюється податок. У другому розділі наводять дані про валові витрати з коригуванням. Розділ третій призначений для даних про амортизаційні відрахування. Четвертий розділ містить дані щодо прибутку, що підлягає оподаткуванню. В п'ятому розділі наводяться дані про податкові зобов'язання. Наприкінці Декларації показують податок на прибуток, який має бути сплачений до бюджету, наводяться зобов'язання платника податку щодо утримання та перерахування до бюджету податку з доходів у джерела їх виплати і за рахунок цих виплат.

Фермерські господарства подають Декларацію раз на рік не пізніше 15 лютого наступного звітного року.

В бухгалтерському обліку операції по нарахуванні і сплаті податку на прибуток відображають як витрати. Податок на прибуток нараховується на задекларовану (визначену за даними податкового обліку) величину, але сплачуються з реального, балансового прибутку (визначеного за даними бухгалтерського обліку).

Платники, які не мають на момент перевірки податковим органом податкових Декларацій, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків за відповідний період, сплачують штраф у розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за одноразове порушення.

При нездачі, або при несвоєчасній подачі Декларації про прибуток, розрахунку податку на прибуток, платіжного доручення на перерахування коштів до бюджету, сплачується штраф у розмірі 10% суми нарахованою податку.

У разі приховання або заниження суми податку, платник податку сплачує суму донарахованого податковим органом податку, штраф у розмірі 30% від суми донарахованого податку (недоїмки) та пені, обчисленої, виходячи. Із 120% облікової ставки Національного банку, що діяла на момент сплати, нараховану на повну суму недоїмки (без урахування штрафів) за весь й строк.

Якщо за наслідками перевірки платника податку податковим органом виявлено випадки арифметичних помилок або описок, що призвели до заниження суми податку, але не більше 5% суми загальних зобов'язань платника за період, що перевірявся, то може бути прийняте рішення про незастосування санкцій до такого платника податку.

Суми донарахованого податку та санкцій сплачуються платниками самостійно в строк не більше 10 днів з дня отримання рішення про застосування санкцій. При цьому пеня нараховується за весь строк недоїмки.

Висновки до розділу 2

Організація системи обліку діяльності фермерських господарств передбачає знання та застосування необхідних специфічних категорій, методів і прийомів:

1. Будь-який виробничий процес, вимагає використання певних виробничих запасів, застосування яких має свою специфіку, що зумовлено особливостями формування зазначених засобів як для рослинництва, так і для тваринництва. Відтак, обґрунтована побудова засобів виробництва та їх джерел має значний вплив на якість обліку і контролю у фермерському господарстві.

2. Одним з основних факторів, який впливає на побудову і організацію бухгалтерського обліку у фермерському господарстві є розмір земельної ділянки, структура посівних площ та форма власності на землю. Цей фактор і породжує специфічні об'єкти обліку. Зважаючи на ці обставини пропонуємо фермеру вести „Книгу обліку землі”. У разі офіційного проведення в Україні

купівлі-продажу землі, виникне необхідність відображати таку господарську операцію в обліку фермерських господарств.

3. Сьогодні фермерські господарства перебувають на стадії становлення свого розвитку. Наявність об'єктів основних засобів у них є невеликою, тоді для ведення аналітичного обліку зазначених засобів пропонуємо використовувати запропоновану форму „Відомості обліку основних засобів”.

4. Для фермерських господарств, найбільш прийнятним і доцільним буде ведення обліку за методом разового списання, який ґрунтується на методі Леонтьєва В. „затрати-випуск”. На наш погляд, даний метод дасть можливість визначити фінансовий результат діяльності господарства за визначений період часу з урахуванням зміни залишків матеріальних запасів, незавершеного виробництва, готової продукції. Зокрема, інформацію про наявність та рух запасів виробництва пропонуємо систематизувати у „Відомість обліку запасів”.

5. Структура капіталу фермерського господарства складається з: власного капіталі; позиченого капіталу; та зобов'язань щодо розподілу національного доходу. В бухгалтерському обліку відсутнє єдине формування терміну капітал. Однак, враховуючи принцип грошового вимірника, капітал в обліку є сукупністю майнових засобів, що служать для господарських цілей виражених в грошовому еквіваленті. Тобто іншими словами – сума активу або рівна їй сума пасиву.

6. „Журнал реєстрації господарських операцій” є основним регістром бухгалтерського обліку у фермерському господарстві, в якому фіксуються всі здійснювані операції. При веденні такого документа не тільки зменшуються витрати на здійснення облікових операцій, а й значно чіткішим стає облік у господарстві, забезпечується його систематичність і неперервність.

7. Сезонність виробництва, а також різноманітність продукції, яку виробляє фермер, вимагає необхідність в оприбуткуванні готової продукції за видами, тобто за фактичною собівартістю. Нагромадження даної інформації проводиться на дебеті рахунків класу 8 „Витрати за елементами”.

8. Вважаємо, що інформація про витрати на виробництво повинна в розрізі елементів, що допоможе фермеру виявити резерви зниження

собівартості продукції. Тому для обліку витрат фермеру бажано використовувати запропоновану форму „Відомості обліку витрат і виходу продукції”.

9. Щоб уникнути оцінки виробленої продукції протягом року за плановою собівартістю вважаємо, що для фермера оптимальним варіантом протягом року буде оприбуткування готової продукції лише у кількісному виразі. Тобто у Журналі реєстрації господарських операцій фермер під час збирання урожаю буде робити запис лише за кількістю одержаної продукції. Після завершення процесу збирання урожаю продукцію доцільно оцінити за фактичною вартістю.

10. На рахунку 79 „Фінансові результати” здійснюється узагальнення інформації про вартість і виторг від реалізації. Тобто, окреме систематизування інформації про собівартість реалізованої продукції з рахунку 90 „Собівартість реалізації” переорієнтовано на один рахунок 79 „Фінансові результати”.

11. Основні положення цього розділу опубліковано у статтях [61, 62, 64].

РОЗДІЛ 3.

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ В ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ

3.1. Теоретичні аспекти внутрішньогосподарського контролю

На сучасному етапі розвитку економічних відносин, перед суб'єктами господарювання, постає завдання радикальних перетворень в організації і методології контролю. Обставиною цього є зміни в соціально-економічній ситуації і в господарського управління України. Тобто, з початком впровадження ринкових відносин, вважалося, що контроль втрачає притаманне йому значення і стає зовсім непотрібним. У зв'язку з цим, перевагу надано саморегулюючій економіці, що функціонує стабільно без втручання держави.

Входження у виробничо-господарську діяльність підприємств законів ринкової економіки, виникає необхідність переглянути направленість контролю. Яскравим проявом тенденції переходу до ринкової економіки є створення нових організаційних форм власності.

Беручи до уваги вище наведені обставини, сьогодні, контроль повинен носити в основному попереджувальний і запобігаючий характер, а також сприяти розвитку товарно-грошових відносин, ринку засобів виробництва і продуктів праці.

Відносини між суб'єктами господарювання і державою в ринковій економіці регулюються фінансово-кредитним механізмом, а доходи – податковими методами. На самому ж підприємстві, повинна бути створена надійна і ефективна система контролю, яка б здатна була захистити інтереси підприємства, допомогла вистояти в жорсткій конкурентній боротьбі, дотримуючись стратегій підприємства, одночасно збільшуючи свої прибутки.

Економічна система, яка базується на ринкових відносинах, передбачає використання відповідних важелів, які сприяли б забезпеченню принципу максимальної економічної ефективності і досягнення найбільшого кінцевого результату.

Завдання, які ставить сучасність і процеси, які сьогодні відбуваються, вимагають приведення в дію всієї сукупності чинників, які безпосередньо впливали б на ефективність управління. Важлива роль в рішенні цих завдань, належить удосконаленню основних функцій управління підприємством, до яких і відноситься господарський контроль.

У сучасних умовах господарювання, контроль визначається не як надзвичайний захід або тимчасова кампанія, що здійснюється від випадку до випадку, а як постійно діюча, науково обґрунтована і добре продумана система активного спостереження і перевірки процесів виробництва, розподілу, обміну і виробничого споживання. Контроль забезпечує необхідний в економіці зворотний зв'язок, систематичне порівняння планів і фактичних результатів, що є необхідною умовою прийняття правильних управлінських рішень. При цьому, контроль у багатьох випадках допомагає уникнути помилок, наявність яких в економіці коштує дуже дорого. Добре поставлена і відпрацьована система контролю, сприяє більш активному залученню іноземних партнерів та інвесторів, для яких вона є важливим фактором формування довіри до регіональної влади. Крім того, за допомогою контролю установлюють відповідність процесу господарювання і управління, виявляють відхилення, допущені при реалізації цих рішень. Господарський контроль здійснюється з боку суспільства і держави з метою зміцнення стану економіки народного господарства і підвищення ефективності господарсько-фінансової діяльності на підприємствах.

Формування господарського контролю обумовлюється, насамперед, потребою практики і, зокрема, необхідністю поліпшення економіки країни, посилення боротьби з такими негативними явищами, як розтрати, розкрадання, безгосподарність, марнотратство. Господарство являє собою процес виробництва матеріальних благ.

Останніми роками в літературних джерелах, сутність та економічну необхідність контролю його становлення, роль і значення для вітчизняної теорії обґрунтовано такими економістами, як Аксененком А.Ф., Белобжецьким І.А., Беловим М.Г., Білухою М.Т., Бутинцем Ф.Ф., Вознесенським Е.А.,

Крамаровським Л.М., Кужельним М.В., Мітрофановим В.М., Мурашком В.М., Савченком В.Я., Сопком В.В., Чумаченком М.Г., Шевчуком В.О., Шереметом А.Д. і ін.

Для більшості авторів контроль асоціює із системою спостереження і перевірки будь-чого, тобто в основі контролю знаходиться спостереження з метою перевірки.

За переконанням однієї групи вчених „контроль – це система спостереження і перевірки процесу функціонування відвідного об’єкту з метою встановлення відхилення від заданих параметрів” [13, с.3]

Проте, друга група авторів значно розширює межі контролю і розглядає це поняття в декількох аспектах, а саме: „контроль управляючої системи підприємства над управляємою; контроль всередині управляючої системи; контроль управляємої системи над управляючою; контроль всередині управляємої системи” [221, с.4].

Зокрема, у роботах Білухи М.Т. розглядаються важливі методологічні питання, пов’язані з визначенням об’єктів господарського контролю з використанням електронно-обчислювальної техніки. Науку про контроль в умовах державної форми власності розвинув Вознесенський Е. А. і визначив його як специфічний вид суспільного розподілу праці, обґрунтував самостійне існування фінансового контролю, дав класифікацію об’єктів державного контролю в нашій країні [38-40]. У той же час Белобжецький І. А. [11, с.10] розглядає контроль як самостійну функцію управління економікою, виділяє, як і Бутинець Ф. Ф. [22], фінансово-господарський контроль у самостійну галузь знань. Однак, на відміну від Бутинця Ф. Ф. в зазначеній роботі Белобжецького І.А. фінансовий і господарський контроль об’єднуються в одну галузь знань. На нашу думку, а також і на думку Калюги Є. В.[80] таке об’єднання контролю не виправдано, насамперед, з погляду на те, що фінансовий контроль, базується на використанні контрольної функції фінансів, що впливає з господарської діяльності підприємств. Отже, на рівні підприємства пріоритет має господарський контроль, що базується в системі господарювання ринкових відносин на різноманітних формах власності.

Акумулювавши твердження деяких вище названих учених, за нашим переконанням, господарський контроль - це система прийомів і способів, за допомогою яких здійснюється систематична перевірка і спостереження за господарською і фінансовою діяльністю підприємств, виявляються відхилення стану економіки на цих об'єктах від установлених критеріїв з метою забезпечення найсуворішого режиму економії, раціонального використання і забезпечення збереження майна, своєчасного усунення негативних явищ.

Господарський контроль безупинний у часі і покликаний забезпечувати повну і суцільну перевірку всіх його об'єктів у їх внутрішньому зв'язку, при цьому використовуючи не тільки грошові показники, але й натуральні, що визначають їх перспективу. Він має свої атрибути: предмет, об'єкти та методи дослідження. Предмет господарського контролю визначає його об'єкти, складові елементи якого повинні бути спрямовані на пізнавальну та іншу діяльність (наприклад, у сфері матеріального виробництва - операції, пов'язані з матеріально-технічним постачанням, виробництвом і реалізацією продукції). Поряд з предметом доцільно визначити і метод господарського контролю, який виступає, на нашу думку, як сукупність прийомів і способів, за допомогою яких забезпечується комплексне і взаємозалежне дослідження операцій і процесів діяльності підприємств та їх підрозділів з погляду законності, вірогідності, доцільності і обґрунтованості. Вважаємо, що визначення предмета, об'єктів і методів господарського контролю в умовах переходу до ринкових відносин буде значним внеском у розвиток теорії господарського контролю, що сприятиме підвищенню його вірогідності і достовірності в умовах переходу до ринкових відносин.

Важливе значення для теорії господарського контролю має і його класифікація. Науково обґрунтована класифікація господарського контролю є найважливішою умовою його раціональної організації і методики проведення, наближення проблеми теорії господарського контролю до практики. В економічній літературі для класифікації контролю, найчастіше зустрічаються такі критерії: застосовані форми і методи, види контролю, час проведення, джерела інформації. Важливе значення для розкриття проблем теорії

господарського контролю має, на нашу думку, його класифікація за організаційними формами, видами й методами.

Аналіз наукових джерел показує, що більшість авторів не здійснюють класифікацію контролю за організаційними формами, а в багатьох випадках ця класифікація підміняється формами контролю або його системою. У період соціалістичного устрою в основу критерію розподілу контролю на державний, позавідомчий, відомчий, внутрішньогосподарський і громадський одні автори поклали організаційні форми (Білуха М. Т., Мурашко В. М., Шпіг О. О. й ін.), інші - суб'єкти контролю (Вознесенський Е. А., Белобжецький І. А. й ін.), треті - характер контрольної діяльності (Журко В. Ф., Ястребов В. Б.). У той же час окремі автори в основу розподілу контролю на внутрішній, міжгосподарський, внутрішньогосподарський і міжгалузевий поклали обсяг вивчення процесів [23, с.100]. В зв'язку з роздержавленням контролю відбулося подолання класового підходу та скасування робочого, народного та інших різновидів контролю, притаманних соціалістичному суспільству. Відсутність обґрунтованої класифікації організаційних форм контролю не дає можливості розкрити сутність господарського контролю, обґрунтувати стрункність його системи в умовах переходу до ринкової економіки і його організацію на різних рівнях управління.

Вважаємо, що в основу класифікації контролю за організаційними формами доцільно покласти структуру органів контролю, що виступають його суб'єктами. У свою чергу, це дає змогу розподілити контроль на зовнішній (державний, приватний) і внутрішній, тобто внутрішньогосподарський (відомчий або галузевий і контроль власника). Така класифікація обґрунтовується тим, що спрямованість різних органів контролю різна. Наведені на рис. 3.1 дані показують, що державний контроль свою увагу в основному зосереджує на ключових позиціях економіки, господарської діяльності й збереженні власності в різноманітних галузях народного господарства, міністерствах, комітетах, відомствах і на підприємствах.

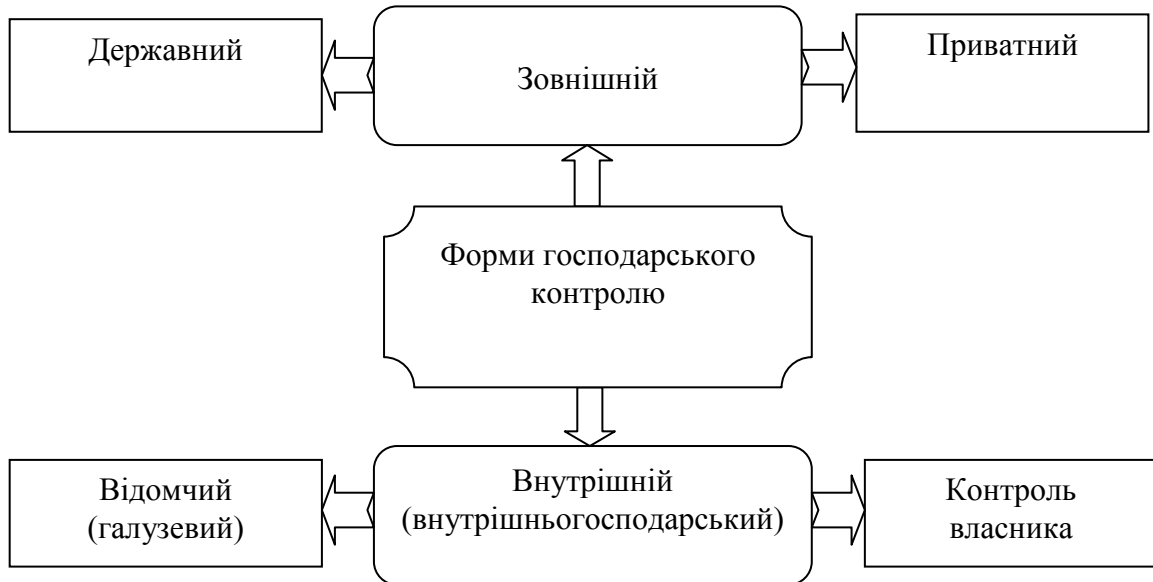


Рис. 3.1 Форми господарського контролю

Зовнішнім слід вважати контроль, що здійснюють спеціальні, вищестоящі стосовно до об'єкта, що перевіряється, або незалежні від нього органи господарського контролю. Відповідно внутрішнім (внутрішньогосподарським) контролем - контроль у межах однієї організації або галузі (відомства) силами їх структурних підрозділів і штатних працівників.

