

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ  
Кафедра обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва**

**Поліщук Ганна Олегівна**

**ОБЛІК КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ ГОСПОДАРСЬКОЇ  
ДІЯЛЬНОСТІ ФЕРМЕРСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА**

**Спеціальність 8.03050901 – облік і правове забезпечення  
Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем „магістр”**

Студентка групи ОАПВзм - 52

**Г.О. Поліщук**

\_\_\_\_\_ 10 квітня 2014 р.

(підпис)

Науковий керівник:

к.е.н., доцент **М.С. Палюх**

\_\_\_\_\_ 15 червня 2014 р.

(підпис)

**Дипломну роботу допущено  
до захисту:**

„\_\_\_\_\_” червня 2014 р.

**Завідувач кафедри**

**Бруханський Р.Ф.** \_\_\_\_\_

(підпис)

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП .....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ I. СУЧАСНИЙ СТАН ТА ОСОБЛИВОСТІ РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА.....</b>	<b>8</b>
1.1. Історичні передумови виникнення фермерських господарств .....	8
1.2 Організаційно-економічні основи фермерських господарств .....	23
1.3 Особливості розвитку державного механізму підтримки ефективного розвитку фермерських господарств в Україні .....	33
1.4 Зарубіжний досвід роботи фермерського господарства .....	41
1.5. Місце обліку та аналізу у діяльності фермерського господарства .....	49
Висновки до розділу 1 .....	54
<b>РОЗДІЛ II. ОБЛІК МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ І ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СФОГ “МАЛЕНЬКИЙ ОАЗИС” .....</b>	<b>56</b>
2.1. Організаційно-економічна характеристика фермерського господарства ...	56
2.2. Облікова політика фермерського господарства.....	62
2.3. Облік витрат виробництва і виходу продукції селянського фермерського обслуговуючого господарства .....	73
2.4. Облік доходів фермерських господарств на прикладі СФОГ „Маленький оазис” .....	95
2.5. Особливості фінансової звітності у фермерських господарств .....	102
Висновки до розділу 2 .....	109
<b>РОЗДІЛ III. АНАЛІЗ ВИРОБНИЧОЇ ПРОГРАМИ СЕЛЯНСЬКОГО ФЕРМЕРСЬКОГО ОБСЛУГОВУЮЧОГО ГОСПОДАРСТВА „МАЛЕНЬКИЙ ОАЗИС” .....</b>	<b>111</b>
3.1. Аналіз стану і економічної ефективності використання матеріально-технічних ресурсів СФОГ «Маленький оазис» .....	111
3.2. Аналіз виробництва продукції .....	124
3.3. Аналіз фінансових результатів та рентабельності фермерського господарства .....	140
Висновки до розділу 3 .....	156
<b>РОЗДІЛ IV. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ .....</b>	<b>.....</b>
Висновки до розділу 4 .....	.....
<b>ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ .....</b>	<b>.....</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>.....</b>
<b>ДОДАТКИ .....</b>	<b>.....</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Ринкова економіка підтвердила можливість свого існування в системі господарювання, чому доказом послужили порівняно кращі, ніж в інших системах, показники ефективності виробництва і показники продуктивності праці. Та все ж таки не в всіх галузях ці показники задовольняли і задовольняють прискіпливі розрахунки економістів та аналітиків. Не є виключенням і сільське господарство України. Тому з 2000 року активно розробляється і впроваджується аграрна реформа, що спостерігається у ряді вжитих заходів у галузі сільського господарства та виданні і затвердженні законодавчих і нормативно-правових актів. В результаті активної участі держави спостерігаються деякі позитивні зрушення. З 2000 року кількість власників і орендарів-землекористувачів значно зростає. На основі залишків ліквідованих колгоспів та радгоспів утворилися нові агроформування ринкового типу: приватні, орендні підприємства, товариства з обмеженою відповідальністю, акціонерні товариства, сільськогосподарські кооперативи, селянські (фермерські) господарства, інші суб'єкти господарювання. Впровадження нових форм власності у сільській місцевості, які вже довели ефективність та дієвість свого функціонування в інших галузях економіки, впливає на формування позитивних результатів в розвитку економіки України та наповнення ринку споживання високоякісною продукцією вітчизняного виробництва.

Агропромисловий бізнес в Україні є одним з небагатьох секторів економіки, що достатньо успішно пережили вплив світової економічної кризи в 2008-2009 роках. Об'єми вирощеної та виготовленої сільськогосподарської продукції майже не знизились в порівнянні з докризовими показниками. А вже з 2011 року, як і очікувалось, активно почали зростати при помірному рості в тваринництві і порівняно непоганих врожаях основних сільськогосподарських культур.

Більше того, 2010 рік забезпечив аграріям достатньо приманливі економічні результати, відколи ресурси аграрного виробництва придбавались по

порівняно низьким кризовим цінам, а ціни на сільськогосподарську продукцію піднялись підчас збору врожаю. Подібний ефект обмежений в часі, оскільки вже під врожай 2011 року ресурси значно подорожчали. А в 2012 році багато видів сільськогосподарських ресурсів взагалі стали недоступними для невеликих сільськогосподарських підприємств. Основною причиною цієї проблеми вважають незмінність, а в деяких випадках і значне зниження цін на продукцію аграрних виробників.

Державне регулювання в Україні залишається одним із найважливіших факторів розвитку аграрного бізнесу. В той самий час, як квотування експорту зерна обмежило можливості для підняття рівня внутрішніх цін до світових показників, збереження в Податковому Кодексі основних пільгових режимів оподаткування сільгоспвиробників буде підтримувати принадність аграрного виробництва і протягом наступних років.

Поки що інвестиційна принадність підтримується за рахунок зовнішніх факторів – ріст світових цін на продовольство, натягнуті баланси і перспективи майбутнього росту глобального попиту. Товарні активи стають непоганою альтернативою грошовим активам, а корпоративні активи походженням із України – непоганим мультиплікатором глобальних тенденцій.

У зв'язку з цим можна оцінити значимість повної та достовірної інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства, адже вона використовується для вирішення поточних та перспективних господарських проблем, для забезпечення потреб внутрішнього менеджменту у процесі прийняття управлінських рішень, особливо в сфері сільського господарства. Однак, водночас потребують подальшого дослідження проблеми обліку і аудиту в умовах існування різних організаційно-правових форм господарювання сільськогосподарських підприємств, і насамперед селянських фермерських обслуговуючих господарств.

**Мета і задачі дослідження.** Метою дипломного дослідження є огляд альтернативних варіантів обліку в селянських фермерських обслуговуючих господарствах а також вивчення проблеми обліку, аналізу і аудиту діяльності

даної організаційно-правової форми. Результати проведеного дослідження допоможуть сформулювати практичні рекомендації та пропозиції щодо організації обліку та облікової політики на даному господарстві.

Згідно вище зазначеної мети можна сформулювати наступні завдання дослідження:

- розкрити сутність певної організаційно-правової форми як селянське фермерське господарство, порядок його утворення та здійснення діяльності;
- вивчити специфіку та особливості розвитку фермерських господарств у розрізі світового прогресу, а також безпосередньо на території сучасної України;
- дослідити та охарактеризувати організаційно-економічної побудови селянського (фермерського) обслуговуючого господарства „Маленький оазис”;
- провести огляд основних принципів організації бухгалтерського обліку в фермерських господарствах а також охарактеризувати організацію обліку в СФОГ „Маленький оазис”;
- визначити і обґрунтувати роль застосування у фермерських підприємствах ефективної системи бухгалтерського обліку та аналізу, що забезпечать мінімальне використання облікових рахунків, систематичне складання фінансової звітності і ведення ефективного управлінського обліку;
- використовуючи економічні показники підприємства, провести аналіз його господарської діяльності, сформулювати узагальнення з огляду його фінансових результатів та рентабельності;
- розробити та запропонувати рекомендації по удосконаленню організації фінансового і господарського обліку селянських (фермерських) обслуговуючих господарств.

**Об’єкт дослідження.** Об’єктом дослідження є селянське (фермерське) обслуговуюче господарство „Маленький оазис” Гощанського району Рівненської області (надалі СФОГ „Маленький оазис”).

**Предмет дослідження.** Предметом дослідження виступають методологічні, організаційні та практичні питання обліку і система

бухгалтерського обліку і аналізу результатів діяльності фермерських господарств.

**Методи дослідження.** При написанні дипломної роботи було застосовано деякі методи детального вивчення об'єкта дослідження, до яких належать: метод аналізу та синтезу – з метою деталізації об'єкта дослідження способом розподілу його на складові частини; метод порівняння – з метою дослідження спільних рис та відмінностей досліджуваних процесів та явищ; метод групування – з метою виявлення взаємозв'язку між певними об'єднаними поставленою метою дослідження економічними показниками; метод середніх і відносних величин – з метою відображення рівня ефективності досліджуваних процесів; балансовий метод – з метою характеристики змін чинників-аргументів на загальний показник при функціональній залежності; кореляційний метод – з метою характеристики залежності між показниками, які визначаються при наявності великої кількості чинників, частина з яких невідома; факторний метод – з метою визначення впливу певних досліджених факторів на узагальнюючі показники.

**Інформаційне забезпечення проведених досліджень.** В процесі дослідження вищезазначених питань були використані такі джерела інформації: економічна фахова література з питань обліку та аудиту; наукові праці вчених-економістів; діючі нормативно-правові положення з обліку і звітності, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку в сільськогосподарських формуваннях України; дані первинного, аналітичного та синтетичного обліку СФОГ „Маленький оазис” а також установчі документи вказаного господарства.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в теоретичному обґрунтуванні процесу та способу визначення результатів виробництва продукції і фінансових результатів діяльності в загальному фермерських господарств та розробці пропозицій щодо практичного впровадження цих заходів у системі бухгалтерського обліку. Наведено теоретичний висновок та новий спосіб вирішення наукової задачі, який відтворений у формуванні

конкретних пропозицій та рекомендацій щодо вдосконалення обліку та аналізу функціонування фермерських господарств.

**Практичне значення одержаних результатів.** Впровадження в дію у сфері господарювання аграрних формувань методик і пропозицій автора дасть можливість покращити об'єктивність характеристики фінансових результатів діяльності, стимулює ефективніше проведення економічної політики щодо покращення господарської діяльності фермерських обслуговуючих господарств.

**Обсяг та структура дипломної.** Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій та списку використаних джерел. Магістерська робота викладена на 162 сторінках друкованого тексту, список використаних літературних джерел включає 101 найменування.

## РОЗДІЛ I СУЧАСНИЙ СТАН ТА ОСОБЛИВОСТІ РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

### 1.1 Історичні передумови виникнення фермерських господарств

Сучасні трансформаційні процеси, що відбуваються в аграрному секторі економіки України, стимулюють зростання інтересу дослідників до проблеми формування господарства фермерського типу. По-перше, без детального вивчення даної форми господарювання неможливо відтворити об'єктивну картину соціально-економічного життя народів та націй. Специфічною рисою його розвитку вчені справедливо називають аграрну домінанту в становленні виробничої структури, яка виявляється у традиції індивідуального господарювання. Необхідність дослідження порушених питань зумовлена практичними потребами реформування агропромислового комплексу України, визначення у багатоукладній економіці реального місця перспективного сектора фермерських господарств. Ставши на шлях глобальних перетворень, уряд має точно визначити модель переходу в нову якість з урахуванням варіантності функціонування різних форм організації виробництва. З'ясування окресленої проблеми є дуже важливим для визначення ролі фермерства як соціальної групи, що пов'язана не тільки з підприємницькою діяльністю, а й зберігає, закріплює і передає господарські навички, морально-етичні норми, інші фундаментальні вартості, на яких завжди ґрунтувалося буття українського народу.

Проблема формування фермерських господарств в Україні в силу цілої низки об'єктивних і суб'єктивних причин залишається ще не з'ясованою. В роки радянської влади над нею домінували ідеологічно заангажовані чинники та штампи, які аж ніяк не додавали їй популярності серед дослідників. Проте в теперішніх умовах радикального реформування сільського господарства на засадах ринкових відносин та приватної ініціативи інтерес до історії цієї форми організації виробництва значно зростає.



Селянська, фермерська праця і відтворюваний в ній процес взаємодії з природою можуть відігравати роль своєрідного еталона, що показує ступінь відхилення людини від природного стану. Наявність у патріархальному селі численної групи селян-бідняків пояснюється не лише соціальними, а також й природно-біологічними факторами. В умовах низького рівня продуктивних сил, жахливого стану техніки успішне ведення сільського господарства залежить насамперед від особистого інтересу селянина, його величезної працездатності, хисту. Життя дає безліч прикладів, коли за однакових умов один господар домагається високих економічних результатів, а інший господар несе втрати. Відсутність у держави можливості створити інші, крім землеробства, перспективи людської реалізації, а також сила традицій змушували таких селян-невдах реалізовувати свій потенціал лише у статусі хліборобів, не маючи для цього потрібних природних здібностей.

Поруч з втратою окремими групами селян різних народностей соціальної і природної ідентичності в світі успішно розвивається перспективна підприємницька група трансформованого селянства – фермерство. Оскільки суспільна природа селянина-фермера виявляється в процесі продуктивної праці, його індивідуальна власність на продуктивну силу ніяк не може бути відокремлена від праці. З урахуванням цього тотожність праці й власності характеризується як вияв одного з головних законів економічної теорії, який визначає загально-цивілізаційну логіку розвитку виробничого процесу в аграрному секторі економіки, його підпорядкування інтересам виробника і власника. Цією закономірністю визначається необхідність об'єднання в особі фермера функцій власника, виробника й управлінця.

Теперішня ефективна приватна господарська система зарубіжного фермерства складалась протягом декількох десятиліть та мала свої закономірності і проблеми.

З цієї проблеми звернемося трохи до історії. Фермер – селянин-підприємець у сільському господарстві, що володіє землею або орендує її, та займається на ній землеробством. В країнах, де проводилась колонізація чи

захват у туземного населення вільних земель (США, Канада, Нова Зеландія, Австралія, тобто в країнах, у яких превалював так званий „американський шлях розвитку сільського господарства” ), господарства фермерів одержали найбільш ранній та повний розвиток. В Великобританії господарства фермерів з’явилися раніше, ніж в інших країнах Західної Європи, ставши в цій країні основною формою виробництва в сільському господарстві. Ці господарства виникали найчастіше на орендованій землі, адже селянська земельна власність в XVII столітті була повністю ліквідована [4, с.14].

В більшості інших західноєвропейських країнах становлення фермерського господарства відбувалося в умовах так званого „пруського шляху розвитку капіталізму в сільському господарстві”, в процесі довготривалої еволюції поміщицьких господарств в великі капіталістичні підприємства, а селянства або в найманих робітників, або в селянську буржуазію, тобто фермерів. Широке розповсюдження фермерського господарства в Європі відбувалося в другій половині XIX – початку XX століття. Та все ж лідером розвитку фермерства на початку XX століття були Сполучені Штати [19, с.35].

Два десятиліття перед першою світовою війною вважались дуже благоприємними для сільського господарства. Тому цей період називали „золотим віком американського сільського господарства”. І попит на сільськогосподарську продукцію, і ціни на неї, і доходи фермерів – всі показники зросли. Перша світова війна посилила це процвітання. Зовнішній попит на продукцію американських фермерів швидко збільшувався під час і відразу після війни. Зарубіжні країни, які виводили ресурси з сільського господарства на виробництво воєнної продукції, звернулись до американського сільського господарства за харчовими продуктами та сировиною. Проте різкий післявоєнний спад 1920 році був раптовим і великим потрясінням для сільського господарства Америки. Європейське сільське господарство не тільки відновилося після війни, але також почало швидко розвиватись під впливом нових технічних удосконалень. Тому зовнішній попит на американські

сільськогосподарські товари почав вирівнюватись, а потім зменшуватись. “Велика депресія” 30-х років XIX століття дуже боляче вдарила по американському сільському господарстві, що привело до формування умов для так званої „фермерської проблеми” [19, с.94].

Друга світова війна дала фермерству тимчасове полегшення. І внутрішній, і зовнішній попит на сільськогосподарські продукти під час війни стрімко ріс. За винятком кризи 1948-1949 рр., середина і кінець 40-х років відзначилися, як роки найбільшого успіху та процвітання американських фермерів. Після цього періоду, в 1950 – ті роки стало очевидним повільне, та впевнене падіння, що спричинило знову проблеми в сільському господарстві.

Проте, не зважаючи на кризи, які відчуло на собі американське фермерство, в цілому фермерські господарства США, Канади, Великобританії, Нової Зеландії та західноєвропейських країн до початку 60-х років перейшло до машинної стадії виробництва, в результаті цього фермери стали основними виробниками товарної сільськогосподарської продукції в даних країнах. До того ж повсюди стала виявлятися тенденція до збільшення масштабів господарств фермерів (див. таблицю 1.1.1) [40, с.12].

Таблиця 1.1.1

### Світові тенденції збільшення масштабів фермерських господарств

Країна	Середній розмір ферми в 1974 році	Порівняльна оцінка
США	180 га	в 1940 – 70 га, в 1910 – 55 га
Великобританія	50 га	в 1960 – 32 га
Франція	23 га	в 1956 – 14 га

Проте, не зважаючи на механізацію сільського господарства, в 1970-ті роки ціни на сільськогосподарську продукцію США і доходи фермерів даної країни знову піднялись на високий рівень. Це було зумовлено різким збільшенням експорту. Такий експортний бум залежав від цілого ряду факторів. В різних країнах, а особливо в Західній Європі і Японії, стрімко росли прибутки

в аграрній сфері діяльності. Проте в більшості країн існувало мало або взагалі не існувало збиткових виробничих потужностей в аграрному бізнесі. Справді, багато країн вже мали статус важливих імпортерів продовольчих товарів. Звичайно, велика частина попиту на продукти і сировину приходилась на американську продукцію. Крім того, внаслідок низьких врожаїв в інших країнах піднявся попит на американську продукцію. До того ж, американський сільськогосподарський експорт отримав додатковий стимул в результаті зниження ціни на долар в міжнародній торгівлі.

