

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки і менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

МЕЛЬНИК Вікторія Петрівна

**Обліково-аналітичне і правове забезпечення діяльності
фермерського господарства / Accounting, analytical and legal
support of farm activity**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового
бізнесу

Магістерська робота

Виконала студентка групи ОПЗм-22
В. П. Мельник

Науковий керівник:
к.е.н., доцент Белова І. М.

Магістерську роботу допущено
до захисту:
“ ____ ” _____ 2018 р.

Завідувач кафедри

ТЕРНОПІЛЬ – 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНІ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ДІЯЛЬНОСТІ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ УКРАЇНИ І ЇХ ВПЛИВ НА ПОБУДОВУ ОБЛІКУ	7
1.1. Фінансово-економічні та юридичні особливості діяльності фермерських господарств в Україні	7
1.2. Розмежування фермерських господарств за видами та їх вплив на побудову обліку	22
1.3. Нормативно-правові основи організації обліку та аналізу у фермерських господарствах різних видів	32
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	41
РОЗДІЛ 2. СПЕЦИФІКА ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ УКРАЇНИ	42
2.1. Методологія обліку засобів виробництва та джерел їх утворення у фермерських господарствах	42
2.2. Методологія обліку процесів виробництва і реалізації продукції у фермерських господарствах	56
2.3. Особливості формування та обліку фінансових результатів у фермерських господарствах	69
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	85
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ	86
3.1. Організаційні аспекти внутрішньогосподарського контролю	86
3.2. Організація контролю за фінансовим станом фермерського господарства	96
3.3. Специфіка аналітичного забезпечення підприємств малого бізнесу . . .	105
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	113
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	114
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	122

ВСТУП

Актуальність теми. Об'єктивна доцільність створення необхідних умов для пріоритетного розвитку агропромислового комплексу і посилення соціальної орієнтованості аграрної політики зумовлюється винятковою значущістю галузі в національній економіці України, в житті людини і суспільства, а також незамінністю створюваної в сільському господарстві продукції і потребою відродження селянства як носія національної культури і моралі, як господаря на землі. На досягнення цієї мети спрямоване сучасне законодавство України, дотримання якого сприяє 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 агропромисловий комплекс складає вагомую частку економіки України, його подальший розвиток є загальнонаціональною справою.

Процеси реорганізації сільськогосподарських підприємств зумовили виникнення різних організаційно-правових форм господарювання, серед яких важливе місце належить фермерським господарствам – найбільш типовим представникам малого бізнесу в аграрному секторі. Вони мають ряд особливостей у формуванні засобів, капіталу, в розподілі одержаних результатів, у системі управління та організації бухгалтерського обліку і контролю.

Дослідженню проблем обліково-аналітичного забезпечення діяльності фермерських господарств України присвятили свої праці провідні вітчизняні вчені: П.І.Гайдучкий, М.Я.Дем'яненко, В.М.Жук, Г.Г.Кірейцев, М.М.Коцупатрий, В.Г.Лінник, Є.В.Мних, В.Б.Моссаковський, М.Ф.Огійчук, В.М.Пархоменко, В.В.Сопко, Л.К.Сук, Н.М.Ткаченко, П.Я.Хомин, Л.С.Шатківська та багато інших авторів, які зробили значний внесок у розробку теорії і практики обліку та аналізу діяльності нових форм господарювання в сільському господарстві. Однак, більшість питань, які стосуються порядку ведення бухгалтерського обліку і аналізу у фермерських господарствах як найбільш типових

представниках малого бізнесу в аграрному секторі, до цього часу залишаються дискусійними, а прийняті рекомендації носять тимчасовий характер.

Власне тому в магістерській роботі зроблена спроба дослідити порядок організації обліку і аналізу 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.

Мета і завдання дослідження. Мета магістерської роботи полягає у дослідженні теоретичних положень і фактичного стану обліково-аналітичного і правового забезпечення діяльності фермерських господарств та розробці науково обґрунтованих методичних і практичних рекомендацій щодо їх подальшого вдосконалення. Для досягнення поставленої мети в науковому дослідженні вирішено такі завдання:

- 1) дослідити роль і значення фермерських господарств у сучасному розвитку аграрної економіки;
- 2) вивчити і обґрунтувати види фермерських господарств і визначити особливості побудови бухгалтерського обліку і контролю в них;
- 3) дослідити організаційно-методичні та нормативно-правові положення і підходи щодо організації бухгалтерського обліку в умовах приватних сільськогосподарських підприємств;
- 4) обґрунтувати і визначити можливості використання у фермерських господарствах різних методів формування фінансових результатів;
- 5) узагальнити і систематизувати практичний досвід внутрішньогосподарського контролю і аналізу у фермерських господарствах та запропонувати теоретичні аспекти вирішення нагальних проблем;
- 6) обґрунтувати ряд пропозицій щодо організації внутрішньогосподарського контролю за використанням ресурсів фермерських господарств;
- 7) проаналізувати систему забезпечення комп'ютерними технологіями облікового і контрольного процесів у фермерських господарствах.

Об'єктом дослідження є система обліку Фермерського господарства «Скочеляс» с. Грабовець Тернопільського району Тернопільської області.

Предметом дослідження є особливості обліково-аналітичного і правового забезпечення діяльності фермерських господарств.

Методи дослідження. Методологічними засадами дослідження стали положення діалектичного методу щодо пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх взаємозв'язку. При вирішенні поставлених завдань дослідження були застосовані наступні 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 і методологічною основою 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 Фермерського господарства «Скочеляс», а також результати власних спостережень.

Наукова новизна одержаних результатів. Відповідно до поставленої мети і завдань дослідження:

- 1) запропоновано спрощену методику 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;
- 2) обґрунтовано принципові відмінності в ступенях деталізації бухгалтерського обліку в різних видах фермерських господарств, залежно від обсягів їх діяльності та чисельності працюючих;
- 3) оптимізовано вимоги щодо забезпечення внутрішньогосподарського контролю за використанням виробничих ресурсів фермерських господарств;

- 4) уточнено трактування порядку визначення та відображення в обліку фінансових результатів різних видів фермерських господарств як кінцевої мети їх діяльності;
- 5) удосконалено існуючий підхід стосовно деталізації обліку витрат на виробництво, виходу продукції та її реалізації.

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.

Структура та обсяг магістерської роботи. Магістерська робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій та списку використаної літератури. Основний зміст роботи викладено на 119 сторінках. Магістерська робота містить 21 рисунок, 10 таблиць, список використаних джерел із 108 найменувань на 9 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНІ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ДІЯЛЬНОСТІ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ УКРАЇНИ І ЇХ ВПЛИВ НА ПОБУДОВУ ОБЛІКУ

1.1. Фінансово-економічні та юридичні особливості діяльності фермерських господарств в Україні

Основним завданням аграрного сектора економіки є забезпечення суспільства продуктами харчування, а промисловості – сировиною. Таким чином, від рівня його розвитку залежить 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 [6, 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 [101, 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.

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 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.

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 колективних сільськогосподарських підприємств (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 [32, с. 25].

В Україні в процесі реформування сільськогосподарських підприємств та їх розпаювання окремі наділи, паї громадян 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 високоефективного ведення сільсько-господарського виробництва [37, 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, накопичилися 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 [41].

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 самос-

тійного товаровиробника, який діє на основі законів і нормативних актів України і є юридичною особою” [50, с. 15].

Охупкін О. пропонує розглядати фермерське господарство як „розмаїття різноманітних організаційних формувань, які розвиваються на основі особистої і сімейної праці, особистої і сімейної форм власності” [65, 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 сільсько-господарську продукцію, займатися її переробкою та реалізацією з метою отримання прибутку.

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”.

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

- 1) форма вільного підприємництва на засадах економічної взаємовигоди;
- 2) переважання приватної власності на засоби виробництва, в тому числі і на землю;
- 3) виробничо-організаційна відособленість, наявність статусу юридичної особи;
- 4) 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:

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

Отже, 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-імпортні операції. Ним самостійно вирішуються питання землекористування, використання найманої праці та інші організаційні питання [56, 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.

За даними Державного комітету статистики України, кількість діючих підприємств за організаційно-правовими формами господарювання на початок 2017 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 [81]. Повніше уявлення про частку підприємств за організаційно-правовими формами господарювання, дають дані рис.1.1.

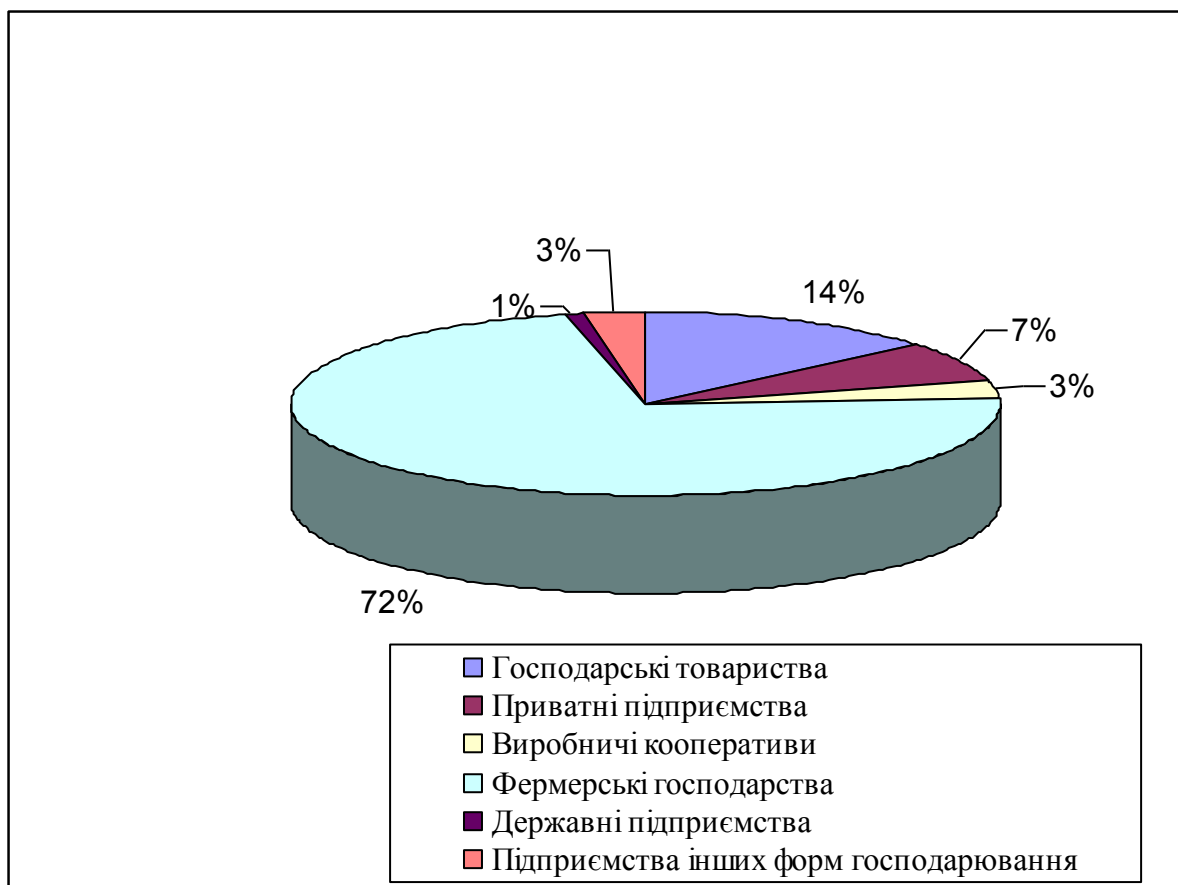


Рис. 1.1. Питома вага підприємств за організаційно-правовими формами господарювання станом на 01.01.2017 у сільському господарстві України

З наведених на рис.1.1 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.

Таблиця 1.1

Динаміка розвитку фермерських господарств в Україні

Регіон	Кількість фермерських господарств						
	1999	2004	2006	2008	2012	2016	2016 у % до 2012
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	-	-
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	-	-
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	-	-
Україна	35884	38428	41599	43042	43016	42533	98,9

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 2017 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.

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.

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 [26, 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 [51, 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 1.2.

Таблиця 1.2.

Наявність тракторів та сільськогосподарських машин
у сільськогосподарських товаровиробників на 01.01.2017 р.
(середньостатистичне значення по областях Західного регіону України)

Найменування 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, %
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 2017 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.

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 2016 рік з 2010 роком збільшення 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%.

Таблиця 1.3

Динаміка виробництва основних видів продукції рослинництва
фермерськими господарствами України (тис.т)

Види культур	Роки					
	2000	2005	2008	2012	2016	2016 у % до 2012
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

Для більш глибокого вивчення значення даних господарств, розглянемо 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	Роки				
	2000	2005	2008	2012	2016
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 по-

рівняння 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 2016 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 2016 році, найбільшу частину займають зернові та зернобобові культури: які становлять – 67% від загальної посівних площ, а також і технічні культури – 24,2% (рис.1.2). 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, стверджуємо, що велика кількість фермерських господарств займається рослинництвом, і не веде тваринництва.