Внутрішній (внутрішньогосподарський) контроль слід розглядати в двох напрямках: відомчий (галузевий) і контроль власника. В свою чергу, відомчий контроль потрібно здійснювати на державних підприємствах відповідно до чинного законодавства на рівні штатних ревізорів. Контроль власника здійснюється з його ініціативи органом, якому підпорядковане підприємство на правах власності згідно з законодавчими та іншими нормативними документами.

На сьогодні власником в Україні є громадяни – засновники господарюючих суб'єктів і громадяни-акціонери, які взяли участь у приватизації державного майна, колективи громадян та держава. В економічному відношенні всі ці власники відділені від своїх часток власності, що перебувають у різних господарюючих суб'єктах, в результаті чого не можуть володіти об'єктивною і достовірною інформацією про використання цієї власності. Саме власнику, необхідна потрібна інформація про фінансовий стан підприємства, його потенціал і стабільність у майбутньому. Власник має і

повинен знати наскільки ефективно використовуються, вкладені ним у підприємство кошти. Однак, не кожен хто здійснює управління майном і коштами цих власників зацікавлений подавати їм об'єктивну та достовірну інформацію про результати своєї діяльності.

Важливо відзначити, що метою будь-якого підприємства, в тому числі фермерського господарства, повинно бути не створення системи внутрішньогосподарського контролю, яка б повністю гарантувала відсутність відхилень, помилок і неефективності в роботі, а системи яка б могла їх своєчасно виявити і усунути, сприяючи підвищенню ефективності діяльності господарства в цілому. Однак, навіть належним чином побудована і організована система внутрішньогосподарського контролю, вимагає оцінки своєї ефективності, як з точки зору досягнення поставлених цілей, так і з точки зору економічності.

Якщо взяти до уваги те, що фермери самі являються власниками і при цьому в більшості випадках самостійно ведуть бухгалтерський облік, або за його дорученням один з членів сім'ї чи на договірних засадах фахівець [120, с.5], то з впевненістю можна зауважити, що в даному випадку контроль власника є дуже доречним. Інакше кажучи, персональну відповідальність за стан внутрішньогосподарського контролю покладається на керівника господарства.

Тобто, підсумовуючи вище викладене, необхідно зазначити, що внутрішньогосподарський контроль у фермерських господарствах є процесом направленим на досягнення цілей господарства, і є результатом дій фермера по плануванню, організації, моніторингу діяльності господарства в цілому і її окремих підрозділів. Вивчення контролю, з точки зору його бухгалтерського розуміння, виглядає таким чином: внутрішньогосподарський контроль є структура, політика, правила, процедури по забезпеченню збереження активів підприємства і надійності бухгалтерських записів.

Кажучи про внутрішньогосподарський контроль в даних господарствах, важливо усвідомити, що він корисний тільки в тому випадку, якщо направлений на досягнення конкретних завдань.

В сучасних умовах значно ускладнились завдання контролю. Однак, деякі автори завдання контролю приписують бухгалтерському обліку. Рахується загальноприйнятим, що завданнями бухгалтерського обліку є контроль виконання плану по основних показниках діяльності, ефективності використання ресурсів, збереження власності [27, 29, 115]. Такий підхід базується на ідеях злиття обліку і контролю, що призводить, перш за все, до ігнорування важливих завдань контролю. Крім того, такий підхід має негативні практичні наслідки. Це проявляється в покладанні всієї повноти відповідальності за здійснення контролю на бухгалтерію, тим сприяючи послабленню контролю в місцях безпосереднього використання ресурсів.

Ближче до істини є підхід, який розмежовує контрольні завдання від облікових. При цьому зазначимо, що бухгалтерія веде лише частковий контроль виробничої і фінансово-господарської діяльності, а виконання функцій контролю вимагає необхідних дій зі сторони керівників господарства, що в процесі самого контролю використовуються різноманітні прийоми і способи, які виходять за межі бухгалтерського обліку [222, с.27].

Існуючі точки зору щодо завдань контролю можливо розподілити в залежності від деталізації самих завдань та враховуючи дублювання останніх, наступним чином. Так, одні автори розглядають завдання контролю дещо узагальнено і зводять їх до забезпечення надбання і економічного використання ресурсів [205, с.9].

Інші, дещо конкретизують завдання і до їх складу відносять забезпечення збереження власності, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, посилення режиму економії в дусі відповідальності [98, с.3].

Для третіх, завдання контролю, це – виконання планових завдань, договірних зобов'язань по постачанню продукції, раціональне використання всіх видів ресурсів, правильна постановка бухгалтерського обліку, попередження фактів приписок, безгосподарності, марнотратства і інших недоліків, виявлення внутрішніх резервів і своєчасне приведення їх в дію [98, с.30-31].

Аналізуючи приведені точки зору, слід зазначити, що цілком справедливо більшість авторів вказують на важливе завдання контролю, що міститься в підвищення ефективності виробництва. Це вірно ще й тому, що метою внутрішньогосподарського контролю на рівні реалізації тактики, є пошук шляхів підвищення ефективності діяльності господарства, які сприяють отриманню максимальних результатів.

Останнє, можливо досягти лише за умови підвищення ефективності виробництва. Проте, це лише одне із сукупності завдань, що має виконувати система внутрішньогосподарського контролю.

Деякими авторами до основних завдань контролю віднесено також контроль стану бухгалтерського обліку у господарстві. Однак сфера впливу контролю значно ширша. Основною причиною необхідності існування контролю є невизначеність, яка є невід'ємним елементом майбутнього і яка характерна для будь-якого управлінського рішення, здійснення якого передбачається в майбутньому.

При здійсненні контролю оцінюється і вимірюється як хід виконання прийнятих господарством рішень, так і відповідність прийнятих раніше рішень реалізованому розвитку ситуації прийняття рішення. Однак прийняттю рішень передують інші функції управління, що впливають на нього. Отже, оцінюючи якість прийнятих рішень попередньо потребують оцінки якості здійснюваних функцій системи управління. Тому важливим завданням контролю є оцінка якості здійснюваних функцій управління та відповідність їх стратегічній меті діяльності господарства.

Враховуючи, що фермерські господарства, як і інші підприємства функціонують в умовах постійних змін зовнішніх та внутрішніх умов, звідси важливим завданням контролю є виявлення і діагностика проблем, які виникають у господарстві при зміні зовнішнього та внутрішнього середовища. Своєчасне виявлення відхилень дає можливість оперативно приймати оптимальні управлінські рішення. Останнє впливає на гнучкість системи контролю і підтримує її ефективною.

Найближче підходить до цієї проблеми Є.А.Кочерін, розглядаючи завдання з точки зору проблем управління. На його думку до завдань контролю слід віднести:

- ✓ визначення фактичного стану об'єкту в даний момент часу;
- ✓ прогнозування стану і поведінки об'єкту на заданий майбутній момент часу;
- ✓ зміна стану і поведінки об'єкту таким чином, щоб при зміні зовнішніх умов в допустимих межах були забезпечені їм необхідні та оптимальні значення;
- ✓ визначення місця і причин відхилення характеристик об'єкту;
- ✓ збір, передача, обробка інформації при стан об'єкту;
- ✓ забезпечення стійкого стану об'єкту, в разі якщо наступають граничні значення його характеристик [90,91].

В такому формулюванні автором зроблено акцент на пошук специфічних форм і способів визначення відхилень від бажаного стану, що характерно для специфічних властивостей функцій контролю.

У своїй монографії Б.І.Валуєв пропонує своє бачення проблеми і до основних завдань контролю він відносить:

- попередження виникнення відхилень, які порушують встановлений нормативними і плановими документами режим функціонування об'єкту чим зменшуючи можливості досягнення економічних, соціальних і інших цілей господарства;
- зменшення вірогідності виявлених відхилень в процесі здійснення господарських операцій;
- виявлення допущених відхилень.

Проте, приведені завдання також мають ряд недоліків, а саме – не повно відображають сутність контролю та не відображають ситуацій сьогодення – умов, в яких функціонують господарства.

Відтак аналізуючи вище наведені переконання, саме для фермерських господарств, ми пропонуємо наступні завдання внутрішньогосподарського контролю:

- надійність і повнота інформації;
- відповідність політиці, планам, процедурам, законодавству;
- забезпечення збереження активів;
- економічне і ефективне використання ресурсів;
- досягнення фермерським господарством поставлених задач.

Важливим орієнтиром в досягненні своїх завдань є економічна політика фермерського господарства. Тобто, це загальне керівництво для дій і рішень, направлених на досягнення цілей. Політика фермерського господарства, визначається заздалегідь і на довгостроковий період часу. Вона містить основні способи і механізми досягнення цілей, встановлює політику в області технологічного розвитку і маркетингу, вимоги до працівників, запобігає прийняттю короткозорих рішень.

А тому – предмет внутрішньогосподарського контролю, повинен узагальнено відображати свою сутність, мету та цілі. Відтак, предметом внутрішньогосподарського контролю у фермерських господарствах повинно бути забезпечення діяльності господарства згідно вибраної економічної політики (в тому числі і облікової). Він не може визначатися без принципів та вимог, вироблених практикою.

Кожній суспільно-економічній формації характерні свої принципи контролю, які залежать перш за все, від його мети.

Узагальнюючи існуючі точки зору авторів, які в цілому не містять суттєвих розбіжностей, принципи контролю можна звести в дві групи – загальні і специфічні.

Зміни в соціально-економічній ситуації і в системі господарського управління, визвали необхідність зміни принципів контролю. Безпосереднім чинником цих змін є перш за все, відмова від ідеологічної направленості державної і господарської діяльності.

З урахуванням цього до загальних принципів внутрішньогосподарського контролю слід віднести:

- ✓ законність;
- ✓ діалектичний розвиток;

- ✓ масовість;
- ✓ ефективність;
- ✓ доцільність.

Загальні принципи можна розглядати стосовно будь-якої системи суспільства, галузі народного господарства, підприємства і ін. Вони можуть бути використані в організації контролю по центрах відповідальності.

Що стосується специфічних принципів, то найбільш вдало вони приведені монографії Б.І. Валусєва. До специфічної групи принципів він відніс наступні:

1. принцип системною упорядкування організації контролю, який передбачає відповідність виробничого процесу і організаційної структури підприємства організації контролю, що дозволяє охопити всі центри використання ресурсів і створення матеріально-речових результатів відповідними елементами цієї функції;
2. принцип наближення контролю до об'єкту, який означає, що організація контролю повинна бути побудована таким чином, щоб можна було максимально приблизити його до центрів використання ресурсів і створення результатів. Цьому буде сприяти децентралізація контролю, залучення громадських організацій до здійснення контролю, робітників технічних служб, лінійних та функціональних керівників та безпосередньо виконавців;
3. принцип ієрархічності контролю;
4. принцип делегування повноважень і відповідальності;
5. принцип взаємодії з іншими функціями;
6. принцип доцільності взаємодії елементів функції контролю;
7. принцип послідовності контролю в часі. [32, с.73.]

Приведені автором (1-4) принципи де в чому дублюють один одного. Так, (1) і (2) мають за мету охопити контролем всі центри використання ресурсів і створення матеріально-речових результатів, (2) і (4) передбачають делегування прав і відповідальності вищих служб нижчим службам управління, принципи (1) і (3) пов'язані зі структурою самого підприємства, (1) - (3) - пов'язують

наближення центрів використання ресурсів і створення результаті з відповідними рівнями управління, з яких випливає (4)-ий принцип - делегування повноважень і відповідальності.

З метою уникнення дублювання один одного очевидно доцільно ввести принцип здійснення контролю по центрах відповідальності, який є подальшим розвитком (1), (2) і (4) принципів чим взаємо виключає їх. Так, в центрі відповідальності: по-перше, здійснюється взаємозв'язок центрів використання ресурсів і отримання результатів з відповідальністю за затрати і результати конкретного керівника (керівника цеху, бригадира, начальника дільниці, майстра);

по-друге, в центрі відповідальності доцільно здійснювати контроль за якістю шитих функцій системи управління, де вони всі реалізуються;

по-третє, по центрах відповідальності доцільно здійснювати контроль відповідності прийнятих рішень їх фактичному виконанню.

Крім того, центри відповідальності містять в собі всі нижчі рівні управління (начальник цеху, начальник дільниці, начальник зміни, майстер, бригадир), що вимагає делегування повноважень і відповідальності.

Однак, окремі моменти дублювання не змінюють принципово вірної цільової орієнтації контролю приведених автором специфічних принципів. Все ж до приведеного переліку доцільно додатково ввести наступні принципи:

- принцип незалежних перевірок, який означає, що вся діяльність підприємства повинна підлягати періодичним перевіркам органами, які не мають відношення до предмету перевірки;

- принцип здійснення контролю за центрами відповідальності, по-перше, цим досягається наближення процесу контролю до об'єкту контролю, по-друге, центр відповідальності - це місце безпосереднього використання ресурсів і створення результатів та реалізації принципу „затрати-результат”, по-третє, в центрах відповідальності здійснюється весь цикл управління об'єктами, при цьому взаємодіють і реалізуються всі функції системи управління і, в - четвертих, саме в центрах відповідальності зручно з допомогою контролю оцінювати якість прийнятих управлінських рішень та ступінь їх реалізації;

- принцип зворотного зв'язку. Зворотний зв'язок (feedback) - це невід'ємна частина контрольного процесу, показує як вплинув на виробничий процес нескінченний потік вимушених оперативних рішень. В контрольних системах зворотний зв'язок, як правило, будується на порівнянні бюджетних і фактичних показників. Зворотний зв'язок може використовуватись для різних цілей пошуку альтернатив, зміни напрямків роботи, методів прийняття рішень, проектування, а також форм виробничого звіту;

- принцип відповідальності і підконтрольності. Підконтрольність (controllable cost) - це ступінь впливу, який конкретний керівник може здійснити на затрати, виручку і інші показники. Тобто, будь-які затрати, величина яких безпосередньо залежить відданого менеджера (конкретною центру відповідальності) у визначений відрізок часу. В ідеалі система контролю повинна або виключати всі неконтролюємі затрати з виконавчого звіту, або розмежовувати їх;

- принцип безперервності - це означає, що для досягнення мети слід постійно підставляти бажане з наявним, в разі суттєвих відхилень оперативно втручатися безпосередньо у виробничий процес з метою приведення його до бажаною стану.

Отже, до основних специфічних принципів контролю слід віднести:

1. принцип ієрархічності контролю;
2. принцип взаємодії з іншими функціями;
3. принцип доцільності взаємодії елементів функції контролю;
4. принцип послідовності контролю в часі;
5. принцип незалежних перевірок;
6. принцип здійснення контролю по центрах відповідальності;
7. принцип зворотного зв'язку;
8. принцип відповідальності і підконтрольності;
9. принцип безперервності.

Основними вимогами до процесу контролю є:

- ✓ наявність прямих та зворотних зв'язків;
- ✓ відсутність надмірного контролю;

- ✓ встановлення жорстких але досягаємих результатів;
- ✓ однозначне сприйняття стандартів керівниками всіх рівнів управління та робітниками;
- ✓ обов'язкова винагорода за досягнення встановлених стандартів та норм.

Не претендуючи на повноту і вичерпаність досліджень розглянутих проблем і безспірність всіх без виключення результатів, очевидно, вони є важливими для формування принципово нового погляду на важливу функцію системи управління - внутрішньогосподарський контроль.

3.2. Організація контролю за фінансовим станом

Сучасне фермерське господарство – складна динамічна система, в якій безперервно здійснюються зміни в обсязі виробництва, асортименті, номенклатурі, рівні технічного та організаційного ведення виробництва. Крім того, постійно змінюється зовнішнє середовище, яке впливає відповідним чином на діяльність даних господарств.

Отже, за всіма переліченими змінами повинен здійснюватись постійний контроль з метою прийняття оптимальних рішень та своєчасною внесення коригувань у виробничий процес.

В умовах ринку, високого ризику, жорстокої конкуренції, фермерські господарства вимушені постійно знаходитись у пошуку раціональних шляхів діяльності, нових ринків збуту та підвищення конкурентоздатності своєї продукції. Відповідно, тут контроль повинен бути попереджувальним та своєчасно оцінювати якість управлінських рішень ще до виникнення витрат. Оскільки, перевищення витрат виробництва над доходами або відставання в оновленні продукції призведе, в свою чергу, до втрати ринків збуту і, як наслідок, банкрутства господарства.