Однак на початку 80-х років XIX століття ситуація повністю змінилась. Ті фактори, що зумовили експортний бум в 1970-х роках, повернули в протилежну сторону. Багато розвинутих країн використали політику збільшення об'ємів вирощування продукції сільського господарства, внаслідок чого забезпечили себе нею повністю. З середини 1970-х років до середини 1980-х років західноєвропейські країни, що входили до членів Спільного ринку прогресували із масштабних імпортерів в впливових експортерів зерна. До того ж більшість з менш розвинутих країн мусили обмежити імпорт американської сільськогосподарської продукції внаслідок того, що зобов'язані були оплачувати рахунки по не маленьких зовнішніх боргах. На скорочення закупівель американських сільськогосподарських продуктів вплинув також раптовий зріст ціни на долар [49, с. 17].

Не звертаючи уваги на проблеми XX століття, початку XXI століття практично у всьому світі характерний різкий масштабний розвиток ферм.

Далі розглянемо історичні передумови появи фермерських господарств на території України.

Територія сучасної України характеризується родючими сільськогосподарськими землями, дуже сприятливими для господарської діяльності. Відповідно до цього сільське господарство було основною сферою зайнятості населення, яке проживало на цих землях. Древні слов'яни з давніх часів займалися землеробством, господарювало в одноосібних господарствах – прототипах сучасних фермерських підприємств. За часів Київської Русі древні

поселення тих русичів, які обирали мирний спосіб життя, характеризувалися надзвичайно поширеною і розвинутою діяльністю в сфері сільського виробництва. Це зумовлено тим, що аграрне виробництво було майже основним способом забезпеченого існування на території сучасної України.

Особливо поширене створення невеликих господарств спостерігається у добу існування українського козацтва. В історичних джерелах українське козацтво характеризується як соціальна спільнота, яка виявляла спільні особливості типових суспільно-історичних утворень, породжених ідентичними загально цивілізаційними процесами (англійські джентрі, угорські секеї), проте володіла і специфічними рисами. Історики описують козацтво як одвічне землевласницьке і землеробське суспільство, яке супроводжувало своє існування боротьбою за свободу. З початку свого існування козаки були людьми, уклад яких виходив за рамки середньовічної станової ієрархії [24, с. 19].

Заселення південних регіонів України було дуже схоже на колонізацію Заходу в Північній Америці. Як українські козаки, так і американські колоністи користувалися таким засобом справедливого вирішення земельної проблеми як займанщина. Американські колоністи заселяли землі орієнтуючись на вибраний ними маршрут, вибір якого залежав від почутої інформації про землі. Колоністи часто розселялися в незапланованих місцях, що було наслідком вибору першої кращої землі, неможливості продовжувати маршрут або просто втрати цікавості. На більш-менш залюднених місцевостях утворювалися громади, які виконували організаційні та контролюючі функції до часу появи урядових установ колоній. Подібною була ситуація також і на Україні. Право володіти землею надавала саме ситуація займанщини. Також було поширено управління громади, тому усі спірні питання вирішувались за голосуванням більшості.

Перші козацькі хутори, що утворилися в займаних районах так званої «волості» на перших етапах свого проживання орієнтувалися на розбій, захоплення здобичі, подекуди на полювання. Проте з часом такий вид діяльності як хліборобство витіснив ці інтереси. Такий хід подій сформував

нові суспільні відносини, основою яких було вільне підприємництво а також право людини користуватися результатами своєї праці. Козацькі самоврядні органи вільно розпоряджались земельними ділянками, використовуючи їх навіть як товар в ринкових відносинах, незважаючи на протест та непризнання прав козаків а також селян на володіння землею урядовців і еліти Речі Посполитої. [9, с.22].

Те, що господарства козаків несли підприємницький характер, і навіть результати діяльності таких „підприємств” нам донесли такі історичні джерела як купчі, присяги, позови, заповіти та інші документи того часу. На початку XVII ст. деякі козацькі хутори функціонували тотожно до сучасних фермерських господарств, якщо не враховувати рівень індустріалізації. Про це свідчать три характерні ознаки:

- виробництво у більшості випадків зорієнтоване на попит ринку, оскільки обсяги виробництва і наявність майна перевищувала рамки споживчої норми родини;
- при проведенні господарських робіт козаки-хуторяни здебільшого використовували лише власні сили;
- найбагатші з козаків користувались найманою працею інших селян.

Революція 1648 – 1676 років сприяла трансформації сільського господарства і формуванню нових виробничих відносин, що виявилось в ліквідації фільварково-панщинної системи з феодальною власністю на землю і появі вільних козацько-селянських господарств підприємницького типу.

Успішне здійснення аграрних перетворень спостерігається під час існування української держави Б. Хмельницького. Його аграрна політика забезпечила козакам панування в країні, проте козацтво жило не за рахунок інших соціальних груп, а за рахунок своєї власної праці. Саме в даний час селянство вперше розглянули як складову українського народу, домігшись для нього свободи та права власності на землю [24, с.20].

Аграрна політика козацтва спрямовувалась на розв'язання земельної проблеми, стимулювання місцевого сільськогосподарського виробництва, його підприємницьких форм та підтримку торгово-економічних відносин з іншими регіонами.

Більшість козацько-селянських господарств Лівобережної України орієнтувались на товарне виробництво. Причому господарства тут мали масштабний характер – 30500 га орної землі було власністю козаків лише 20-ти населених пунктів. Більшість цієї землі належала великим козацьким господарствам – хуторам. Відповідно ці господарства найкраще були забезпечені і робочою худобою – майже половина (47%) із загальної кількості худоби належала п'ятій частині всіх козаків. Ця частина (заможні козаки) і була основною силою розвитку сільського господарства і товарного виробництва.

Найбільш вагомого розвитку господарство фермерського типу набуло на козацьких землях Нової Січі (1734-1775 рр.). Процес козацького державотворення супроводжувався формуванням і нового економічного мислення, створенням оригінальної хліборобської культури. Розширені господарства козаків називалися хуторами – великі спеціалізовані господарства, в яких вирощували зернові культури чи худобу, або багатогалузеві господарства, які спеціалізувались одночасно на хліборобстві, скотарстві, бджільництві, рибальстві та й інших можливих промислах. За історичними даними, наприкінці свого існування Нова Січ налічувала близько 4 тисяч хуторів, сільськогосподарські роботи в яких велися в більшості власними силами козаків. Проте використовувалася і наймана праця – на один хутір припадало приблизно від 1 до 5 наймитів. Те, що діяльність подібних козацьких господарств мала товарний характер доведено документами – ордерами, збереженими в січовому архіві, які були надіслані з Коша у Орельську, Протовчанську і Самарську паланки. В цих документах козакам пропонувалося сіяти чим побільше зернових культур не тільки для власного споживання, але і на збут. Основним ринком збуту хліба на той час був Крим [99, с.46].

Не тільки землі Запоріжжя, але й землі Слобідської України включались в процес господарського життя шляхом займанщини, починаючи з XVI століття. Багаті козаки і селяни господарювали по програмі, схожій на схему господарювання козаків на хуторах Лівобережної України. Однак з часом вільні господарства переселенців занепали і пізніше потрапили в залежність місцевих феодалів і старшини. Чужа держав примусила їх стати робочою силою у її соціально-економічних формуваннях.

Незважаючи на розвиток товарно-грошових відносин у поміщицькому та селянському господарствах, функціонування підприємств фермерського типу на кріпосній основі не могло бути можливим. Тому соціальною базою для формування сучасних фермерських господарств вважаються державні селяни, які мали громадянські права і які не відбували панщини. До них належали вільні хлібороби, козаки Полтавської і Чернігівської губерній, селяни, поселені на казенних землях, навіть козаки-запорожці.

Царський уряд, намагаючись пристосувати наявну систему господарства до нових умов економічного розвитку, указом від 12 грудня 1801 р. надав право державним селянам на одному рівні з купцями й міськими жителями купувати землю, не заселену кріпаками. Заохочені владою, заможні селяни потроху почали скуповувати земельні наділи розорених селян. За даними статистичного опису Харківського повіту, напередодні селянської реформи окремі селяни цього повіту мали по 100 дес. землі та активно займалися підприємницькою діяльністю. Більшість таких господарств було серед колоністів Таврійської і Катеринославської губерній. Поряд із землевласниками-дворянами тут працювали підприємці-фермери, які ефективністю своєї торгово-виробничої діяльності не поступалися, а то й переважали перших [9, с.23].

Основи аграрної реформи, що розповсюджувалася на територію України, що знаходилась під владою Росії були закладені в Маніфесті 19 лютого 1861 року та в інших законодавчих актах, які проголошували нову юридичну норму щодо права колишніх кріпосних на землю та на іншу власність. Крім викупу тієї землі, що була в користуванні до 19 лютого 1861 р.,



кожен селянин отримував право купувати у власність нерухоме й рухоме майно, користуватись ним і продавати або ж віддавати в заставу і взагалі розпоряджатися ним, дотримуючись загальних законів, які регулювали дії вільних сільських станів. З того часу формально були створені правові норми для розвитку підприємництва.

Зміст вище вказаної реформи в основному формулювалась у зміцненні наявної станової державної влади. Щоб досягти подібної мети, уряду потрібно було прикласти багато зусиль, які, в кінцевому результаті, закінчилися поразкою. Державні службовці не зуміли домогтися подяки від селян, побут останніх не поліпшився, поміщики теж відчували дискомфорт. Історики визначили, що на той час поміщицькі селяни в жодному регіоні не були забезпечені офіційно визначеним наділом у 5 десятин. На малюнку 1.1.1 зображено пропорції наявних земель на зареєстровану кількість поміщицьких селян.

НАЗВА	ДЕС. НА 1 ДУШУ
Полтавська губернія	1,4
Харківська губернія	1,8
Катеринославська губернія	1,9
Подільська губернія	2,4
Київська губернія	2,1
Чернігівська губернія	2,4

**Рис. 1.1.1. Розрахунок пропорції земель на одну ревільку душу**

З даного розрахунку можна зробити такий висновок, що подібна система не залишала селянам надій на ефективне господарювання. Деяко більші наділи

отримали державні селяни – в середньому по 5,7 десятин на ревізку душу, але й цього не було достатньо для ефективного ведення господарства, оскільки згідно існуючих тоді умов господарювання, рентабельне виробництво забезпечувалося лише в господарствах, які володіли 10 і більше десятинами землі.

Оскільки проживання в сільській місцевості вимагає індивідуального володіння земельними угіддями, селяни, втративши надію отримати землю безоплатно, розпочали масову закупівлю земель всюди, де це було можливим.

Саме тому за 4 десятиліття після реформи у Таврійській губернії було куплено 3,6 мільйонів десятин землі, у Катеринославській – 3,7 млн., у Херсонській – 4,5 млн.

Більшість поміщиків так звикли до кріпосницьких порядків, що не звертали особливої уваги на нові форми господарювання і не сприймала землю, як основний засіб виробництва, не дивлячись на розвиток торгово-грошових відносин в економіці та посилення конкуренції на ринку. Ситуацію виправила молода сільська буржуазія, яка отримала хороші результати від своєї підприємницької діяльності. Одержані кредити заможні селяни використовували на купівлю землі, сільськогосподарської техніки, насіння. Внаслідок такої політики масово розширювалися господарства землевласників-селян, впроваджувалося масштабне виробництво. Однак дослідники вважають, що соціальною базою фермерства, формування якого набрало розвитку після реформи 1861 року, були не лише заможні селяни, а й господарі – середняки, які вели свою сільськогосподарську діяльність на більш ніж 10 десятинах орної землі. Схожих господарств у Східній Україні наприкінці 1905 року нараховувалось близько половини мільйона одиниць [99, с.71].

Капіталістичне перетворення аграрного господарства відбувалося і на західноукраїнських землях. Це було пов'язане з буржуазними аграрними реформами, які проводилися в зв'язку з революцією 1848 р. Реформа, що була проведена у Східній Галичині, скоротила, за рахунок держави, викупну ціну землі селян до 2/3. Щоб попередити можливість масових селянських виступів,

австрійський уряд 22 квітня 1848 р. проголосив скасування в Галичині з 15 травня 1848 р. кріпосних повинностей. Це означало, що селяни є власниками землі, яка знаходилася в їхньому користуванні. Наявні сервітути залишалися незмінними, але селяни платили за них податок поміщикам. За законом від 7 вересня 1848 р. у власність східно-галицького селянства перейшло менше половини наявних земельних угідь, отже більша половина селян, як і до реформи, залишалася малоземельною й економічно неспроможною. Аналогічні аграрні перетворення були проведені на Буковині та на Закарпатті. Вони не тільки підтвердили поміщицькі володіння землею, але й навіть розширили їх [24, с.27].

Аграрні реформи, що проводились на західноукраїнських землях, хоча і були обмежені в ефективності і розрахунку, мали прогресивне значення: вони створили необхідні передумови для розвитку капіталістичних відносин, формування фермерського укладу господарювання. Розвинуті економічно селянські господарства самостійних господарів, власників торгових закладів почали вести виробництво, зорієнтоване на ринок. Кількість таких господарств з кожним роком розширювалася. Заможне селянство формувало новий стан підприємців-фермерів.

Розвиток фермерських господарств в результаті капіталістичної трансформації сільськогосподарського виробництва на початку ХХ ст. характеризується соціально-економічними процесами, що проходили у різних регіонах України під впливом столипінської аграрної реформи. Тогочасна політика уряду була спрямована на формування ініціативних, заможних селян-підприємців. В українських губерніях діяльність заможного селянства в мобілізації банківської землі проявляла себе раніше, ніж в остальних регіонах Російської імперії. Якщо в останніх купівля землі селянами, які мали наміри вести хутірське і відрубне господарство, набрала розвитку лише у 1909 р. то на українських землях – у 1908 р., коли індивідуальні покупці придбали 77% банківської землі. Хутори і відрубні господарства формувались за деякою ініціативою земств [9, с.24].

Процес формування господарств підприємницького характеру тривав і на західноукраїнських землях. Оскільки великі площі земель на цій території належала здебільшого польським землевласникам, уряд, проводячи земельну реформу, турбувався насамперед про те, щоб ця земля залишилась у польських руках. Та все ж таки він проводив ряд заходів для розвитку дрібних селянських господарств. У липні 1919 р. сейм ухвалив „Основи земельної реформи”, що передбачали примусовий викуп земель, що перевищували 400 га. Проводячи парцеляцію цих земель, уряд сприяв виникненню нових селянських господарств, зорієнтованих на ринок. Аграрна колонізація здійснювалася в процесі формування цивільних і військових осадницьких поселень. Протягом 1920-1925 рр. у Східній Галичині та Західній Волині проводилась парцеляція близько 300 тис. га поміщицьких земель, які майже в повному обсязі були передані в володіння польських колоністів. Поряд із звичайними селянськими господарствами на даних землях було сформовано 459 „зразкових” господарств фермерського типу. Крім господарств колоністів, у Східній Галичині та Західній Волині були хутори і ферми - володіння місцевих заможних селян. Значна частина з них спеціалізувалася на тваринництві та вирощуванні технічних культур. Діяльність цих господарств частенько була більш рентабельнішою, ніж у господарствах польських воєводств в зв'язку з тим, що селяни уміло користувалися перевагами нового економічного укладу.

В першій половині ХХ століття на українських землях склалися три структури з самостійними сферами впливу: виконавчі комітети громадських організацій, Центральна Рада і Ради робітничих і солдатських депутатів. Ситуацію в Україні ускладнювали неузгодженість їх поглядів та ворожнеча між прихильниками цих формувань. Відсутня була єдність поглядів на розв'язання соціально-економічних проблем, у тому числі й аграрних, і в Центральній Раді. Одні з активістів орієнтувалися на все селянство як на рушійну силу революції, інші шукали союзників серед заможних господарів, ще інші вбачали робітничий клас як рушійну силу політичного та соціального життя. Все це

призвело до застою в розв'язанні аграрних питань, а також непослідовності у проведенні земельної реформи.

Директорії УНР активно проводила аграрну політику, в першу чергу вирішуючи питання забезпечення землею безземельних і малоземельних селян. Проголосивши гасло „соціалізації”, соціалістична рада змінила приватну власність на землю приватнотрудовим користуванням землею. Окрім того було визначено завищену норму земельного наділу, що унеможливило здійснення переділу землі [24, с. 29].

У напружених умовах українсько-польської війни аграрне питання намагалися вирішити керівники ЗУНР, проте запланована реформа, в силу об'єктивних причин, так і не відбулася.

Проте ті помилки, яких припустилися при здійсненні аграрної політики представники нової української влади, успішно використали у власних цілях комуністи. Проте ідеологічні причини неприйняття ним приватного індивідуального виробництва сприяли втраті в сільському господарстві дійсного господаря та власника. В період Радянської влади така форма як приватне землеволодіння чи взагалі приватна власність була неможливою. Колективні господарства по своїй організації не мали нічого подібного з селянськими господарствами, і тому розвиток такої форми господарювання, як фермерське господарство було припинено.