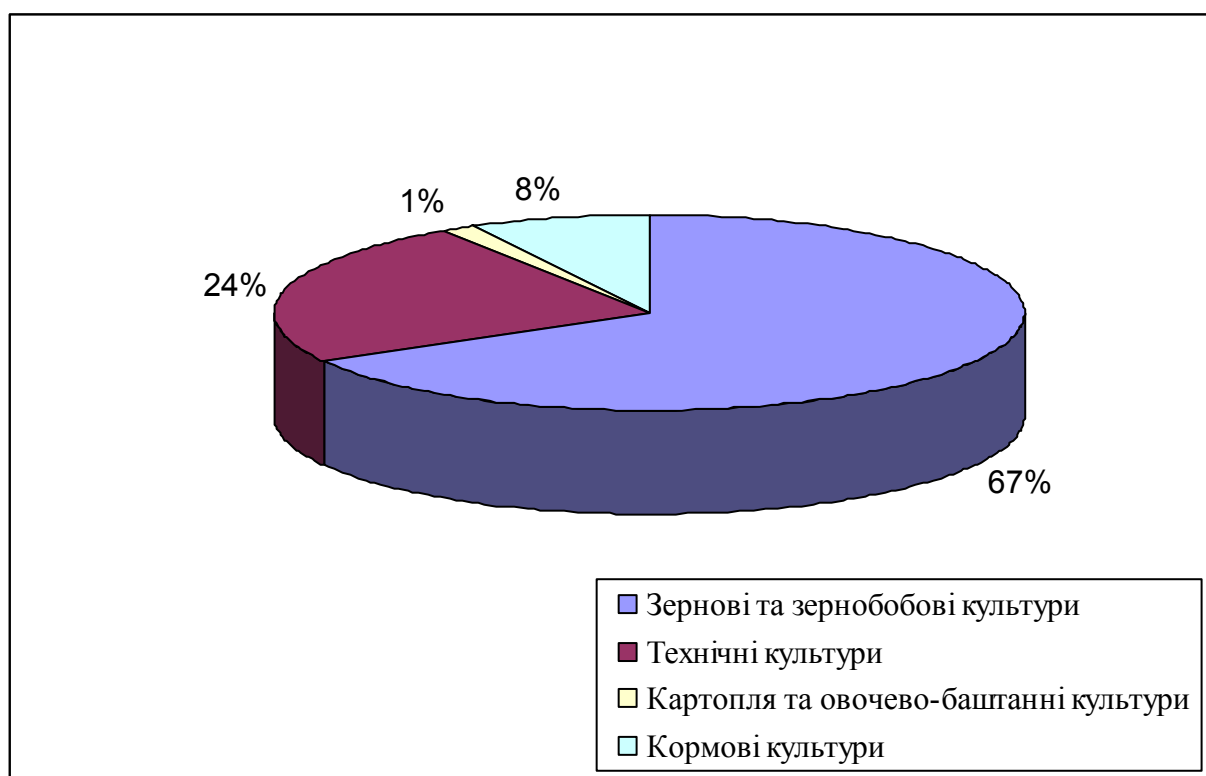


Рис.1.2. Структура посівних площ фермерських господарств за видами сільськогосподарських культур в Україні у 2016 році

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	2005	2007	2012	2016
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 2016 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.

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:

- 1) збільшення розмірів фермерських господарств і зменшення чисельності працюючих в них;
- 2) високий рівень механізації та передові технології виробництва;
- 3) значна капіталомісткість виробництва;
- 4) висока питома маса державних субсидій у доходах фермерів;

- 5) неповна зайнятість фермера в сільськогосподарському виробництві;
- 6) 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. Розмежування фермерських господарств за видами 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. Разом з тим, із земельною площею до 5-7 га, окремі господарства, включаючи орендну площу, мають 2-3 тис.га, а окремі – 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.

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. Відтак, фермерам необхідне ґрунтовне знання бухгалтерського обліку.

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 переконанням, 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. 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:

- 1) точні дані про наявність і рух основних засобів, тварин, насіння, кормів, мінеральних добрив, паливо-мастильних матеріалів, запасних частин, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо на будь-яку дату;
- 2) своєчасність проведення розрахунків з постачальниками та іншими організаціями за придбані товарно-матеріальні цінності або надані послуги (виконані роботи), а також по сплаті кредитів і податків;
- 3) чітке і правдиве відображення витрат виробництва відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, повне оприбут-

кування виробленої продукції, правильну її калькуляцію і оцінку у разі переробки та реалізації як основи для визначення балансового та оподаткованого прибутку;

- 4) 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;
- 5) правильне визначення балансового прибутку та обґрунтований його розподіл;
- 6) 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 як 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 і 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 і 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. 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.

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, 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 [88, с. 8].

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

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 чле-

ни його родини (без залучення найманих робітників) вважаються дрібними. Господарства з середньообліковою 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:

- 1) фермерські господарства в яких працюють власник та члени його родини застосовують вважаються дрібними;
- 2) 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;
- 3) 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;
- 4) усі інші господарства відносяться до великих.

Відповідно до визначених видів фермерських господарства: дрібним господарствам для ведення бухгалтерського обліку ним запропоновано використовувати просту форму 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 [60, с. 237].

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

- 1) середньо-облікова чисельність працюючих;
- 2) обсяг виручки від реалізації за рік;
- 3) розмір землекористування;
- 4) кількість господарських операцій [56, 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 19.04.2001 р. № 186 і складають фінансову звітність відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 „Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39; 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 та відповідно до Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропро-

мислового комплексу, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 07.03.2001 р. № 49.

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 (табл. 1.6). Зокрема:

Таблиця 1.6.

Пропонований розподіл фермерських господарств за видами

Види фермерських господарств	Кількість працівників, чол.	Обсяг виручки за рік, тис.євро
Мікрогосподарства	до 10	до 100
Малі господарства	від 10 до 50	від 100 до 500
Великі господарства	більше 50	понад 500

- 1) мікрогосподарства – це фермерські господарства з кількістю працівників до 10 чоловік та обсягом виручки (доходу) за рік до 100 тис. євро;
- 2) малі фермерські господарства – підприємства з кількістю працівників від 10 до 50 чол. та обсягом виручки (доходу) за рік від 100 до 500 тис. євро;
- 3) великі – фермерські господарства, кількість працівників в яких більше 50 чоловік, а обсяг виручки (доходу) за рік – понад 500 тис. євро.

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, капі-

талу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186 і скласти фінансову звітність відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 „Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39.

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 наказом 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 слід врахувати, як галузі розвиватимуться і наскільки детальна потрібна про них інформація. Цим визначають структуру регістрів синтетичного і аналітичного обліку. Враховують також зручність форм регістрів, послідовність, періодичність і способи записів, економічну доцільність отримуваної інформації.

1.3. Нормативно-правові основи організації обліку та аналізу у фермерських господарствах різних видів

Відповідно до діючого законодавства України 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 – 30 % господарств;
- спрощену форму – 61 % господарств;
- форму обліку для господарств, які відповідають статусу малих підприємств – 6 % господарств;
- загальну форму обліку – 3 % господарств.

Повніше уявлення даної ситуації наведено на рисунку (рис.1.3).

З відсоткових даних діаграми, можна констатувати, що найбільшого поширення в фермерських господарствах 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. 1.4.).

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

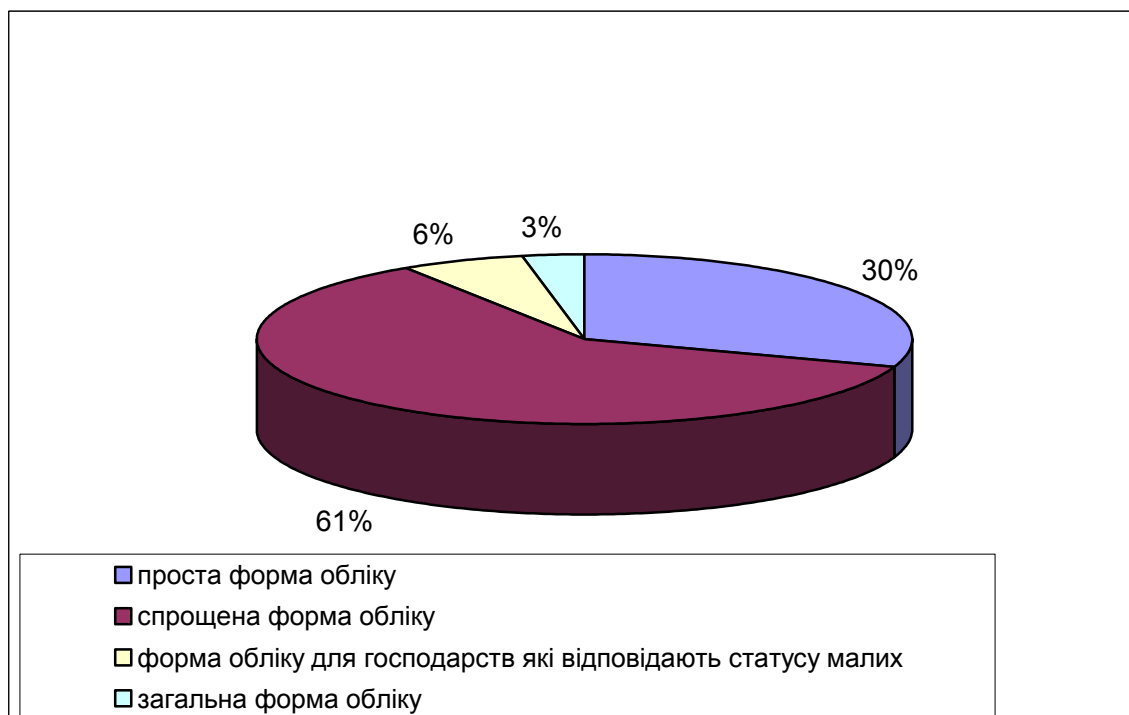


Рис 1.3. Відносне співвідношення фермерських господарств щодо форм ведення бухгалтерського обліку

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 викорис-

тання 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.

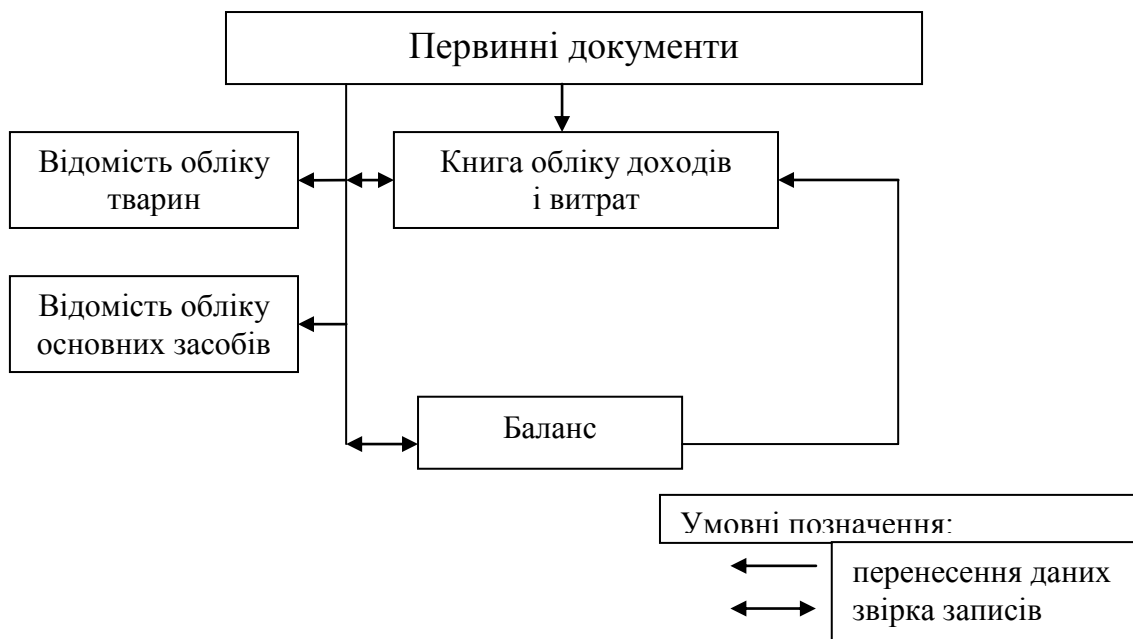


Рис. 1.4. Схема побудови обліку за простою формою

Ведення обліку за простою системою з використанням Книги як регістру 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 регістр, де враховується кількість виготовленої та проданої продукції, наданих послуг, витрати на виробництво, ціна продажу та отриманий дохід [88, с. 6].

Для осіб, що є платниками єдиного податку передбачено Книгу, яка має іншу форму: на основі первинних документів відображають операції, що відбу-

лися 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. 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 го-

тівки 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.

Схематично організацію бухгалтерського обліку за спрощеною формою подано на рисунку 1.5.