Удосконалення господарського механізму діяльності фермерських господарств в умовах переходу до ринку, передбачає розвиток і впровадження

економічних методів господарювання. Це, в свою чергу, вимагає подальшого удосконалення найважливіших функцій управління економікою підприємств: планування, обліку, контролю, аналізу і т. ін.

Нова економічна ситуація, а отже, сучасні вимоги системи управління випереджають існуючі методи управління й вступають з ними в протиріччя. Основні недоліки їх містяться у відсутності гнучкості та орієнтації на нові форми господарювання.

Значні протиріччя мають місце між новими формами організації управління та організацією внутрішньогосподарського контролю, зокрема й у фермерських господарствах.

В економічній літературі в переважній більшості джерел питання організації внутрішньогосподарського контролю розглядаються в двох аспектах. Перша група авторів досліджує це питання згідно лише основних об'єктів бухгалтерського обліку, тобто контроль матеріальних ресурсів, основних фондів, трудових ресурсів, непрямих витрат, сукупних виробничих витрат, виробництва і реалізації продукції [33, 108, 216]. Тобто, така ситуація спостерігається, в першу чергу, в організації внутрішньогосподарського контролю, що впливає на фінансові результати діяльності фермерських господарств.

Інша група авторів визнає недостатність поширення контролю лише на об'єкти бухгалтерського обліку, а розглядає його в системі внутрішньогосподарського управління. Тобто, ділянка поширення внутрішньогосподарського контролю виходить за межі бухгалтерського обліку. Підтверджуючи це автори зазначають, що „виробничо-господарська діяльність фіксується в бухгалтерському обліку лише в окремих його проявах, що складають предмет бухгалтерського обліку. Сама діяльність, як процес, як виробничі відносини між учасниками виробництва в різноманітних виробничих ситуаціях повністю не описуються засобами бухгалтерського обліку. Тому в управлінні виробництвом, крім бухгалтерських даних, необхідна додаткова контрольна інформація, яка використовується для реалізації різноманітних завдань в сфері внутрішньогосподарського управління” [221].

З метою уникнення вказаних протиріч необхідні відповідні спрямування організації контролю до мети всієї системи управління, що дозволить вивести означені господарства з глухого кута та досягти рівня конкурентоздатності продукції, як на внутрішньому так і на зовнішньому ринках.

При цьому внутрішньогосподарський контроль в системі управління доцільно досліджувати у взаємозв'язку з іншими функціями управління: бухгалтерським обліком, аналізом господарської діяльності, плануванням та оцінкою діяльності робітників. Пояснюється це тим, що кінцевою метою обліку і контролю є управління господарськими процесами. Відтак, дані обліку забезпечують можливість контролю та є одним із його джерел.

Очевидним є те, що в сучасних умовах господарювання актуальною є проблема розгляду контролю як самостійної функції системи управління, які у взаємодії з іншими функціями управління направлені на досягнення позитивних фінансових результатів.

В сучасний період контролю за результатами належить одне з важливих місць в системі управління. Це пов'язано з тим, що саме результати визначають досягнуті успіхи в діяльності даних господарств.

Фінансовий стан є важливішою характеристикою господарської і фінансової діяльності господарства. Він визначає конкурентний статус господарства і його потенціал у діловому співробітництві, є гарантом ефективною реалізації економічних інтересів усіх учасників фінансових відносин як самого господарства, так і його партнерів.

Основним показником фінансового стану є прибуток. Прибуток – категорія, яка отримала новий зміст в умовах сучасного економічного розвитку нашої країни та формування реальної самостійності суб'єктів господарювання.

Іншими словами, прибуток - це головна рушійна сила ринкової економіки, яка забезпечує інтереси держави, власників і працівників фермерського господарства зокрема. Тому, одним із актуальних завдань сучасного етапу є оволодіння фермерами сучасними методами ефективного управління формуванням прибутку в процесі фінансової діяльності

господарства. Невід'ємною частиною всієї системи управління прибутком з метою забезпечення ефективності є система внутрішньогосподарського контролю.

Контроль - це третя й остання із основних стадій управління за результатами. Йому, як правило, передують планування і виконання плану. Однак, жодна з попередніх стадій не може здійснюватись успішно без контролю. Так, на практиці контроль - це основа планування на новий звітний період, що почався чи лише починається. Це пов'язано з тим, що об'єкти, часові інтервали, показники за якими оцінюються результати і точні моменти контролю визначаються ще на стадії планування.

Отже, об'єкти процесу контролю за результатами можуть бути поділені на дві складових:

- ✓ чинники, що суттєво впливають на отримані результати (в самому господарстві та поза його межами);
- ✓ результати діяльності господарства.

Виконання плану також не може бути успішним без контролю, оскільки всі процеси, що здійснюються на виробництві, а також діяльність людей є одночасно об'єктами внутрішньогосподарського контролю.

Однак орієнтуючись на кінцевий результат, необхідно проводити активний контроль за досягненням проміжних цілей, які мають здійснюватись в конкретні проміжки часу. Крім того, ефективність контролю залежить від того, на скільки швидка реакція причому не лише на негативні, але і на позитивні відхилення.

При попередньому контролі фінансова інформація перевіряється в основному формально. Аналітична перевірка ґрунтується на виявленні взаємозв'язку між аналізованими показниками, встановлення тенденцій і меж їх зміни тощо. На цьому принципі побудована методика внутрішньогосподарського контролю фінансового стану господарства.

Контроль за фінансовим станом має цільовий характер, він починається з вислідковування їх параметрів і продовжується оцінкою чинників, що сприяли

або, навпаки, перешкоджали отриманню рівня цих параметрів. Відповідно до цього, можна виділити такі завдання контролю за фінансовим станом (рис. 3.2).

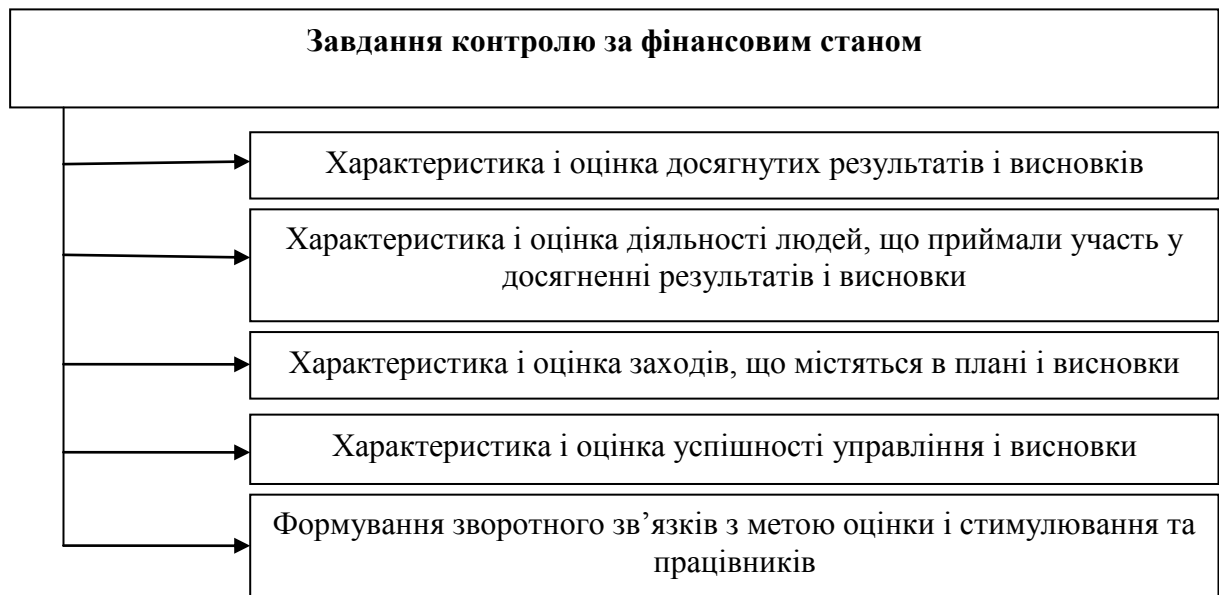


Рис. 3.2. Завдання контролю за фінансовим станом

За допомогою контролю за фінансовим станом визначається успіх фермерського господарства. Господарство, яке спрямовує контроль на результат, здатне швидко визначити причину невдач і успіхів і врахувати їх в майбутньому.

Важливою передумовою цілеспрямованого контролю є чітко визначені результати і цілі, які можуть бути вимірні. Структура системи контролю за результатами залежить від структури фермерського господарства і глибини охоплення організації системою управління за результатами.

В внутрішньогосподарському контролі за фінансовим станом центр ваги зрушується в напрямку контролю за плановими результатами. Однак враховуються результати заплановані і випадкові (незаплановані). Для контролю фінансового стану господарства використовують як абсолютні показники, так і відносні – фінансові коефіцієнти. Контроль останніх полягає в порівнянні їх значень з базовими величинами, а також у вивченні їх динаміки за звітний період і ряд років. Як база можуть використовуватись середні за часовим рядом значення показників, які відносяться до минулих благополучних

з точки зору фінансового стану періодів; середньогалузеві (середньорегіональні) значення показників; значення показників розраховані за даними звітності найсильнішого конкурента, а також теоретично обґрунтовані значення фінансових коефіцієнтів. Такі величини фактично виконують роль нормативів для фінансових показників.

Основними етапами організації контролю за фінансовим станом є:

- 1) вимірювання фінансового стану;
- 2) оцінка фінансового стану;
- 3) висновки.

Відповідно, алгоритм внутрішньогосподарського контролю за фінансовим станом може бути приведений у вигляді схеми (Додаток Е).

При традиційному підході контроль відхилень фінансового стану здійснюється без взаємозв'язку контролю сумарного доходу і витрат. Однак, управління відхиленнями повинно передбачати проведення контролю відхилень сумарних затрат і сумарного доходу у взаємозв'язку [124], згідно принципу „затрати-результат”.

Вимірювання отриманого результату при здійсненні контролю надзвичайно важливо оцінити та проаналізувати ці результати, з точки зору, відповідності стратегічним цілям господарства і сформулювати відповідні висновки. При цьому, повинні використовуватись вимірники, що були попередньо заплановані для визначення дійсних результатів. Однак, найважливішим є не так точність вимірювання, як достатня база для оцінки отриманих результатів по відношенню до поставлених кінцевих цілей. При порівнянні слід орієнтуватись на зовнішні чинники. Це означає, що визначальним при організації контролю є орієнтація на кінцеві цілі (плани) господарства.

Відтак, перш ніж вимірювати фінансовий стан, слід визначити (уявляти) всі ті фактори, що впливають на його формування. Це полегшує процес встановлення причин відхилень від встановлених параметрів.

Після встановлення основних чинників розробляється система кількісних стандартів контролю по кожному із приведених чинників. Стандарти можуть

бути стабільними або мати гнучкий характер. Такі кількісні стандарти можуть бути використані при здійсненні контролю за показниками гнучких бюджетів для коригування стандартів при зміні облікової ставки, темпів інфляції і ін.

Стандартами може бути система норм і нормативів, розроблених підприємствами, показники поточних планів й бюджетів і ін. З метою отримання максимальних фінансових: результатів повинна бути створена ефективна система контролю (що є частиною механізму постійного спостереження за контрольними показниками) виявлення відхилень фактичних показників від стандартних, виявлення причин і приведення системи в бажаний стан.

Розробка звітних показників базується на даних систем фінансового і управлінського обліку, яка включає як кількісні, так і якісні вимоги. Встановлення об'єктів здійснення контролю, визначається „терміновістю реагування”, що забезпечує ефективне управління.

Встановлення структури і основних показників, що включаються у фінансові результати, покликана сформувати систему носіїв контрольної інформації. З метою досягнення ефективного управління результатами тут повинні міститися наступні дані: фактично досягнуті результати; передбачувані результати; відхилення фактичних від непередбачених результатів; факторне розкладання величини відхилень; пояснення причин несприятливих відхилень по кожному показнику в цілому і по окремим його складовим.

Визначення суттєвих відхилень фактичних від планових показників здійснюється як в абсолютних, так і відносних показниках. При цьому доцільно відхилення відносних показників поділити на 3 основні групи: відхилення сприятливі; відхилення несприятливі „допустимі”, відхилення несприятливі „критичні”.

„Критичні” відхилення диференціюються в залежності від контрольних періодів. Деякі автори пропонують за критерій „критичні” відхилення прийняти відхилення в розмірі 20% і більше подекадному (тижневому) контрольному

періоду, 15% і більше-по місячному періоду, 10% і більше-по квартальному періоду [14, с. 101].

З метою виявлення відхилень за фінансовими результатами важливо структурувати господарство за центрами прибутку. Створення таких центрів - є важливою передумовою ефективного управління фінансовим результатом. Потім виявляються „критичні” відхилення фактичних показників від планових (нормативів, планів, кошторисів). За кожним із виявлених відхилень встановлюються причини і відповідальні особи.

Ліквідація недоліків – це заключний етап контрольного процесу, який здійснюється лише в тому випадку, якщо розмір несприятливих відхилень перевищує величину „критичного” показника. В разі, якщо розмір несприятливих відхилень значно нижче передбаченого „критичного” рівня, менеджер не реагує на ці відхилення і ніяких дій не приймає. Якщо ж відсутня можливість оптимізації фінансового результату, то вносяться пропозиції по коригуванню, системи цільових нормативів, що приймають участь у формуванні фінансових результатів, показників поточних фінансових планів або окремих кошторисів (рис. 3.3.).

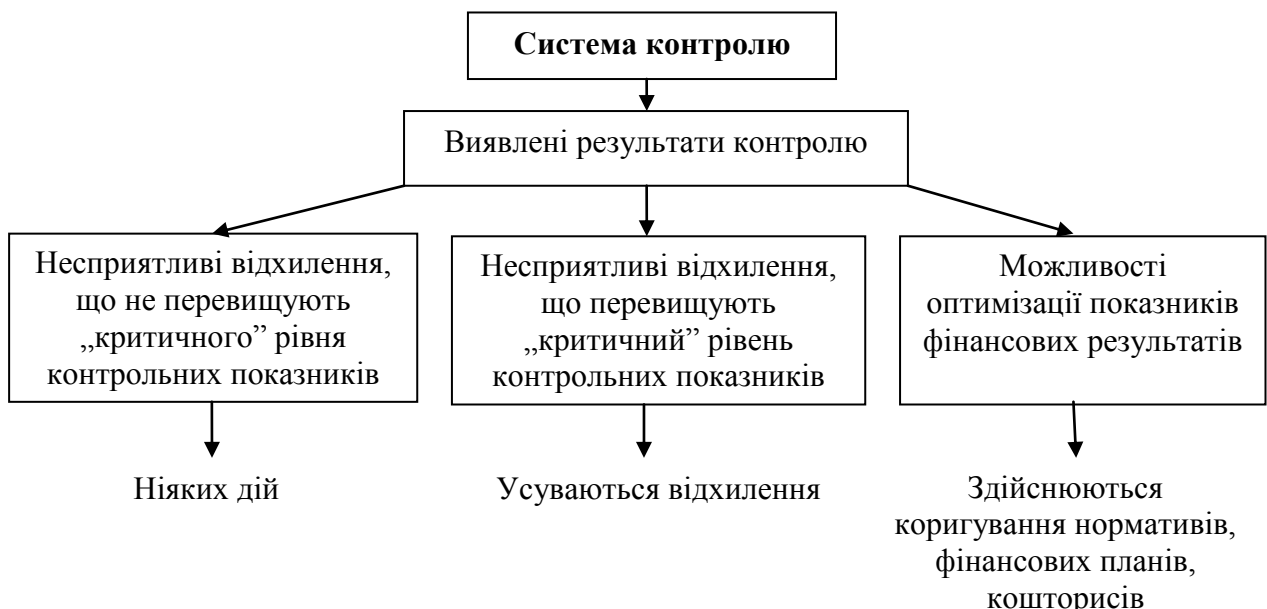


Рис.3.3. Схема прийняття рішень щодо виявлених відхилень

Отже, наявність ефективної системи контролю дозволить суттєво підвищити ефективність управління фінансовим результатом.

В процесі здійснення контролю протягом звітнього періоду не лише вимірюються і оцінюються результати, виявляються і оцінюються також чинники, що сприяли або навпаки перешкождали отриманню бажаного результату. При цьому враховуються зовнішні і внутрішні чинники, які суттєво впливали на отримання результату і особливо важливо, що ці чинники і далі продовжують функціонувати і впливати на результат діяльності господарства (рис. 3.4.).