Після розвалу Радянського Союзу, у перші роки незалежності України не було розроблено чіткої стратегії реформування агропромислового сектора економіки. Причиною такого стану була розбіжність поглядів різних політичних сил щодо основних напрямів та методів реформування сільського господарства. Спроба створення незалежної селянської форми господарювання об'єктивно збігалася з необхідністю реформування в цілому економіки на ринкових засадах, оскільки ринкові відносини самостійно створюють необхідне зовнішнє середовище, в якому селянські господарства можуть вільно реалізовувати свої інтереси.

Юридичним документом, що визнав можливими всі форми господарювання (в тому числі й фермерську) став Закон України „Про пріоритетність соціального розвитку села та агропромислового комплексу в народному господарстві в Україні” (1990). Хоча в Законі свідомо обходилося саме поняття “приватна власність”, формування процесу зміни застарілих економічних структур на більш новітні неможна було не помітити.

Саме цей процес зумовив появу Закону „Про селянське (фермерське) господарство” (1991), що визначив економічні, соціальні а також правові основи формування фермерського укладу господарювання. Введення в дію даного Закону розпочало активізацію процесу становлення фермерських господарств. Якщо 1989 р. в Україні було зареєстровано лише 4 такі господарства, то на початок 1992 р. їх уже було понад 2 тис., 1993 р. – близько 27 тис., 1994 р. – 27,7 тис., хоча умови для їх ведення були надзвичайно несприятливими. Причиною цьому було жорстке втручання колгоспно-радгоспної системи становленню фермерського укладу. Фермерам виділялись найгірші землі. У практику ввійшов ефективний спосіб нівелювання фермерства як такого: замість повноцінних конкурентів колгоспно-радгоспної системи – фермерів з наділами землі 50 і більше га. – створювалися „псевдофермерські” господарства з наділом 2-3 га. Однак деякі фермери почали знаходити спільну мову з прагматичними керівниками і спеціалістами громадських господарств. На початку 90-х років щороку понад 4 тис. фермерів орендували машини та техніку в колгоспах і радгоспах, понад 3,5 тис. – купували у них насіннєвий матеріал, близько 2 тис. – пальне, 0,5 тис. брали кредити. Результатом було те, що в середині 90-х років українське фермерське господарство як соціальне явище відбулося, набуло визнаних цивілізаційних прав і затвердило своє місце в економіці України [9, с. 25].

90-ті роки ХХ століття та початок ХХІ століття характерні розвитком фермерського укладу господарювання на засадах приватної власності відповідно до вимог Конституції України, Земельного кодексу України, Указу Президента України “Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування

аграрного сектора економіки України” (1999). Незважаючи на, порівняно з іншими країнами, маленьку підтримку з боку держави, протягом 1992-2002 рр. кількість фермерських господарств зростає утричі й досягла близько 43 тисяч.

Згідно даних Державної служби статистики України станом на 01.01.2013 року на території України налічується 49095 зареєстрованих фермерських господарств, що означає що і досі триває процес їх розвитку. Попри економічні та інші труднощі, мізерну підтримку держави, тиск з боку масштабних сільськогосподарських організацій вони поступово перетворюються в самодостатню і перспективну галузь господарства України.

## **1.2. Організаційно-економічні основи фермерських господарств**

На сьогоднішній день всі питання, що вирішують економічні, правові, соціальні та організаційні проблеми та що стосуються безпосередньо функціонування та діяльності фермерських господарств регулюються Законом України „Про фермерське господарство” від 19 червня 2003 року N 973-IV зі змінами та доповненнями. Цей Закон являється основою формування, організації та самостійності господарювання такої форми господарювання як селянські (фермерські) обслуговуючі господарства. Окрім цього даний Закон виступає закріпленням та державним гарантом розвитку подібних господарств, розширення їх діяльності, та доказом правового захисту.

Закон України „Про фермерське господарство” виступає як організаційно-економічний фундамент фермерських господарств. Саме тут фермерське господарство розглядається як форма підприємницької діяльності громадян із створенням юридичної особи, які забажали виробляти товарну сільськогосподарську продукцію, а також займатися її переробкою та реалізацією з метою отримання прибутку на земельних ділянках, наданих їм для ведення фермерського господарства, відповідно до закону.

Створити фермерське господарство може тільки громадянин України, або декілька громадян України, що пов'язані між собою родинними або сімейними зв'язками. Ця умова тепер пильно прослідковується державними органами внаслідок того, що протягом певного часу фермерські господарства в Україні відверто зловживали правом на приватизацію землі, включаючи в члени господарства сторонніх осіб або дуже далеких родичів, переслідуючи мету приватизувати всі можливі землі. І все ж таки вимога щодо наявності родинних зв'язків між членами господарства не дотримувалася і відверто ігнорувалася. Наслідком стало кримінальне переслідування фермерів – законопорушників. Проблема вирішилась відразу з доповненням до Закону, в якому зазначається, що до членів сім'ї та родичів голови фермерського господарства можуть належати дружина (чоловік), батьки, діти, баба, дід, прабаба, прадід, внуки, правнуки, вітчим, пасинок, падчерка, рідні та двоюрідні сестри та брати, дядько, тітка, племінники голови фермерського господарства та його подружжя, а також особи, які перебувають у родинних стосунках першого ступеня споріднення з усіма вищезазначеними членами сім'ї та родичами.

Іноземці і особи без громадянства, навіть ті, які перебувають в Україні на законних підставах не мають права засновувати фермерське господарство. Така умова зумовлена відповідністю земельному законодавстві щодо обмеження прав нерезидентів на сільськогосподарські землі у Україні.

Фермерське господарство може бути створене лише фізичними особами і, як юридична особа, воно має своє найменування, печатку і штамп. Діяльність господарства регламентується його Статутом, вимоги до якого наведено в ч. 4 ст. 1 Закону „Про фермерське господарство”. До таких вимог відносять обов'язкове зазначення в Статуті: найменування господарства, його адреса, місцезнаходження, предмет і мета діяльності, порядок формування майна, органи управління підприємством, порядок прийняття ними рішень, умови вступу до господарства та виходу з нього та інші положення, що не суперечать законодавству України. Ці вимоги можна доповнити і деякими вимогами ст. 57 ГКУ, які не вказані в Законі „Про фермерське господарство”. Це зазначення про



порядок розподілу прибутків і збитків, зазначення про його реорганізацію та ліквідацію.

Згідно ст. 2 законодавства про фермерське господарство відносини, пов'язані із створенням, діяльністю та припиненням діяльності фермерських господарств регулюються Конституцією України, Земельним кодексом України, цим Законом а також іншими нормативно-правовими актами.

Членами фермерського господарства мають право бути подружжя, їх батьки, діти, які досягли 14-річного віку, інші члени сім'ї, родичі, які об'єдналися для спільного ведення фермерського господарства, визнають і дотримуються положень Статуту фермерського господарства. Проте особи, які працюють у ньому за трудовим договором(контрактом)не можуть бути Членами фермерського господарства.

Для вступу до фермерського господарства нових членів необхідно внести зміни до статуту господарства. В процесі цього нові члени повинні одержати частку в його майні. Для проведення подібної операції на даний час державному реєстратору подають документи, зазначені в частині 1 ст. 29 Закону України „Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців” від 15. 05.03 р. № 755-IV.

Взаємозв'язок господарських процесів потребує правильного і адекватного керування фермерським господарством, тому на чолі підприємства повинна бути людина, ознайомена з станом господарських засобів та джерел, організацією сільськогосподарських робіт. Керівник в фермерському господарстві називається головою.

Згідно Закону, головою фермерського господарства є або його засновник або інша особа, визначена у статуті. Від голови вимагається представлення фермерського господарства перед державними органами, іншими підприємствами та організаціями, окремими громадянами чи їх об'єднаннями. В обов'язки голови фермерського господарства також належить укладання від імені цієї господарської організації угод, доручень, інших документів і

реєстрації операцій, а також ці обов'язки він має право письмово доручити для виконання одному з членів господарства або особі, з якою укладено контракт.

На ім'я голови виписується відповідно Державний акт на право приватної власності на землю чи Державний акт на право постійного користування землею. Додатково з цим укладається договір на тимчасове користування землею, в тому числі і при оренді землі.

Громадянами, які мають право створити власне фермерське господарство може бути кожний дієздатний громадянин України, який досяг 18-річного віку та проявив ініціативу заснувати фермерське господарство. Після створення фермерського господарства його засновники можуть облаштувати житло для власного проживання в тій частині наданої для ведення фермерського господарства земельної ділянки, яку вони обрали за найбільш гідну для цього з точки зору доступу до всіх виробничих об'єктів новоствореного господарства. Так створюється відокремлена фермерська садиба – земельна ділянка, яка знаходиться за межами населеного пункту з розташованими на ній господарськими об'єктами, житловими будовами, багаторічними насадженнями. Для облаштування цієї садиби фермерському господарству з державних коштів надається грошова допомога на будівництво під'їзних шляхів до території господарства, електромереж і радіотелефонних мереж, систем водопостачання і газопостачання.

Порядок надання (передачі) земельних ділянок для ведення сільського господарства фермеру також встановлено Законом України „Про фермерське господарство”. Згідно цього нормативного документу для отримання чи придбання земельних ділянок у власність або в оренду фермеру потрібно звернутися до відповідної районної державної адміністрації або місцевої ради, де потрібно подати заяву, в якій вказується бажаний розмір і місце розташування ділянки, кількість членів фермерського господарства та наявність у них права на безоплатне одержання земельних ділянок у власність, обґрунтування розмірів земельної ділянки з урахуванням перспектив діяльності фермерського господарства. До заяви додатково подаються

документи, що підтверджують досвід роботи в сільському господарстві або наявність освіти, здобутої в аграрному навчальному закладі. Ця заява повинна бути розглянута районною чи міською державною адміністрацією, або ж органом місцевого самоврядування у місячний строк. У разі її задоволення віддають розпорядження на підготовку землепорядною організацією проекту відведення земельної ділянки, яка згодом передається в власність чи в оренду. У разі відмови органів державної влади і органів місцевого самоврядування в задоволенні заяви, питання вирішується судом.

Після того, як засновник отримає державний акт на право власності на земельну ділянку або ж укладе договір оренди, фермерське господарство має зареєструватися в органах державної реєстрації згідно порядку, встановленому законом для державної реєстрації юридичних осіб.

Для державної реєстрації суб'єкти підприємницької діяльності - юридичної особи, власник (власники) або ж засновники особисто або поштою подають до органу державної реєстрації повний набір установчих документів відповідно до вимог законодавства. До них відносяться:

- статут селянського (фермерського господарства);
- установчий договір засновників та членів;
- реєстраційна картка встановленого зразка (заява про державну реєстрацію);
- державний акт на право приватної власності на землю;
- державний акт на право постійного користування землею або договір на тимчасове користування;
- довідка (документ), що засвідчує здійснення оплати за державну реєстрацію;
- довідка (документ), що засвідчує здійснення оплати внеску власного капіталу як суб'єкта підприємницької діяльності в розмірі, передбаченому законом.

Тільки після державної реєстрації фермерське господарство має право на державну підтримку фермерських господарств – допомогу, що надається за рахунок державного і місцевого бюджетів, у тому числі через Український державний фонд підтримки фермерських господарств.

Згідно ст. 12 розділу IV Закону України „Про фермерське господарство”, права володіння та користування земельними ділянками, які є у власності членів заснованого фермерського господарства, з дати державної реєстрації здійснює фермерське господарство. Землі господарства можуть складатися з: земельних ділянок, які належать на праві власності фермерському господарству як юридичній особі; земельних ділянок, що належать громадянам – членам фермерського господарства на праві приватної власності; земельних ділянок, які є в оренді.

Згідно ж даного Закону визначено, що члени фермерського господарства мають право на безоплатне одержання у приватну власність паю (земельної частки) із запасів земель державної та комунальної власності. Земельні ділянки, на яких розташовані житлові будинки, господарські будівлі та споруди фермерського, теж можуть отримуватися безоплатно у приватну власність, але теж у рахунок земельної частки (паю).

Фермерське господарство або ж його члени відповідно до ст. 14 Закону „Про фермерське господарство” мають повне право:

- продавати, передавати в оренду, заставу, спадщину земельну ділянку, яка знаходиться в приватній власності;
- самостійно вести господарську діяльність на землі;
- власності на здійсненні посіви та насадження сільськогосподарських і інших культур, вироблену сільськогосподарську продукцію;
- на відшкодування отриманих збитків;
- будувати житлові будинки, господарські будівлі і споруди;
- реалізовувати (збувати) вирощену та вироблену продукцію на вітчизняних ринках;
- постачати вирощену та вироблену сільськогосподарську продукцію на експорт та ін.

Порушені права власників або членів фермерського господарства підлягають поновленню в порядку, встановленому законом.

Крім прав, фермерське господарство, а також його члени мають певні обов'язки. Згідно закону, фермерські господарства, у власності яких є земельні ділянки, якими вони користуються для проведення своєї господарської діяльності зобов'язані:

- використовувати земельні ділянки належно до їх цільового призначення;
- відповідати вимогам законодавства щодо охорони довкілля;
- сплачувати встановлені податки та збори;
- поважати і не порушувати права користувачів сусідніх земельних ділянок та власників;
- запобігати зниженню родючості ґрунтів та намагатись зберігати інші корисні властивості землі;
- формулювати та вчасно надавати відповідним органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування інформацію про стан і використання земель та інших природних ресурсів;
- дотримуватися та виконувати санітарні, екологічні та інші вимоги щодо якості вирощуваної продукції;
- забезпечити зберігання геодезичних знаків, протиерозійних споруд, мереж зрошувальних і осушувальних систем.

Проте законом надано право фермерського господарства споруджувати житлові будинки, господарські будівлі та споруди на належних йому земельних ділянках відповідно до затвердженої державними органами документації. Також надається право будувати на орендованих землях, попередньо погодивши з орендодавцем.

Фермерське господарство має право володіти будь-яким майном (земельними ділянками, житловими будинками, господарськими будівлями, засобами виробництва тощо), яке необхідне для ведення товарного сільськогосподарського виробництва і набуття якого у власність не перечить закону. Володіння, користування і розпорядження цими благами члени господарства та його керівник здійснюють відповідно до Статуту, якщо інші умови не передбачені угодою між членами фермерського господарства з

однієї сторони та законом з другої. Відчуження або набуття майна здійснюється на підставі цивільно-правових угод.

Селянське (фермерське) господарство несе відповідальність за своїми зобов'язаннями тільки в межах власного майна. Голова такого господарства несе відповідальність і за порушення кредитно-розрахункової і податкової дисципліни, санітарних і ветеринарних норм, правил, вимог щодо якості продукції та інших нормативно-правових актів та законів ,що регулюють здійснення господарської діяльності.

Згідно розділу VII Закону України „Про фермерське господарство” можна визначити цілий ряд положень і закономірностей щодо діяльності селянських (фермерських) господарств. Основні з них наведені нижче.

Отже, згідно закону фермерське господарство функціонує на умовах самоокупності. Це означає, що всі свої витрати та збитки підприємство покриває за рахунок власних джерел, що утворилися внаслідок господарської діяльності. Господарство самостійно визначає напрями своєї господарської і фінансової діяльності, спеціалізацію. Виробництво сільськогосподарської продукції, її переробку та реалізацію підприємство також забезпечує самостійно. Також самостійно підбираються партнери у всіх сферах діяльності, як вітчизняні, так і іноземні. Господарство може підтримувати договірні відносини з будь-якими юридичними або фізичними особами, навіть органами державної влади та органами місцевого самоврядування.

Щоб уникнути непорозумінь з державними органами та ефективного господарювання фермер зобов'язаний дотримуватися встановлених відповідно до законодавства екологічних, ветеринарно-санітарних правил і норм щодо якості виробленої продукції та інших вимог. Згідно чого, і реалізація сільськогосподарської продукції, що виробляється підприємством, на вітчизняному ринку та її поставки на експорт, розрахунки з українськими та іноземними партнерами повинні проводитись відповідно до постанов законодавства.

Основою трудових відносин у фермерських господарствах є трудова діяльність його членів. Але у разі виробничої потреби фермер може застосовувати і працю найманих осіб – за трудовим договором (контрактом). Трудові відносини членів селянського (фермерського) господарства формуються згідно його Статуту, а ці ж відносини з найманими особами за трудовим договором, згідно з законодавством України про працю.

Керівник (голова) зобов'язаний забезпечити на підприємстві необхідні умови праці для членів господарства і найманих осіб та дотримання вимог техніки безпеки, виробничої гігієни та санітарії, пожежної безпеки.

Ст. 28 Закону „Про фермерське господарство” зазначає, що бухгалтер господарства або ж сам фермер, або призначена на це особа, повинна вести бухгалтерський облік результатів своєї діяльності і подавати відповідним органам фінансову звітність, статистичну інформацію та інші дані, що вимагаються законодавством України. В ст. 29 зазначається, що фермерське господарство має право відкривати на свій вибір у будь-якій установі банку поточні та депозитні рахунки і має повне право розпоряджатися власними коштами. Також такий суб'єкт господарювання має право користуватися кредитними коштами під заставу майна, поручительство та (або) інші види забезпечень зобов'язань, застраховувати власне майно. Діяльність фермерського господарства, як і всі види господарювання підлягає і оподаткуванню з боку державних органів. Проте, зі своєї сторони держава гарантує дотримання і захист майнових та інших прав і законних інтересів подібних господарств. І хоча органи державної влади контролюють за діяльністю підприємства у окремих випадках, незаконне їх (чи їх посадових осіб) втручання у його господарську діяльність забороняється. А збитки, заподіяні таким неправомірним втручанням, підлягають відшкодуванню згідно до законодавства.