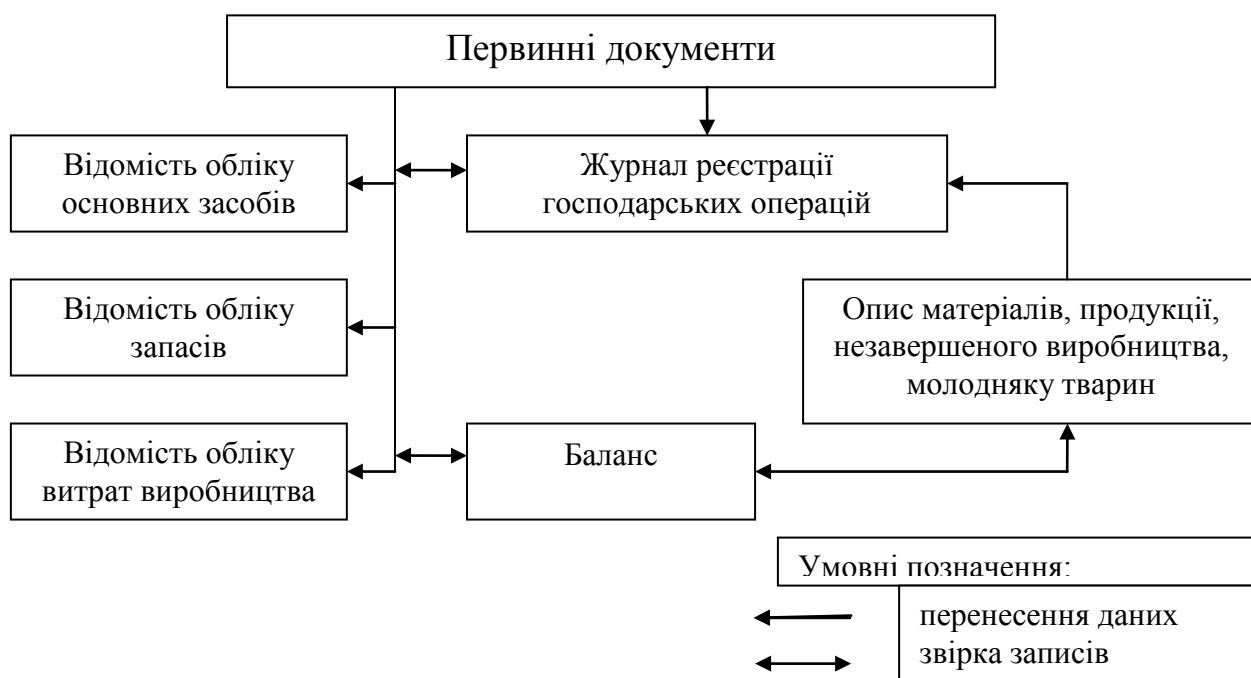


Рис. 1.5. Схема побудови обліку за спрощеною формою

Ведення Журналу реєстрації господарських операцій здійснюється з подвійним відображенням за допомогою простих рахунків, укрупнених за економічним змістом. Операції записуються у хронологічному порядку їх здійснення за системними ознаками (доходи, витрати, основні засоби, кошти тощо). За пев-

ний 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:

- 1) ідентичність сум вступних сальдо за рахунками;
- 2) ідентичність дебетового і кредитового оборотів (парних „+” та непарних „-” граф) та балансуючого рахунка;
- 3) 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:

$$\Pi = Д - В,$$

де: Π – 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:

$$В = О + Мв + Ів \pm З;$$

де: $В$ – витрати; $О$ – оплата праці; $Мв$ – придбані матеріальні цінності, отримані послуги; $Ів$ – інші витрати; $З$ – 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:

$$З = Зп - Зк;$$

де: $З$ – запаси (матеріали, продукція власного виробництва, молодняк та худоба на відгодівлі, незавершене виробництво); $Зп$ – запаси на початок періоду; $Зк$ – 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”, 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). Його можуть застосовувати фермерські господарства – юридичні особи, які відповідно до 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.

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

1. Наростання кризових явищ в сільському господарстві України 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.

2. 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.

3. 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: 1) мікрогосподарства – це фермерські господарства з кількістю працівників до 10 чоловіків та обсягом виручки (доходу) за рік до 100 тис. євро; 2) 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; 3) великими – вважаються фермерські господарства кількістю працівників в яких більше 50 чоловіків а обсяг виручки (доходу) за рік понад 500 тис. євро.

4. Для мікрогосподарств 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.

РОЗДІЛ 2

СПЕЦИФІКА ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ УКРАЇНИ

2.1. Методологія обліку засобів виробництва та джерел їх утворення у фермерських господарствах

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 [56, с. 22].

Беручи до уваги класифікацію засобів виробництва, особливості формування їх у рослинництві й тваринництві, вартість й питому вагу на прикладі ФГ „Скочеляс”, структуру зазначених засобів у табличному вигляді можна відобразити наступним чином (табл.2.1, 2.2).

Таблиця 2.1.

Структура засобів виробництва у рослинництві ФГ „Скочеляс” за 2016 рік

№ п/п	Засоби виробництва	Вартість, грн.	Питома вага, %
Засоби праці			
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
Предмети праці			
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

З аналізу табличних даних приходимо 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 „Скочеляс” у рослинництві складає лише 28,57%, тобто 1322450 грн., а у тваринництві – 34,36%, тобто 1475100 грн.

Таблиця 2.2.

Структура засобів виробництва у тваринництві ФГ „Скочеляс” за 2016 рік

№ п/п	Засоби виробництва	Вартість, грн.	Питома вага, %
Засоби праці			
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
Предмети праці			
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 так і оборотних 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”.

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 з 2000 року порядок відображення в балансі сільськогосподарських підприємств вартості землі”. 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”.

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 в Україні станом на 1 січня 2016 року показник взятої в оренду землі 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.

В процесі виробництва наявність основних засобів постійно змінюється, тому облік повинен організовуватись так, щоб усі зміни відображалися своє-

часно і точно. Зокрема, облік надходження основних засобів оформляється Актом прийому-передачі основних засобів, на основі якого вони приймаються на баланс господарства. Позагосподарське надходження основних засобів, 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, 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 основ-

них 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 ФГ „Скочеляс”

станом на 1 січня 2018 року

№ п/п	Назва об'єкта	Облікова група	Дата придбання (побудови)	Кількість одиниць	Сума, грн.	Амортизаційні відрахування		Позначка про вибуття
						Річна норма, %	Сума, грн.	
1	Культиватор	Машини і обладнання	19.02.2007	1	22000	15	3300	
...								
2	Трактор Т-40	Транспортні засоби	23.06.2008	1	74000	25	18500	продано
3	Автомобіль ГАЗ	Транспортні засоби	22.03.2006	1	80000	15	12000	
...								
4	Корівник	Будівлі і споруди	28.10.2002	1	164000	5	8200	
...								
Всього		—	—	3	340000	—	42000	

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 кожен 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.

Законодавство щодо оподаткування прибутку підприємств і встановлення норм амортизації основних засобів викликає неоднозначні думки науковців з цих питань. Так, професор Бородин О. вважає, що застосування даних норм амортизації „приведе 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)”.

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 ...”.

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.

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 В.Леонтьєва „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.

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.

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.

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).

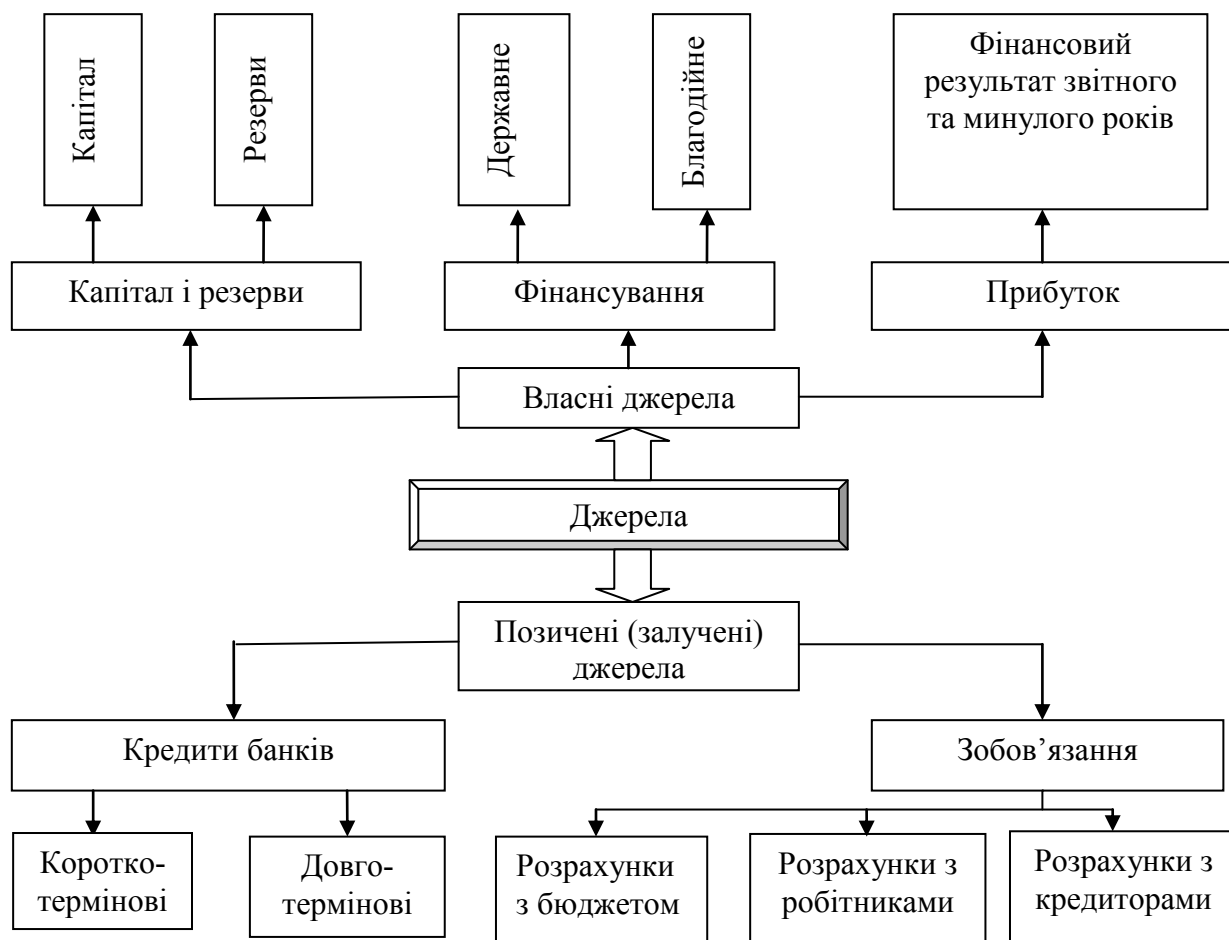


Рис. 2.1. Джерела створених господарських засобів

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, приходимо до висновку, що капітал даного типу господарств складається з: власного капіталу; позиченого капіталу; зобов'язань щодо розподілу національного доходу.

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:

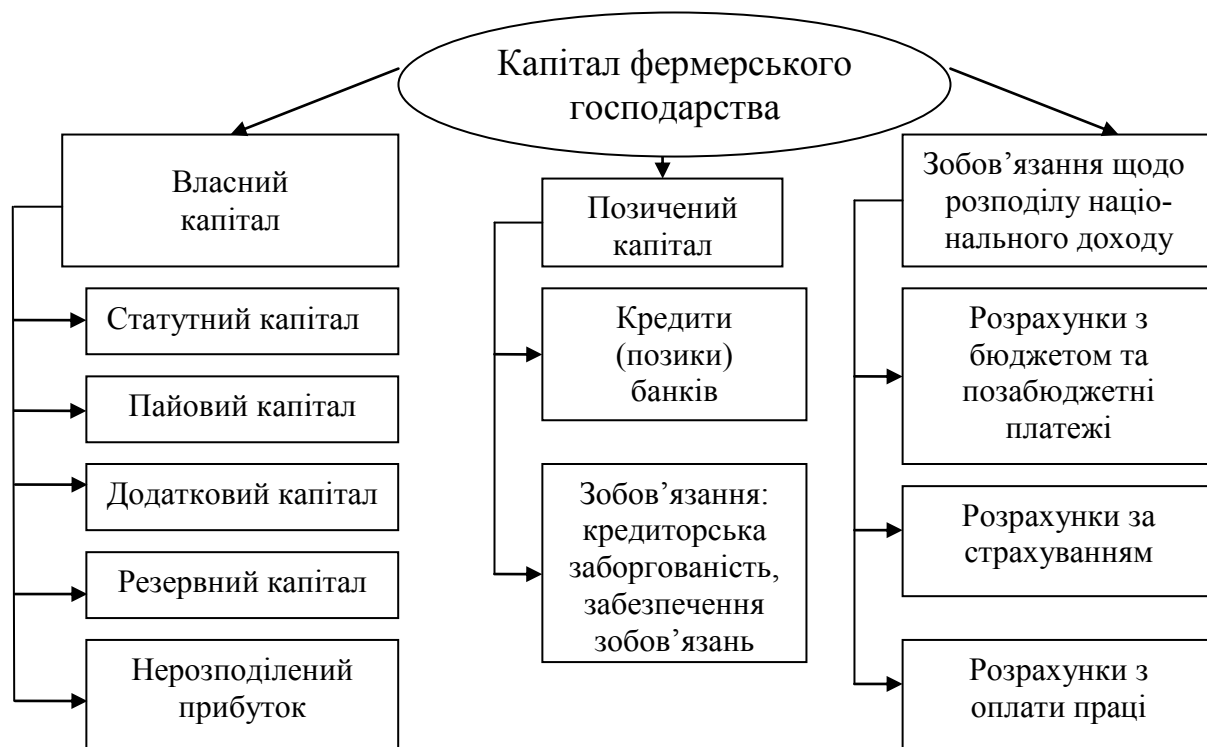


Рис. 2.2. Структура капіталу фермерського господарства

- 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.

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.

Власний капітал фермерського господарства 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 гроші, 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 фермерського господарства 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 „Готівка”, або 31 „Рахунки в банках” і кредиті рахунку 46 „Не-

оплачений капітал”; та дебеті рахунку 46 „Неоплачений капітал” і кредиту рахунка 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 кредит рахунків 10 „Основні засоби”, 30 „Готівка”, 31 „Рахунки в банку” – на суму повернених основних засобів, грошей.

2.2. Методологія обліку процесів виробництва і реалізації продукції у фермерських господарствах

Вітчизняна економічна наука, розкриває економічну сутність процесу виробництва спираючись на вчення К. Маркса. Виходячи з відомого положення про те, що „акт виробництва, у всіх моментах, є актом споживання”, В.Сопко вказує на те, що „процес виробництва необхідно одночасно вивчати в двох аспектах: як процес створення нового продукту і як процес виробничого споживання. Кожен аспект процесу виробництва – виступає як самостійний об’єкт вивчення. В самостійності кожного проявляється їх протилежність і як результат, індивідуальність”. Між цими аспектами є діалектичний взаємозв’язок, який одночасно характеризує їх як єдність. Ця єдність проявляється в тому, що в одночасно вивчаються витрати як такі, але в одному випадку по відношенню до виробничого споживання, а в другому – до створення нового продукту” [89].

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” [66, 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 [66, 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 [100, с. 9].