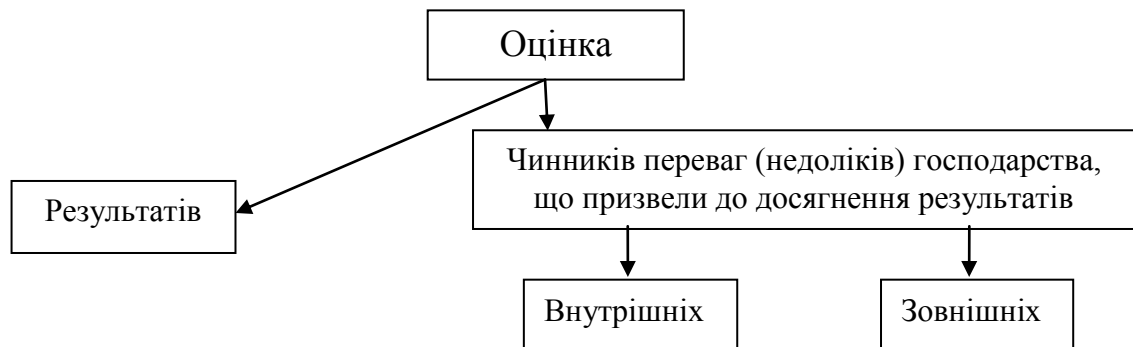


Рис.3.4. Схема та послідовність оцінки фінансових результатів

В будь-якому випадку процес контролю закінчується формулюванням відповідних висновків. При цьому, необхідно враховувати ступінь реалізації планів, ефективність методів контролю і їх взаємовплив, а також основні підходи, що використовувались при здійсненні контролю. При цьому слід мати на увазі, що висновки створюють основу для планування на наступний звітний період.

Основними причинами відсутності ефективного управління фермерськими господарствами на практиці, як правило, є:

- контроль відсутній повністю;
- використовуються невірні (неточні) висновки з метою планування майбутньої діяльності.

На стадії контролю на основі висновків можна проаналізувати, які саме способи діяльності привели до відповідних результатів. Високих результатів можна досягти при гнучкій та послідовній системі контролю. Оцінка результатів ґрунтується на реальних і очевидних можливостях отримання результатів, а не на тому, що було в кошторисі. Кошторис - це лише один із всіх

застосовуючих інструментів управління, що складається на основі певних прогнозів.

Величина фінансового стану господарства залежить від: забезпеченості його власними оборотними засобами; цільового використання оборотних коштів і кредитів банку; строків оборотності оборотних засобів; платоспроможності господарства.

Наведені критерії, в даному випадку, можна назвати на наш погляд будуть другорядними, оскільки найвагоміший вплив на фінансовий стан господарства все ж таки мають обсяги реалізації продукції та рівень реалізаційних цін.

Наприклад. Плановий обсяг продажу (MQ) озимої пшениці складає 8060 ц., а фактичний (NQ)– 8300 ц. Планова ціна реалізації (BK) 65 грош. од. за 1 ц., а фактична ціна реалізації (AK) складає 70 грош од. за 1 ц.

Валове відхилення доходу від реалізації складе: $(AK \times NQ) - (BK \times MQ) = (70 \times 8300) - (65 \times 8060) = 57100$;

Цінове відхилення: $(AK - BK) \times NQ = (70 - 65) \times 8300 = 41500$;

Відхилення по об'єму продажу: $(NQ - MQ) \times BK = (8300 - 8060) \times 65 = 15600$.

В результаті здійснених розрахунків отримаємо схему валових відхилень доходу (рис. 3.5.).

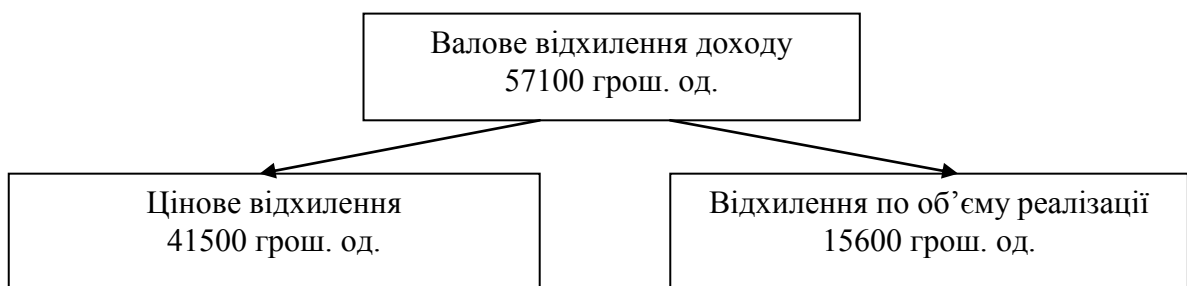


Рис. 3.5. Схема валових відхилень доходу

В даному випадку, з проведених розрахунків можна зробити висновок про те, що сума цінового відхилення та відхилення по об'єму реалізації в сумі складають загальне валове відхилення доходу і становить 57 100 грош. од., при тому, що відхилення фактичної ціни реалізації по відношенню до запланованої становило +5 грош. од., а відхилення фактичного обсягу реалізації до

запланованого обсягу реалізації, відповідно складає +240 ц. Тобто, збільшення обсягів та ціни реалізації призвели до цінового відхилення у розмірі 41500 грош од., а відхилення по об'єму продукції – 15600 грош. од., що є сприятливим явищем для господарства. Зокрема, слід зауважити, що наведену методику розрахунку є можливість застосовувати для визначення відхилень усієї номенклатури продукції, яка виробляється фермерським господарством.

Необхідно зазначити, що у сільському господарстві не мало важну роль на фінансовий стан господарства займає валовий збір, на який прямо впливають площа посівів та збирання урожаю і урожайність.

Наприклад, фактична урожайність культури (AY) становить 33 ц/га, а планова урожайність (BY) – 30 ц/га. Планова площа посівів (MP) складає 320 га, в той час, як фактична площа (NP) рівна 310 га. Тоді, аналогічно за наведеною методикою відхилення валового збору визначається так: $(AY \times NP) - (BY \times MP) = (33 \times 310) - (30 \times 320) = 10230 - 9600 = 630\text{ц}$.

Якщо відхилення відносно площі, буде визначатися: $(NP - MP) \times AY = (310 - 320) \times 33$ і буде становити згідно розрахунків -330ц, то щодо відхилення по урожайності: $(AY - BY) \times NP = (33 - 30) \times 320 = 960$.

Тобто, у данному випадку, фактичне значення площі по відношенню до планової зменшилося та складає -10 га, за рахунок зовнішніх чинників, що в свою чергу привело до зменшення валового збору на 330ц, це є негативним явищем. Однак, за рахунок збільшення урожайності до 960ц – валовий збір продукції збільшився на 630 центнерів. Відповідно до наведених розрахунків, схематично відхилення валового збору можна відобразити так (рис. 3.6.).



Рис. 3.6. Відхилення валового збору

Реформування системи контролю потребує розробки норми нормативів, які необхідно здійснювати на підставі діючих законів ринкових цін. При цьому слід дотримуватися, щоб нормативна собівартість продукції була нижчою від ринкової ціни і відповідно забезпечувала відповідний рівень рентабельності. Необхідно зазначити, що в ринкових умовах до нормативних витрат потрібно рухатися від ринкової ціни, в той час як за централізованої економіки до ціни приходили від витрат.

Можливість застосувати поточний внутрішньогосподарський контроль за витратами на виробництво з'являється за наявності організації нормативного контролю. Обумовлено це тим, що фактичні витрати в поточному обліку порівнюються з нормативними і таким чином виявляються відхилення від норм. Використання цієї інформації у господарстві дає можливість оперативно приймати необхідні рішення в управлінні собівартістю продукції. Нормативний облік як показує практика застосовують у господарствах як спосіб калькулювання собівартості продукції. У запропонованій нами нагромаджувальній відомості фактичні витрати поділяються, як правило, по видах продукції в розрізі статей витрат з підрозділом витрат по нормах, відхилення від норм і змінах норм. Потім підсумовують нормативні витрати по всім видам витрат наявної продукції та визначають нормативну собівартість усіх видів продукції по статтях витрат.

Розрахунок фактичної собівартості кожного виду продукції перевіряється на підставі підсумування нормативної вартості і врахованих по даному виду продукції суми відхилень і змін норм у розрізі статей витрат на підставі такої формули:

$$C_{\text{ф}} = C_{\text{н}} \pm (B_{\text{н}}/n) \pm (Z_{\text{н}}/n)$$

При здійсненні контролю слід враховувати, що відхилення від норм і зміни норм враховується по видах продукції, можна визначити окремо для продукції рослинництва та тваринництва. Також потрібно врахувати, що у сільськогосподарському виробництві де готова продукція створюється з часовим розривом, собівартість продукції визначається на підставі фактичних витрат і її розподілу пропорційно прийнятим економічно обґрунтованим базам,

що відповідає особливостям цих господарств що є основою для зниження витрат виробництва. Водночас здійсненню перешкоджає наявність інфляції. Для усунення її впливу слід розробити спеціальні механізми вистежування та нейтралізації, наприклад використання в нормативних системах натуральних показників та ведення регулярних коригувань вартісних величин.

Головна перевага системи внутрішньогосподарського контролю – виявлення в оперативному порядку відхилення фактичних витрат від діючих норм використання матеріалів, заробітної плати й інших виробничих витрат, їх причин і вплив на величину прибутку. Організація на окремих ділянках виробництва систематичного спостереження за відхиленням від діючих норм дає можливість в оперативному порядку усунути недоліки. Практика показує, що система внутрішньогосподарського контролю є універсальною. Вона не суперечить методам обліку витрат, а навпаки, передбачає необхідність групування витрат по окремих об'єктах обліку.

3.3. Використання комп'ютерних технологій ведення обліку і контролю у фермерських господарствах

Розвиток ринкових відносин в Україні, виникнення різних форм власності і господарювання, інтеграція економіки нашої держави з високо розвинутими країнами світу, зумовили потребу реформування бухгалтерського обліку на базі новітніх комп'ютерних технологій. Суть цих технологій полягає у застосуванні прогресивних засобів та методів обробки даних, створення цілісних технологічних проблем, спрямованих на передавання, збирання, та відображення інформаційного продукту.

Застосування комп'ютерної техніки вносить значні зміни в організацію бухгалтерського обліку, зумовлені зміною способів обробки первинних облікових даних, високою швидкістю надання звітної інформації через раціональне упорядкування облікових даних, одноразове їх утримання та багаторазову передачу і використання. Сучасна комп'ютерна форма обліку

базується на використанні персональних комп'ютерів та обчислювальних мереж. Практичне її застосування залежить від набору технічних засобів і вибору організаційних форм їх використання.

В сучасних умовах для вдосконалення управління фермерським господарством необхідно використовувати сучасні технічні засоби. При умові функціонування приватного сектору на селі, перш за все, необхідно звернути увагу на створення технічної та інформаційної бази на основі застосування автоматизованої системи обліку, до складу якої входить автоматизоване робоче місце бухгалтера. Слід зазначити, що для фермерських господарств проблема автоматизації процесу і створення автоматизованого робочого місця фермера, за нашим переконанням, мала б вирішуватися набагато краще, ніж у інших сільськогосподарських підприємствах, оскільки не потребує утворення великих і громіздких пакетів програм для роботи з якими необхідний, по крайній мірі середній рівень кваліфікації як в обліковій справі, так і в роботі з комп'ютером. Тобто, автоматизоване робоче місце (АРМ) фермера повинно забезпечити роботу в діалоговому режимі, контролювати результати обчислень, здійснювати повторний розрахунок. Іншими словами, в умовах АРМ фермера повинна організуватися така технологічна схема обробки бухгалтерської інформації, яка була б зорієнтована на непрофесіоналів, бухгалтерів, які не мають досвіду роботи з комп'ютером.

При створенні АРМ фермера важливим є вибір комп'ютера. На практиці такий вибір, як правило інтуїтивно і не має під собою строгих формалізованих вимог. Не вдаючись до конкретного аналізу, вважаємо, що на робочому місці бухгалтера фермерського господарства немає потреби встановлювати високопродуктивну та дорогую обчислювальну техніку, оскільки її потенційні можливості будуть використовуватися лише частково.

Введення в практику автоматизованих інтегрованих систем обліку та контролю дає змогу комплексно вирішувати завдання не тільки з обліку, але й по контролю та аналізу. З допомогою таких систем можна здійснювати оцінку фактичного стану господарства, а також прогнозувати та моделювати управлінські рішення. Основною перевагою використання автоматизованої

форми бухгалтерського обліку є використання периферійної техніки на місцях виникнення інформації. Однак, основна концепція побудови АРМ бухгалтера фермерського господарства полягає у централізації автоматизованої обробки інформації безпосередньо на робочому місці облікового працівника з використанням персональних баз даних.

Основним завданням автоматизації бухгалтерського обліку є конкретизація вимог методології з позиції використання нових методів і засобів документування та підготовки первинної інформації. Важливим із них є введення у практику автоматизованого документування первинного обліку. Цільовим призначенням автоматизованого документування є документоване оформлення первинної облікової інформації і підготовка її до автоматизованої обробки. Автоматизована система відображення даних повинна передбачати формування інформації за запитом бухгалтера.

Таким чином, з огляду на розглянуті особливості і вимоги до автоматизованого обліку у фермерських господарствах, пропонуємо в організаційній системі обліку діяльності фермерських господарств виділити три рівні, що зображено на рис. 3.7.

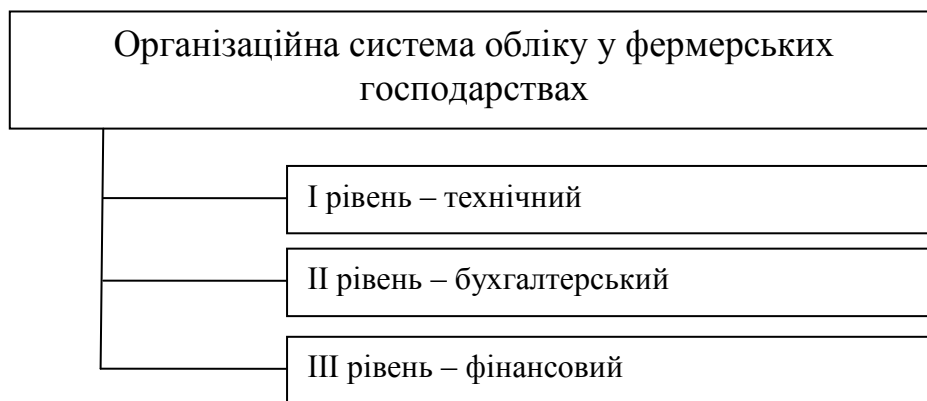


Рис. 3.7. Структура організаційної системи обліку діяльності фермерських господарств

Існує два способи організації даної системи: перший спосіб полягає у створенні центральної бази даних (БД), яка може забезпечити інформаційне обслуговування на всіх рівнях управління у фермерському господарстві; другий спосіб, передбачає організацію розподільної БД, де на кожному рівні системи організовується одержання, накопичення і формування всієї сукупності

необхідних даних. На нашу думку, в силу технічних причин, зокрема відсутності оперативних каналів доступу до знищеної БД, другий варіант на даний час є єдиним, що може бути реалізований у фермерських господарствах.

Таким чином на першому рівні організаційної системи обліку в групуються і зосереджуються дані, що стосуються технології сільськогосподарського виробництва, тобто формується нормативно-довідкова база. Оскільки, на величину прибутку і урожайність сільськогосподарських культур неабиякий вплив мають і технічні показники, зокрема: передпосівний обробіток ґрунту, норми внесення добрив, сорти культур, строки сівби, глибина посіву, раціони годування тварин і інші, що допоможе власнику правильно приймати управлінські рішення щодо організації праці і раціонального використання засобів.

Другий рівень (бухгалтерський) є найважливішою складовою організаційної системи обліку у фермерських господарствах, оскільки ведення бухгалтерського обліку у агроформуваннях, які ґрунтуються на приватній власності, передбачає одержання власником інформації про наслідки своєї діяльності, вирахування розмірів платежів у бюджет, а також складання і подання діючої фінансової звітності. Автоматизація другого рівня організаційної системи, за нашим переконанням, може здійснюватись за допомогою використання спеціалізованої системи для бухгалтерів.

Завершальний третій рівень, повинен забезпечувати аналіз фінансового стану господарства засобами програмної інструментальної системи Excel.

Отже, як бачимо використання комп'ютерної техніки в організації бухгалтерського обліку і контролю дає можливість по-новому організувати процес обробки обліково-економічної інформації у фермерському господарстві. Хоча, розглядаючи дану проблему слід зауважити, що найоптимальнішим варіантом впровадження автоматизації у фермерських господарствах буде створення консультаційних фірм, які б займалися розробкою автоматизованих систем обліку безпосередньо для кожного фермерського господарства, також надавати роз'яснення щодо їх впровадження.

Єдність інформаційної бази і повний автоматизований технологічний процес забезпечується за рахунок одноразового введення інформації. Інтеграція обробки даних первинного обліку і адаптація програмного забезпечення до потреб обліку у фермерських господарствах досягається шляхом застосування різних комп'ютерних програм.