Фермерське господарство також виступає як платник Єдиного соціального внеску в органах Пенсійного фонду України. Всі члени господарства включно й наймані працівники, що виконують свої трудові

обов'язки згідно трудового договору, підлягають загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню і пенсійному забезпеченню.

Підприємство фермерського характеру, рівно як і всі інші юридичні особи, відповідно до чинного законодавства несе матеріальну відповідальність за шкоду, заподіяну його членам і найманим працівникам – каліцтво або інші ушкодження здоров'я, які спричинені виконанням ними своїх трудових обов'язків.

З 2009 року набуло розвитку явище, коли фермерські господарства в спілці з іншими сільськогосподарськими товаровиробниками почали масово створювати обслуговуючі сільськогосподарські кооперативи. Створені за участю фермерських господарств дані кооперативи функціонують як неприбуткові.

Фермерське господарство припиняє свою діяльність у випадку:

- реорганізації;
- ліквідації;
- при банкрутстві;
- при відсутності членів фермерського господарства, а також спадкоємця, який дасть згоду продовжувати його діяльність.

При виникненні вище вказаних ситуацій, приймається рішення про припинення діяльності господарства. У разі продажу майна підприємства одержані кошти спрямовуються на погашення вимог кредиторів. Майно, що залишилося після задоволення вимог кредиторів, ділиться між членами господарства (якщо такі є) згідно умов Статуту.

Представницьким органом селянських (фермерських) господарств в Україні на даний час є Асоціація фермерів та приватних землевласників України, Президентом якої являється Микола Миркевич.

Для того, щоб забезпечити права і інтереси громадян України, що займаються фермерським господарством, а також з метою створення добрих умов для розвитку фермерських господарств, Асоціація проводить деякі заходи, (представляє інтереси фермерів перед Президентом України,



Верховною Радою України, центральними та місцевими органами державної влади, формулює та вносить пропозиції щодо вдосконалення законодавства, яке регулює діяльність фермерських господарств, на розгляд та аналіз центральному органу виконавчої влади з питань аграрної політики України).

Президент Асоціації фермерів та приватних землевласників України може входити до складу колегії центрального органу виконавчої влади з питань аграрної політики України та брати участь у проведених засіданнях з правом дорадчого голосу. Керівник Асоціації фермерів та приватних землевласників України в області теж має право належити до складу колегії центрального органу виконавчої влади з питань аграрної політики України та бути учасником її засідань з правом дорадчого голосу.

### **1.3. Особливості розвитку державного механізму підтримки ефективного розвитку фермерських господарств в Україні**

Якщо спостерігати господарську та фінансову діяльність фермерських господарств на Україні, то можна зробити висновки, що далеко не всі проблемні місця їх функціонування можна поліпшити за допомогою впровадження заходів внутрішньогосподарського порядку. Більшість регулюючих та стимулюючих заходів необхідно провести на рівні держави. Відмова від проведення подібних заходів негативно впливає на розвиток сільського господарства в країні – формуються різного виду перешкоди, які здебільшого мають зовнішній характер.

Дослідження проблеми розвитку державної підтримки аграрних виробників не є чимось дивним чи новим у економічній сфері. У вітчизняній та зарубіжній літературі їй присвячено чимало наукових праць, орієнтованих на вивчення окремих аспектів фінансових джерел розвитку аграрного бізнесу та шляхів розвитку цього сектора аграрної економіки. Проте не всі аспекти цієї не легкої і багатогранної проблеми з'ясовані і мають належне обґрунтування.

Більшість питань і досі носить суперечливий і проблемний характер. Серед них найбільш проблемними являються такі два питання. Перше – фінансове забезпечення фермерських господарств завжди розглядається в контексті фінансової підтримки цілого аграрного сектору, а друге – недостатньо проаналізовано особливості процесу створення фінансів фермерських господарств у умовах рецесії кінця першої декади ХХІ ст.

Складається таке враження, що в сучасному агробізнесі України для фермера не залишається місця, хоча він, як виробник є визначальним суб'єктом аграрного ринку. У функціональному економічному ланцюжку виробив-продав-отримав прибуток йому залишається лише роль виробника, а продати і отримати прибуток - справа інших, більш відомих у торгівлі. Фермер займається виробництвом сільськогосподарської продукції, але він має надто мізерне відношення до її переробки. В той же час, за даними Міністерства аграрної політики України, приблизно 90% сільськогосподарської сировини-продукції піддається промисловій переробці. Таке положення речей зумовлює те, що частка чистої продукції сільського господарства займає лише 10-15% вартості кінцевого продовольства, а основна частина створюється у несільськогосподарських секторах. Згідно з цим переробні підприємства є більш конкурентоспроможними та прибутковими, ніж фермерські та інші аграрні підприємства.

У сучасних умовах, особливо в період економічної кризи, фінансова підтримка аграрних виробників, у тому числі фермерів, значно скорочується. З року в рік скорочується фінансування такого елемента державного бюджету як фінансова підтримка фермерських господарств.

На початку створювання фермерських господарств у пострадянській Україні держава теж не дуже піклувалась про підтримку розвитку такої форми господарювання. Однак з часом такі господарства стали незамінними в розвитку аграрної сфери і державні органи потурбувались про її ефективну підтримку. Почали створювати цілу низку заходів заохочення, фінансової і правової підтримки. Але, на жаль, не всі вони були реалізовані. А ті, що

реалізовувалися, були начинені безліччю нюансів, які перетворювали державну підтримку у низку вимог, перетворень та звалищ документів.

На сьогодні фінансова підтримка фермерських господарств зі сторони держави скоротилася до мінімуму. Дотації за здачу худоби, які були великим стимулом розвитку тваринництва, тепер не передбачуються у Державному бюджеті. Однак сказати, що аграрні господарства не отримують жодної фінансової допомоги не можна. Деякі спроби вирішення цього питання зі сторони держави все таки проводяться [18, с.8].

Подальші питання про те, як майбутньому буде розвиватися підтримка фермерства в Україні мають досить складний характер. Простішим є питання, чим керуються органи влади при забезпечення такої підтримки на сьогоднішній день. Відповіддю є Закон України „Про фермерське господарство”, в ст. 9 якого зазначаються саме ті положення, які стосуються державної підтримки фермерських господарств.

Отож, згідно цього, новоствореним фермерським господарствам у період їх становлення ( в більшості випадків – три роки після створення), фермерським господарствам з відокремленими фермерськими садибами, фермерським господарствам, що здійснюють свою господарську діяльність та розташовані у гірських населених пунктах, на поліських територіях, визначених в установленому порядку Кабінетом Міністрів України, та іншим фермерським господарствам надається допомога за рахунок коштів державного і місцевого бюджетів, в основному через Український державний фонд підтримки фермерських господарств.

В зв'язку з цим Кабінет Міністрів України щороку в проекті Державного бюджету України передбачає виділення коштів на підтримку фермерських господарств. Аналогічно і органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування передбачають відділення коштів на підтримку фермерських господарств.

Кошти, які виділяються безпосередньо з Державного бюджету України використовуються на меліорацію земель (їх зрошення та осушення),

консервацію та рекультивацію малопродуктивних сільськогосподарських угідь, а також на придбання сільськогосподарської техніки, потрібної для виробництва – комбайни, трактори, автомашини, бульдозери, сівалки тощо. А за рахунок коштів місцевих бюджетів фермерським господарствам найчастіше надається допомога на будівництво об'єктів виробничого і невиробничого призначення, житла, проведенні заходів щодо землеустрою тощо.

Порядок використання цих коштів зазначається в наказі Кабінету Міністрів України.

Державною бюджетною установою, пріоритетом якої є виконання функцій з реалізації державної політики щодо фінансової підтримки створення і успішного розвитку фермерських господарств є Український державний фонд підтримки фермерських господарств (надалі Фонд). Він затверджується центральним органом виконавчої влади з питань аграрної політики та діє на підставі свого Статуту. Саме через цей фонд фермери одержують допомогу від держави (або через його регіональні відділення). Гроші можуть виділятися Фондом або на поворотній основі (пільгове кредитування), або ж на безповоротній основі. Але як в першому, так і в другому разі проводиться конкурсний відбір, в рамках якого Фонд та його регіональні відділення організовують конкурсні комісії – загальна при Фонді, регіональні – по місцях [2, с.7].

Правила надання державної підтримки фермерським господарствам за рахунок коштів державного бюджету, процедура та умови проведення конкурсу описується в Порядках №1102 і 441.

Переможців такого конкурсу визначає комісія, попередньо створена при Фонді, оскільки регіональні комісії зобов'язані лише приймати документи і формулювати список претендентів на отримання фінансової допомоги.

Не мають права на одержання подібної допомоги господарства, які:

- мають заборгованість перед Фондом і його регіональними відділеннями;
- визнані банкрутами;
- знаходяться в процесі ліквідації;

- у яких виявлено факти незаконного одержання та/чи нецільового використання раніше наданих бюджетних коштів.

Розглянемо детальніше допомогу на безповоротній основі. Сподіватися допомогу на безповоротній основі, згідно Порядку №1102, можуть (за програмою "Фінансова підтримка фермерських господарств") лише:

- новостворені господарства в період становлення;
- фермерські господарства із відокремленими фермерськими садибами;
- фермерські господарства, які розташовані у гірських населених пунктах або на території Полісся.

В список заходів, які визначено в п. 5 Порядку №1102 і які надають безповоротну допомогу входять:

- розробка проектів щодо виділення земельних ділянок для ведення господарської діяльності;
- сплата встановлених відсотків за користування коштами банківського кредиту;
- при придбанні однієї одиниці сільськогосподарської техніки;
- будівництво та ремонт приміщення для тварин;
- внесення страхових платежів згідно договору обов'язкового страхування племінних тварин: великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз, коней (чистопорідні або одержані за затвердженою програмою породного вдосконалення та тварини, які володіють племінною (генетичною) цінністю і можуть використовуватися в селекційному процесі) віком від одного року на випадок їх загибелі, знищення, вимушеного забою від хвороб, стихійних лих та нещасних випадків;
- підготовка, перепідготовка і підвищення кваліфікації працівників для фермерських господарств у аграрних навчальних закладах;
- проведення наукових досліджень в сфері виробництва сільськогосподарської продукції та випуску рекомендацій щодо використання в господарській діяльності досягнень науково-технічного прогресу.

Фінансову підтримку з Фонду фермерські господарства в рамках одного бюджетного року отримують не більше ніж за двома видами з попередньо перелічених витрат. Одержані бюджетні кошти повинні використовуватися фермерами суворо за призначенням. Тому протягом місяця після одержання коштів вони зобов'язані подати до регіональних відділень Фонду факт підтвердження про те, що виділені їм гроші витрачено згідно призначення.

Допомогу на поворотній основі фермерським господарствам надають у вигляді кредитних коштів за такою бюджетною програмою, як „Надання кредитів фермерським господарствам”. На кредитування згідно цієї програми мають право розраховувати всі фермерські господарства, за виключенням тих, які мають заборгованість перед Фондом тощо (наведено вище) [13, с.63].

Однак існують і певні обмеження щодо такої допомоги. Наприклад, максимальний розмір одержуваного кредиту становить 250000 грн.

Новоствореним господарствам із відокремленими садибами та фермерам, які господарюють в гірських населених пунктах та на території Полісся, кредити надають на строк від 3 до 5 років. Ці кредити призначені для виробництва, переробки та збуту готової продукції.

Іншим фермерським господарствам поворотну допомогу надають теж на строк до п'яти років, але з більш цілеспрямованим призначенням: для закупівлі техніки, обладнання, поновлення обігових коштів, виробництва та переробки сільськогосподарської продукції, будівництва та реконструкції виробничих а також не виробничих приміщень, для посадки багаторічних насаджень, а також розвитку кредитної та обслуговуючої кооперації.

Процес та механізм отримання поворотної державної допомоги подібний до одержання допомоги на безповоротній основі, за виключенням деяких елементів – пакет документів, який надається до регіональних відділень фонду та деякі зобов'язання.

Ефективною формою фінансової допомоги зі сторони держави міг би стати і фінансовий лізинг. Використання лізингових операцій, об'єктом яких була б сільськогосподарська техніка, лінії по переробці сільськогосподарської

продукції та інші такі обладнання, залишається вкрай раціональним заходом. Її застосування в умовах конкуренції між лізинговими компаніями та виробниками сільськогосподарських машин не допускало б безпідставного завищення цін і дозволяло б значно поліпшити рівень матеріально-технічного забезпечення фермерських господарств.

Ще в межах державної підтримки фермерських господарств можна здійснити:

- Регулювання цін на сільськогосподарську продукцію з боку держави. Ефективне регулювання відбувається в країнах Європейського Союзу та в США. Там до 75% продукції реалізується за встановлення мінімально гарантованих державних цін.
- Виплата дотації або компенсації, що усунуть наслідки диспаритету цін, який створюється в умовах ринкових відносин. Ціни на товари для сільського населення часто ростуть швидше в порівнянні з цінами на продукцію сільського господарства, тому що багато виробників таких товарів зберігають монопольне становище. Держава може регулювати такі проблеми з допомогою компенсацій витрат фермерам та інших сільгоспвиробникам, але в випадку, якщо ці витрати викликані саме диспаритетом цін, а не через неправильне господарювання.
- Підтримка розвитку створення кооперативів фермерів як один з одним, так і з іншими аграрними виробниками, а також промисловими підприємствами, які здійснюють заготівлю, переробку, зберігання та реалізацію сільгосппродукції, сервісне обслуговування. Саме через це в країнах з ефективною ринковою економікою кожен фермер є членом одночасно кількох кооперативів.
- створення районних організацій з наданням фермерам маркетингових та консалтингових послуг, оскільки фермер, вкладаючи зусилля у виконання виробничих процесів, просто не має можливості та часу провести ретельний економічний аналіз і вибір оптимальних комерційних рішень. Це дуже актуально, адже багато фермерів потребують допомоги у складанні та веденні бухгалтерської звітності, обчисленні податків, розробці бізнес-планів,

оформленні заявок на кредитні ресурси а також юридичний захист своїх економічних інтересів. Такий захід досить реальний, оскільки фахівців з вищою освітою у районних центрах багато, їх можна залучити до обслуговування фермерів. Такі послуги не обов'язково повинні бути абсолютно безкоштовними для фермерів. Проте державні органи, на мою думку, мають можливість взяти певну частину затрат на подібні організації, адже фінансування аграрних управлінь все ж таки здійснюється з державних коштів.

- організація стимулюючих конкурсів серед фермерських господарств, переможцям яких в якості гранду надавалася б, наприклад, безповоротна фінансова підтримка чи кредит на вигідних для фермера умовах. Такі конкурси проводяться зарубіжними спонсорами на території України і зараз. Зокрема, за підтримки USAID в 2012 році в Рівненській області проводився проект АгроІнвест на конкурсній основі. Але це є рідкісне явище, оскільки тут потрібний державний рівень. Я думаю, в результаті таких заходів учасники конкурсів – фермери значно покращили б показники своєї діяльності. А переможці взагалі отримали б додаткову стимуляцію росту.

Для того, щоби фермерські господарства підвищили рівень своєї ефективності, виправдали своє існування і могли успішно конкурувати не лише з іншими вітчизняними аграрними виробниками, але й на зовнішньому ринку, на мій погляд, повинні забезпечуватись вище вказані стимулюючі заходи. Хоча не всі вони дадуть такий швидкий фінансовий економічний зріст як, наприклад, дотації, але у перспективі будуть стимулювати і сприяти розвитку господарської діяльності і підвищенню показників рентабельності селянських (фермерських) господарств.



#### 1.4. Зарубіжний досвід роботи фермерського господарства

Характеристика сучасного стану і способи державної підтримки з боку держави фермерських господарств України, як і раніше, суттєво відрізняється від ситуації, що склалася в агропромислових комплексах зарубіжних країн. Для того, щоб правильно оцінити стан фермерських господарств за межами нашої держави ми розглянемо їх становище на сучасному етапі у таких державах світу як США, Великобританії, Франції та Росії. Такий вибір пояснимо тим, що перші три з чотирьох названих країн являються провідними державами світу з зразковими економічними показниками та розвинутим сільським господарством. Росія не відповідає подібним характеристикам, але вона являється найбільшою за масштабом країною світу з подібною до української політикою в системі аграрного господарювання.

Сільськогосподарська політика США, яка значно впливає на фермерські господарства, зумовлюється низкою законодавчих актів. Кожні чотири роки Конгресом розглядається і затверджується „Закон про фермерство”. Поряд з ним формуються різні аспекти сільськогосподарської політики як підсистема законодавчих актів, регулюючих різні сфери діяльності.

Великі державні сільськогосподарські програми з початку свого функціонування дотепер створили надійну систему підтримки фермерів. Адже конгресмени та сенатори, в обов'язки яких входить представлення і захист інтересів сільськогосподарських штатів, вперто і постійно добиваються ухвалення Сенатом програми за програмою, направлених на задоволення різних потреб фермерів. Хоча перед ухваленням ці програми підлягають детальному дослідженню і випробуванню в зв'язку з тим, що часто вони суперечать одна одній, адже їх пропонують і затверджують опоненти. Основою таких програм, зазвичай, є одні і ті самі заходи сільськогосподарської політики США. Основні і в більшості незмінні із таких заходів політики США щодо фермерства відображені в таблиці 1.4.1[19, с.37].