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, 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 ви-

робництва 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:

- 1) 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;
- 2) 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;
- 3) формування відповідної інформації про обсяг витрат, виготовлення продукції та її реалізація в передбаченій системі документів, облікових реєстрів та звітності;
- 4) визнання, оцінка та систематизація інформації про склад доходів;
- 5) 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 технологій.

Відтак, обґрунтоване встановлення номенклатури витрат зумовлює аналітичність калькуляції, можливості здійснення контролю та виявлення резервів зниження собівартості продукції.

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, які є базою для розподілу якихось інших витрат. При цьому в одну статтю треба включати витрати, які мають однакове цільове виробничо-техно-логічне 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.

Проведене дослідження показує, що у питомій вазі витрат ФГ „Скочеляс” вагому частку займають витрати на:

- насіння і садивний матеріал (27,31%);
- пальне і мастильні матеріали (23,9%);
- 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%);
- амортизацію основних засобів (13,16%).

Для господарств які займаються тваринництвом, склад витрат буде мати таку номенклатуру: витрати на оплату праці, засоби захисту та тварин, утримання основних засобів, корми, пальне і мастильні матеріали, амортизація основних засобів, витрати від падежу тварин та інші витрати.

Найбільшу питому вагу у складі витрат на виробництво продукції тваринництва ФГ „Скочеляс” становлять витрати на:

- корми – 47,53%;
- оплату праці – 16,6%.

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 господарю-

вання 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 В.Леонтьєва „затрати-випуск”. Тобто, усі придбані матеріальні цінності фермерським господарством відразу списуються на виробництво.

Застосовуючи даний метод обліку, можна визначити фінансовий результат діяльності фермерського 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 нами 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 інвен-

таризацію 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. [70, с.39-40]:

$$Ск = (Сп + Р) / (Кн + Кп) \times Кк,$$

де: Ск – вартість матеріалів на кінець року;

Сп – вартість матеріалів на початок року;

Р – витрати на купівлю матеріалів в грошовому виразі;

Кн – кількість матеріалів на кінець року;

Кп – кількість матеріалів на початок року;

Кк – кількість куплених (поступлених) матеріалів.

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

$$Ок = Сп + Р - Ск,$$

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 табл.2.4.

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 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.

Таблиця 2.4

Відомість обліку запасів ФГ „Скочеляс” за I квартал 2017 р.

Назва дизельне пальне

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
	01.01.17	Залишок	120	2640						
1	10.02.17	Одержано від постачальника			500	11000				
2	18.02.17	Видано для потреб СФГ					470	10340		
3	10.04.17	Залишок							150	3300

Перевагою даного регістру є те, що він дає можливість знати кількість матеріалів є у розпорядженні у фермера. При цьому записи в даному регістрі, 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 використувати 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 звітнього 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”:

- 1) на суму списаних у виробництво матеріалів
 дебет рахунка 80 „Матеріальні витрати”,
 кредит рахунка 20 „Виробничі запаси”;
- 2) на суму нарахованої заробітної плати найманим працівникам
 дебет рахунка 81 „Витрати на оплату праці”,
 кредит рахунка 66 „Розрахунки з оплати праці”;
- 3) на суму нарахованої амортизації
 дебет рахунка 83 „Амортизація”,
 кредит рахунка 13 „Знос необоротних активів”;
- 4) 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.

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 доціль-

ність 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.

При збиранні урожаю 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”.

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.

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.

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 більшості науковців, слід зберегти розрахунково-платіжну відомість типової

форми. 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 [46, 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 скласти 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”.

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. Особливості формування та обліку фінансових результатів у фермерських господарствах

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.

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 вибо-

рі форми обліку О.Д.Радченко рекомендує користуватися такими нормативними параметрами:

- середньоспискова чисельність працюючих;
- площа сільськогосподарських угідь;
- обсяг реалізації;
- енергетичні потужності;
- кількість госпо-дарських операцій;
- кількість постійних партнерів по бізнесу;
- освіта особи, що веде бухгалтерський облік;
- надання звітності;
- наявність обчислювальної техніки;
- напрями спеціалізації;
- структура капіталу [64, с.337].

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 є визначення валової і товарної продукції фермерського господарства. Суть її в тому, чи треба включати продукцію викорис-

тану на власні потреби до складу товарної і реалізованої. 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. 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” [83, с. 126].

Таким чином, для визначення фінансового результату фіксуються не матеріальні витрати, а платежі, що зумовлюють специфіку результату.

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 госпо-

дарської діяльності вдається тільки відшкодувати понесені затрати. Якщо ж виручка не покриває витрати, то господарство отримує негативний фінансовий результат – збитки, що ставить його в не вигідне становище, аж до банкрутства.

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

- 1) облік джерел формування фінансових результатів;
- 2) 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 [56].

В бухгалтерському обліку прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансового року від усіх видів діяльності та включає:

- 1) результат основної діяльності, що визначається як різниця між доходами від реалізації, іншими операційними доходами та витратами виробництва (собівартістю продукції) і витратами на збут;
- 2) результат фінансових операцій, що визначається як різниця між доходами від фінансових операцій та фінансових витрат;
- 3) результат іншої звичайної діяльності, що визначається як різниця між доходами від інвестиційної, іншої звичайної діяльності та витратами пов'язаними з отриманням таких доходів;
- 4) 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 В.М.Пелюха та С.І.Дем'яненка „фінансовий результат відображає повну виручку від реалізованої продукції, робіт, послуг”.

Після врахування у обсязі реалізованої продукції матеріальних витрат валової і товарної продукції, за визначенням Сокола О.І. і Кузьмінського А.М. фермери отримують валовий доход, що по-іншому є „грошовими чи натуральними витратами, пов'язаними з отриманням прибутку” [83, с. 126].

Є пропозиції Хомина П.Я. взагалі обходитись без категорії „валовий доход”, а визначати госпрозрахунковий доход фермера як [97, с. 79]:

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

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: B – витрати;

O – 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 [32, 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. Він акцентує увагу на тому, що в сільському господарстві є цілий ряд виробництв, які протікають безперервно протягом довгого періоду часу (кілька років), як наприклад, 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 [38].

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 вироб-

ничих 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 цін 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. 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 [59, с. 41].

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:

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

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 обліку і тому його доцільно застосовувати в дрібних фермерських господарствах.

Наступна пропонована Хомином П.Я. методика визначення прибутку з економічної точки зору заперечень не викликає [97, с. 80]:

$$П = ВР - КС + ПД - ПВ,$$

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.

При потребі для визначення фінансових результатів за кожним видом діяльності використовують регістри аналітичного обліку: Відомість обліку роз-

рахунків, чи Відомість обліку доходів і витрат. Ці реєстри 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 молодняку 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.

Наведена методика визначення фінансових результатів, на нашу думку є оптимальною для тих фермерських господарств, які ведуть бухгалтерський облік із застосуванням простої форми, обліку основним реєстром 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.

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 (рис. 2.3.).

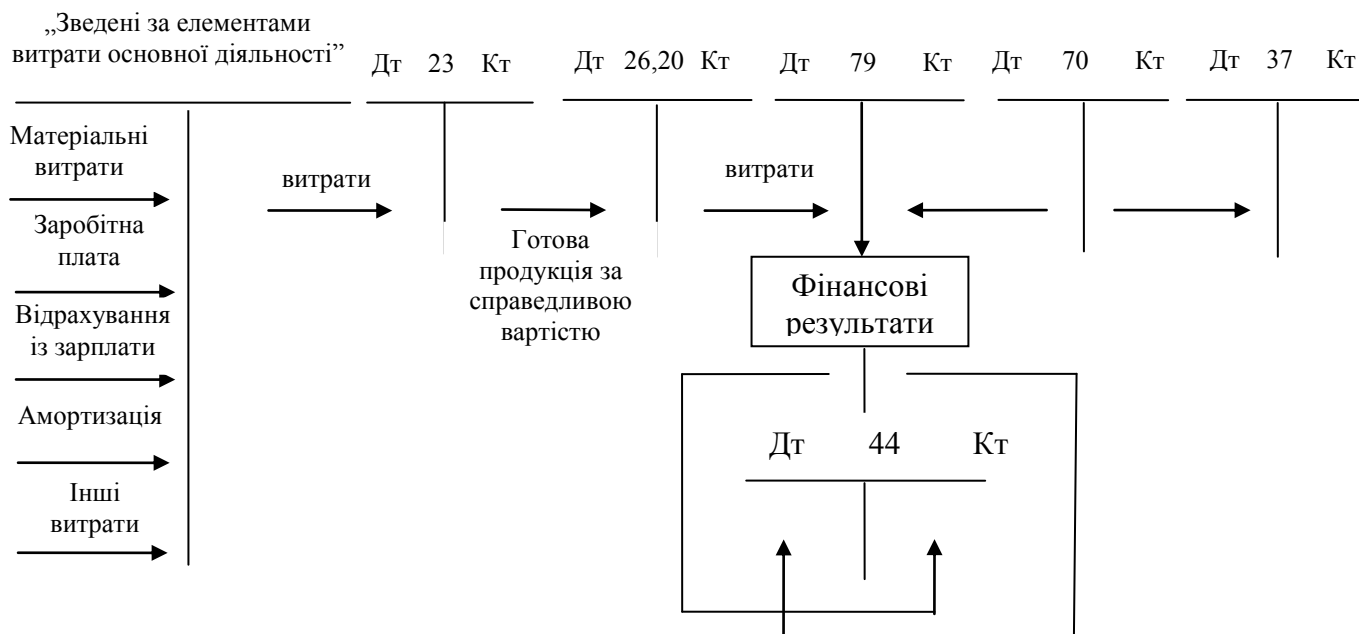


Рис. 2.3. Модель обліку формування фінансових результатів за справедливою вартістю

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.).

Наступним кроком до визначення чистого прибутку (збитку) є визначення валового прибутку (збитку), який розраховується як різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції (рис.2.5.).

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

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.

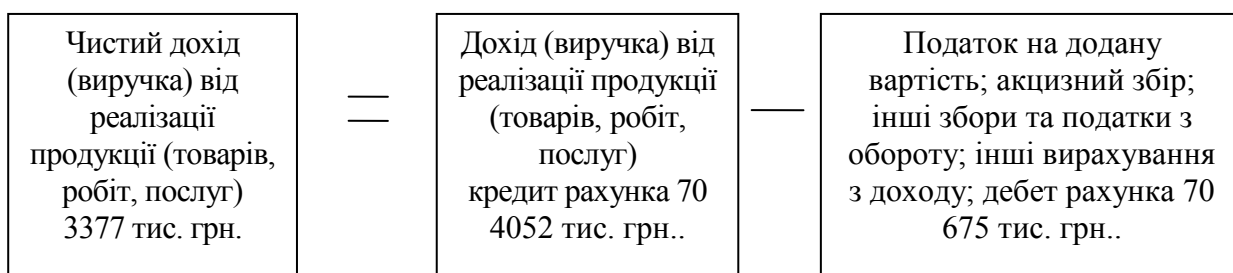


Рис.2.4. Визначення чистого доходу від реалізації продукції

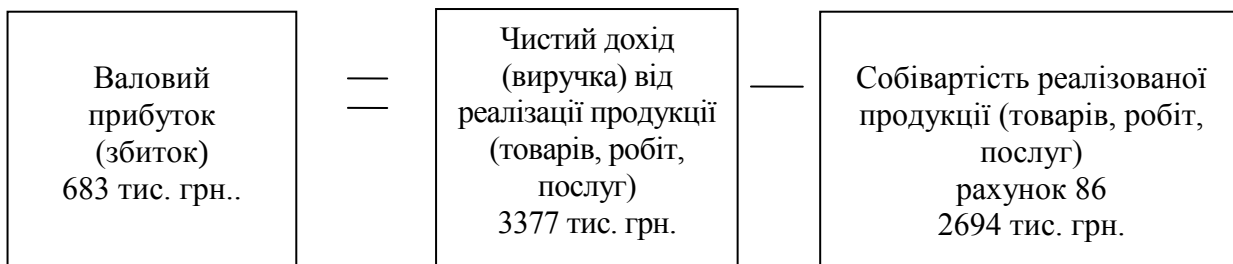


Рис. 2.5. Визначення валового прибутку (збитку) від основної діяльності

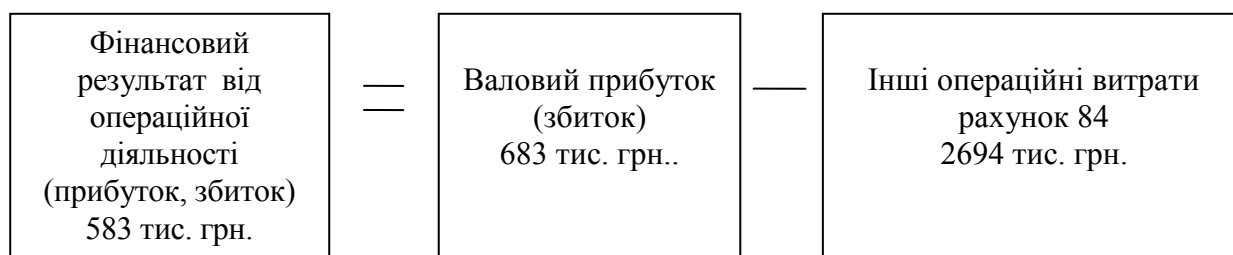


Рис. 2.6. Визначення фінансових результатів від операційної діяльності

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.).