Сьогодні ринок програмного забезпечення пропонує досить широкий діапазон продукції, яка відрізняється своєю ціною, можливостями та якістю. Це вимагає не тільки детального аналізу конкретних розробок з метою складання рекомендацій для їх вибору але й проведення комплексної класифікації програмних продуктів як за функціонально-технічними можливостями, так і за групами споживачів, на які вони орієнтовані. Дана класифікація дозволить визначити тенденції розвитку сучасних пакетів прикладних програм.

Умовно всі програми в залежності від кінцевих споживачів і набору функціональних програм можна поділити на кілька груп і класів. Для того, щоб із всіх програм вибрати ту, яка найбільш підходить до умов, які склалися у фермерському господарстві, необхідно розглянути їх класифікаційні характеристики за чотирма групами.

До першої групи „Проводки - Головна книга – Баланс” належать більшість нині популярних програм. Суть їх полягає у веденні головної книги, складанні балансу. Враховуючи, що правила ведення балансу однакові в підприємствах різних розмірів і форм власності то програми мають досить універсальну і логічну завершеність.

В основі програм другої групи – „Інтегрована бухгалтерія” покладені особливості об'єднання різних за функціональною діяльністю бухгалтерій, внаслідок чого з'являються надбудови у вигляді модулів. Останні реалізують у звичайному вигляді облік заробітної плати, матеріалів тощо.

Третя група являє собою програми „Комплексний бухгалтерський облік”, які реалізують окремі функціонально завершені АРМи.

Остання, четверта група програм „Мережива версія бухгалтерського обліку” забезпечує можливості мережного обліку всередині одного АРМ, а

також одночасної роботи різноманітних АРМ з доступом до будь-якої дозволеної інформації.

Враховуючи здійснені нами дослідження, зауважимо, що в нових умовах господарювання найбільш прийнятними є програми класу „міні-бухгалтерія”, які призначені для підприємств малого бізнесу з одним бухгалтером. Вони виконують обмежене коло функціональних завдань, однак забезпечують ведення бухгалтерського обліку з виходом на баланс. Ці програми реалізують в основному функції фінансовою обліку і формування фінансової звітності, забезпечуючи синтетичний і аналітичний облік за спрощеною формою обліку, формується баланс підприємства, здійснюють аудиторські розрахунки. Простота в користуванні, нескладна структура та відносно невисока ціна роблять такі програми найбільш придатними для застосування на малих підприємствах. У практичній діяльності позитивно зарекомендували себе, зокрема, версії „1С:Бухгалтерія” (м Москва), „Інфобухгалтер” (м Київ) „Бембі+” (м. Київ). Вдосконалення і адаптація програм цієї групи до нових умов дозволяють створити комплексні програми по організації обліку фінансово-господарської діяльності підприємств різних форм власності.

Якщо вище зазначені програмні продукти призначені для широкого тиражування, то зовсім інакший підхід до цього питання закладено в іншому класі пакетів прикладних програм, так званому „бухгалтерському конструкторі”. Основна його риса - створення індивідуальних проектів комплексної автоматизації підприємств середнього бізнесу „під ключ”. Ці програми містять набір необхідних модулів - заготовок, з яких для кожного замовника створюється індивідуальний програмний продукт, що враховує його специфіку та побажання. Серед популярних є такі програми, як „Фінанси без проблем”, „БОСС-корпорація” (м. Москва).

Оскільки облік у сільському господарстві має свої особливості, зумовлені специфікою галузі, то цілком можливим було б використовувати програми вище згаданого класу у середніх і великих фермерських господарствах. Хоча, як існуючі централізовані системи автоматизованого обліку так і сучасні пакети прикладних програм з АРМ бухгалтера не передбачають ведення обліку тварин

і птиці на фермі, а також обліку витрат виробництва та визначення собівартості продукції рослинництва та тваринництва.

Для фермерських господарств може бути рекомендований пакет прикладних програм для „Бухгалтерський облік для фермера”. В умовах роботи з пакетом прикладних програм ”Бухгалтерський облік для фермера” періодична документація може складатися за будь-який період часу по всіх об’єктах обліку. За вибраним об’єктом обліку фермер може отримати у вигляді машино або відеограми документи про наявність засобів, їх рух, кореспонденцію господарських операцій.

Якщо взяти до уваги, що програма „1С:Бухгалтерія” є універсальним бухгалтерським інструментом і може бути настроєна самим бухгалтером на будь-яку схему обліку, то цілком прийнятним може бути її застосування в фермерських господарствах. Так, згідно наших анкетних опитувань проведених у фермерських господарствах Тернопільської області, 58% респондентів, які ведуть облік з використанням комп’ютерної техніки, висловилися про організацію системи бухгалтерського обліку з допомогою програми „1С:Бухгалтерія”.

Основні особливості „1С:Бухгалтерії”:

1. ведення синтетичного і аналітичного обліку у відповідності до потреб підприємства;
2. можливість ведення кількісного і багато-валютного обліку;
3. одержання всієї необхідної звітності і різного роду документів синтетичного і аналітичного обліку;
4. повна настроюваність: можливість змінювати і доповнювати план рахунків, систему проводок, настройки аналітичного обліку, форми первинних документів, форми звітності;
5. можливість автоматичного друку вихідних (первинних) документів.

Однак, найвагомішою особливістю програми, що важливо для фермерських господарств, є те, що програма реалізує прості вимоги до прикладних програмних систем в плані інтегрованості з іншими програмними інструментальними системами. Ці вимоги забезпечуються через можливості

експорту бази даних, використання текстового формату і формату електронних таблиць Excel. Тобто, всі програми, які працюють в системі Windows можуть обмінюватись числовою, текстовою, графічною інформацією через універсальний буфер обміну. Ця особливість є актуальною в плані забезпечення функціонування всіх трьох рівнів організаційної системи обліку діяльності фермерських господарств.

Вихідними даними для програми є проводки, які вносяться в журнал господарських операцій. В програму слід вводити всі проводки, які відображають господарську діяльність господарства. Вона розрахована на зберігання великої кількості проводок - десятків і сотень тисяч, проте серед них завжди можна знайти потрібні за датою, рахункам дебету і кредиту, сумі чи змісту. Крім того, можна обмежити „видимість” проводок деяким часовим інтервалом, проглядаючи проводки за рік, півроку, квартал і т.д.

Однак повністю можливості програми „1С:Бухгалтерія” розкриваються при веденні аналітичного обліку. В цьому випадку програма дозволяє простежувати розрахунки з конкретними покупцями і постачальниками, враховувати наявність та рух товарів і основних фондів, виконання договорів, розрахунки по заробітній платі і з підзвітними особами. Проте для ведення аналітичного обліку тварин і птиці на фермі потрібне спеціальне налаштування програми, оскільки галузь тваринництва виділяється своєю специфічністю та й самим обліком. Інформаційним забезпеченням тут виступає вхідна інформація у вигляді змінної (разової) інформації з первинних документів.

В цілому загальний порядок і послідовність ведення обліку тварин на вирощуванні і відгодівлі на АРМБ на базі персональних комп'ютерів можна представити схемою, яка подана на рис. 3.8.



Рис. 3.8. Схема технології ведення автоматизованого обліку тварин

Отже, в системі розробляються в автоматизованому режимі необхідні вихідні документи, які за своїм змістом і обсягом інформації повністю відповідають, вимогам обліку тварин на вирощуванні і відгодівлі на рівні бухгалтерії фермерського господарства.

В режимі діалогу за підказками на відеограмі дисплея бухгалтер здійснює необхідні зміни і коригування нормативно-довідкових баз даних. З обліку тварин на впрошуванні і відгодівлі створюється нормативно-довідкова база даних по господарських операціях і сальдова база даних. На підставі даних, що переносяться і первинних документів, і цих баз даних створюється „робоча” база даних за звітний період.

Довідкова база даних по господарських операціях призначена для автоматизованого вибору бухгалтерської проводки по шифрах операцій. Шифр господарських операцій побудований таким чином, що дозволяє здійснювати автоматично вибірку за обліковими групами тварин та напрямками їх руху (надходження і вибуття), відповідні операції і кореспонденції до них.

Довідкова сальдова база даних по кожній статеві-віковій групі містить інформацію по облікових цінах на приплід, привіс, живу масу, кормо-дні, наявність на кінець та початок періоду та обробки за звітний період. Структура і зміст такої довідкової і підсумкової інформації дозволяє повністю автоматизувати розрахунки по визначенню привісу тварин та відповідні вартісні показники.

Другий режим робіт головного меню „Введення і розрахунки даних про рух тварин” включає таку послідовність робіт:

- ✓ введення даних про рух тварин;
- ✓ введення даних зважування тварин;
- ✓ розрахунок визначення приросту;
- ✓ розрахунок кормо-днів;
- ✓ вихід.

Показники вводяться в послідовності за відеограмою, а саме; число, місяці, номер документу, шифр операції, за яким з довідників по операціях вводиться зміст операції, група тварин, кількість голів, вага тварин, сума - визначається автоматично, так як у довідниках є ціни. Введення показників у такій послідовності здійснюється по кожній господарській операції руху тварин на фермі за звітний період, утворюючи робочу базу даних.

З документа „Відомість зважування тварин” в послідовності за відеограмою заносяться з клавіатури такі дані:

- ✓ дата зважування;
- ✓ номер групи (за шифром групи з бази довідкових даних автоматично заносяться найменування групи);
- ✓ кількість голів і вага.

Таким чином заносяться дані по кожній групі тварин у сальдову базу даних. Роботи за пунктами „Розрахунок визначення приросту” і „Розрахунок кормо-днів” виконується автоматично після вибору бухгалтером з меню відповідного виду робіт.

В результаті визначення приросту по кожній групі тварин автоматично формується господарська операція на оприбуткування приросту живої маси тварин з позначкою маси приросту і відповідною кореспонденцією рахунків з подальшим записом цієї операції до робочої бази даних за звітний період.

Розрахунок кормо-днів за звітний період здійснюється окремо по кожній статеві-віковій групі тварин за алгоритмом визначений автоматично показник „кормо-дні” записується до сальдової бази даних і бази даних господарських операцій. Режим роботи головною меню „Введення і розрахунки даних про рух

тварин” є основним, так як у ньому режимі формуються внутрішньо машинні інформаційні бази даних для подальшого автоматизованого складання і друку вихідних реєстрів з обліку тварин на вирощуванні і відгодівлі.

Одержання результаті обробки облікової інформації, складання і друк облікових реєстрів з обліку тварин на вирощуванні і відгодівлі здійснюється в режимі робіт головного меню „Складання і друк вихідних реєстрів”. На другому рівні меню цього режиму робіт пропонується відеограма такого змісту:

- ✓ складання і друк відомості визначення приросту тварин;
- ✓ складання і друк відомості з обліку тварин на фермі;
- ✓ складання і друк звіту про рух тварин на фермі;
- ✓ складання і друк відомості аналітичного обліку тварин;
- ✓ складання і друк відомості обороту по кредиту рахунка 21 „Тварини на вирощуванні і відгодівлі”;
- ✓ вихід.

Складання і друк вихідних реєстрів здійснюється в автоматизованому режимі після визначення користувачем відповідного виду робіт з меню другого рівня. Машинограма „Відомість визначення приросту тварин” за своїм змістом і структурою повністю замінює при ручному веденні обліку „Розрахунок визначення приросту”. При складанні цієї машинограми автоматично розраховуються показники по облікових групах тварин на вибуття і надходження (кількість, вага, приріст, сума, кормо-дні, середньодобовий приріст).

Машинограма „Відомість обліку тварин і птиці” за своїм змістом і структурою замінює відповідну „Книгу обліку по кожній статево-віковій групі” чи „Відомість обліку тварин і птиці на фермі”. Складанням і друком машинограми „Звіт про рух худоби та птиці на фермі” завершується облік тварин на рівні підрозділу фермерського господарства. По кожній обліковій групі тварин наводяться показники і кількості „голів” і „ваги” на початок і кінець періоду та обороти (надходження і вибуття) за звітний період. Розробка машинограм здійснюється в кінці кожного місяця по кожній групі тварин.

На рівні бухгалтерії господарства розробляється машинограма „Відомість аналітичного обліку тварин”. У машинограмі по кожному аналітичному рахунку (групи тварин) синтетичного рахунка 21 „Тварини на вирощуванні і відгодівлі” наводяться дебетові і кредитові обороти (голів, вага, суми) за звітний період (місяць) і з початку року.

Заключним етапом автоматизованого обліку тварин і птиці на фермі є складання і друк машинограми „Відомість обороту по кредиту рахунку 21 „Тварини на вирощуванні і відгодівлі”, яка за своїм змістом і структурою відповідає журналу-ордеру по кредиту рахунку 21. Хоча для фермерських господарств складання реєстру такого типу не є обов’язковим, оскільки підсумкові дані оборотів за місяць відображені у „Відомості аналітичного обліку тварин”.

Слід відмітити, що в „1С:Бухгалтерія” синтетичний і аналітичний облік тісно пов’язані. Так, при вводі проводок програма робить запит реквізитів як синтетичного так і аналітичного, обліку. Користувач може з однаковою легкістю одержати звіти як по синтетичному так по аналітичному обліку.

Перевагою „1С:Бухгалтерія” є те, що програма дозволяє при вводі проводок автоматично формувати і роздруковувати вихідні документи. Вводячи один раз реквізити операції (кількість, суму, дату), зразу одержуємо, проводки в журналі операцій, і вихідний (первинний) документ (платіжне доручення, накладну, рахунок, вимогу, видатковий чи прибутковий ордер). Можна довільно змінювати стандарти форми документів чи створювати нові за своїми потребами. Програма дозволяє використовувати численні оформлюванні можливості Windows (різноманітні шрифти, рамки, заливки) для створення красивих і наочних вихідних документів.

На основі введення проводок програма формує звітність і різні допоміжні документи, зокрема:

- ✓ оборотно-сальдову відомість по рахунках чи субрахунках;
- ✓ шахову;
- ✓ аналіз рахунка, який містить підсумки по кореспонденціях цього рахунку всіма іншими рахунками;

- ✓ обороти рахунка, які містять сальдо і обороти по дебету і кредиту рахунка, а також обороти з іншими рахунками за вказані місяці чи квартали;
- ✓ журнал-ордер і відомість по рахунку, який містить ті ж дані, то обороти рахунка, але в деталізації по датах чи навіть по окремих проводках;
- ✓ зведені проводки - підсумки за всіма кореспонденціями, що використовуються;
- ✓ аналіз рахунка за датами - залишки, обороти і кореспонденції з іншими рахунками на кожну дату звітного періоду;
- ✓ звіт по журналу операцій - вибірка проводок з журналу операцій за відповідними рахунками, кореспонденціями та іншими признаками;
- ✓ карточку рахунку - всі проводки з даним рахунком - дозволяє одержати касову книгу, виписку з банку та інше.

Документи можуть містити дані за місяць, квартал, рік чи будь-який інший період масу.

При самому простому використанні „1С:Бухгалтерія” фермер може обмежитись тільки веденням синтетичного обліку. При цьому він може вводити проводки і на їх основі одержувати оборотно-сальдові відомості, карточки рахунків, головну книгу, вести касу, обробляти банківські документи, друкувати платіжні документи і видавати звіти для податкових органів.

Однак повністю можливості програми „1С:Бухгалтерія” розкриваються при веденні аналітичного обліку. В цьому випадку програма дозволяє простежувати розрахунки і конкретний покупцями і постачальниками, враховувати наявність та рух товарів і основних фондів, виконання договорів, розрахунки по заробітній платі і з підзвітними особами. Якщо ведеться аналітичний облік, програма може сформувати ряд документів, в яких відображається наявність та рух засобів по конкретних об'єктах обліку. Всі документи по аналітичному обліку формуються в грошовому і, якщо не вказано, в натуральному виразі. Зокрема, видаються наступні документи:

- ✓ оборотно-сальдова відомість по рахунку, яка містить дані про залишки і обороти по об'єктах обліку. Так по матеріальних цінностях це будуть відомості наявності і руху матеріалів, основних засобів, товарів і т.д;
- ✓ карточка субконто - містить всі проводки з даним об'єктом обліку. Так, по матеріалах це буде карточка складською обліку, по організаціях - досьє взаєморозрахунків конкретними організаціями і т.д;
- ✓ аналіз рахунку по субконто - кореспонденції з річними рахунками кожного об'єкта обліку;
- ✓ аналіз субконто - зведення всіх підсумків по даному субконто;
- ✓ обороти між субконто - обороти між субконто одного виду і одним чи декількома субконто іншого виду.

Крім того, можна створювати звіти довільної форми, використовуючи дані не тільки синтетичного, але й аналітичного обліку.

Перед тим, як почати власне ведення бухгалтерського обліку - ввід проводок, одержаний результатів синтетичного і аналітичного обліку, формування звітності, потрібно настроїтися на потрібний План рахунків і класифікацію видів об'єктів аналітичного обліку, а також задати деякі інші параметри програми.