Таблиця 1.4.1

### Основні заходи сільськогосподарської політики США

Заходи	Завдання
<u>Забезпечення рівня цін</u>	Деякі основні товари попадають під практику забезпечення стабільних цін від результатів державних субсидій. Приклад: Конгресом встановлена ціна за бушель (35,2 літри) кукурудзи – 2,55\$, щоб визначити приблизну вартість врожаю. Виробники кукурудзи, які згодні на обмеження посадок, можуть сміливо позичати 2,55\$ на кожний бушель зерна кукурудзи, яке вони здають державі. Практично це застава врожаю державі за наданий нею кредит. Якщо ціна кукурудзи сягне вище вказаної урядом, фермери матимуть можливість вернути свій врожай, продати його на вільному ринку і виплатити позику. Виручка, що залишається після погашення кредиту належить фермерам.
<u>Компенсаційні виплати</u>	Їм належить ще значніша роль, ніж роль стабілізуючих цін позики, адже виплати являються формою прямого внеску в підвищення доходів фермерів. Конгрес встановлює планові ціни на сільськогосподарські культури. Для отримання виплат фермери повинні виключити з обробітку частину земель.
<u>Кредитування ферм</u>	Фермери завжди вважали важливим стимулом своєї діяльності можливість доступу до позик та кредитів. Тому на сьогодні вони мають широкий доступ до розвинутої системи кредитування із приватних, кооперативних і державних фінансових джерел. Одним із найважливіших складових цієї системи є Федеральна система кредитування ферм, яка складається з трьох груп банків, кожній з яких властиві специфічні функції, а саме такі як: кредитування закупівлі нерухомості, кредитування закупівлі сільськогосподарського інвентарю і насіння та кредитування кооперативів.
<u>Консервація ґрунтів</u>	Чимало федеральних програм розраховані тільки на підтримку консервації ріллі. Наприклад, в рамках однієї з таких програм держава бере на себе частину витрат по засіву використовуваних земель травами чи бобовими з метою запобігання ерозії ґрунтів.
<u>Водопостачання</u>	Федеральна система загат і каналів забезпечує постачання води по субсидійованих цінах фермерам 16 західних штатів. Саме це зрошення приймає участь у вирощуванні 18% всього врожаю бавовни в країні, 14% ячменю, 12% рису и 3% пшениці.

Політика забезпечення рівня цін та компенсацій поширюється не на всі, а лише на певні товари такі, як зернові м'ясомолочні продукти і бавовну. Виробництво багатьох інших видів продукції державному забезпеченню субсидією не забезпечується. Однак, незважаючи на мільярдні суми субсидій, асигновані на один рік, більшість фермерів не звертаються до держави за підтримкою. В США подібними субсидіями користується 20% ферм.

Багато політиків та президентів призивали конгрес послабити роль уряду у сільському господарстві, в кінцевому результаті скасувавши державні програми закупівлі збиткових врожаїв та прямого кредитування фермерів. Розповсюджується думка, що подібні програми є неприйнятними діями держави в практиці вільного ринку. Однак багато аспектів сучасної сільськогосподарської політики захищені сильними економічними інтересами, що призводить до активних дискусій в Конгресі з приводу зміни системи.

По всіх факторах сільське господарство США підлягає характеристиці масштабного бізнесу. Ввели навіть спеціальний термін “агробізнес”, який відображає гігантську частку сільськогосподарського виробництва в американській економіці. В рамках цього терміну входить весь агропромисловий комплекс, починаючи від окремого фермера та закінчуючи мультинаціональним концерном-виробником хімікатів.

Стан фермерів в США значно відрізняється від становища їх колег у світі. Правильна політика а також тривалий розвиток дали їм пріоритетну сходинку в світовій піраміді. Завдяки щедрості природи і правильному використанню техніки, хімікатів і добрив, фермер США практично не має с ким порівнятись в виробництві дешевої і врожайної продукції. В виробництво США входить половина світового виробництва бобів сої і кукурудзи, від 10 до 25 відсотків бавовни, пшениці, тютюну, рослинних олій. Успіхи американських фермерів значні і вони не соромляться хвалитись ними.

Від низької собівартості продукції фермерів США у зручному положенні залишається і вітчизняний, і закордонний споживач. Американцям продукти харчування поставляються значно дешевше, ніж населенню інших розвинутих країн. Більше того, одна третина посівних площ США засіваються тільки для експорту в регіони Європи, Африки, Азії та Латинської Америки.

Рівень життя американських фермерів є досить високим. Хоча дохід фермерської сім'ї становить лише  $\frac{3}{4}$  доходу міської сім'ї, побутові витрати у фермерів нижчі і тому рівень їхнього життя відповідає середньостатистичному.

Колись життя на фермі характеризувалось ізоляцією від сучасних побутових зручностей, але на сьогоднішній час ситуація кардинально змінилась.

Однією з сильних сторін американського сільського господарства завжди була і залишається швидке засвоєння фермерами нової техніки. Комп'ютеризація і роботи – лише чергова ланка в довгому ланцюгу винаходів, що служили фермеру підтримкою в рості виробництва і тим самим служили зниженню собівартості виготовленої продукції. Проте фермери в силу свого новаторства залишаються і традиціоналістами. Їм властивий глибокий консерватизм та повага до традицій, тому сільське населення залишається стабільним в часи швидких змін [19, с. 59].

Незважаючи на прекрасну картину становища американських фермерів, знаємо що й у них є свої проблеми і перешкоди. Їм також часто доводиться переживати періоди занепаду, які чергуються з періодами процвітання, а деякі методи у вирощуванні сільськогосподарської продукції примусили задуматись над станом навколишнього середовища і іншими подібними проблемами. Також надлишок виробництва продукції та низький рівень цін на неї зумовлює зниження доходів. А вартість необхідних їм товарів – техніки, пестицидів, добрив – росте набагато стрімкіше, ніж виручка від продажу продукції. Однією з проблем є також високі ставки банківських відсотків на кредити.

Та, незважаючи на вище вказані і схожі до них перешкоди, ферми все більше і більше зростають, але кількість населення, працюючих у них, швидко спадає. Міграція населення із сільської місцевості спричинила ріст безробіття і соціальних проблем у містах. На сьогодні у США фермерами рахується приблизно 1% від загальної кількості населення [19, с.81].

На даний час все більше ферм переходить у систему корпорацій. Приблизно п'ята частина всіх доходів ферм приходить на рахунок корпорацій. Але як сімейні ферми, так і корпорації попадають під критику за забруднення навколишнього середовища. А вже з 40-х років XIX століття в американському сільському господарстві суттєво виросло застосування штучних добрив та хімікатів для боротьби з бур'янами, шкідниками та

хворобами рослин. Ставши незамінними стимуляторами збільшення врожаю, ці засоби створили й багато проблем. Крім серйозного забруднення довкілля, вони наносили безпосередню шкоду здоров'ю фермерів і також для їх працівників.

Говорячи про майбутнє американського фермерства, можна сказати, що його очікують ще більші зміни. Різні програми досліджень і розробок, які проводяться зараз в державних, академічних і приватних лабораторіях обіцяють кардинальну зміну тенденцій. А що станеться з невеликими родинними фермами в майбутньому? Чи зможе стати реальністю міграція населення з міст в сільську місцевість? Відповідь криється у останніх статистичних даних, з яких можна зробити висновок, що число малих та великих ферм росте, проте скорочуються середні, а також те, що давня тенденція до зменшення населення сільської місцевості пішла не тільки на спад, а й взагалі в протилежну сторону.

Впроваджуючи новітні технології діяльність фермерських господарств залишається основою процвітання США. Саме ця ланка, яка пов'язує минуле, теперішнє та майбутнє, являється фундаментальною для американського способу життя.

Франція є одним з найбільших в Європі виробників сільськогосподарської продукції та зарахована в число лідерів по чисельності поголів'я ВРХ, свиней, птиці і виробництва молока, м'яса та яєць.

Основна галузь в сільському господарстві – тваринництво м'ясомолочного напрямку. В рослинництві французькі фермери обирають вирощування пшениці, ячменю та кукурудзи. Досить поширене виноградарство, садівництво а також і вирощування овочів, квітів. Оскільки Франція – приморська держава, тут розвинуте риболовство і розведення креветок. В сільському господарстві даної країни залучено близько 3,8% економічно активного населення [72, с.12].

В Франції існує єдина система органів по орієнтації сільськогосподарського виробництва і управління ринками сільськогосподарської продукції, в обов'язки якої належить і вирішення

проблем продовольчої економіки. В компетенцію Вищої ради по орієнтації і координації розвитку сільського господарства і харчової промисловості входять і міжгалузеві організації по зерну, тваринництву, молочному господарству, цукру та решти продуктах, через які регулюється внутрішній ринок сільськогосподарської продукції, також виплачуються субсидії за її зберігання, переробку та експорт, проводиться закупівля продуктів аграрного виробництва по встановлених цінах.

Незважаючи на те, що основа сільського господарства Франції – приватне землеволодіння, воно підлягає найсильнішій опіці з боку держави. Тому по обсягу виробленої сільськогосподарської продукції Франція займає перше місце в Західній Європі і третє місце в світі після США і Канади. Більшу частину продукції виробляють великі фермерські господарства (з наділами 20-100 га), але кількісно переважають невеликі і середні [72, с.106].

На відміну від США, в Франції існують більш гуманні по відношенню до фермерських господарств принципи аграрної політики. Державна допомога фермерам в рамках єдиної сільськогосподарської політики надається в зв'язку з необхідністю самозабезпечення по головних продуктах.

Великобританія займає шосте місце серед країн-членів Європейського Союзу по чисельності виробництва сільськогосподарської продукції. Сільське господарство Великобританії на сьогодні являється одним з найбільш продуктивних і механізованих у світі. Відсоток працюючих в аграрному бізнесі – 2% від загальної кількості працюючих в країні. Тваринництво – це переважаюча галузь сільськогосподарського виробництва Великобританії. Фермери спеціалізуються на молочному і м'ясомолочному скотарстві, свинарстві, вівчарстві і птахівництві. Фермерство користується значною підтримкою держави, а також отримує дотації з бюджету ЄС. Але по багатьох харчових продуктах у виробництві Великобританії спостерігається незадовільне виробництво, тому їх доводиться завозити з інших країн.

Великобританія рахується першою країною у Європі, в якій отримало розвиток фермерство. На даний час найбільш розвинені там середні фермерські

господарства (площа використовуваних земель близько 70 га). Найтипівішим представником британського фермерства є господарство сімейного типу, в якому кількість працівників не перевищує п'яти.

Британський фермер завжди скеровував свою діяльність на розвиток багатогалузевого господарства або поєднанню декількох видів бізнесу, незважаючи на розвиток основного виробництва продукції рослинництва та тваринництва. Причиною цьому є необхідність забезпечення фінансової стабільності, рівномірного обігу капіталу та зменшення рівня ризику діяльності.

В основному фермери являються не тільки власниками своїх земельних ділянок, а й менеджерами власного бізнесу. Проте не обходиться без послуг сервісних, маркетингових і консультаційних організацій та компаній. Останнім часом набрала розвитку така послуга, як зовнішній менеджмент, яка проводиться керуючою організацією через своїх менеджерів. Користування цією послугою дозволяє фермеру досягати більш високих і стабільних результатів, ніж він би отримав самотійно. Але за дану послугу фермер сплачує близько 30% свого прибутку.

Британське сільськогосподарське відомство не забезпечує фермерам особливої фінансової допомоги. Хіба що є ті випадки, в яких фермер приймає участь у одній з державних програм (елітне тваринництво, зберігання гірських пасовищ тощо). Основним постачальником субсидій для британського фермерства є Європейський Союз. Однак з недавнього часу фермерством зацікавився приватний капітал. Оскільки фермерство Великобританії є надійним видом бізнесу з невеликим рівнем ризику на вкладений капітал, поширеною стала тенденція до зростання конкуренції між великими банками за фінансовий ринок у аграрному секторі країни [49, с. 109].

В Росії на сьогодні нараховується більше 300 тисяч ферм, серед яких є навіть фермери-мільйонери. Але в основному це слабкі, технічно погано забезпечені і недостатньо забезпечені засобами господарства.

Якщо розглядати російське фермерство по галузях, то найбільш динамічно сьогодні розвивається рослинництво, через те, що діяльність в цій галузі не потребує таких додаткових витрат як загони для тварин, пасовища, корми на зиму тощо. Зміною напрямку діяльності в аграрному бізнесі з рослинництва на тваринництво послужило те, що місця на ринку продукції рослинництва в основному всі зайняті.

Не зважаючи на поступовий і впевнений розвиток фермерства в Росії, господарюючий фермер постійно стикається з цілою низкою проблем, наприклад такі, як:

- дуже високі ціни на пальне – роблять неможливим високорентабельне виробництво сільськогосподарської продукції;
- високі митні збори а також податки на сільськогосподарську техніку;
- захищений внутрішній ринок від постачання продуктів харчування з-за кордону;
- соціальні питання сільського населення;
- недосконала земельна політика.

Звичайно, фермерство і в цілому сільське господарство Росії зараз знаходиться в набагато кращому становищі, ніж на початку 90-х років. Уряд дедалі більше надає уваги галузям агропромислового комплексу. Зокрема, його великим досягненням можна вважати розробку пріоритетного національного проекту „Розвиток АПК”, завдяки якому в Росії стали розглядатися проблеми житлової площі в селі, розробки торгової політики АПК, кредитування фермерів і т. п.. Можна зробити висновок, що при продовженні цієї чи подібної політики сільське господарство та фермерство буде поступово розвиватись.

Отже, вивчивши становище фермерства в декількох розвинутих зарубіжних країнах, можна визначити деякі схожі та й не зовсім моменти для кожної окремої країни. Наприклад, в США фермер менш захищений державою, ніж в Європейському Союзі, однак ефективність сільськогосподарської діяльності його в США набагато вища, ніж в багатьох країнах Європи,



особливо в Росії. Фермерство Франції знаходиться в найбільш захищеній позиції серед країн ЄС. Опікунство його державою виправдовує себе по всіх факторах. На відміну від фермерів США, Франції і Великобританії, фермери Росії не можуть похвалитись і половиною прибутків в сільському господарстві. Ситуацію може покращити лише правильна аграрна політика і налагоджені ринкові відносини.

### **1.5. Місце обліку та аналізу у діяльності фермерського господарства**

Не зважаючи на вид виробничої та господарської діяльності викликає необхідність запровадження обліку цієї діяльності, відповідного до організаційно-правової форми організації. Однак невизначеність правового статусу селянських (фермерських) господарств та їх різновидність погано впливає на адекватний вибір форм і методів ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності вказаними господарськими формуваннями. Так, суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, визнані такими відповідно до законодавства (абз.3 п. 2 П(С)БО25) можуть обрати одну з представлених чотирьох форм обліку, який ведуть із застосуванням подвійного запису та мають право використовувати спрощений План рахунків. Сюди відноситься основна частинна ФГ. Найчастіше обирають між регістрами з Методичних рекомендацій № 189 (р. III) і Методичних рекомендацій № 422 [13, с.34].

Суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, які підходять по критеріям, визначеним п. 154.6 ПКУ, і мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат (абз.6 п.2 П(С)БО 25) та платники єдиного податку, які відповідають критеріям, визначеним пп.4 п.291.4 ПКУ, - четверта група (абз.6 п.2 П(С)БО 25) можуть вести бухгалтерський облік без подвійного запису, якщо не являються платниками ПДВ (п.9 П(С)БО 25, ч.3 ст.3 Закону про бухгалтерський облік). Фермерські господарства дуже рідко бувають платниками податку на прибуток за ставкою 0%, що зумовлено

невідповідністю господарств обов'язкових критеріїв. Переважна частина з них на єдиному податку. Докладніше подано в таблиці 2.2.2. „Форми обліку для фермерських господарств”.

Такою ж самою являється і проблема фінансової звітності.

Відповідно до статистичних даних, активний розвиток фермерства в Україні спостерігався в середині 90-х років ХХ століття. Але після бурхливого розвитку сформувалася тенденція до зниження чисельності таких господарств. Економічну діяльність фермерів не брати до уваги не можливо, адже у їх власності знаходиться значна частина високопродуктивних оброблюваних земель України. Не дивлячись на досить поширену в літературі думку про низьку ефективність діяльності фермерства, дані статистики свідчать про те, що в цьому секторі сільського господарства все ж сформувалися достатня кількість господарств, які досягли хороших виробничих і фінансових результатів. З такою метою фермери як і раніше, так і зараз продовжують купувати сільськогосподарську техніку. Хоча уже зараз вони надають перевагу купівлі нових машин і нового обладнання, однак не всі можуть собі це дозволити. Тому, купуючи стару, давно списану техніку, яка до того ж вимагає ремонту, фермери її по-хазяйськи бережуть і ефективно використовують. Відповідно, у структурі матеріальних витрат питома вага витрат на запасні частини і ремонтні матеріали займає значне місце, за даними – близько 15%. Інколи річна сума витрат на ремонт тієї чи іншої техніки не значно відрізняється від купівельної вартості нового екземпляру такої техніки. В зв'язку з цим фермерам приходится скрупульозно вираховувати свої можливі витрати та проводити систематичний господарський аналіз всіх видів своєї діяльності.