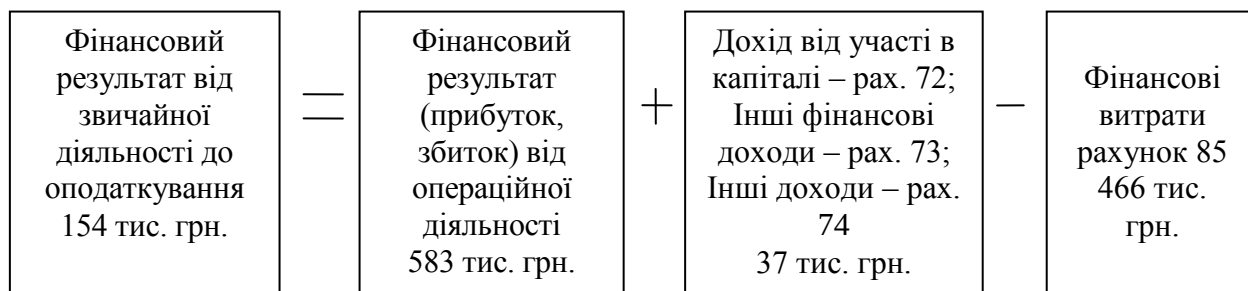


Рис. 2.7. Визначення фінансових результатів від звичайної діяльності до оподаткування

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.).

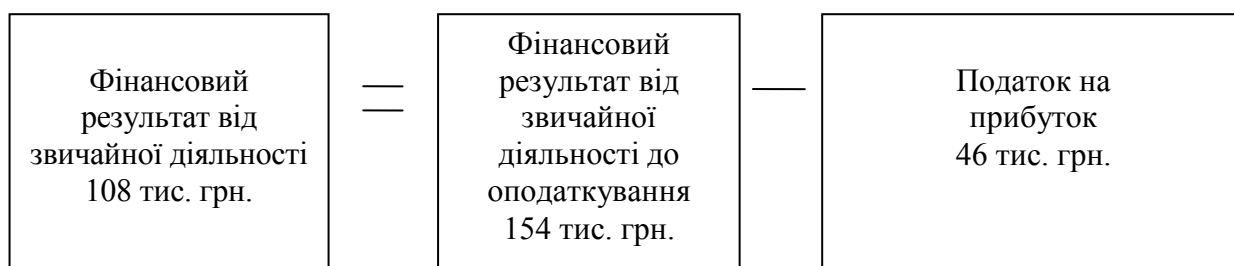


Рис. 2.8. Визначення прибутку від звичайної діяльності

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.).

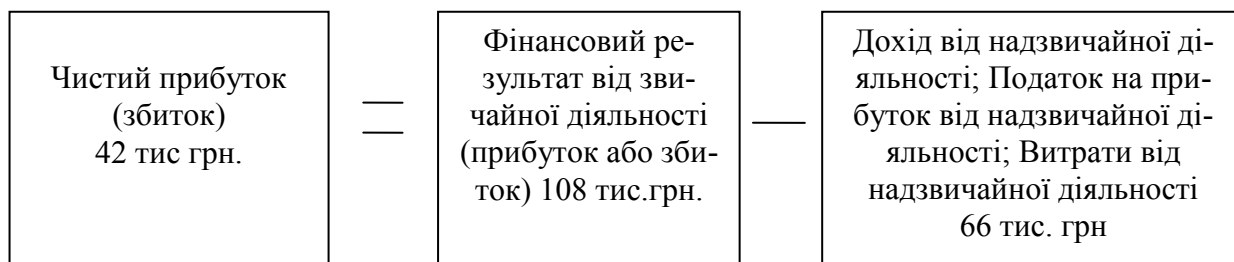


Рис.2.9. Визначення чистого прибутку (збитку)

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 (непокриті 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 орендатора, 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 недостат-

ньо 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.

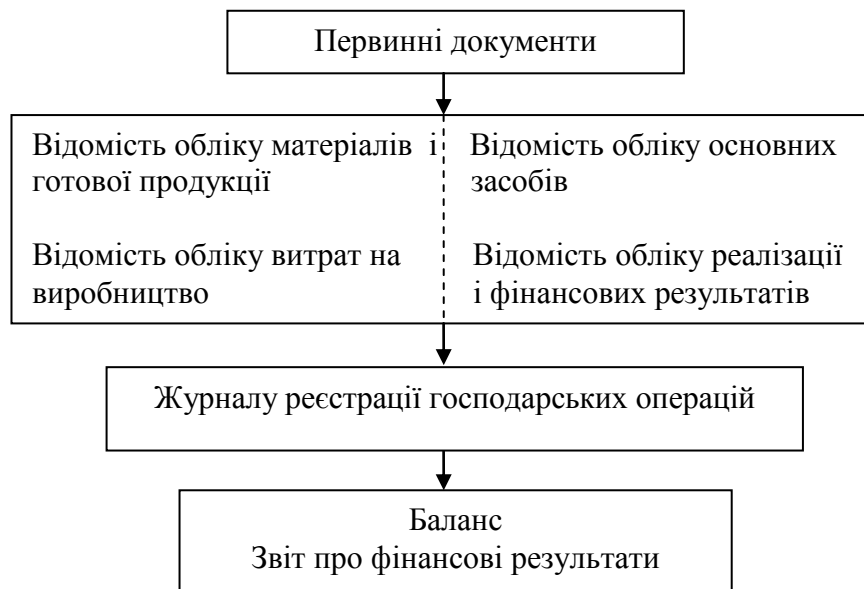


Рис. 2.10. Реєстри обліку, які використовуються в обліку діяльності фермерських господарств

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.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. 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.

2. 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 форму „Відомості обліку основних засобів”.

3. Для фермерських господарств, найбільш прийнятним і доцільним буде ведення обліку за методом разового списання, який ґрунтується на методі В.Леонтєва „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”.

4. „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.

5. 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 врожаю продукцію доцільно оцінити за фактичною вартістю.

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ

3.1. Організаційні аспекти внутрішньогосподарського контролю

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 була б здатна захистити інтереси підприємства, допомогла вистояти в жорстокій 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 розтрата, розкрадання, безгосподарність, марнотратство.

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., 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 відповідного об’єкту з метою встановлення відхилення від заданих параметрів”.

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”.

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. У той же час Белобжецький І. А. розглядає контроль як самостійну функцію управління економікою, виділяє, як і Бутинець Ф.Ф., 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. [47] 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). По-

ряд 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 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. В зв'язку з роздержавленням контролю відбулося подолання класового підходу та скасування робочого, народного та інших різновидів контролю, притаманних соціалістичному суспільству. Відсутність обґрунтованої класифікації організа-

ційних форм контролю не дає можливості розкрити сутність господарського контролю, обґрунтувати стрункість 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.

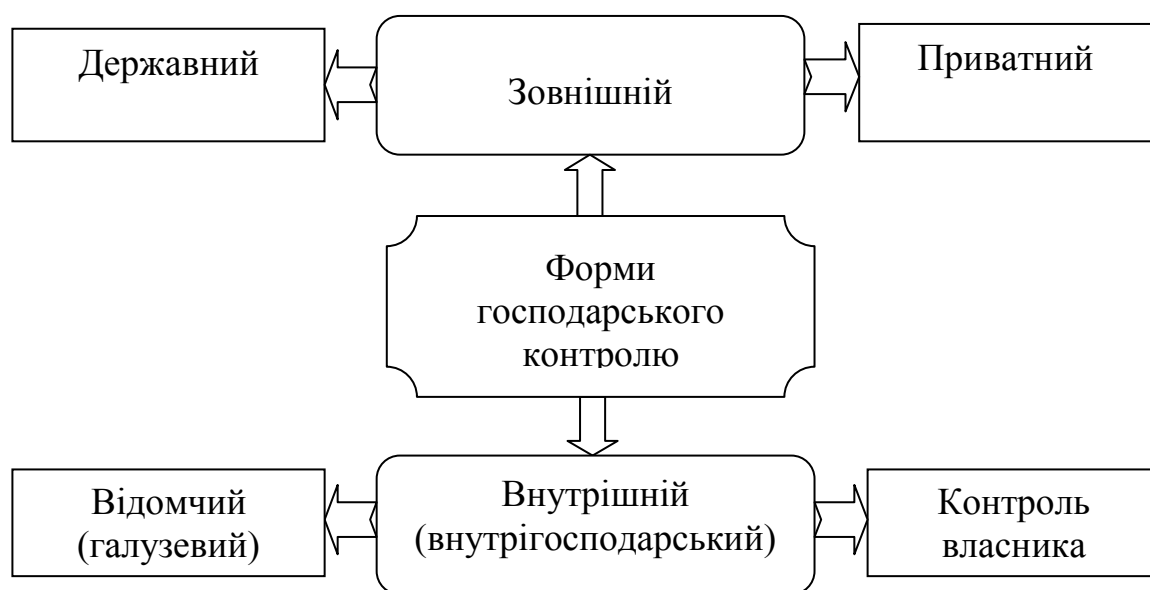


Рис. 3.1 Форми господарського контролю

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, 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. 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.

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. 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.

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.

Аналізуючи приведені точки зору, слід зазначити, що цілком справедливо більшість авторів вказують на важливе завдання контролю, що міститься в підвищенні 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. 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.

Аналізуючи наведені переконання, саме для фермерських господарств, ми пропонуємо наступні завдання внутрішньогосподарського контролю:

- 1) надійність і повнота інформації;
- 2) відповідність політиці, планам, процедурам, законодавству;
- 3) забезпечення збереження активів;
- 4) економічне і ефективне використання ресурсів;
- 5) 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.

3.2. Організація контролю за фінансовим станом фермерського господарства

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 конкурентноздатності 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.

Фінансовий стан є важливішою характеристикою господарської і фінансової діяльності господарства. Він визначає конкурентний статус господарства і його потенціал у діловому співробітництві, є гарантом ефективної 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:

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

Контроль за фінансовим станом має цільовий характер, він починається з відслідковування 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).

Важливою передумовою цілеспрямованого контролю є чітко визначені результати і цілі, які можуть бути виміряні. 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. Ці величини виконують роль нормативів для фінансових показників.

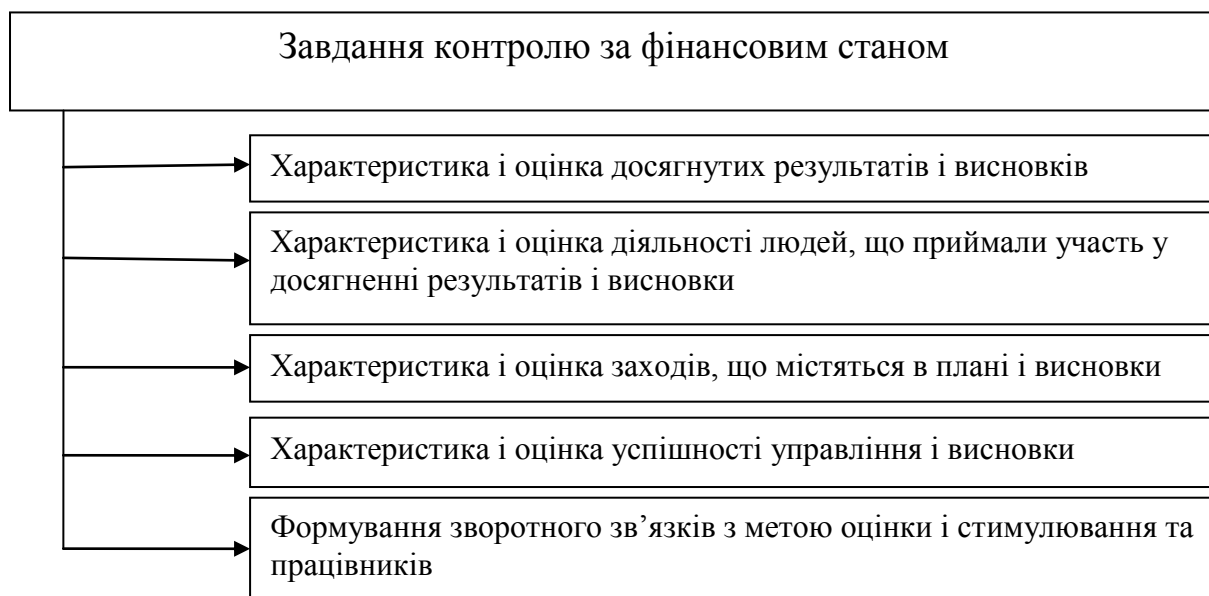


Рис. 3.2. Завдання контролю за фінансовим станом

Основними етапами організації контролю за фінансовим станом є:

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

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.

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: 1) відхилення

сприятливі; 2) відхилення несприятливі „допустимі”, 3) відхилення несприятливі „критичні”.

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 нормативів, що приймають участь у формуванні фінансових результатів, показників поточних фінансових планів або окремих кошторисів (рис. 3.3.).