Як відомо, в бухгалтерському обліку всі засоби підприємства і всі джерела їх виникнення класифікуються за однорідними признаками - рахунками бухгалтерського обліку, а всі господарські операції відображаються в обліку шляхом проводок - перерахувань тих чи інших сум з одного рахунку бухгалтерського обліку на інший.

Оскільки План рахунків є основою ведення бухгалтерського обліку, то перед тим, як почати роботу з „1С:Бухгалтерією”, слід визначити по якій системі рахунків буде вестися бухгалтерський облік. В „1С:Бухгалтерію” вже закладена система рахунків. Проте стосовно фермерських господарств її потрібно від коректувати відповідно до своїх потреб, адже фермерські господарства застосовують скорочену номенклатуру рахунків.

Крім того, аналітичний облік можна використовувати і для фінансового аналізу діяльності підприємства. Наприклад, якщо вести аналітичний облік

реалізації, де позиціями аналітики будуть канали реалізації, послуги, транспорт, завжди можна точно знати, який дохід дає кожен вид діяльності. Якщо вести аналітичний облік по рахунку 23 „Виробництво”, де список позицій буде містити назви і типи продукції, то виробляється, то можна одержати облік витрат на виробництво, які включаються в собівартість продукції. За допомогою аналітичного обліку можна також вести облік валюти, заробітної плати, нараховувати амортизацію.

Вихідними даними для „1С:Бухгалтерії” є проводки, які вводяться в „Журнал господарських операцій”. Як уже зазначалося, аналогічний документ - „Журнал реєстрації господарських операцій” є основним регістром бухгалтерського обліку у фермерському господарстві. На основі введених проводок програма формує баланс, іншу звітність і різні допоміжні документи (відомості, шахматку). При вводі в журнал типових операцій і документів можна зразу роздрукувати відповідні вихідні документи (прибуткові і видаткові касові ордери, накладні та інше). В програму слід вводити всі проводки, які відображають господарську діяльність підприємства. Програма дозволяє за допустимий час обробити десятки тисяч проводок. В „1С:Бухгалтерії” в журналі операцій можуть зберігатися не тільки проводки, але і відомості про документи і розрахунки - платіжні доручення, рахунки, накладні, розрахунки податків.

Для документів, які знаходяться в „Журналі реєстрації господарських операцій”, можна змінювати реквізити (вихідні дані розрахунку), наприклад, кількість відпущеного товару в накладній, погодинну ставку в розрахунку заробітної плати, і програма перерахує всі відповідні проводки. Більше того, для деяких видів розрахунків (розрахунок прибутку і податків) можна встановити режим автоматичного перерахунку проводок. Тоді після будь-яких змін журналу господарських операцій дані розрахунки можна автоматично перераховувати при підрахунку підсумків.

Засоби вводу і редагування проводок в журналі операцій потребують ручного вводу всіх реквізитів кожної проводки. Це забезпечує велику гнучкість, так як можна ввести будь-яку можливу проводку. Однак при вводі

стандартних чи тих, що найчастіше використовуються операцій, більш важливою є зручність роботи, автоматизація рутинних дій, а також друк необхідних первинних документів (накладних, касових ордерів та інше). Наприклад, при вводі даних про реалізацію продукції було б важко кожен раз вручну розділяти суму реалізації на величину ПДВ і суму реалізації без ПДВ, не говорячи вже про можливість зробити при цьому арифметичну помилку. А при видачі грошей під звіт було б бажано зразу ж надрукувати відповідний видатковий касовий ордер.

Для реалізації цих функцій в „1С:Бухгалтерії”, поряд з режимом ручною вводу проводок, є можливість використання типових операцій. З їх допомогою можна автоматизувати ввід стандартних операцій і друкувати необхідні первинні документи. „1С:Бухгалтерія” дозволяє бухгалтеру самостійно задавати типові операції і форми первинних документів, тим самим налаштовувати систему під свої потреби.

Другий засіб вводу проводок в журнал операцій - режим документів і розрахунків. В порівнянні з типовими операціями, режим документів і розрахунків має більші можливості (довільні форми запитів реквізитів документів, гнучке формування проводок і т.д.), проте створення типових операцій виконується простіше, ніж документів і розрахунків.

При відображенні в бухгалтерському обліку того чи іншого господарського акту, бухгалтер повинен занести в журнал операцій (при неавтоматизованому варіанті обліку - в бухгалтерські книги) одну чи кілька проводок. Ці проколки мають одну і ту ж дату (дату здійснення господарської операції) і подібний зміст. Наприклад, такі проводки можуть відображати одержання кількох видів продукції від одного постачальника чи визначення ПДВ, собівартості, накладних витрат і прибутку від реалізації продукції. Типові операції в „1С:Бухгалтерії” можна представляти собі як „сценарії” подібних стандартних дій.

При вводі типової операції в журнал операцій поміщається одна або кілька проводок, які мають, як правило, спільну дату і одну і ту ж початкову фразу в графі „Зміст”. Суми проводок можуть або автоматично

розраховуватись, або запитуватись при вводі типової операції. Програма дозволяє коректувати або доповняти список типових операцій і формули для розрахунку сум проводок. При використанні типових операцій можна автоматично одержувати первинний документ. Формат первинного документа може також змінюватися користувачем.

Використання типових операцій включає в себе кілька аспектів:

- ✓ завдання проводок типових операцій;
- ✓ визначення формату первинного документа, який створюється при вводі типової операції. Наявність первинного документа звичайно не обов'язкова;
- ✓ ввід типових операцій.

„1С:Бухгалтерія” дозволяє використовувати будь-яку кількість цінкових операцій - стільки скільки буде потрібно. Для перегляду і редагування типових операцій програма виводить на екран список типових операцій. Програма формує оборотно-сальдову відомість і виводить її на екран для перегляду. Відомість подається у вигляді списку, в якому для кожного рахунку і субрахунку, що мають нульове вхідне сальдо чи обороти (в грошовому чи натуральному вираженні) за даний період, подається код рахунку і субрахунку, залишок на початок періоду, обороти за період по дебету і кредиту рахунку і залишок на кінець періоду. Список впорядкований за кодами рахунків і субрахунків. В нижній стрічці відомості виводяться підсумки по оборотах і залишках по всіх рахунках. Тобто форма оборотно-сальдової відомості відповідає будові оборотного балансу, який запропоновано складала фермерським господарствам.

Як бачимо, ведення бухгалтерського обліку за допомогою „1С:Бухгалтерії” має значні переваги над ручним способом. Простота в користуванні, зручність, швидкість обробки інформації дозволить фермеру не тільки раціонально використовувати час, але й здійснювати аналіз своєї господарської діяльності, подавати достовірну інформацію контрагентам і приймати правильні управлінські рішення. В цілому застосування АРМ

фермера, значно підвищує оперативність і достовірність облікових даних, підвищує аналітичні і контрольні функції обліку.

Висновки до розділу 3

Контроль присутній а будь-якій державі, незалежно від соціально-економічних відносин, форм власності і системи соціально-економічних відносин управління економікою. Однак його зміст і місце в системі управління обумовлене характером виробничих відносин. Контроль використовується в управлінні народним господарством для рішення завдань економічного і соціального розвитку.

Перехід економіки України до ринку змінює традиційне уявлення про внутрішньогосподарський контроль. Це спричинено виникненням підприємств з різними формами власності, стало зрозумілим, що традиційна система фінансового контролю в тому вигляді, в якому вона існувала при адміністративно-командній системі управління, не може захистити ні інтереси держави, ні інтереси власника.

Відтак перетворення, що відбулися у вітчизняній економіці, викликали необхідність уточнення предмету, об'єктів і методів внутрішньогосподарського контролю. Крім того, це пов'язано з тим, що у визначенні основоположних питань мають місце різноманітні підходи та відсутня єдність думок. В

результаті проведених досліджень були досягнуті наступні результати та сформульовані висновки:

1. При переході України до ринкової економіки, центр ваги контролю зрушується у бік інтересів господарюючих суб'єктів, власників і служить досягненню основної мети – управлінню господарською діяльністю, тобто, внутрішньогосподарський контроль придбаває управлінську направленість. Тому, особливе значення в ринкових умовах отримує розвиток системи внутрішньогосподарського контролю, зокрема, у фермерських господарствах, що в значному ступені потребує якісно нового теоретичного осмислення, змісту контролю, його ролі та значення в управлінні господарством.
2. Внутрішньогосподарський контроль є важливою складовою, що входить до системи фінансово-господарського контролю та все більше придбаває внутрішню направленість, обумовлену необхідністю формування та розвитку його управлінської направленості.
3. Особливе значення в ринкових умовах отримує розвиток системи внутрішньогосподарського контролю, зокрема, у фермерських господарствах, що в значному ступені потребує якісно нового теоретичного осмислення, змісту контролю, його ролі та значення в управлінні господарством. Однак, яка б не була роль контролю, сам по собі він не може вирішити поставлені завдання. Для цього необхідно взаємопроникнення, взаємозв'язок і взаємовплив контролю і інших функцій управління. Інтеграція та взаємореалізація їх підійме систему управління на рівень вирішення сучасних проблем.
4. Метою внутрішньогосподарського контролю у фермерських господарствах є кваліфікована допомога фермерам в організації самоконтролю та ефективного прийняття рішень, що здійснюється за допомогою відповідних методів.
5. Сучасне фермерське господарство – складна динамічна система, в якій безперервно здійснюються зміни в обсязі виробництва, асортименті, номенклатурі, рівні технічного та організаційного ведення виробництва.

Тобто, постійно відбуваються зміни і закономірно виникають відхилення, відповідно, завданням організації внутрішньогосподарського контролю є управління виявленими відхиленнями.

Основними етапами організації контролю за фінансовим станом є:

- вимірювання фінансового стану;
 - оцінка фінансового стану;
 - висновки.
6. Визначені відхилення є надзвичайно цінною інформацією для фермера, яка концентрує його увагу і являється основою для прийняття управлінських рішень, які зводяться або до коригування планів або виробничого процесу.
 7. Для фермерських господарств проблема автоматизації процесу і створення автоматизованого робочого місця фермера вирішується набагато краще. Це пов'язано з тим, що не виникає необхідності утворення великих і громіздких програм.
 8. Основні положення цього розділу розкрито у статтях [67].

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення та нове вирішення наукового завдання щодо організації обліку та контролю у фермерських господарствах. Сформульовано низку висновків концептуально-теоретичного, методичного та науково-практичного характеру обліково-контрольних процесів, направлених на підвищення їх оперативності і дієвості. Останні дозволяють вирішити головні завдання згідно поставленої мети.

1. Обґрунтовано економіко-правове визначення фермерських господарств як самостійної організаційно-правової форми господарювання з наділенням права юридичної особи. На сучасному етапі розвитку фермерських господарств доведено, що вони виступають рівноправною ланкою економічної системи, займаючи належне місце в структурі інших форм господарювання на селі.

2. В процесі дослідження розмірів фермерських господарств, виникла потреба у використанні запропонованої диференціації фермерських господарств за двома критеріями: кількість працівників, а також обсяг виручки (доходу) за рік, що враховує напрямки їх спеціалізації. При цьому розрізняється три види фермерських господарств: мікрогосподарства, малі та великі господарства, відповідно до яких повинна проводитись побудова бухгалтерського обліку.

3. При проведенні дисертаційного дослідження встановлено, що під організацією обліку і контролю у фермерських господарствах слід розуміти побудову, здійснення та вдосконалення обліково-контрольного процесу діяльності фермерського господарства як окремого суб'єкта, направлену на досягнення головної мети – отримання прибутку.

4. Розгляд специфіки галузі і обсягів виробництва у фермерському господарстві підтверджує доцільність використання запропонованого максимально спрощеного варіанта організації бухгалтерського обліку, який не суперечить чинним нормативним документам, що регламентують організацію бухгалтерського обліку в господарствах фермерського типу.

5. Детальний аналіз чинних положень та діючої практики переконує в доцільності нарахування амортизації на продуктивну худобу. Такий підхід є виправданим як з економічної точки зору, так і з точки зору практичної доцільності, та буде сприяти більш повному відображенню витрат, обґрунтованому формуванню цін та забезпечить джерела відтворення худоби, що вибула.

6. Відповідно до чинних нормативних актів виробничі запаси у фермерських господарствах обліковуються на рахунках 20 „Виробничі запаси” і 27 „Продукція сільськогосподарського виробництва”. За результатами проведеного дослідження рекомендовано ці виробничі запаси обліковувати на одному рахунку 20 „Виробничі запаси”, що не лише спростить облік, а й посилить його контрольні функції.

7. При застосуванні запропонованої системи бухгалтерського обліку „Журнал реєстрації господарських операцій” у фермерських господарствах розглядається як основний реєстр бухгалтерського обліку, в якому фіксуються всі господарські процеси. Його ведення не тільки зменшить витрати на здійснення облікових операцій, а й значно підвищить чіткість обліку в господарстві, посилить його систематичність і безперервність.

8. Сезонність виробництва, а також різноманітність продукції, яку виникає фермер, вимагає необхідність оприбуткування продукції за її видами. Нагромадження даної інформації проводиться по рахунках класу 8 „Витрати за елементами”. Такий підхід дає можливість не лише відображати і вихід продукції, а й визначати фінансові результати.

9. Впровадження запропонованої концепції побудови обліку обумовлює потребу узагальнення в кінці звітної періоду інформації про витрати і доходи шляхом відображення їх на бухгалтерському рахунку 79 „Фінансові результати” і визначення та аналіз фінансового результату шляхом порівняння витрат з доходами, що не суперечить принципам міжнародних стандартів.

10. Сучасне фермерське господарство – це система, в якій постійно мають місце зміни обсягів виробництва, асортименту, номенклатури, рівнів

технічного та організаційного ведення виробництва, тобто, зміни відбуваються постійно і закономірно виникають відхилення. Відповідно, завданням організації внутрішньогосподарського контролю є управління процесами виявлення відхилень. Зокрема, що стосується фермерських господарств, тут категорія внутрішньогосподарського контролю потребує якісно нового теоретичного осмислення його змісту, ролі та значення в управлінні господарством, що знаходить втілення у контролі з боку власника. Але, яка б не була роль контролю, сам по собі він не може вирішити поставлені завдання, для цього необхідно взаємопроникнення, взаємозв'язок і взаємовплив контролю та інших функцій управління. Інтеграція та взаємодоповнення їх підійме систему управління на рівень вирішення сучасних проблем.

11. Розгляд сутності ведення бухгалтерського обліку за умов комп'ютеризованого опрацювання даних доказує, що проблема автоматизації обліку та контролю у фермерських господарствах і створення автоматизованого робочого місця фермера вирішується досить успішно, оскільки, не виникає необхідності створення громіздких програм.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акопян С.Э. Опыт организации учёта в крестьянских (фермерских) хозяйствах // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1993. – №9. – С. 40-42.
2. Бабич В.В., Свидерський Е.И. Бухгалтерский учёт на предприятиях малого бизнеса в Украине – К.: 1992. – 130 с.
3. Баккет М. Фермерское хозяйство: организация, управление, анализ / Пер с англ. А.С. Каминского. – М.: Агропромиздат, 1989. – 464 с.
4. Балян А.В., Досвід фермерської кооперації та перспективи її розвитку в Україні // Економіка АПК. – 1996. – №9. – С. 20-23.
5. Балян А.В., Спаський Г.В. Виробництво сільськогосподарської продукції у селянських (фермерських) господарствах області // Економіка АПК. – 1999. – №9. – С. 29-34.
6. Барановский Г.С., Кропивко М.Ф. Автоматизация бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях. – К.: Урожай, 1989. – 164 с.
7. Баренгольц Я.М. Бухгалтерський облік в сільському господарстві. – К.: Вища школа, 1991. – 294 с.
8. Баренгольц Я.М., Долинський В.П. Облік і аналіз господарської діяльності. Підручник. - Вища школа, 1994. – 208 с.
9. Бечко П.К., Бурик А.Ф., Бутило І.А., Геркія О.М. Організація і функціонування фермерських господарств. – К.: Нічлава, 1999. – 179 с.
10. Бечко П.К., Кучеренко Т.Е. Вдосконалення оподаткування фермерських господарств // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – №1. – С. 29-30.
11. Белобжецкий И.А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. – М.: Финансы, 1979. – 160 с.
12. Білик Ю. Нова аграрна політика - основа подолання кризи в АПК // Економіка України. – 1998. – №8. – С. 54-61.
13. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. Підручник. – К.: ПП. „Влад і Влада”, 1996. – 320 с.
14. Бланк И.А. Управление прибылью. – К.: Ника-Центр, 1998. – 544 с.