Фермери, члени їх сімей та наймані працівники, які офіційно на підставі трудового договору влаштовані на роботу, змушені платити певні суми податку на їх заробітну плату. Оскільки сума цих податків, як і всіх інших, має сплачуватись в точності і не виходячи за рамки встановлених строків, фермер не тільки зобов'язаний, а й з метою уникнення витрат на штрафи та контролю за трудовою діяльністю вимушений вести облік у цій ділянці діяльності.

Ще однією проблемою є і наявність фактів розкрадання майна фермерського господарства, яке здійснюється як сторонніми особами, так і працівниками господарства. Невеликим фермерам, які не в змозі встановити додаткові засоби охорони майна приходиться найскрутніше в таких ситуаціях. І всім, без винятку, потрібно проводити інвентаризаційний облік з метою виявлення подібних розкрадань, списування та відшкодування завданих збитків.

Існує дуже багато подібних ситуацій та причин, для активного розв'язку яких та для того, що досягнути об'єктивної оцінки стану господарства та строгого обліку всіх господарських процесів потрібно у фермерському господарстві налагодити повний бухгалтерський облік і аналіз.

Статистичні показники виробництва продукції в фермерських господарствах України в останні роки значно впали. Як відомо, в останні роки держава майже не надавала фермерам будь-якої фінансової та іншої підтримки. Але не тільки це є причиною слабких показників. Статистичні відомості про обсяг виробництва продукції у фермерських господарствах, швидше за все, суттєво занижені, оскільки організація бухгалтерського обліку і фінансової звітності залишається в даних підприємствах дуже примітивною та малодостовірною. До того ж діюча на даний час система оподаткування підштовхує фермерів до спаду та приховування обсягів річної виручки.

Фундаментальні питання обліку і звітності в фермерських господарствах теоретично та, звичайно, практично розпливчато відображені в економічній літературі і інформаційних джерелах. А поради та положення, викладені в Методичних рекомендаціях з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах значно застаріли.

Але, незважаючи на всі труднощі, в тому числі і наведені вище, облікова інформація дуже необхідна як для забезпечення ефективності роботи фермерського господарства незалежно від його правового статусу, так і для попередження можливих диспропорцій в його виробничо-господарській та фінансовій діяльності, аналізу і контролю за станом і обігом господарських

засобів, збереженістю власності фермера. У зв'язку з цим фермерським господарствам неможливе не ведення бухгалтерського обліку. До того ж фермерські господарства як господарюючі суб'єкти підприємництва є платниками відповідних податків і змушені вести податковий облік, формувати і пред'являти органам Державної податкової інспекції звітність згідно порядку та форм, встановлених законодавством.

У фермерських господарствах частенько виникає необхідність в обліку наявності та використання земельних ділянок, побудов, машин, обладнання, тварин та й інших основних засобів, сільськогосподарської продукції, товарно-матеріальних запасів, грошових коштів, розрахунків з членами господарства, іншими фермерськими господарствами та підприємствами, кооперативами, асоціаціями, з різними організаціями а також фізичними особами, і власних доходів і витрат. Фермери, зазвичай, ведуть облік самостійно. Однак не виключено, що керуючись цілеспрямованістю, облікові функції можуть передаватися асоціаціям фермерів або аудиторським та іншим організаціям на договірній основі.

Бухгалтерська діяльність в фермерському господарстві стосується в тому чи іншому плані питань стану і обігу власності, матеріалів та продукції, грошових коштів і трудових ресурсів. Об'єм, компетентність і рівень точності облікової інформації в основному визначається метою господарювання, виробничою необхідністю і економічною цілеспрямованістю.

Значення і необхідність обліку і аналізу в фермерському господарстві спричинюється, з однієї сторони, необхідністю володіння інформацією про володіння господарством рухомою і нерухомою власністю, витратах, об'ємах виробництва продукції і надходженнях виручки від реалізації продукції, робіт, послуг, а з іншої сторони, обов'язком господарства надання в державні органи інформації про результати виробничо-господарської діяльності. Керівник господарства несе визначену відповідальність за фіктивність і недостовірність державної звітності. Виходячи з цього, можна зробити висновок, що ведення

обліку для керівника фермерського господарства в основній частині випадків являється справою не добровільною, а примусовою.

Отже, облік і аналіз – це невід’ємна і обов’язкова функціональна діяльність фермерського господарства, що забезпечує не тільки складання і подання встановлених форм звітності, а й контроль за виробництвом, наявністю та використанням матеріальних, трудових та грошових засобів.

Існує ще дуже значна, можна сказати одна з основних для фермера причина, в силу якої він старається вести найбільш об’єктивний у господарстві бухгалтерський облік і проводити господарський аналіз. Ця причина ховається як у положеннях Кримінального Кодексу України, так і в положеннях про адміністративні порушення.

Згідно законодавства, за не ведення бухгалтерського обліку на підприємстві або ведення його з порушенням установленого порядку, відображення неправдивих або не точних даних в фінансовій звітності, її неподання можливий штраф від 136 до 255 гривень. За повторне порушення протягом року, адміністративне стягнення за нього уже накладалося на особу, – від 170 до 340 гривень (ст. 164 КпАП). Щоправда, згідно ст. 234 КпАП накласти цей штраф можуть органи державної фінансової інспекції (в минулому КРУ), а вони перевіряють тільки підпорядковані підприємства. Фермерські господарства підлягають перевірці в випадках фінансування з бюджету [13, с.37].

Порушення встановленого законодавством порядку ведення бухгалтерського обліку на підприємстві загрожує кримінальною відповідальністю, особливо тим господарствам, які планують отримати бюджетне фінансування або кредит в банку. Згідно ст. 222 Кримінального Кодексу України надання зумисне неправдивої інформації органам державної влади, органам влади Автономної Республіки Крим чи органам місцевого самоврядування, банкам або іншим кредиторам з метою одержання субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг щодо податків у разі відсутності ознак злочину проти власності карається штрафом від 17000 до 51000 гривень з

позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на термін до трьох років. А ці самі дії, якщо вони вчинені повторно або завдали значної матеріальної шкоди, караються штрафом від 51000 до 170000 гривень з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на термін до трьох років [13, с. 37].

Існує ще відповідальність за ст. 366 КК за складання, видачу відповідальною особою зумисне неправдивих офіційних документів (до них може належати й фінансова звітність), внесення до офіційних завідомо неправдивих даних, інше підроблення офіційних документів – карається штрафом до 4250 гривень або позбавленням волі на строк до трьох років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на термін до трьох років. За ті самі діяння, якщо вони стали причиною тяжких наслідків, покарання набуває ще суворішого характеру. Всі ці види відповідальності застосовуються не просто за ведення „не тієї” форми облікових реєстрів, а за недотримання вимог Закону про бухгалтерський облік і П(С)БО, а щодо кримінальної відповідальності – ще й навмисне порушення – надання зумисне неправильної інформації.

### **Висновки до розділу 1**

Сучасні трансформаційні процеси, що відбуваються в аграрному секторі економіки України, підсилюють зростання зацікавленості дослідників до проблеми формування господарства фермерського типу. По-перше, без докладного вивчення цієї форми господарювання неможливо відтворити об’єктивну картину соціально-економічного життя народів та націй.

Теперішня ефективна приватна господарська система зарубіжного фермерства складалась на протязі декількох десятиліть і їй були притаманні свої закономірності та проблеми.

Згідно даних Державної служби статистики України станом на 01.01.2013 року на території України налічується 49095 зареєстрованих фермерських господарств, що означає що і досі триває процес їх розвитку.

На даний час всі питання, що вирішують економічні, правові, соціальні та організаційні проблеми і що торкаються безпосередньо функціонування та діяльності фермерських господарств регулюються Законом України „Про фермерське господарство” від 19 червня 2003 року N 973-IV зі змінами та доповненнями. Цей Закон є основою формування, організації та самостійності господарювання селянських (фермерських) обслуговуючих господарств.

У сучасних умовах, особливо протягом економічної кризи, фінансова підтримка аграрних виробників, у тому числі фермерів, значно скорочується. З року в рік зменшується фінансування такого елемента державного бюджету як фінансова допомога для фермерських господарств.

Облікова інформація особливо потрібна як для забезпечення ефективності роботи фермерського господарства незалежно від його правового статусу, так і для попередження можливих диспропорцій в його виробничо-господарській і фінансовій діяльності, аналізу і контролю за станом і обігом господарських засобів, збереженістю власності фермера. Відповідно до цього фермерським господарствам необхідне ведення бухгалтерського обліку.

## **РОЗДІЛ II**

### **ОБЛІК МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ І ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СФОГ “МАЛЕНЬКИЙ ОАЗИС”**

#### **2.1. Організаційно-економічна характеристика фермерського господарства**

Організаційно-економічна характеристика фермерського господарства відображається у його установчих і організаційних документах, до яких належить Статут (додаток 1), Свідоцтво про державну реєстрацію (додаток 2), Довідка про присвоєння реєстраційного номера (додаток 3), Довідка від державної податкової адміністрації про встановлення на фіксований с/г податок (додаток 4), Повідомлення про взяття на облік платника страхового податку (додаток 5) тощо.

Згідно Статуту селянського фермерського обслуговуючого господарства „Маленький оазис”, який затверджено та зареєстровано від 12 лютого 2003 року СФОГ „Маленький оазис” являється юридичною особою відповідно до чинного законодавства України та функціонує у відповідності до Законів України „Про підприємства в Україні”, „Про підприємництво”, „Про фермерське господарство” та інших нормативних актів, які регулюють підприємницьку діяльність. СФОГ „Маленький оазис” діє на підставі Статуту під керівництвом засновника та власника Поліщука Олега Богдановича з початку свого створення і дотепер, отже більше десяти років.

Господарство знаходиться за адресою: Рівненська область, Гощанський район, с. Посягва вул. Центральна 114.

У СФОГ „Маленький оазис” є: самостійний баланс, розрахунковий і валютний рахунки в установах банків, печатку із своєю назвою, штампами, інші реквізити, необхідні для приватної діяльності. Ідентифікаційний код господарства – 32124862. З 01.01.2013 року господарство зареєстроване як платник фіксованого сільськогосподарського податку.



В якості юридичної особи фермерське господарство має майно, окремо від майна свого засновника, та будь-якої іншої третьої особи, має право від свого імені набувати майнових та немайнових прав і нести відповідальність.

Згідно класифікації фермерських господарств за величиною і відповідними показниками, яка наведена нижче в таблиці 2.1.1, СФОГ „Маленький оазис” належить до суб’єктів малого підприємництва. За параметрами цієї категорії, чисельність працівників господарства в рік коливається в межах 50 осіб, а річний дохід від господарської діяльності не виходить за рамки 10 мільйонів євро, а в гривнях складає близько 109 мільйонів гривень.

Таблиця 2.1.1

### Класифікація фермерських господарств за розміром

Категорія юридичної особи – суб’єкта господарювання	Показник	
	Середня кількість працівників за звітний період (календарний рік)	Річний дохід від будь-якої діяльності
Суб’єкти мікропідприємництва	Не перевищує 10 осіб	Не перевищує суми, еквівалентної 2 млн. євро, визначеної за середньорічним курсом НБУ
Суб’єкти малого підприємництва	Не перевищує 50 осіб	Не перевищує суми, еквівалентної 10 млн. євро, визначеної за середньорічним курсом НБУ
Суб’єкти великого підприємництва	Перевищує 250 осіб	Перевищує суму еквівалентну 50 млн. євро
Суб’єкти середнього підприємництва	Решта, що не потрапили до перелічених вище критеріїв	

У якості юридичної особи згідно чинного законодавства України СФОГ „Маленький оазис” уповноважене чинити будь-які дії та набувати будь-яких прав і обов’язків, що входять до повноважень юридичної особи відповідно до чинного законодавства України.

Завданням та метою діяльності господарства є отримання прибутку його засновником та власником від підвищення ефективності вирощування сільськогосподарських культур, виробництва сільськогосподарської продукції, її переробки, зберігання та реалізації за рахунок широкого впровадження розробок наукових закладів України та зарубіжних держав, маркетингових

досліджень, освоєння прогресивних форм інтеграції науки та виробництва, активізації комерційної інформаційно-рекламної, інноваційної та зовнішньоекономічної діяльності, надання якісних послуг сільськогосподарським виробникам різних форм власності і населенню в обробітку ґрунту, хімізації, вирощування, збирання а також переробці сільськогосподарської продукції.

Відповідно до Статуту предметом діяльності СФОГ „Маленький оазис” являється:

- вирощування сільськогосподарських культур, виробництво, збирання, зберігання, транспортування, переробка та реалізація сільськогосподарської продукції а також продуктів народного споживання;
- надання якісних послуг сільськогосподарським товаровиробникам різних форм власності і населенню в обробітку ґрунту, хімізації, вирощуванні, збиранні, обробці сільськогосподарських культур власними господарськими засобами – машинами, тракторами, механізмами та обладнанням;
- вирощування ВРХ, свиней, коней, овець і виробництво продукції тваринництва;
- створення високомеханізованої машинно-технологічної станції на основі високоякісних світових зразків зернозбиральних та бурякозбиральних комбайнів, кормодобувної та ґрунтообробної техніки, тракторів, автомобілів, різного сільськогосподарського обладнання;
- виробництво та продаж будівельних матеріалів, будівельно-монтажних та ремонтних робіт;
- створення і виконання функцій дилерської та сервісної служб по продажу і обслуговуванні вітчизняної а також зарубіжної техніки;
- здійснення комерційної, торговельно-посередницької, інформаційно-посередницької та рекламної діяльності;
- надання транспортних та інших подібних послуг підприємствам, організаціям, населенню і установам різних форм власності;

- будівництво житлових будинків, промислових споруд, приміщень для складів та сховищ;
- переробка деревини, виготовлення виробів із дерева;
- організація комерційних та туристичних подорожей а також поїздок як в рамках України, так і за її кордоном;
- надання посередницьких послуг юридичним та фізичним особам;
- оптова, комісійна і роздрібна торгівля товарами промислової і продовольчої групи; організація, створення та експлуатація магазинів, барів, ресторанів, бістро та й інших подібних закладів громадського харчування;
- сервісне та побутове обслуговування юридичних та фізичних осіб;
- співробітництво з усіма Державними органами щодо проведення автотранспортних засобів, які знаходяться в власності і (чи) користуванні господарства;
- сервісне обслуговування, ремонт, заправка та технічне обслуговування автотранспортних засобів, а також продаж автомобілів;
- гуртова, дрібно гуртова і роздрібна торгівля нафтопродуктами, збереження їх та надання супутніх послуг;
- будівництво і експлуатація автозаправних станцій (АЗС) та станцій технічного обслуговування автомобілів;
- надання інших послуг і виконання всіх видів діяльності, які безпосередньо пов'язані з вищенаведеним переліком предмету діяльності;
- проведення іншої господарської, комерційної і фінансової діяльності, крім діяльності, забороненої чинним законодавством України.

Основна частина з вище наведених варіантів діяльності господарство використовує лише частково у процесі господарювання. Можна виділити декілька основних, в рамках яких діє це підприємство:

- вирощування сільськогосподарських культур, виробництво, зберігання, транспортування, переробка і реалізація сільськогосподарської продукції та продуктів народного споживання;

- надання якісних сільськогосподарським товаровиробникам різних форм власності та громадянам у обробітку ґрунту, хімізації, вирощуванні, збиранні, обробці та переробці сільськогосподарських культур власними господарськими засобами – машинами, механізмами та обладнанням;
- розведення, вирощування ВРХ, свиней, коней, овець і виробництво та переробка продукції тваринництва;
- створення високомеханізованої машинно-технологічної станції на основі високоякісних світових зразків зернозбиральних і бурякозбиральних комбайнів, кормодобувної і ґрунтообробної техніки, тракторів, автомобілів, різного сільськогосподарського обладнання.

Засновником і виконавчим директором фермерського господарства є одна й та сама особа – Поліщук Олег Богданович. До його компетенції як засновника належить ряд повноважень, основними з яких є:

- визначення загальної господарської політики, а також ухвалення річного фінансового плану, річних бюджетів, прибутку та планів капіталовкладень;
- ухвалення різних рішень стосовно продажу власного нерухомого майна, керівництво земельною ділянкою господарства;
- ухвалення і прийняття будь-яких змін до Статуту господарства;
- прийняття рішення про ліквідацію та призначення Ліквідаційної комісії, ухвалення її звітів і ухвалення остаточного ліквідаційного балансу господарства;
- ухвалення або переміна правил, що регулюють діяльність директора та його відповідальність тощо.

Директор СФОГ „Маленький оазис” займається безпосередньо організацією та повсякденною господарською діяльністю господарства та вирішенням усіх питань діяльності господарства.

Трудові відносини учасників та працівників господарства регулюються законодавством про працю, Статутом а також трудовими договорами.

Господарство самостійно визначає форми, порядок і розмір оплати праці керівника та найманих працівників. Також визначає чисельність працюючих,

порядок прийняття і звільнення їх з роботи. Оплата праці в СФОГ „Маленький оазис” здійснюється не тільки в грошовій, а й в натуральній формі. Виконання трудових обов’язків оплачується і, відповідно до чинного законодавства, зараховується до трудового стажу.

Відносини стосовно землекористування регламентуються Конституцією України, земельним законодавством про власність а також договорами оренди. Господарство має в власності і ефективно користується належними йому та орендованими земельними ділянками. В процесі їх експлуатації господарство забезпечує цільове та ефективне користування землею, реалізує комплекс заходів щодо охорони цих земель, дотримується порядку санітарних норм та правил добросусідства.