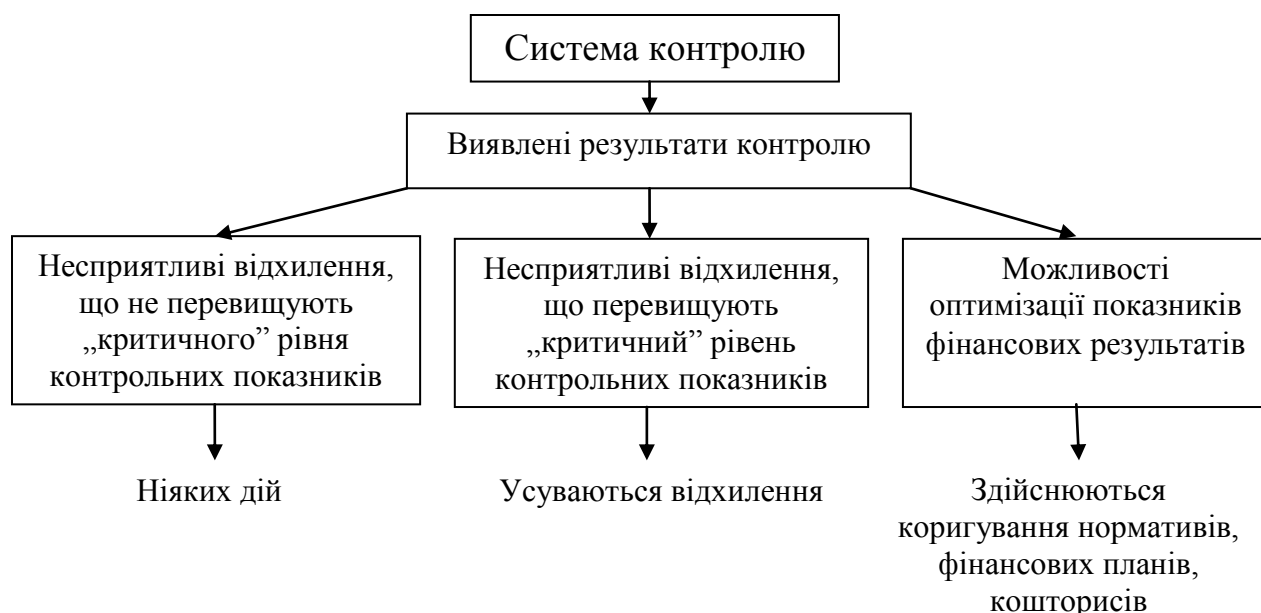


Рис.3.3. Схема прийняття рішень щодо виявлених відхилень

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

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

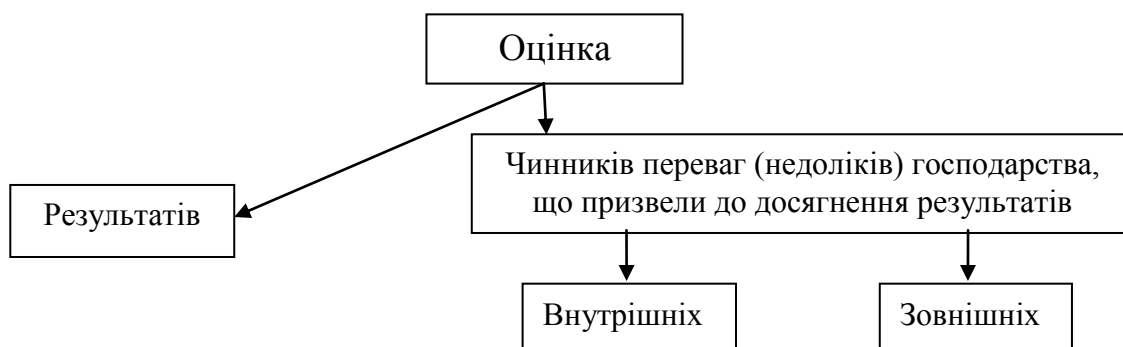


Рис.3.4. Схема та послідовність оцінки фінансових результатів

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:

- 1) контроль відсутній повністю;
- 2) 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.).

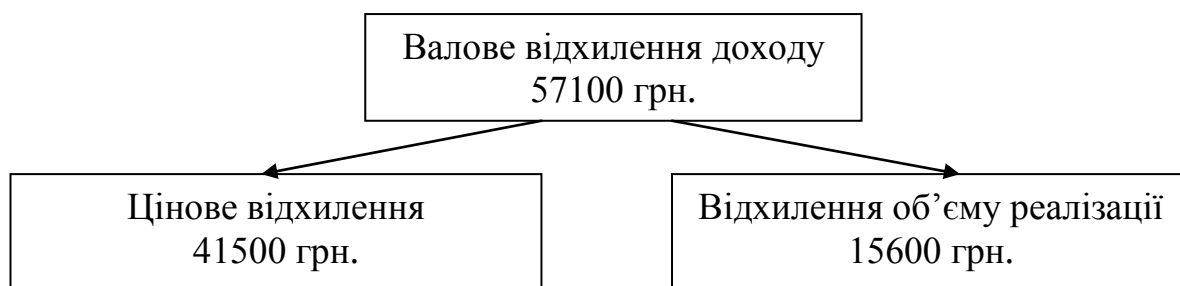


Рис. 3.5. Схема валових відхилень доходу

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 заплано-

ваного 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 –330 ц, 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 330 ц, це є негативним явищем. Однак, за рахунок збільшення урожайності до 960 ц – валовий збір продукції збільшився на 630 центнерів. Відповідно до наведених розрахунків, схематично відхилення валового збору можна відобразити так (рис. 3.6.).

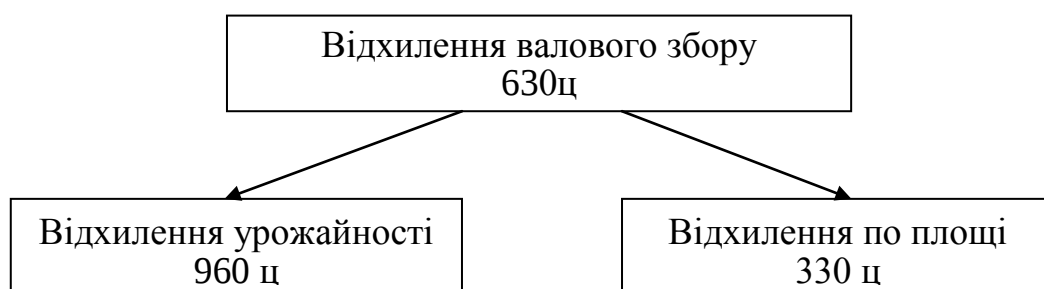


Рис. 3.6. Відхилення валового збору

Реформування системи контролю потребує розробки норм і 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:

$$C_{\phi} = C_n \pm (B_n/n) \pm (Z_n/n)$$

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 відпові-

дає 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. Специфіка аналітичного забезпечення підприємств малого бізнесу

Функціонування малих підприємств незалежно від видів діяльності та форм власності, визначається їх здатністю здійснювати господарську діяльність для досягнення економічних і соціальних результатів та з метою отримання прибутку. В умовах ринкової економіки чистий прибуток є джерелом фінансування розвитку підприємства, створення резервних фондів, благодійної діяльності та ін. В системі комплексного економічного аналізу, аналіз прибутку займає провідне місце, оскільки за ним оцінюється ступінь досягнення кінцевої мети діяльності підприємства. Фінансовим результатом діяльності підприємства може бути прибуток або збиток, тому в аналізі дають загальну оцінку фінансових результатів, згідно відносних та абсолютних показників.

При аналізі абсолютних показників фінансових результатів виділяють горизонтальний (зміна показників за аналізований період) і вертикальний (зміна структури показників) аналіз.

До відносних показників фінансових результатів належать значення рентабельності, які характеризують відносний (у %) ступінь прибутковості вкладеного капіталу, понесених витрат та отриманого доходу.

Метою аналізу фінансових результатів є визначення повноти та якості їх отримання, оцінка динаміки абсолютних та відносних показників, визначення впливу окремих факторів на зміну прибутку і рентабельності, а також встановлення можливих резервів їх зростання.

До основних завдань аналізу фінансових результатів відносять: визначення впливу як об'єктивних так і суб'єктивних факторів на фінансові результати; аналіз і оцінка динаміки показників прибутку і рентабельності; визначення та вимірювання впливу факторів на відхилення прибутку і рентабельності; виявлення резервів підвищення фінансових результатів діяльності малих підприємств; аналіз розподілу та використання прибутку.

Проведення систематичного та системного аналізу формування та використання прибутку дасть змогу виявити резерви його зростання шляхом визначення чинників, що на нього впливають. Такий аналіз важливий як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів, оскільки зростання прибутку визначає збільшення потенційних можливостей підприємства, підвищує ступінь його ділової активності, нарощує розміри доходів засновників, засвідчує про фінансове здоров'я підприємства.

Як правило, кожне підприємство, що функціонує, володіє трьома потоками фінансової інформації: нормативною, плановою та фактичною. Але у зовнішньої зацікавленої особи є доступ лише до оприлюднених фактичних фінансових даних конкретного підприємства. Тому, оцінюючи ризик користувачів такої інформації, можна зазначити, що його ступінь буде досить високим, оскільки нема можливості зіставити фактичні дані з нормативними значеннями інформації. Кожен із користувачів такого роду інформації виставляє свої вимоги до неї з точки зору її корисності, в т. ч. проводить аналіз показника сукупного прибутку з глибиною, що відповідає його інтересам.

Розрізняють види проведення аналізу показників фінансових результатів:

- горизонтальний (або трендовий);
- вертикальний;
- порівняльний;
- аналіз ризиків;
- інтегральний аналіз.
- аналіз коефіцієнтів.

При аналізі показників прибутку виділяють наступні етапи:

- 1) дається оцінка динаміки та виконання з прибутку в цілому та в розрізі окремих видів діяльності (операційна, інвестиційна, фінансова). Виділяється прибутковість окремих структурних підрозділів, інвестиційних проектів;
- 2) проводиться порівняльний аналіз прибутку цього підприємства з показниками прибутковості підприємств-конкурентів;
- 3) виконується факторний аналіз прибутку за видами діяльності, дається оцінка внутрішніх та зовнішніх резервів;
- 4) проводиться аналіз розподілу і використання чистого прибутку.

Показники прибутковості є визначальними в оцінках ефективності функціонування господарюючого суб'єкта за всіма видами діяльності: виробничою, комерційною, фінансовою та інвестиційною та потребують подальшого деталізованого розгляду. При аналізі абсолютних показників фінансових результатів виділяють горизонтальний (зміна показників за аналізований період) і вертикальний (зміна структури показників) аналіз.

У ФГ “Скочеляс” найбільша питома вага припадає на інші операційні витрати: за звітний період – 40%, за попередній – 41,4% (зниження на 1,4 %; витрати на оплату праці: 18,9 % в звітному періоді, 20 % в попередньому (зниження на 1,1%); собівартість реалізованих товарів: 14,5% у звітному періоді (збільшення на 1,2%) проти попереднього періоду. Загальна ж сума витрат ФГ “Скочеляс” в звітному періоді порівняно з попереднім зросла, оскільки збільшилась і сума чистих доходів.

Показники прибутковості є визначальними в оцінках ефективності функціонування господарюючого суб'єкта за всіма видами діяльності: виробничою,

комерційною, фінансовою та інвестиційною та потребують подальшого деталізованого розгляду.

Таблиця 3.1

Групи економічних показників діяльності малого підприємства

Групи показників		Спектр актуальних показників
1	Прибутковість	Валовий прибуток
		Чистий прибуток
		Рентабельність:
		- активів
		- пасивів
2	Ділова активність	Оборотність активів
		Середній термін оплати дебіторської заборгованості
		Середній термін оплати кредиторської заборгованості
3	Платоспроможність	Коефіцієнт загальної ліквідності
		Коефіцієнт термінової ліквідності
		Коефіцієнт абсолютної ліквідності
4	Фінансова стійкість	Коефіцієнт автономії
		Коефіцієнт забезпеченості боргів

Рентабельність активів ФГ “Скочеляс” характеризує ефективність використання всього наявного майна.

$$D_a = (10,9 : 91,7) * 100 = 11,87$$

Рентабельність власного капіталу ФГ “Скочеляс” ($D_{a\bar{e}}$) відображає ефективність використання активів, створених за рахунок власних коштів:

$$D_{a\bar{e}} = (10,9 : 53,0) * 100 = 20,6$$

Оборотність активів (n_a) – це показник кількості оборотів активів ФГ “Скочеляс” за певний період (переважно за рік):

$$n_a = 663,0 : 91,7 = 7,23 \text{ (оборотів)}$$

За цих умов середня тривалість одного обороту t_a становитиме

$$\hat{e}_{\bar{a}} = 360 : 7,23 = 49,8$$

Активність ФГ “Скочеляс” у сфері розрахунків з партнерами характеризується середніми термінами оплати дебіторської і кредиторської заборгованості.

Середній термін оплати дебіторської заборгованості покупцями продукції ФГ “Скочеляс” ($t_{i\bar{a}\zeta}$):

$$t_{i\bar{a}\zeta} = (1,8 * 360) : 795,6 = 0,81$$

За період $t_{i\bar{a}\zeta}$ платіжні вимоги ФГ “Скочеляс” до покупців перетворюються на гроші. Зрозуміло, що скорочення цього періоду є економічно вигідним, а продовження (проти встановленого терміну або проти минулого року) – небажаним і потребує з’ясування причин.

Середній термін оплати кредиторської заборгованості постачальникам ($t_{i\bar{e}\zeta}$) визначається співвідношенням:

$$t_{i\bar{e}\zeta} = (32,2 * 360) : 77,9 = 148,8 \text{ (днів)}$$

Скорочення за інших однакових умов не визнається позитивним для підприємства, оскільки потребує додаткових коштів. Натомість збільшення періоду оплати заборгованості може бути наслідком різних причин: погіршення для ФГ “Скочеляс” умов розрахунків, браку коштів, затягування оплати з метою використання кредиторської заборгованості як джерела фінансування.

Фінансова стійкість ФГ “Скочеляс” характеризується співвідношенням власного й залученого капіталу. Для цього використовуються показники (коефіцієнти). Найбільш поширеними є коефіцієнт автономії та забезпечення боргів.

Коефіцієнт автономії ($\hat{e}_a$) обчислюється діленням власного капіталу на підсумок балансу ФГ “Скочеляс”:

$$\hat{e}_a = 53,0 : 91,7 = 0,58$$

Це означає, що активи ФГ “Скочеляс” на 58 % забезпечено власними коштами. Решта (42%) фінансується за рахунок боргових зобов’язань.

Така величина коефіцієнта є прийнятною – борги покриваються власним капіталом. Якщо $\hat{e}_a < 0,5$, то зростає ризик несплати боргів, а відтак і занепокоєння кредиторів. Збільшення значення коефіцієнта автономії зумовлює підвищення фінансової незалежності та зменшення ризику порушення фінансової стійкості ФГ “Скочеляс”.