- 15.Борович О.В. Особливості обліку непрямих витрат в сільськогосподарських підприємствах // Економіка АПК. – 2000. – №6. – С. 54-56.
- 16.Бородкін О. Про нову систему обліку основних фондів // Бухгалтерський облік і аудит. -1998. – №2. – С. 19-24.
- 17.Богущий Ю.О. Розвиток фермерських господарств в Україні // Економіка АПК.– 1998.– №6. – С. 25-28.
- 18.Бурдейний І.М. Фермерство як ефективна форма господарювання на селі // Економіка АПК. – 1999. – №5. – С. 22-25.
- 19.Бурдейний І.М. Фіксований сільськогосподарський податок і бухгалтерський облік у фермерському господарстві // Економіка АПК. – 1998. – №8. – С. 66-71.
- 20.Бурко К.В. Роль первинного обліку в системі управління АПК // Економіка АПК. – 1997. – №7. – С. 57-59.
- 21.Бутинець Ю.Ф. Облікова класифікація капіталу на початку 20 ст. // Вісник Житомирського інженерно-технічного інституту. Науковий журнал. Серія: економічні науки. – №18. – Житомир: ЖІТІ. – 2000. – С. 35-39.
- 22.Бутинець Ф.Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях. – К.: УСХА, 1976. – 95 с.
- 23.Бутинець Ф.Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях. – К.: УСХА, 1976. – 108 с.
- 24.Бухгалтерський фінансовий облік / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608 с.
- 25.Бухгалтерський облік в сільському господарстві: Навч. Посібник для студентів вищих навчальних закладів спец.7.05.07.06. „Облік та аудит” / За ред. Ф.Ф. Бутиця, М.М. Коцупатрого. – Житомир: ПП „Рута”, 2003. – 512 с.
- 26.Бухгалтерський облік на підприємствах АПК: (посібник по застосуванню нормативних документів). За ред. П.Т. Саблука. – К.: ІАЕ, 2001. – 478 с.
- 27.Бухгалтерский учёт в промышленности и капитальном строительстве: Учебное пособие // Под ред. П.П. Новиченко. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 360 с.

28. Бухгалтерский учёт: учебник / П.С. Безруких, А.Н. Кашаев. 3-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 268 с.
29. Бурковський І.Д., Бурковська А.В. Розвивати технічне забезпечення фермерських господарств // Економіка АПК. – 2001. – №10. – С. 3-5.
30. Бычков М.Ф. Проблемы формирования системы учёта в крестьянских (фермерских) хозяйствах // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1993. – №8. – С. 36-39.
31. Бычков М.Ф., Бакулина Н.В., Харитонова О.П. Учёт в крестьянских (фермерских) хозяйствах // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1991. – №10. – С. 2-7.
32. Валуев В.И. и др. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчёта / В.И. Валуев, Л.П. Горлова, И.М. Муравская и др. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 215 с.
33. Валуев В.И. и др. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчёта / В.И. Валуев, Л.П. Горлова, И.М. Муравская и др. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 239 с.
34. Васин Ф.П. О методах учета затрат на производство // Бухгалтерский учет. – 1991. – №5. – С. 14-16.
35. Васькин Ф.И., Блашкевич Л.А. Бухгалтерия фермера // Бухгалтерский учет. – 1993. – №6. – С. 22-29.
36. Ведення бухгалтерського обліку на малих підприємствах (кооперативах) / Загребельна Н.І., Кучеренко Т.Е., Гузар Б.С. – К.: Вид-во УСГА, 1994. – 47 с.
37. Власність у сільському господарстві / В.В. Юрчишин, О.М. Онищенко. П.Т. Саблук та ін. / За ред. В.В. Юрчишина, П.Т. Саблука. – К.: Урожай, 1993. – 352 с.
38. Вознесенський Э.А. Финансовый контроль в СССР. – М.: Юрид. Лит., 1973. – 134 с.
39. Вознесенський Э.А. Внутрихозяйственный контроль за деятельностью промышленных предприятий. – Л.: Знание, 1967. – 40 с.
40. Вознесенський Э.А. Финансовый контроль за деятельностью промышленных предприятий. – Л.: ЛТУ, 1965. – 165 с.

- 41.Гайдуцький П.І., Подолева О.Є. Формування ринкових відносин в агропромисловому комплексі. Навчальний посібник. – К.: Вища школа, 1994. – 195 с.
- 42.Гайдуцький П.І., Лобас М.Г. Приватизація власності в агропромисловому комплексі. – К.: УкрІНТЕІ, 1994. – 208 с.
- 43.Гайдуцький П.І. Колективну власність змінила приватна. – Урядовий кур'єр №231 від 1999 р.
- 44.Гнатишин Л.Б. Організація системи обліку виробничо-фінансової діяльності фермерських господарств. Д.К.Е.Н. Тернопіль. – 2001.
- 45.Гетман А.Т. Шведская семейная ферма учет и анализ хозяйственной деятельности // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1992. – №5-6 – С. 41-46.
- 46.Гузар Б.С. Організація обліку в селянських (фермерських) господарствах // Економіка АПК. – 1998. – №9. – С. 40-44.
- 47.Грачова Р. Про бухгалтерію по-людськи. Нова бухгалтерія. Бібліотека „Дебет-Кредит”. – 2000. – 226 с.
- 48.Гречкосій В.Д. Використання сільськогосподарської техніки у фермерських господарствах // Економіка АПК. – 2001. – №1. – С. 37-38.
- 49.Гузар Б.С. Удосконалення обліку в асоціації орендно-пайових кооперативів // Економіка АПК. –1998. – №7 – С.47-53.
- 50.Даниленко А.С. Проблеми реформування земельних відносин в Україні // Економіка АПК. – 2000. – №2. – С. 34-35.
- 51.Данилишин А. Фермерське господарство. Платежі до бюджету // Діло. – 1994 – №40. – С.14.
- 52.Дема Д.І. Оподаткування фермерських господарств в США. Житомир: Полісся, 1999. – С. 131-142.
- 53.Дем'яненко М.Я., Саблук П.Т., Радченко О.Д., Лавріненко Л.І., Жук В.М., Мосакрвський В.Б., Коцупатрий М.М., Правдюк Н.Л. Облік у селянському (фермерському) господарстві (посібник). За ред. М.Я. Дем'яненка . – К.: ІАЕ, 2001. – 403 с.

54. Дем'яненко М.Я. Механізм простого оподаткування сільськогосподарських підприємств // Економіка України. – 1994. – №4. – С. 36-42.
55. Дем'яненко М.Я., Моссаковський В.Б. Облік в селянських (фермерських) господарствах // Економіка АПК. – 1996. – №1. – С. 23-33.
56. Дем'яненко Н.Я., Моссаковский В.Б. Организация учёта в крестьянских (фермерских) хозяйствах // АПК: экономика, управление. – 1992. – №9. – С. 82-91.
57. Дерев'янюк С.І. До поліпшення бухгалтерського обліку в умовах переходу до ринкових відносин // Економіка АПК. – 1997. – №2. – С. 58-61.
58. Дерій В.А. Бухгалтерський облік землі в Україні та за кордоном // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – №5. – С. 14-15.
59. Дерій В.А. Облік у селянських (фермерських) господарствах потребує спрощених реєстрів // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №4. – С. 13-20.
60. Довбуш А.В. Бухгалтерський облік в управлінні. Збірник наукових праць. Подільська державна аграрно-технічна академія / За ред. М.І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, Випуск 12, том 2. – 2004. – С. 226-228.
61. Довбуш А.В. Бухгалтерський облік землі у фермерських господарствах. // Науковий журнал. Культура народів Причорномор'я. – м. Сімферополь. – 2004. – № 50. – Т.3. – С. 85-89.
62. Довбуш А.В. Бухгалтерський облік основних засобів у фермерських господарствах. Економіка та підприємство: Зб. наук. праць молодих вчених та аспірантів. Вип. 14 / Відп. ред. С.І. Дем'яненко. – К.: КНЕУ, 2005. – С. 170-177.
63. Довбуш А.В. Вибір форми ведення бухгалтерського обліку для фермерських господарств. Наукові записки. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 13. – Тернопіль: Видавництво „Економічна думка”, 2004. – С. 9-13.
64. Довбуш А.В. Організація раціонального обліку в сучасних агроформуваннях // Вісник Тернопільського державного економічного університету. – 2004. – №3. – С. 214-218.

65. Довбуш А.В. Проблеми та напрями діяльності селянських (фермерських) господарств Чортківського району Тернопільської області. // Соціально-економічні дослідження в перехідний період. Ринкова трансформація України: проблеми та перспективи. (Збірник наукових праць) НАН України Інститут регіональних досліджень; Ред. акад. НАН України М.І. Долішній. – Львів, 2004. – Вип.1 (XLV). – С. 101-105.
66. Довбуш А.В. Проблеми інвестиційного забезпечення фермерських господарств України. Збірник наукових праць. Подільський державний аграрно-технічний університет / За ред. М.І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, – 2004. – №12. – С. 301-303.
67. Довбуш А.В. Проблеми зростання фінансової результативності в селянських (фермерських) господарствах. Фінансовий та банківський менеджмент: досвід та проблеми. Тези доповідей та виступів 5 Міжнародної наукової конференції студентів і молодих вчених / За ред. д.н.е. Єгорова П.В. – Донецьк: „Юго-Восток, Лтд”, 2003. – С. 98-100.
68. Довбуш А.В. Роль фермерських господарств у забезпеченні стабільного розвитку сільського господарства. Удосконалення економічного механізму функціонування аграрних підприємств в умовах невизначеності: Зб. наук. Праць Міжнародної науково-практичної конференції 19-20 травня 2004 р. – К.: КНЕУ, 2004. – С. 111-115.
69. Долинський С.В. Фермерство у відродженні підприємницької діяльності // Економіка АПК. – 2000. - №1. – С. 31-36.
70. Економіка підприємства: Підручник / За ред. С.Ф. Покропивного. – К.: КНЕУ, 2001. – 196 с.
71. Завгородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту. – К.: А.С.К., 1998. – 768 с.
72. Зайцева О.Б. Принципи вдосконалення обліку необоротних активів // Вісник ЖДТУ. – №1 (23). – С. 113-115.
73. Земельний Кодекс України // Голос України. – 1992. – №81.
74. Злупко С.М. Економіка Галичини в другій половині XIX - на початку XX ст.: Текст лекцій. – Львів, 1992. – 72 с.

- 75.Івахненко С.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки: Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: 08. 06. 04. – К. , 1999.
- 76.Ігнатенко М., Михайлов М. Основні напрямки вдосконалення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – №2. – С. 22-24.
- 77.Іванов А.И. Метод В. Леонтьева „затраты-выпуск” // Достижения науки и техники АПК. – 1992. – №5 – С. 10-13.
- 78.Ивашкевич В.Б. Проблемы учёта и калькулирования себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.
- 79.Калачёва Е.А., Климцов Н.А. Учёт в крестьянских (фермерских) хозяйствах // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1992. – № 9. – С. 14-18, 30.
- 80.Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль в системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
- 81.Касет Є., Бекер М., Нелсон А. Эффективное фермерское хозяйствование / Пер. с англ. – М.: Агропромиздат, 1991. – 496 с.
- 82.Касир О.Ю. Види та методи оцінки майна в сільськогосподарських підприємствах // Економіка АПК. – 1998. – №6. – С. 52-55.
- 83.Канцуров О.О. Облік власного капіталу в сільськогосподарських підприємствах // Економіка АПК. – 2000. – №3. – С. 66-69.
- 84.Кашаев А.Н. О группировках затрат в производственном учёте // Бухгалтерский учёт. – 1994. – №9. – С. 16.
- 85.Кірейцев Г.Г. Облікова політика підприємства // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – №4. – С. 2-7.
- 86.Кононенко Т.В. Облік нарахування та сплати єдиного фіксованого податку // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №10. – С. 52-54.
- 87.Кононенко Т.В. Організація обліку результатів діяльності підприємства за міжнародними стандартами // Економіка АПК. – 2000. – №3. – С. 60-65.
- 88.Коньгин А.А. Фермерские хозяйства США / Под ред. В.Ф. Башмачникова. - М.: Агропромиздат, 1989. – 207 с.

89. Коцупатрий М.М., Царьов М.С. Автоматизація обліку в тваринництві в умовах АРМ бухгалтера // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №3. – С. 30-34.
90. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. – М.: Экономика, 1982. – 117 с.
91. Кочерин Е.А. Контроль как функция управления. – М.: Знание, 1982. – 64 с.
92. Кривоконь О.С. Внутрішній контроль і аудит як основа ефективної діяльності фермерських господарств. Ринкова трансформація економіки АПК: кол. монографія у 4-х частинах. / За ред. П.Т. Саблука. ч.3. Фінансово-кредитна система. – К.: ІАЕ, 2002. – 477 с.
93. Кузьмінський А.М., та інші. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу – К.: Вища школа, 1993. – 223 с.
94. Кузьмінський А.Н. Теория бухгалтерского учёта – К.: Вища школа, 1990. – 311 с.
95. Кузьмінський А.Н., Лінник В.Г., Коцупатрий М.М., Приходько А. Облік реалізації продукції сільськогосподарськими підприємствами // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. – №1. – С. 31-34.
96. Кузьмінський А., Сопко В., Єфіменко В., Голов С., Бімані Е. Концепція національного плану рахунків бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – №12. – С. 2-3.
97. Кузьмінський А.Н., Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу – К.: Вища школа, 1993. – 223 с.
98. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учёт и его контрольные функции. Практическое руководство. – М.: Финансы и статистиак, 1985. – 143 с.
99. Кузик Н.П. Стан та основні напрямки вдосконалення системи внутрішнього контролю // Ринкова трансформація економіки АПК: Кол. монографія У 4-х частинах. / за ред. П.Т. Саблука. Ч.3. Фінансово-кредитна система. – К.: ІАЕ, 2002. – 477 с.
100. Ластовецький В. Класифікація витрат виробництва // Економіка України. – 1999. – №3. – С. 78-81.

101. Линник В.Г. Калькуляция собівартості продукції сільськогосподарських підприємств. – К.: НМКВО, 1991. – 220 с.
102. Линник В.Г., Коцупатрий М.М. Організація обліку і контролю на тваринницьких фермах. – К.: Урожай, 1991. – 232 с.
103. Линник В.Г. Учёт и контроль производственной деятельности при разных формах хозяйствования (на материалах сельскохозяйственных предприятий Украинской ССР) Диссертация на соискание научной степени доктора экономических наук: 08. 00. 12. – К., 1991.
104. Литвин Ю.Я. Про облік витрат на виробництво і калькуляцію собівартості продукції // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №3. – С. 27-29.
105. Литвин Ю.Я., Олійник В.М., Палюх М.С. Семчишин М.В. Організація бухгалтерського обліку контролю і аналізу в сільському господарстві. - Тернопіль: „Тернопіль”, 1998. – 376 с.
106. Лобас Н.Г. Организация фермерских хозяйств кооперативов арендных подразделений акционерных обществ и ферм в сельском хозяйстве в условиях перехода к рыночной экономике. – К.: Урожай, 1991. – 244 с.
107. Лёвин В.С. Контроль за использованием материалов в производстве. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 125 с.
108. Лёвин В.С. Контроль издержек производства в условия нормативного метода учёта. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 159 с.
109. Любинецкий Я.Г. Анализ затрат на создание, производство и эксплуатацию изделий. – М.: Фтнансы и статистика, 1991. – 86 с.
110. Мазурок О. Альбом української молочарської кооперації „Масло союз” – Едмонтон, Канада, 1969. – 80 с.
111. Малишкін О.А. Організація бухгалтерського обліку в сільськогосподарських кооперативах. – К.: Урожай, 1992. – 105 с.
112. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия историческое эссе // Бухгалтерский учёт. – 1992. – №7. – С. 7-13.
113. Марич П.М. Фінансовий захист селянських і фермерських господарств в умовах ринкової економіки // Вісник аграрної науки. – 1993. – №6. – С. 9-13.

114. Марич Ф.Н. Организация бухгалтерского учёта в фермерских хозяйствах // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1993. – №11-12. – С. 35-37.
115. Мармус А.Ш. Бухгалтерский учёт в отраслях народного хозяйства. – М.: Финансы, 1979. – 415 с.
116. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинение. – 2-е изд. – Т. 12. – М.: Госпомиздат, 1958. – 880 с.
117. Матусевич В. Фермерские кооперативы США // Земля и люди. – 1990. – №39. – С. 6.
118. Мессель-Веселяк В.Я. Реформування аграрного виробництва. – К., 1999. – С. 94-95.
119. Методика фінансового обліку (зарубіжний досвід) – К.: Аудит - інформ, 1993. – 22 с.
120. Методические рекомендации по бухгалтерскому учёту в условиях рыночной экономики в системе АПК // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1993. – №2. – С. 28-37.
121. Методичні рекомендації по організації та ведення обліку в селянських (фермерських) господарствах затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 2 липня 2001 р. №189 // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – №77. – С. 53-63.
122. Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001р. №132 // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – №77. – С. 2-25.
123. Минич В.А. Ценные предложения // Учёт и финансы в колхозах и совхозах. – 1965. – №2. - С. 18.
124. Михайлов Ю. Комп'ютеризація бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – №1. – С. 28.
125. Мних Є.В., Хомяк Р.Л., Цікало Є.І. Організація економічного аналізу господарської діяльності в умовах його автоматизації (Навчальний посібник). К.: НМК ВО. – 1991. – 40 с.