СФОГ „Маленький оазис” має власну земельну ділянку, що є надана засновником (Поліщуком Олегом Богдановичем) та одержаними на підставі договорів оренди з власниками землі, що володіють нею на підставі належно оформлених Державних актів на право власності на землю. Окрім цього, в земельний фонд господарства входять землі запасу і землі резерву Посягвівської сільської ради, отримані у постійне користування на підставі вимог земельного законодавства України.

Майно СФОГ „Маленький оазис” складається з основних фондів, грошових коштів і інших матеріальних цінностей, вартість яких зазначена в балансі. Все майно господарства належить його засновнику. Майно та майнові права формуються за рахунку внеску засновника та з подальшого функціонування господарства на підставах, що не перечать чинному законодавству (доходи від цінних паперів, кредитів банків, безоплатних та благодійних внесків підприємств, організацій та громадян).

Забезпечуючи свої зобов’язання, господарство відповідає усім своїм майном (належним йому на праві власності чи просто закріпленим за ним), на яке можна звернути стягнення.

Фермерське господарство також, згідно чинного законодавства, має право на комерційну таємницю та на її правовий захист.

СФОГ „Маленький оазис” веде бухгалтерський облік як процесу так і результатів господарської діяльності. Головний бухгалтер фермерського господарства – Корольчук Галина Степанівна – призначена на посаду головного бухгалтера за рішенням директора. Фінансовий рік господарства співпадає з календарним роком. Періодично господарство надає статистичну інформацію органам державної статистики. Фінансові результати визначаються на підставі розрахунків балансу.

Статутом СФОГ „Маленький оазис” передбачено, що господарство припиняє діяти внаслідок реорганізації (злиття, розділення, перетворення) або ліквідації. Ліквідація проводиться згідно чинного законодавства.

## **2.2. Облікова політика селянського (фермерського) господарства „Маленький оазис”**

Одним із найважливіших етапів організації бухгалтерського обліку в фермерському господарстві є формування його облікової політики.

Термін „облікова політика підприємства” почав вживатися в лексиконі українських бухгалтерів у кінці 80-х років минулого століття як переклад англійського словосполучення „accounting policies”, яке використовувалось у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку. Під обліковою політикою у зарубіжних країнах розуміють загальні принципи та прийоми відображення господарських операцій в обліку, відповідно до яких контролюються та обробляються рахунки окремого підприємства.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 „Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” визначає, що облікові політики – це конкретні принципи, основи, правила, домовленості і практика, Які суб’єкт господарювання застосовує у процесі складання і подання фінансової звітності. Підприємство з урахуванням особливостей діяльності має обрати найбільш ефективні для нього правила, принципи, методи та процедури, і використовувати їх при веденні власного фінансового та господарського обліку, складанні звітності.

Законодавством України було застосовано визначення облікової політики з міжнародних стандартів. І з початком реформування бухгалтерського обліку поняття „облікова політика” було закріплено законодавчо та введено офіційно.

Згідно цих даних, в Законі України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” є в наявності наступне визначення: облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Однак під обліковою політикою розуміють і зведення правил ведення обліку, яке визначає ідеологію економіки підприємства на поточний господарський рік [95, с.58].

Вчені в сфері вивчення бухгалтерського та фінансового обліку по-різному формулюють визначення облікової політики. Наприклад, Ф.Ф. Бутинець надає таке визначення: „Облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до розумів господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей)” [11, с.83].

Визначення В.В. Сопка та В.П. Завгороднього звучить наступним чином: „Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності. Основна її позначка – забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень” [78, с.11].

Саме облікова політика є одним з елементів державного регулювання бухгалтерського обліку. Вона формується на державному рівні, розробляється відповідними державними органами на прикладі методик і облікових заходів та процедур. При розробці облікової політики підприємство враховує вимоги до якісних характеристик бухгалтерського обліку та фінансової звітності, викладені в пп. 14-17 НП(С)БО 1, методи та заходи, передбачені іншими

П(С)БО, норми й нормативи, встановлені законодавчими актами України [95, с.59].

Однак, навіть при такому використанні державного регулювання бухгалтерського обліку, підприємства мають деякий ступінь свободи у формуванні облікової політики, що встановлено законодавчо: можливість вибору одного з альтернативних варіантів щодо способів оцінки, бухгалтерських рахунків, реєстрів обліку тощо. Пункт 5 ст. 8 Закону про бухгалтерський облік право формування облікової політики підприємства надає суб'єкту господарювання. Згідно цього Закону, підприємство самостійно та незалежно від законодавства:

- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку та способу реєстрації та узагальнення інформації у вибраних реєстрах з додержанням єдиних засад та правил, встановлених вказаним Законом, та з урахуванням особливості обраної власної діяльності а також технології обробки облікових даних;
- розробляє систему та норми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю за господарськими операціями, визначає а також затверджує права працівників на підписання і доступ до бухгалтерських документів;
- визначає правила документообігу й технологію обробки облікової інформації, затверджує додаткову систему рахунків та реєстрів аналітичного обліку;
- виділяє, при необхідності, на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які мають вести бухгалтерський облік, із подальшим використанням і включенням їх показників до фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Облікова політика має загальнодержавний характер а також відображає особливості ведення обліку в розрізі кожного окремо взятого господарюючого суб'єкту. Вчені зауважують, що облікова політика може формуватись на двох рівнях – рівні держави та рівні підприємства. Облікова політика на державному рівні є обов'язковою, тому що всі підприємства без винятку зобов'язані



дотримуватись засад бухгалтерського обліку, законодавчої бази. На рівні підприємства в рамках, встановлених законодавством, формується облікова політика з врахуванням специфіки даного підприємства. Саме така облікова політика буде сприяти формуванню об'єктивної звітності, що в силах задовольнити інформаційні потреби користувачів звітності підприємства (рис. 2.2.1).



**Рис. 3.1. Рівні облікової політики**

На вибір облікової політики впливають зовнішні умови та, власне, особливості господарської діяльності підприємства. Тому на формування облікової політики підприємства впливає цілий ряд факторів, що подані в таблиці 2.2.1. Інформація в цій таблиці дає такі дані, що облікова політика в Україні визначається з урахуванням багатьох факторів, особливо впливовими

серед яких вважається вплив держави через законодавчі акти на різні елементи облікової політики, галузь діяльності підприємства та стратегія фінансово-господарського розвитку. Саме ці чинники і є базою при розробці облікової політики на підприємстві, одночасно суміщаючись з вимогами до якісних характеристик бухгалтерського обліку й фінансової звітності, методів та процедур, передбачених П(С)БО, норм а також нормативів, встановлених законодавчими актами України [11, с. 86].

Таблиця 2.2.1

### Фактори впливу на формування облікової політики

Фактори	Сутність впливу факторів
Форма власності та організаційно-правова форма	Приватна, колективна, комунальна, державна, змішана власність; Державні та комунальні підприємства, господарські товариства, підприємства колективної власності, приватні підприємства, об'єднання підприємств.
Галузь або вид діяльності	Промисловість, будівництво, торгівля, транспорт, сільське господарство тощо.
Система оподаткування	Загальна, спрощена, ставки податків, звільнення від окремих податків, пільги з оподаткування.
Ступінь свободи дій	Можливість самостійного прийняття рішень з питань ціноутворення, вибору партнерів.
Стратегія фінансово-господарського розвитку	Цілі і задачі економічного розвитку підприємства на довгострокову і поточну перспективу, очікувані напрями вкладення інвестицій, тактичні підходи до вирішення перспективних завдань.
Наявність матеріальної бази	Забезпеченість комп'ютерною технікою та іншими засобами оргтехніки, програмно-методичне забезпечення тощо.
Система інформаційного забезпечення підприємства	З напрями, необхідними для його ефективної діяльності.
Кваліфікація працівників	Рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів, економічної сміливості, ініціативності та підприємливості керівників
Масштаб підприємства	Обсяг діяльності, середньоспискова чисельність працівників тощо.
Господарська ситуація	Стан господарського, податкового та бухгалтерського законодавства, сприятливість інвестиційного клімату. Стан розрахункової дисципліни, наявність власних оборотних коштів тощо.

Правильно розроблена облікова політика, яка враховує умови та можливості ведення господарської діяльності, повинна забезпечити:

- використання наданої свободи дій в системі організації обліку для запровадження раціональної системи обліку на даному підприємстві;

- надання зовнішнім користувачам інформації, що відповідає пред'явленим стандартам до неї та показникам якості;
- якісне забезпечення необхідною інформацією усіх рівнів управління для прийняття адекватних і ефективних управлінських рішень;
- дотримання вимог діючого законодавства;
- якісне ведення бухгалтерського обліку виходячи з напрямку господарської діяльності та масштабу підприємства;
- можливість правильно оцінювати економічну ситуацію і на основі облікових даних здійснювати прогнозування економічної діяльності.

Облікова політика охоплює принципи, методи та процедури, прийняті на фермерському господарстві для складання а також подання фінансової звітності. Головне положення кожної створеної облікової політики – отримання максимального прибутку. Від правильно сформованої облікової політики багато в чому залежить ефективність управління господарською діяльністю досліджуваного підприємства та стратегія його розвитку на тривалу перспективу.

При складанні облікової політики на фермерському господарстві необхідно враховувати наявну певну специфіку в обліку. Завдання ускладнює нормативна нерегульованість облікових операцій, оскільки Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах значно застаріли. Але формування облікової політики, незважаючи на проблеми, є необхідним, оскільки ст. 28 Закону „Про фермерське господарство” проголошує, що фермерське господарство веде бухгалтерський облік результатів своєї роботи й подає відповідним органам фінансову звітність, статистичну інформацію та інші дані, установлені законодавством України.

Облікова політика на пряму залежить від розміру фермерського господарства, оскільки величина підприємства і система оподаткування впливає на вибір форми обліку, якою воно може скористатися. Як відомо, СФОГ „Маленький оазис” за своїм масштабом належить до суб'єктів малого

підприємства (таблиця 2.1.1). Форми обліку для таких фермерських господарств подані в таблиці 2.2.2.

Таблиця 2.2.2

### Форми обліку для фермерських господарств

Категорія суб'єктів	Форми звітності	Форми обліку (реєстри)	Примітка
Суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, визнані такими відповідно до законодавства (абз.3 п. 2 П(С)БО25)	Фінансова звітність, ф.ф. №№ 1-м, 2-м (п.5 П(С)БО 25)	1.Спрощена форма згідно з Методрекомедаціями № 189 (р. III) – основний реєстр – Журнал реєстрації господарських операцій; 2.Журнально-ордерна (згідно з Методрекомедаціями № 390); 3.Проста форма на підставі метод рекомендацій №422 – Журнал обліку господарських операцій, Відомість № 3-м; 4.Спрощена згідно з Методрекомедаціями № 422 – зі складанням оборотно-сальдової відомості.	Ведуть облік із застосуванням подвійного запису. Мають право використовувати спрощений План рахунків. Сюди відноситься більшість ФГ. Найчастіше обирають між реєстрами з Методрекомедацій № 189 (р. III) і Методрекомедацій № 422
1.Суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, які відповідають критеріям, визначеним п. 154.6 ПКУ, і мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат (абз.6 п.2 П(С)БО 25); 2.Платники єдиного податку, які відповідають критеріям, визначеним пп.4 п.291.4 ПКУ, - четверта група (абз.6 п.2 П(С)БО 25)	Спрощена фінансова звітність, ф.ф. №№ 1-мс, 2-мс (п.5 П(С)БО 25)	Мають право застосовувати Методичні рекомендації № 720.	Можуть вести бухгалтерський облік без подвійного запису, якщо не є платниками ПДВ (п.9 П(С)БО 25, ч.3 ст.3 Закону про бухгалтерський облік). ФГ лише інколи бувають платниками податку на прибуток за ставкою 0% через необхідність дотримання низки обов'язкових критеріїв. Більшість з них на єдиному податку.
Інші фермерські господарства, що не ввійшли до категорії «малих суб'єктів»	Загальна фінансова звітність ф.ф. №№ 1,2,3,4,5,6	Меморіально-ордерна, журнальна, журнально-ордерна, автоматизована форма.	Із застосуванням подвійного запису, Плану рахунків

Оскільки підприємство відноситься до першої категорії, бухгалтером була вибрана спрощена форма обліку з використанням журналів-ордерів, як зазначено в Наказі про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику господарства (додаток 6).

На практиці фермерські господарства звичайно користуються при організації та веденні бухгалтерського обліку на рекомендації, розроблені для селянських (фермерських) господарств ще в 2001 році – Методичні рекомендації № 189, що формально ще не є скасовані. І, звичайно, це призводить до помилок, оскільки ці вказівки суттєво застаріли. Наприклад, у цих Методичних рекомендаціях не зазначено специфіки відображення біологічних активів за П(С)БО 30 „Біологічні активи”, але ж це потрібно для фермерських господарств. Подібних застарілих рекомендаційних документів в аграрній галузі, на жаль, існує багато. Але за відсутності більш новіших та сучасних бухгалтери фермерських підприємств користуються окремими прийнятними порадами існуючих рекомендацій, стараючись сформулювати достовірну та правдиву фінансову звітність [13, с.36].

Всі фермерські господарства, в тому числі і досліджуване зобов'язані підтверджувати господарські операції відповідними первинними документами, складеними відповідно до вимоги п.2 ст.9 Закону про бухгалтерський облік та Положення № 88. Однак дозволено використовувати як самостійно розроблені документи, так і затверджені.

Вибір облікової політики досліджуваного підприємства – це спрощена форма обліку передбачає ведення скороченого переліку реєстрів бухгалтерського обліку з метою узагальнення інформації про господарські операції і складання фінансової звітності.

Фермерські господарства мають можливість використовувати спрощену форму, передбачену Методичними рекомендаціями № 189 або Методичними рекомендаціями № 422. Перелічені рекомендації передбачають різні реєстри спрощеної форми обліку, що відображені в таблиці, що представлена нижче.

## Перелік реєстрів спрощеної форми обліку

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

Бухгалтерський облік на СФОГ „Маленький оазис” ведеться з використанням реєстрів з Методичних рекомендацій № 422. Такий вибір зумовлений тим, що ці реєстри відображають результати господарської діяльності, а також, що на їх підставі простіше складати фінансову звітність. Звичайно, враховуючи специфіку ведення обліку в фермерських господарствах, реєстри необхідно доповняти і коригувати, зважаючи на особливості господарської діяльності конкретного підприємства.

Детально аналізуючи Наказ про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику СФОГ „Маленький оазис” крім вище вказаних, можна виділити ще деякі особливості:

- ведення бухгалтерського обліку в господарстві на сьогодні забезпечується лише одним бухгалтером (згідно штатного розпису (додаток 7)).
- в основні обов'язки головного бухгалтера входить ведення бухгалтерського обліку згідно з принципами та методами, передбаченими положеннями (стандартами бухгалтерського обліку; гарантування безперервності відображення операцій а також достовірну оцінку активів, зобов'язань, капіталу

в бухгалтерському обліку, а також послідовність вимірювання, оцінки і реєстрації господарських операцій; застосування спрощений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств малого бізнесу. З метою забезпечення необхідної деталізації обліково-економічної інформації дозволити головному бухгалтеру вводити додаткову систему субрахунків; ведення бухгалтерського обліку відповідно до спрощеної форми обліку.

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на СФОГ „Маленький оазис” бухгалтер здійснює відповідно до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та Інструкцією про застосування Плану рахунків.

Облікова політика досліджуваного підприємства вимагає дотримання єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання та подання у встановлені строки фінансової звітності.

Що стосується фінансової звітності в Наказі зазначається, що при складанні фінансової звітності встановити межу істотності в розмірі 50 грн. та саме складання фінансової звітності проводити відповідно до принципу нарахування і відповідності доходів та витрат, за яким визначення фінансового результату звітного періоду, доходи та витрати відображаються в обліку і звітності в момент їх виникнення, незалежно від часу надходження та сплати грошей, згідно з Положенням (стандартом) 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності на підприємстві проводять інвентаризацію активів а також зобов'язань відповідно до Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів та розрахунків № 69 від 11.08.1994р.

Основним засобом, відповідно до інформації облікової політики СФОГ „Маленький оазис” визнають актив, якщо очікуваний термін його корисного

використання (експлуатації), установлений засіданням виробничої комісії, більше року (або операційного циклу, якщо він більше року), а вартісна оцінка якого дорівнює сумі, що перевищує 1000 грн. у 2012 році, а починаючи з 1 січня 2013 року суму, що перевищує 2500 грн.

До малоцінних необоротних матеріальних активів при відображенні їх обліку, відносять активи, відмінні від основних засобів (на підставі класифікації, поданої в пункті 5 П(С)БО 7 „Основні засоби” і пункті 4 цього наказу), вартісна оцінка яких дорівнює сумі, що не перевищує 1000 грн. у 2012 році, а починаючи з 1 січня 2013 року суму, що не перевищує 2500 грн.

При нарахуванні амортизації основних засобів бухгалтер господарства користується методами амортизації, строк корисного використання та ліквідаційну вартість, установлені та затверджені наказом по підприємству, за результатами місяця в якому такий нематеріальний актив введений в експлуатацію. З наявних методів нарахування амортизації обрані були для:

- інших необоротних матеріальних активів - прямолінійний метод (виробничий);
- малоцінних необоротних активів та бібліотечних фондів - у розмірі 100%-вої їх вартості у першому місяці використання об'єкта;
- предметів прокату - прямолінійний метод.