Коефіцієнт забезпечення боргів ($\hat{e}_{ca}$) є модифікацією першого показника і визначається як співвідношення власного та залученого капіталу:

$$\hat{e}_{ca} = 53,0:38,7=1,37$$

Отже власний капітал перевищує борги ФГ “Скочеляс” на 1,37 рази.

Нормальною вважають ситуацію, коли $\hat{e}_{ca}$ більше чи дорівнює 1. На жаль, аналітична оцінка фінансового стану ФГ “Скочеляс” на базі таких коефіцієнтів не завжди є однозначною. Безумовно, зменшення частки боргів у сукупному капіталі зміцнює фінансову незалежність підприємства. Проте водночас звужує джерела фінансування та можливості підвищення ефективності його діяльності.

Коефіцієнт загальної ліквідності ($\hat{e}_{ec}$) – це відношення оборотних активів до короткострокових пасивів:

$$\hat{e}_{ec} = 85,7:38,7=2,21$$

Це означає, що оборотний капітал ФГ “Скочеляс” перевищує короткострокову заборгованість приблизно у 2,2 рази.

Якщо $\hat{e}_{ec} < 2$, то платоспроможність ФГ “Скочеляс” вважається низькою. За надто високого його значення ($\hat{e}_{ec} > 3 - 4$), може виникнути сумнів в ефективності використання оборотних активів. На оптимальну величину $\hat{e}_{ec}$ помітно впливає частка товарно-матеріальних запасів у оборотних активах.

Коефіцієнт термінової ліквідності ($\hat{e}_{eo}$) – обчислюється як відношення оборотних активів високої (термінової) ліквідності до короткострокових пасивів:

$$\hat{e}_{eo} = 2,2:38,7=0,06$$

Така величина $\hat{e}_{eo}$ є ненормальною і свідчить про можливість несвоєчасної оплати боргів.

Коли $\hat{e}_{\text{до}} < 1$, то платоспроможність невисока.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності ($\hat{e}_{\text{до}}$) – це відношення ліквідних активів до короткострокових пасивів:

$$\hat{e}_{\text{до}} = 0,4:38,7=0,01$$

Нормальною можна вважати ситуацію, коли $\hat{e}_{\text{до}}$ більше або дорівнює 0,5.

На базі абсолютних показників формуються відносні параметри. Відповідні показники, розраховані на базі фінансової звітності, називаються фінансовими коефіцієнтами.

Фінансові коефіцієнти являють собою відносні показники фінансового стану підприємства. Розрахуємо деякі фінансові коефіцієнти.

Коефіцієнт автономії (коефіцієнт фінансової незалежності) характеризує стійкість фінансового стану, його незалежність від позикових коштів; визначається як відношення власних коштів до загальної суми балансу. (K_a = власний капітал / валюта балансу).

$$\text{поч. 2017 р.} \quad K_a = 42,1:82,0=0,51$$

$$\text{кін. 2017 р.} \quad K_a = 53,0:91,7=0,58$$

Коефіцієнт маневреності власного капіталу (K_m) визначається як відношення власних оборотних коштів до загальної величини власних коштів (K_m = власні оборотні кошти / загальна величина власних коштів).

$$\text{поч. 2017 р.} \quad K_m = 69,7:82,0= 0,85$$

$$\text{кін. 2017 р.} \quad K_m = 80,1:91,7= 0,87$$

Коефіцієнт фінансової залежності ($K_{\text{ф.з.}}$) – це активи балансу, поділені на власний капітал.

$$K_{\text{ф.з.}} = \text{активи балансу} / \text{власний капітал}$$

$$\text{поч. 2017 р.} \quad K_{\text{ф.з.}} = 82,0:42,1=1,95$$

$$\text{кін. 2017 р.} \quad K_{\text{ф.з.}} = 91,7:53,0=1,73$$

Коефіцієнт абсолютної ліквідності ($K_{\text{а.л.}}$) – це відношення найбільш ліквідних активів до найбільш термінових зобов'язань. Він характеризує на скільки короткострокові зобов'язання (кредиторська заборгованість) може бути негайно погашена швидко ліквідними коштами та цінними паперами.

$$\text{поч. 2017 р.} \quad K_{\text{а.л.}} = 2,9:39,9=0,07$$

$$\text{кін. 2017 р.} \quad K_{\text{а.л.}} = 0,4:38,7=0,01$$

Коефіцієнт покриття (K_p) – це відношення суми всіх оборотних (мобільних) засобів до короткострокових зобов'язань. Він показує, на скільки короткострокові зобов'язання можуть бути погашені за рахунок найбільш ліквідних активів підприємства.

$$\text{поч. 2017 р.} \quad K_p = 69,7:39,9=1,75$$

$$\text{кін. 2017 р.} \quad K_p = 80,1:38,7=2,07$$

З огляду на проведений аналіз, можна зробити висновок, що загальна характеристика фінансового стану ФГ “Скочеляс” – задовільна, але не позбавлена економічних загроз і ризиків.

Керівництву ФГ “Скочеляс” слід приймати більш виважені управлінські рішення. Протягом 2017 року спостерігаються зміни рівнів коефіцієнтів фінансової стійкості підприємства, але переважаюча їх частина має оцінку – недостатній (в порівнянні із рівнем нормативного значення зазначених показників).

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. При переході України до ринкової економіки, центр ваги контролю зміщується у бік інтересів господарюючих суб'єктів, власників і служить досягненню основної мети – управлінню господарською діяльністю, тобто, внутрішньогосподарський контроль набуває управлінської направленості. 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. 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.

2. Метою внутрішньогосподарського контролю у фермерських господарствах є кваліфікована допомога фермерам в організації самоконтролю та ефективного прийняття рішень, що здійснюється за допомогою відповідних методів. Основними етапами організації контролю за фінансовим станом є: вимірювання фінансового стану; оцінка фінансового стану; висновки. Визначені відхилення є надзвичайно цінною інформацією для фермера, яка концентрує його увагу і являється основою для прийняття управлінських рішень.

3. 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.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами проведеного дослідження нами сформульовано наступні висновки та пропозиції:

1. Організація обліку – це побудова, здійснення та вдосконалення облікового процесу діяльності фермерського господарства як окремого суб'єкта, направлена на досягнення головної мети – отримання прибутку. Завданням організації обліку є налагодження процесу управління й 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. Особливого значення на даному етапі набувають теоретичні дослідження побудови системи обліку фермерського господарства. Проте, проблеми бухгалтерського обліку та контролю ще недостатньо вивчені, чоча їм приділяється багато уваги в економічній літературі і повсякденній роботі міністерств і відомств нашої держави.

2. На підприємствах малого бізнесу в аграрному секторі традиційний підхід до організації обліку 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. За результатами проведеного дослідження можемо стверджувати, що облік у фермерських господарствах повинен бути організований таким чином, щоб забезпечити: 1) точні дані про наявність і рух основних засобів, тварин, насіння, кормів, мінеральних добрив, паливо-мастильних матеріалів, запасних частин, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо на будь-яку дату; 2) своєчасність проведення розрахунків з постачальниками та іншими організаціями за придбані товарно-матеріальні цінності або надані послуги (виконані роботи), а також по сплаті кредитів і податків; 3) чітке і правдиве відображення витрат виробництва відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, повне оприбуткування виробленої продукції, правильну її кальку-

ляцію і оцінку у разі переробки та реалізації як основи для визначення балансового та оподаткованого прибутку; 4) 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; 5) правильне визначення балансового прибутку та обґрунтований його розподіл; 6) складання та подання точної, повної, своєчасної звітності в передбачених обсягах і у встановленому порядку.

3. За нашим переконанням, для визначення видів фермерських господарств доцільно використовувати два основних критерії: 1) кількість працівників; 2) обсяг виручки (доходу) за рік. При цьому нами виділено три види фермерських господарств: мікрোগосподарства, малі та великі. Зокрема: 1) мікрোগосподарства – це фермерські господарства з кількістю працівників до 10 чоловік та обсягом виручки (доходу) за рік до 100 тис. євро; 2) малі фермерські господарства – підприємства з кількістю працівників від 10 до 50 чоловік та обсягом виручки (доходу) за рік від 100 до 500 тис. євро; 3) великі – фермерські господарства, кількість працівників в яких більше 50 чоловік, а обсяг виручки (доходу) за рік – понад 500 тис. євро. Вважаємо доцільним 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 слід врахувати, як галузі розвиватимуться і наскільки детальна потрібна про них інформація. Цим визначатиметься структура реєстрів синтетичного і аналітичного обліку. Необхідно враховувати також зручність форм реєстрів, послідовність, періодичність і способи записів, економічну доцільність отримуваної інформації.

4. Для мікрোগосподарств для ведення бухгалтерського обліку ми пропонуємо застосовувати просту форму обліку. Основним реєстром 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 спро-

щеним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186 і складати фінансову звітність відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 „Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. Великим фермерським господарством 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 наказом Міністерства аграрної політики України від 07.03.2001 р. № 89.

5. Оскільки у Фермерському господарстві “Скочеляс” наявність об'єктів основних засобів є не великою, то для їх аналітичного обліку пропонуємо застосувати реєстр «Відомість обліку основних засобів Фермерського господарства “Скочеляс”». Наведену відомість пропонується відкривати на рік на підставі документів первинного обліку. В ній пропонуємо вказувати дані про: вид основних засобів, коротку характеристику об'єкту, вартість і вимір у натурі, суму 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 форма реєстру аналітичного обліку дасть змогу спростити і оптимізувати ведення обліку основних засобів через простоту пропонованої 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.

6. В теорії обліку залишаються дискусійні положення щодо складу витрат і порядку їх обліку, а практика не має однозначних рішень із питань обліку ви-

робництва 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. За нашими дослідженнями, основними завданнями обліку процесу виробництва у фермерських господарствах є: 1) 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; 2) 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; 3) формування відповідної інформації про обсяг витрат, виготовлення продукції та її реалізація в передбаченій системі документів, облікових реєстрів та звітності; 4) визнання, оцінка та систематизація інформації про склад доходів; 5) обчислення доходів та контроль за рівнем доходів відносно рівня витрат, з якими ці доходи пов'язані. Необхідно зазначити, що згідно основних завдань процесу виробництва, склад витрат потрібно згрупувати в такому порядку, який 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.

7. Обґрунтоване встановлення номенклатури витрат зумовлює аналітичність калькуляції, можливості здійснення контролю та виявлення резервів зниження собівартості продукції. 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 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. Проведене дослідження показує, що у питомій вазі витрат Фермерського господарства “Скочеляс” вагому частку займають витрати на: - насіння і садивний матеріал (27,31%); - пальне і мастильні матеріали (23,9%); - добрива (21,65%). Тоді, як в Україні найбільшу питому вагу у витратах фермерських господарств становлять витрати на: - пальне і мастильні матеріали (18,5%); - насіння і садивний матеріал (18,09%); - добрива (14,32%); - амортизацію (13,16%). Для господарств які займаються тваринництвом, склад витрат буде мати таку номенклатуру: витрати на оплату праці, засоби захисту та тварин, утримання основних засобів, корми, пальне і мастильні матеріали, амортизація основних засобів, витрати від падежу тварин та інші витрати. Найбільшу питому вагу у складі витрат на виробництво продукції тваринництва Фермерського господарства “Скочеляс” становлять витрати на: - корми – 47,53%; - оплату праці – 16,6%.

8. 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.

9. 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. Пропонуємо два варіанти обліку витрат фермерського господарства. Особливість першого варіанту ґрунтується на методі В.Леонтьєва „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. 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” форму близьку за змістом до оборотної відомості кількісно-сумарного обліку „Відомість обліку запасів”. Перевагою даного регістру є те, що він дає можливість знати кількість матеріалів є у розпорядженні у фермера. При цьому записи в даному регістрі, 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.

10. 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 заплує 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.

11. 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.

12. З огляду на проведений аналіз, можна стверджувати, що загальна характеристика фінансового стану Фермерського господарства “Скочеляс” – задовільна, але не позбавлена економічних загроз і ризиків. Керівництву підприємства слід приймати більш виважені управлінські рішення. Протягом 2017 року спостерігалися зміни рівнів коефіцієнтів фінансової стійкості Фермерського господарства “Скочеляс”, але переважаюча їх частина має оцінку – недостатній (в порівнянні із рівнем нормативного значення показників).

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бабич В.В. Бухгалтерський учёт на підприємствах малого бізнесу в Україні / Бабич В.В. – М.: Либра, 2012. – 210 с.
2. Белова І. М. Бухгалтерський облік в Україні у ХІХ-ХХ столітті / І. М. Белова, І. В. Спільник // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Випуск 14, 2017. – С. 22-27.
3. Белова І. М. Теоретичні основи облікової політики / І. М. Белова // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. – Хмельницький : ХНУ, 2015. – № 2, Т. 1 (222). – С. 84-90.
4. Белова І. М. Особливості розвитку управлінського обліку в системі управління / І. М. Белова // «Молодий вчений»: науковий журнал. Херсон, 2015. – № 2 (17). – С. 937-940.
5. Белова І. М. Суть управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством / І. М. Белова // Інноваційна економіка АПК. – Тернопіль, 2015. – № 2 (57). – С. 240-245.
6. Бечко П.К. Організація і функціонування фермерських господарств / Бечко П.К., Бурик А.Ф., Бутило І.А. – К.: Нічлава, 2013. – 179 с.
7. Бурдейний І.М. Фермерство як ефективна форма господарювання на селі / Бурдейний І.М. // Економіка АПК. – 2009. – №5. – С. 22-25.
8. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т.М.Сльозко. – К.: ЦУЛ, 2013. – 304 с.
9. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії / Шилов В.П., Верхоглядова Н.І., Ільїна С.Б.: навч.-практ. пос. – К.: Кондор, 2011. – 172 с.
10. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / І.Б.Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є.Нагірська. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
11. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Ткаченко Н. М. – 6-те вид., доп. і перероблене – К.: Алерта, 2013. – 982 с.
12. Бухгалтерський облік: загальна теорія : навч. посіб. / Ю. С. Серпенінова, С. М. Гольцова, І. О. Макаренко. – Суми : Університетська книга, 2015. – 336 с.

13. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : ЦУЛ, 2016. – 424 с.
14. Бухгалтерський облік у фермерів [Електронний ресурс] // Вісник. Офіційно про податки. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100005361-bukhgalterskiy-oblik-u-fermeriv>.
15. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.
16. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.
17. Бруханський Р. Ф. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін : конспект лекцій / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 114 с.
18. Бруханський Р. Ф. Управлінський облік. Навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.
19. Бруханський Р. Ф. Контролінг / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 114 с.
20. Бруханський Р. Ф. Концепція стратегічного менеджменту та бухгалтерський облік : можливі варіанти взаємозв'язку / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2014. – Вип. 3 (52). – С. 239-243.
21. Ватуля І.Д. Організація обліку у фермерських господарствах. Навчальний посібник / Ватуля І.Д., Гладка Л.О. – К.: ЦУЛ, 2009. – 312с.
22. Велш Г.А., Шорт Д.Г. Основи фінансового обліку. / Пер. з англ. О.Мінін, О.Ткач. – К., 2013. – 943 с.
23. Гарасим П. М. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навч. посіб. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль, 2005. – 464 с.
24. Гарасим П. М. Наскрізнi блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку / Гарасим П. М., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. – Тернопіль: Астон. – 2003. – 368 с.
25. Господарський кодекс України (в редакції від 06.01.2018 р.).

26. Гречкосій В.Д. Використання сільськогосподарської техніки у фермерських господарствах / Гречкосій В.Д. // Економіка АПК. – 2011. – №1. – С. 37-38.
27. Гуменюк О. О. Удосконалення бухгалтерської фінансової звітності відповідно до потреб економічного аналізу / О. О. Гуменюк // Інноваційна економіка. – 2010. – № 4. – С.113-116.
28. Гуменюк О. О. Взаємозв'язок між звітами в системі фінансової звітності / О. О. Гуменюк // Інноваційна економіка. – 2012. - № 5. – С. 116-119.
29. Гуменюк О. О. Особливості розвитку агропромислового виробництва в Тернопільській області / О. О. Гуменюк // Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах проведення системних реформ. Матеріали наукової конференції професорсько-викладацького складу ТНЕУ. Секція 6. (м. Тернопіль, 11.04.2012 р.) – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – С.20- 22.
30. Гуменюк О. О. Система аналітичного забезпечення як інструмент сучасного управління підприємством Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монограф. / М. К. Пархомець, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2015. – 320 с.
31. Дема Д.І. Оподаткування фермерських господарств в США / Дема Д.І. Житомир: Полісся, 1999. – С. 131-142.
32. Дем'яненко М.Я. Облік в селянських (фермерських) господарствах / Дем'яненко М.Я., Моссаковський В.Б. // Економіка АПК. – 1996. – №1. – С. 23-33.
33. Дідоренко Т. В., Белова І. М. Значення оперативного обліку в системі управління // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, 2017. – № 2. – С. 29-37.
34. Дідоренко Т. В. Вектор розвитку активно-адаптивної системи бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі. Наук. вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки», Випуск 10, Ч.2, Херсон, 2015. С.174-177.

35. Дідоренко Т. В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку. Науковий журнал «Молодий вчений» № 1 (16) 1/2015. – С.126-129.
36. Довбуш А.В. Роль фермерських господарств у забезпеченні стабільного розвитку сільського господарства / Зб. наук. праць Міжнародної науково-практ. конференції 19-20 травня 2004 р. – К.: КНЕУ, 2004. – С. 111-115.
37. Долинський С.В. Фермерство у відродженні підприємницької діяльності // Економіка АПК. – 2000. – №1. – С. 31-36.
38. Економіка підприємства: Підручник / За ред. С.Ф. Покропивного. – К.: КНЕУ, 2001. – 196 с.
39. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року (з врахуванням змін і доповнень) .
40. Закон України «Про оренду землі» від 06.10.1998 № 161-XIV (з врахуванням змін і доповнень).
41. Закон України «Про селянське (фермерське) господарство» № 973-IV від 19.06.2003 року (з врахуванням змін і доповнень).
42. Закон України «Про охорону праці» від 14.10.1992 року № 2694-XII (з врахуванням змін і доповнень).
43. Закон України «Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року» від 18.10.2005 року № 2982-IV.
44. Земельний Кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III.
45. Золотухін О.Б. Бухгалтерський облік у фермерських господарствах / О.Б. Золотухін // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 12. – С. 26-31.
46. Калачёва Е.А. Учёт в крестьянских (фермерских) хозяйствах / Калачёва Е.А., Климцов Н.А. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2009. – № 9. – С. 14-18.
47. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль в системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
48. Костенко В.Г. Особливості бухгалтерського обліку і фінансової звітності в фермерських господарствах / В.Г. Костенко // Економіка АПК. – 2011. – № 2. – С.12-14.

49. Лень В.С. Фінансовий облік: навчальний посібник / Лень В.С. – К.: Академія, 2011. – 608 с.
50. Лобас Н.Г. Организация фермерских хозяйств / Лобас Н.Г. – К.: Урожай, 2009. – 244 с.
51. Мессель-Веселяк В.Я. Реформування аграрного виробництва / Мессель-Веселяк В.Я. – К., 1999. – С. 94-95.
52. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 02.07.2001 р. № 190 (з врахуванням змін і доповнень).
53. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів і фінансового стану підприємства: Навчальний посібник / Мец В.О. – К.: Вища школа, 2010, – 278 с.
54. Мурашко В.М., Сторожук Т.М., Мурашко О.В. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності: Навчальний посібник / За заг. ред. П.В. Мель-ника. – К.: ЦУЛ, 2013. – 311 с.
55. Мурко В.М. Ревізія постачання і реалізації продукції / Мурко В.М.. – К., 2014. – 185 с.
56. Облік у селянському (фермерському) господарстві (посібник). За ред. М.Я. Дем'яненка . – К.: ІАЕ, 2001. – 403 с.
57. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій : монографія / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. – 388 с.
58. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу: навчальний посібник / за ред. П.Й. Атамас. – К.: ЦУЛ 2012. – 416 с.
59. Обушенков Н.Г. Опыт создания интегрированных систем фермерской отчетности в США и странах Западной Европы. – М.: ВНИЭИ, 1997. – 56 с.
60. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах. – К.: Вища школа, 2003. – 703 с.

61. Олейник А. Бухгалтерский учет / А. Олейник. – Харьков: «ОКО», 2012. – 704 с.
62. Організація обліку у підприємствах сільськогосподарської галузі : навчальний посібник / В. П. Шило, В. В. Сопко, С. Б. Ільїна, В. Н. Васьков. – К. : Кондор, 2010. – 268 с.
63. Організація обліку і контролю: підручник / А.А. Пилипенко, В.І. Отенко. – Х.: Видавничий Дім "ІНЖЕК", 2005. – 424 с.
64. Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК. Частина 3. / За ред. П.Т. Саблука. – К., 2011. – С. 337-338.
65. Охупкин А. Пути становления и развития крестьянских хозяйств. – М.: Спектр, 2014. – 376 с.
66. Палий В.Ф. Основы калькулирования / Палий В.Ф. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 45 с.
67. Палюх М. С. Недоліки інформаційного забезпечення менеджменту у світлі класичної теорії обліку / М. С. Палюх // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету / За ред. М.Ф. Кропивка. – Мелітополь: „Люкс”, 2012. – № 2 (18), том 3. – С. 246-255.
68. Палюх М. С. Криза теорії обліку як наслідок підміни її проблематики / М. С. Палюх // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Випуск 11 (41). – ч.2. – Луцьк: ЛНТУ, 2014. – С.390-396.
69. Палюх М. С. Оцінка стану та використання основних засобів в аграрному секторі економіки / М. С. Палюх // Сталий розвиток економіки. Міжнародний науково-виробничий журнал. – 2`2015 [27]. – Тернопіль: Білоцерківський національний аграрний університет, 2015. – С.208-214.
70. Петров В.П. Учёт в крестьянских хозяйствах // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1993. – №6. – С.36-41.
71. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (з врахуванням змін і доповнень).

72. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 року № 186 (з врахуванням останніх змін і доповнень).
73. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (з врахуванням змін і доповнень).
74. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // Затверджені відповідними наказами Міністерства фінансів України.
75. Посібник з переходу на нову систему бухгалтерського обліку: USAID / ВІТС Проект реформи бухгалтерського обліку у приватному секторі України. Рекомендовано ФПБАУ; - К.: 2012. - 301 с.
76. Пуцентайло, П.Р. Аналітичне забезпечення діяльності підприємства / П.Р. Пуцентайло // Сталий розвиток економіки. – 2015 – № 1 (26). – С. 168–174.
77. Пуцентайло, П.Р. Детермінанти аналітичного забезпечення процесу управління діяльністю підприємства / П.Р. Пуцентайло, О.О. Гуменюк // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту: Серія «Економіка і управління». – Вип. 34. – К.: ДЕТУТ, 2015. – С. 402-414.
78. Пуцентайло, П.Р. Основні аспекти формування ефективної системи економічної безпеки підприємства / П.Р. Пуцентайло, О.О. Гуменюк // Економічний дискурс. – 2017. – № 2. – С. 37–47.
79. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність. Навч. посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 141 с.
80. Рудницький В. С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень: навчальний посібник / Рудницький В. С., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. – К. : ВД «Професіонал», 2004. – 304 с.
81. Скирпан О.П. Фінансовий облік: навчальний посібник / О.П. Скирпан, М.С. Палюх. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407 с.
82. Словник-довідник фінансиста АПК / За ред. П.Т. Саблука та М.Я. Дем'яненка. – К.: Ін-т аграрної економіки УААН, 2014. – 324 с.

83. Сокол О.І. Фермерське господарство: Створення і функціонування / Сокол О.І., Кузьмінський Б.М. – К.: Урожай, 2004. – 176 с.
84. Спільник І.В. Економічний аналіз: навч.-метод. компл. дисц. / І. В. Спільник, О. М. Загородна. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2012. – 432 с.
85. Спільник І. В. Консалтингова діяльність: навч.-метод. комплекс дисципліни / І. В. Спільник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 156 с.
86. Спільник І.В. Фінансовий аналіз : навч.- метод. комплекс / С. І. Шкарабан, І. В. Спільник, М. Й. Шеремета. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – 252 с.
87. Статистичний щорічник України за 2016 рік.
88. Сук П.Л. Спрощений облік в малому бізнесі // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2001. – №6. – С. 5-11.
89. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. / 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2014. – 578 с.
90. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит : галузевий аспект : колективна монографія у 2 т. / за ред. П. Й. Атамас. – Дніпропетровськ : Герда, 2013. – Т. 1. – 358 с.
91. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: навчальний посібник / Н.М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2011. – 923 с.
92. Туховська О. Облік у фермерських господарствах : особливості / О. Туховська, Н. Семенишена // Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу й оподаткування в Україні : сучасний стан та перспективи розвитку : збірник матеріалів ІІ міжнародної науково-практичної конференції (8 грудня 2017 року, ПДАТУ, Кам'янець-Подільський, Україна). Тернопіль : Крок. С. 161-163.
93. Управлінський облік. Опорний конспект лекцій: навч.-метод. посібник / Уклад. Л.В.Нападовська. – К.: КНТЕУ, 2009. – 97 с.
94. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / За ред. проф. М.Ф.Огійчука. – 5-те видання, перероблене і доповнене. – К.: Алерта, 2009. – 1056 с.

95. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник / За ред. М.Огійчука. – 6-те вид., пер. і доп. – К.: Алерта, 2011. – 1042 с.
96. Фінансовий облік: навчальний посібник / Л.К.Сук, П.Л.Сук. – 2-ге видання, перероблене і доповнене. – К.: Знання, 2012. – 647 с.
97. Хомин П.Я. Облік у фермерському господарстві: Навчальний посібник. – К.: ІСДО, 1993. – 96 с.
98. Чацкіс Ю.Д. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник / Чацкіс Ю.Д. та ін. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.
99. Шара Є.Ю. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік: навчальний посібник / Є.Ю.Шара, О.О.Бідюк, І.Є.Соколовська-Гонтаренко. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 424 с.
100. Юрчишин В.В. Сучасна аграрна політика в системі державотворення України // Економіка АПК. – 2000. – №8. – С. 3-36.
101. Яремко С.А. Визначення напрямків формування інвестиційно-інноваційної моделі економіки України / Яремко С.А., Маньківська М.Л., Шафієва С.Г. // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2010. – № 5 (19). – С. 160-163.
102. Экономика. Учебник / Под ред. А.И.Архипова, А.Н.Несторенко, А.К.Большакова. – М.: „ПРОСПЕКТ”, 2010. – 807 с.
103. Brukhanskyi, R. F. The process of intellectualization of strategic financial accounting on the basis of accounting engineering / R. F. Brukhanskyi // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. – 2016. – Випуск 2. – С. 18-24.
104. Brukhanskyi, R. F. Accounting information positioning of agrarian business socio-economic strategy / R. F. Brukhanskyi, O. Ye. Furman // Науковий вісник Полісся. – 2017. – № 1 (9), ч. 1. – С. 72-79.
105. <http://www.dtki.com.ua>
106. <http://portal.rada.gov.ua>
107. <http://www.vobu.com.ua>
108. <http://www.minagro.gov.ua>