126. Могилова М.М. Ринок землі як важлива умова розвитку ефективного виробництва // Економіка АПК. – 2000. – №2. – С. 76-79.
127. Моссаковский В.Б. Особенности организации учёта на предприятиях в странах рыночной экономики // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1991. – №7. – С. 56-60.
128. Моссаковский В.Б. Облік у тваринництві. К.: Урожай. – 1979. – 134 с.
129. Моссаковский В.Б. Особливості обліку майнових і земельних паїв у приватних сільськогосподарських формуваннях // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №9. – С. 29-34.
130. Моссаковский В.Б. Про амортизацію тварин основного стада // Облік і фінанси АПК. – 2005. – №3. – С. 20-24.
131. Моссаковский В. Про побудову обліку в Україні в сучасних умовах // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – №8. – С. 3-6.
132. Моссаковский В., Кононенко Т.В. Деякі питання нарахування амортизації та системи оподаткування на підприємствах АПК // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – №2. – С. 18-20.
133. Моссаковский В.Б., Кононенко Т.В. Про проект міжнародного стандарту бухгалтерського обліку в сільському господарстві // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – №2. – С. 2-9.
134. Моссаковский В.Б., Томчук О.Ф. Особливості обліку і контролю витрат в сучасних умовах господарювання // Економіка АПК. – 1995. – №8. – С. 53-57.
135. Мулик Т.О., Гуцаленко Л.В. Удосконалення калькуляції собівартості продукції молочного скотарства // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №12. – С. 18-20.
136. Мюллер Г., Герлен Х. Учёт: международная перспектива (пер. с англ.).- М: Финансы и статистика, 1992. – С. 256.
137. Нарский В., Арутюнян С. К вопросу о ликвидности // Деньги и кредит. – 1992. – №5. – С. 35-37.
138. Нидлз Б., Андерсон Г., Колдвелл Дж. Основные принципы управленческого учёта // Бухгалтерский учёт. – 1991. – №6. – С. 40-45.

139. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учёта / Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
140. Норми витрат на вирощування сільськогосподарських культур селянськими (фермерськими) господарствами. - К.: УАЕ УААН 1992. – 125 с.
141. Обушенков Н.Г. Опыт создания интегрированных систем фермерской отчётности в США и странах Западной Европы. – М.: ВНИИТЭИагропром, 1997. – 56 с.
142. Огійчук М.Ф. Удосконалення бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах України // Бухгалтерський облік і аудит.– 1997. – №9. – С. 31-37.
143. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах.– К.: Урожай, 1994. – 240 с.
144. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах. – К.: Вища школа, 2003. – 703 с.
145. Огійчук М.Ф., та ін. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / За ред. Проф. Огійчука. – К.: Аграрна освіта, 2001. – 605 с.
146. Огійчук М.Ф. Сутність систем і форм бухгалтерського обліку і їх розвиток у сільськогосподарських підприємствах України // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №2. – С. 11-29.
147. Огійчук М.Ф. Суть прибутку та підходи до методики його визначення // Економіка АПК. – 1998 – №6. – С. 31-45.
148. Онищенко О., Трегобчук В., Юрчишин В. Проблеми реформування відносин власності та організаційних структур господарювання на селі // Економіка України. – 1998. – №9. – С. 4-14.
149. Онищенко О., Юрчишин В. Про підприємницькі форми господарювання в аграрній сфері // Економіка України. – 1997. – №4 – С. 50-60.
150. Онищенко О., Юрчишин В. Про форми власності в аграрній сфері України // Економіка України. –1993. – №3. – С. 13-22.
151. Онищенко О., Юрчишин В. Сучасна аграрна політика особливості формування і здійснення // Економіка України. –1995. – №4. – С. 4-14.

152. Орлов О., Рясних Є., Ларюнова К. Планування собівартості продукції // Економіка України. – 1999. – №12. – С. 39-48.
153. Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК. Ч.3. / За ред. П.Т. Каблука. – К., 2001. – С. 337-338.
154. Остапюк М., Десятнюк О. Щодо питання первинного обліку основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – №4. – С. 3-4.
155. Охапкин А., Кудряшов В. Пути становления и развития крестьянских хозяйств // АПК: экономика, управление. – 1991. – №10. – С. 67-76.
156. Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку виробничих запасів, товарів та пропозиції щодо їх вирішення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №6. – С. 40-56.
157. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 45 с.
158. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учёта – М.: Финансы и статистика, 1981.
159. Палюх М.С., Забчук В.Д. Фінансовий і управлінський облік та можливості його застосування в сільському господарстві // Економіка АПК. – 1995. – №5. – С. 47-51.
160. Пархоменко В. Бухгалтерський облік в Україні аспекти розвитку // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – №1. – С. 3-4.
161. Пархоменко В.М., Баранцев П.П. Реформування бухгалтерського обліку в Україні. (План рахунків. Положення стандарти бухгалтерського обліку). За ред. В.М. Пархоменка. – Луганськ. 2000. – 272 с.
162. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в Україні нормативи, коментарі, - К.: Поліграфкнига, 1994. – 352 с.
163. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі. ч.5. – Луганськ, „Промдрук” ДСД „Лугань”, 2000. – 336 с.
164. Пархоменко В., Голов С. Організація бухгалтерського обліку за спрощеним Планом рахунків//Бухгалтерський облік і аудит.–2001.–№5.–С.5-17.
165. Пахольчук О.І. Розвиток землекористування селянських (фермерських) господарств // Економіка АПК. – 1997. – №12. – С. 22-24.

166. Пелюх В.М., Дем'яненко С.І. Посібник фермера-орендаря (організаційно- економічні аспекти): Навчальний посібник. – К.: Урожай. 1993. – 96 с.
167. Петров В.П. Учёт в крестьянских хозяйствах // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1993. – №6. – С. 36-41.
168. План рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва від 19 квітня 2001 р №186 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №5. – С. 3-4.
169. Плетенецька С.М. Землекористування фермерських господарств і стан їх розвитку в умовах оренди // Економіка АПК. – 1999. – №6. – С. 71-74.
170. Полковский Л.М., Зайдман С.А., Беркович М.Е. Автоматизация учёта на базе персональных ЭВМ. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 192 с.
171. Політична економія: Навчальний посібник / К.Т. Крищенко, В.С. Савчук, О.О. Беляєв та ін. / За ред. К.Т. Кривенка. – К.: КНЕУ. – 2001. – 508 с.
172. Поплавська Ж.В. Перешкоди на шляху становлення фермера // Вісник аграрної науки. – 1992. – №12. – С. 10-13.
173. Порядок складання декларації про прибуток підприємства: Наказ Державної податкової адміністрації України від 24.07.1999р. №388.
174. Правдюк Н.Л., Кривий А.П. Виробничі витрати та їх місце в управлінському обліку // Економіка АПК. – 1999. – №4. – С. 45-50.
175. Правдюк Н.Л., Кривий А.П. Про єдність управлінської діяльності та бухгалтерський облік у сільському господарстві // Економіка АПК. – 1999. – №3. – С. 60-64.
176. Приходько А.В. Удосконалення обліку реалізації продукції сільськогосподарських підприємств // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №7-8. – С. 29-35.
177. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – №6. – С. 9.

178. Про власність. Закон України від 07.02.1991р. №697 – XII – ВВР. Господарське законодавство України: Збірник нормативних актів / Уклад. В.С. Щербина, О.В. Щербина. – К.: МАУП, 1998. – С. 5-24.
179. Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки: Указ Президента України № 1529/99 // Сільські вісті. – 1999, 9 грудня.
180. Про оренду землі: Указ Президента України від 23. 04. 97 р. № 367/97.
181. Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку і статистики: Указ Президента України // Діло. – 1992. – №41. – С. 4.
182. Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників: Указ Президента України від 02. 12. 98. р. № 1328/98.
183. Про плату за землю: Закон України від 19 вересня 1996 року №378/96-ВР.
184. Про порядок викупу земельних ділянок громадянами (понад норму, яка приватизується безкоштовно) для ведення селянського (фермерського) або підсобного господарства: Постанова КМУ від 24 січня 2000 р. №118 // Агрокомпас. – 2000. – №3. – С. 11.
185. Про селянське (фермерське) господарство (зі змінами і доповненнями): Закон України // Діло. – 1993. – №63. – С. 7-10.
186. Про фермерське господарство: Закон України від 19 червня 2003 року, №973/IV.
187. Про систему оподаткування (зі змінами і доповненнями): Закон України // Діло. – 1994. – №24. (вкладка) – С. 11-14.
188. Про державну статистику (Зі змінами та доповненнями): Закон України // Діло. – 2000. – №18. – С. 19-25.
189. Про затвердження форм державної статистичної звітності з сільського та рибного господарства: Наказ Державного комітету статистики України від 27.08.00р. – №275.
190. Про стан, розвиток та діяльність селянських (фермерських) господарств за 1997 рік // Статистичний збірник. – К., 1998. – С. 4-5.

191. Про фіксований сільськогосподарський податок: Указ Президента України від 18 липня 1998 року № 652/98 // Відомості ВРУ.–1999.-№5-6.-С. 39.
192. Проданчук М.А. До методики визначення фінансових результатів у фермерських господарствах // Економіка АПК. – 2002. – №5. – С. 80-85.
193. Прохоров Г.Ю. Основні засоби у бухгалтерському та податковому обліку // Економіка АПК. – 1999. – №8. – С. 76-78.
194. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” (зі змінами та доповненнями) // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №12. – С. 16-18.
195. Пупшис Т.Ф., Гусєва Т.А. Малая форма учёта // Бухгалтерский учёт. - 1991. – №8. – С. 27-28.
196. Пушкарь М.С. Бухгалтерский учёт в системе управления – М.: Финансы и статистика, 1991. – 176 с.
197. Радченко О.В. Особливості фінансової звітності у фермерському господарстві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №3. – С.19-24.
198. Ратушняк В. Фермери мало висловлюються на політичні теми, бо весь час проводять у полі // Пропозиція. – 2000. – №2. – С. 27-29.
199. Рахман З., Шеремет А.Д. Бухгалтерский учёт в рыночной экономике – М.: ИНФРА, 1996. – 272 с.
200. Рахманов З., Шеремет А.Д., Шапигузов С.М. Бухгалтерский учёт в странах Запада – М.: Финансы и статистика, 1992. – 342 с.
201. Рогач С.М. Особливості проведення земельних реформ у Галичині // Економіка АПК. – 1996. – №9. – С. 16-19.
202. Романів Р.В. Автоматизація обробки економічної інформації тенденції та перспективи розвитку // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №12. – С. 72-75.
203. Саблук П.Т., Мессель-Веселяк В.Я. Передумови і фактори розвитку фермерства в Україні // Вісник аграрної науки – 1993. – №1. – С. 3-13.
204. Саблук П.Т., Мессель-Веселяк В.Я. Аграрна реформа - зрушення і проблеми // Економіка АПК. – 1997. – №4-5. – С. 3-15.
205. Савицкий А.М. Контроль и ревизия с применением средств вычелительной техники. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 126 с.

206. Сахович В. Фермерство за рубежом // Международный сельскохозяйственный журнал. – 1993. – №5-6. – С. 34-37.
207. Свидерский Е.И. Настольная книга бухгалтера – К. „Евроиндекс Лтд”, 1995. – 220 с.
208. Селянські (фермерські) господарства України у 2002 році.
209. Семенець І.В. До питання визначення фінансових результатів // Економіка АПК. – 1998. – №10. – С. 67-70.
210. Семенець І.В. Формування фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств // Економіка АПК.–1998. – №11. – С. 61-64.
211. Синчак В.П., Чиківчук І.М. Оподаткування селянських (фермерських) господарств // Економіка АПК. – 1996. – №5. – С. 2-7.
212. Скирта Б.К. Використання персональних комп'ютерів в організації польових робіт – К.: Урожай, 1993. – 240 с.
213. Статистичний щорічник України за 2002 рік.
214. Сокол О.І., Кузьмінський Б.М. Фермерське господарство: Створення і функціонування. – К.: Урожай, 1994. – 176 с.
215. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт в рыночной экономике история и современность // Бухгалтерский учёт. – 1991. – №4. – С. 22-27.
216. Соколов А.К. Рынок: контроль и аудит. Вопросы теории и техники. Часть 1. – Воронеж: Редакционно-издательский отдел. – 1993. – 160 с.
217. Сопко В.В. Бухгалтерський облік у дрібному бізнесі. Практикум за простою та подвійною системами. – К.: Влад і Влада, 1995. – 88 с.
218. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 1998. – 448 с.
219. Сопко В.В. Проблемы учёта затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в промышленности: Автор. Д.Д.Э.Н. – К. 1980. – 45 с.
220. Стуков С.А. Учёт и контроль издержек производства на капиталистических промышленных предприятиях. – Калинин, КГУ, – 1978. – 82 с.
221. Суйц В.П. Внутрихозяйственный контроль. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 127 с.

222. Суйц В.П. Теория и практика первичного производственного контроля на предприятии. Дис. докт. экон. наук: 08.00.12. – М., 1991. – 350 с.
223. Сук Л.К. Бухгалтерський облік. – К.: Інститут післядипломної освіти Київського університету імені Т. Шевченка. – 2001. – 249 с.
224. Сук Л.К. Облік і контроль виробництва сільськогосподарської продукції – К.: Урожай, 1990. – 168 с.
225. Сук П.Л. Спрощений облік в малому бізнесі // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2001. – №6. – С. 5-11.
226. Сук П.Л. Облік у селянському господарстві // Економіка АПК. – 2000. – №5. – С. 71-74.
227. Сулейменов М.К. Опыт канадского фермера сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1994. – С. 43-47.
228. Ткач В.И. Бухгалтерский учёт в сельскохозяйственных кооперативах Франции // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1990. – №11. – С. 59-62.
229. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учёта и отчётности. - Финансы и статистика. – 1991. – 160 с.
230. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємстві з різними формами власності: Навчальний посібник. – К.: А. С. К., 1997. – 512 с.
231. Томчук О.Ф., Брова Л.В. До питання організації обліку в селянських (фермерських) господарствах // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – С. 55-56.
232. Трофимова И., Михалёва Т., Косой В. Экономическая оценка результатов хозяйственной деятельности фермера // АПК: экономика, управление. – 1994. – №6. – С. 70-72.
233. Тулуш Л.Д. Про фіксований сільськогосподарський податок // Економіка АПК. – 1999. – №8 – С. 49-53.
234. Фермер, облік і статистика: (теоретичний матеріал) // Урядовий кур'єр. – 1994. – 10 лютого.
235. Фудин А. Ф. Экономика сельского хозяйства зарубежных стран: Развитые капиталистические страны. – М.: Издательство УНД, 1987. – 320 с.

236. Хеджес Т. Организация хозяйства на фермах // АПК: экономика, управление. – 1991. – №5. – С. 99-115.
237. Хомин П.Я., Журавель Г.П. Облік витрат і закриття рахунків у системі забезпечення звітності сільськогосподарських підприємств.–Тернопіль.– 1997.– 185 с.
238. Хомин П.Я., Костецький І.І., Костецький Я.І. Облік та аналіз діяльності фермерського господарства. – Тернопіль: Поліграфіст, 1998. – 144 с.
239. Хомин П.Я., Лисий Г.А., Совінська В.С. та ін. Бухгалтерський облік в сільському господарстві. К.: Вища школа, 1993. – 607 с.
240. Хомин П.Я. Облік у фермерському господарстві: Навчальний посібник. – К.: ІСДО, 1993. – 96 с.
241. Чистов В.Д. Основы компьютерной бухгалтерии: Учебный практикум по ведению бухгалтерского учета в 1:С Бухгалтерии – Проф. 6.0 для Windows. – М.: КомпьютерПресс, 1997. – 234 с.
242. Черноіванов В.В. Приватизація на селі в контексті аграрної реформи // Економіка АПК. – 2001. – №12. – С. 5-10.
243. Чумашенко Н.Г. Учёт и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.
244. Шатковська Л., Жук В. Організація аудиторської діяльності з обслуговування АПК України // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – №2. – С. 20-22.
245. Шевчук В. Трансформування економіки і модифікація обліку: методологічні аспекти взаємодії // Економіка України. – 1997. – №4. – С. 24-36.
246. Шумпетер Й. Теория экономического развития: Пер с нем. / Общ. ред. А.Т. Милюковсого. – М.: Прогресс, 1982. – 424 с.
247. Юдин А. Система налогообложения фермерских хозяйств и сельскохозяйственных корпораций США // Международный сельскохозяйственный журнал. – 1993. – №3. – С. 51-54.
248. Юрчишин В.В. Сучасна аграрна політика в системі державотворення України // Економіка АПК. – 2000. – №8. – С. 3-36.