У процесі амортизації нематеріальних активів використовується прямолінійний метод. На даному підприємстві установлені такі методи оцінки вибуття запасів:

- при відпусканні запасів в виробництво – метод ФІФО;
- при відпусканні товарів в реалізацію до фірмових магазинів - метод ціни продажу;
- при відпусканні запасів в реалізацію – метод ФІФО.

Сума резерву сумнівних боргів, відповідно до облікової політики господарства установлюється на підставі класифікації дебіторської заборгованості за продукцію, товари, послуги за термінами її непогашення.



Система оплати праці включає перелік витрат на виплату основної та додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат, виходячи з тарифних ставок, у вигляді премій, заохочень, витрати на виплату авторських винагород та виплат за виконання робіт (послуг) згідно з договорами цивільно-правового характеру, будь-які інші виплати у грошовій або натуральній формі, які можуть бути встановлені за домовленістю сторін.

В Наказі про облікову політику СФОГ „Маленький оазис” зазначено, що при проведенні інвентаризації повинна бути створена постійно діюча комісія, яка складається не менше трьох учасників. Комісія проводить інвентаризацію активів і зобов’язань перед складанням річної фінансової звітності підприємства станом на 1 січня поточного року. Окрім того, проводиться інвентаризація в разі зміни матеріально-відповідальної особи, при встановленні фактів розкрадань.

Право підпису документів з повною відповідальністю а також право підписання звітності у даному господарстві належить директору та головному бухгалтеру. На даний час згідно штатного розпису ними є Поліщук Олег Богданович та Корольчук Галина Степанівна.

В загальному, Наказ про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику СФОГ „Маленький оазис” розкриває далеко не всі особливості обліку, який проводиться, але тим не менше являється основою та початковим орієнтиром при складанні, формуванні, узагальненні облікової інформації та користуванні нею.

### **2.3. Облік витрат виробництва і виходу продукції селянського фермерського обслуговуючого господарства „Маленький оазис”**

Головною діяльністю СФОГ „Маленький оазис” є виробництво та реалізація сільськогосподарської продукції, що і є головною метою створення та функціонування цього підприємства.

Облік витрат на виробництві продукції СФОГ „Маленький оазис” має забезпечувати оперативне, достовірне й повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт та наданих послуг), трудових, матеріальних і фінансових витрат на виробництво продукції за підприємством в цілому та за окремими його структурними підрозділами для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, а також обсягу виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) в натуральних та грошових вимірниках.

Облік витрат і виходу продукції в господарстві здійснюють у розрізі окремих об'єктів (виробництв, видів або груп культур а також тварин, продукції переробної промисловості).

Витрати виробництва відображаються в бухгалтерському обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витрати визнаються витратами визначеного періоду одночасно з визнанням доходу, для одержання якого вони здійснені. Ті витрати, які неможна прямо пов'язати з доходом поточного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку господарства матеріалів щодо витрат виробництва регламентуються П(С)БО 16 „Витрати”.

До витрат, пов'язаних з виробництвом сільськогосподарської продукції СФОГ „Маленький оазис” відносять:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Прямими називаються витрати, які можна віднести на певний об'єкт витрат, або ж які розподіляються між об'єктами витрат прямо пропорційно до бази, в залежності від якої знаходяться ці витрати [75, с. 163]

Прямими матеріальними принято називати витрати матеріальних цінностей, використаних безпосередньо на виробництво окремого виду продукції, в складі яких знаходяться:

- попередня підготовка а також освоєння виробництва продукції;
- проведення технологічного процесу із виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг господарством;
- виконання поточного ремонту, технічного огляду та обслуговування основних засобів господарства
- забезпечення працівників спецодягом, взуттям а також захисними пристроями.

Прямі витрати на виплату праці працівникам СФОГ „Маленький оазис” складаються з сум основної та додаткової оплати праці (в тому числі і оплата праці натурою), що нарахована відповідно до прийнятої підприємством системи оплати праці, і що відносяться на конкретний об’єкт обліку витрат.

До інших прямих витрат відносять:

- суми платежів зі страхування майна господарства та цивільної відповідальності власників транспортних засобів;
- суми сплат за оренду основних засобів , що відносяться на окремий об’єкт;
- сума витрат на утримання, використання та ремонт основних засобів, що експлуатуються у виробничому процесі господарства;
- суми податків та зборів (обов’язкових платежів);
- а також інші витрати, які можливо віднести до окремого об’єкту витрат.

До загальновиробничих витрат належать:

- витрати на управління виробничими процесами;
- суми амортизації основних засобів загальновиробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування а також оренду необоротних активів;
- витрати на удосконалення виробничого процесу;
- витрати на утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу господарства;

- витрати на охорону праці та навколишнього середовища;
- інші витрати [24, с.134].

Синтетичний облік витрат та вихід продукції сільськогосподарського виробництва здійснюють на активному, калькуляційному рахунку 23 „Виробництво”, до якого належать субрахунки: 231 „Рослинництво”, 232 „Тваринництво”, 233 „Допоміжні виробництва”. За економічним змістом рахунок 23 „Виробництво” відноситься до групи рахунків господарських засобів та процесів, обліку витрат на виробництво, за призначенням та структурою – до групи операційних, калькуляційних рахунків.

В дебет рахунку 23 „Виробництво” відносять прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати та виробничі накладні витрати (загальновиробничі витрати) а також витрати нанесені від браку продукції (робіт, послуг). А в кредит рахунку належать суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт та послуг.

Аналітичний облік на рахунку 23 „Виробництво” в господарстві здійснюють за встановленими об’єктами обліку витрат, зокрема видами виробництв, за статтями витрат та видами сільськогосподарської продукції, що виготовляється підприємством.

Оплата праці найманим робітникам нараховується виходячи з обсягів виконаних робіт чи виходу продукції або відпрацьованого часу на підставі відповідних первинних документів, та відноситься на відповідні об’єкти витрат.

Товарно-матеріальні цінності власного виробництва минулих періодів відносять на витрати за їхньою первинною вартістю; продукцію власного виробництва поточного року – за плановою собівартістю з коригуванням її при кінці року до рівня фактичних витрат; отримані товарно-матеріальні цінності – за первинною вартістю з урахуванням таких методів її уточнення: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перш поступлених запасів (ФІФО); нормативних витрат; ціни продажу. Для усіх видів цінностей, які мають відповідне

призначення й однакові умови використання, застосовують лише один з наведених методів.

Аналітичний облік матеріальних цінностей на підприємства відображають у сальдових відомостях на підставі перевірених первинних документів щодо руху матеріальних цінностей.

Первісне визнання сільськогосподарської продукції активом господарства відбувається у таких наступних випадках: господарство набуло права власності на цю продукцію, несе ризики та отримує певні прибутки від володіння нею; господарство й в подальшому буде здійснювати управління і контроль за користуванням сільськогосподарською продукцією; члени господарства вважають, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від використання такої продукції; вартість сільськогосподарської продукції має бути точно визначена [85, с.47].

Згідно цільового призначення та економічних вигод від користування продукція даного підприємства поділяється на:

- основну – продукція, виробництво якої повинно приносити найбільші економічні вигоди господарству. З метою одержання такої продукції утримуються здатні її давати біологічні активи.
- супутню – є сільськогосподарська продукція, одержана від виробництва в той же час, що і основна продукція, відповідає стандартам і може використовуватись для подальшої переробки.
- побічну – є сільськогосподарська продукція, яка отримується від сільськогосподарського виробництва одночасно з основною, але має другорядне значення. Економічні вигоди від її використання не мають суттєвого значення.

Відповідно до П(С)БО 30, при первісному визнанні сільськогосподарська продукція оприбутковується за справедливою вартістю, зменшеної на витрати реалізації. Після її первісного визнання оцінюють та відображають відповідно до П(С)БО 9.

Допоміжні біологічні активи рослинництва визнаються запасом і бухгалтерія обліковує їх на складі сільськогосподарської продукції.

Продукція сільського господарства після її первісного визнання відображається в бухгалтерському обліку та певних формах звітності за найменшим з двох варіантів – первісною вартістю або чистою вартістю реалізації [24, с.153].

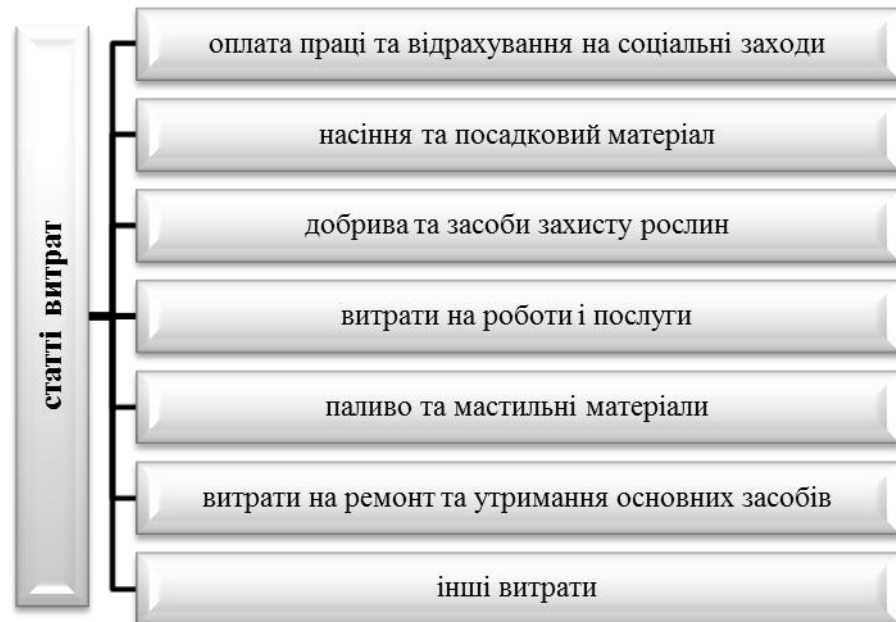
Синтетичний облік виходу та руху готової продукції відображають на рахунку 27 „Продукція сільськогосподарського виробництва”. Цей рахунок відображає інформацію про наявність та розпорядження сільськогосподарською продукцією. Продукцію сільськогосподарського виробництва поточного року обліковують протягом та при кінці звітного періоду (року) за фактичною собівартістю.

На рахунку 27 „Продукція сільськогосподарського виробництва” відображають продукцію, отриману від власних рослинницьких, тваринницьких і промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу та й для іншого невиробничого споживання; продукцію, що використовується у тваринницьких підрозділах як корми або для виготовлення кормів у кормоцехах; продукцію, вирощену для годівлі худоби, а також побічну продукцію й відходи, виготовлену при доведенні товарної продукції та насіння до належного стану; насіння й посадковий матеріал, включно із саджанцями, призначеними для закладання і ремонту власних насаджень [75, с.171].

Надалі розглянемо процеси виробництва та виходу продукції фермерського господарства „Маленький оазис” в розрізі видів виробництв, тобто рослинництва, тваринництва та допоміжного виробництва.

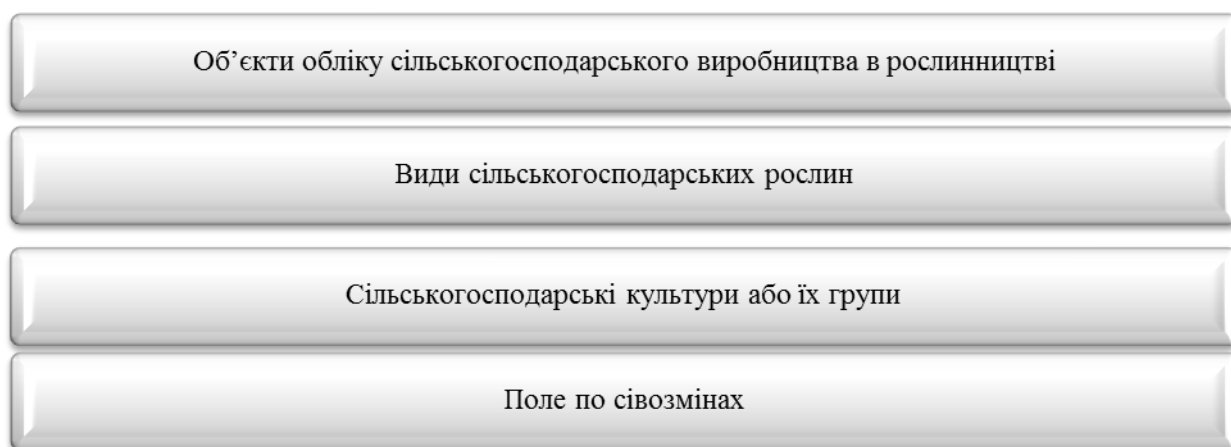
Кінцевим результатом діяльності у галузі рослинництва є різноманітна продукція, яка впродовж цілого року надходить нерівномірно. На процес відтворення в обліку діяльності у області рослинництва впливає сезонний характер виробництва, зокрема невідповідність періоду виникнення витрат виробництва і періоду виходу продукції. Адже господарство несе витрати в рослинництві протягом тривалого періоду, а продукцію отримує тільки в

момент біологічного дозрівання рослин. Саме тому бухгалтер фермерського господарства розмежовує витрати на витрати під урожай поточного року та витрати під урожай минулих років. Аналітичний облік виробничих витрат ведеться за видами виробництв, культурами та основними статтями витрат (рис. 2.3.1).



**Рис. 2.3.1. Основні статті витрат в рослинництві СФОГ „Маленький оазис”**

Об'єктами бухгалтерського обліку, на які діляться витрати в рослинництві можуть бути окремі види сільськогосподарських рослин (наприклад зернові, плодові, овочеві тощо), або ж їхні однорідні групи, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі, ярі зернові) та окремі культури (пшениця, жито тощо). Групування цих об'єктів з метою ведення аналітичного обліку витрат в рослинництві наведено на рис. 2.3.2.



**Рис. 2.3.2. Групування об'єктів обліку витрат в рослинництві СФОГ „Маленький оазис”**

Тепер детальніше розглянемо зміст основних статей витрат, які відображенні на рис. 2.3.1.

В статтю „Оплата праці та відрахування на соціальні заходи” бухгалтер оприділяє основну і додаткову оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих в технологічному процесі виробництва та нарахування на цю оплату, що відображається у вигляді Єдиного соціального внеску. Зведені суми для проведення розрахунків по даній статті бухгалтер витягує з Головної книги в розділах рахунків 66 та 65.

Стаття „Насіння та посадковий матеріал” формується з сум вартості насіння та посадкового матеріалу придбаного у постачальників та виготовленого (вирощеного) у господарстві, яке вживане для посіву (посадки) відповідних сільськогосподарських культур і насаджень. Витрати, які виникли внаслідок заготовки насіння та посадкового матеріалу до посіву, навантаження та транспортування його не враховуються у цю статтю, а відносяться на виробництво певних сільськогосподарських культур абож їх груп за відповідними статтями витрат. Розрахунки по статті „Насіння та посадковий матеріал” складаються відповідно до даних Актів витрат насіння та посадкового матеріалу (додаток 8).

До статті „Добрива та засоби захисту рослин” належать суми витрат на органічні, мінеральні, бактеріальні та інші добрива і мікродобрива, що вже були



внесені в ґрунт під сільськогосподарські культури, а також вартість пестицидів, гербіцидів, дефоліантів, засобів протруювання та інших хімічних і біологічних засобів, які були застосовані для боротьби з шкідниками, бур'янами або ж хворобами сільськогосподарських культур. Інформація для підрахунків по цій статті містяться у Актах використання мінеральних та органічних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів (додаток 9), які складаються бухгалтером господарства.

Витрати які виникли внаслідок підготовки добрив, навантаження їх в транспортні засоби, доставка їх на поле та внесення добрив в ґрунт, а також витрати на обробіток посівів сільськогосподарських рослин засобами захисту рослин не враховуються в цю статтю, а відносяться на відповідні культур чи їх групи за певними статтями витрат.

Стаття „Витрати на роботи і послуги” належать суми витрат на роботи і послуги власних допоміжних виробництв і суми послуг виробничого характеру, що надані іншими підприємствами чи особами. Сюди ж відносяться послуги власного та залученого автомобільного, тракторного та гужового транспорту, послуги з електро-, тепло-, водо- та газопостачання, послуги з агрохімічного обслуговування та внесення добрив (не включаючи вартість цих добрив і агрохімікатів), послуги з встановлення холодильних установок та морозильних камер, охолодження та зберігання продукції. Дані для розрахунків дістають з Актів виконаних робіт (наданих послуг) (додаток 10) та Договорів про виконання робіт (надання послуг) (додаток 11).

По статті „Паливо і мастильні матеріали” відображають суми вартості використаного палива і мастильних матеріалів та інших продуктів переробки нафти. Первинні показники використовуються з чеків заправних станцій, інших місць придбання вище вказаних матеріалів, та товарно-транспортних накладних (додаток) від постачальників палива та різних мастильних матеріалів. Узагальнюючі дані по статті витрат „Паливо і мастильні матеріали” можна простежити у Звітах про витрати палива, теплоенергії і електроенергії (додаток 12).

Стаття витрат „Витрати на ремонт і утримання основних засобів” нараховує: оплату праці робітників, що працюють на ремонті основних засобів, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних і інших матеріалів, затрачених на поточний ремонт основних засобів; вартість послуг інших організацій та власних майстерень з проведення технічного обслуговування та поточного ремонту основних засобів виробництва; вартість пального та мастильних матеріалів на рух тракторів та самохідних машин з одного місця роботи на друге; сума амортизаційних відрахувань, які прямо не відносяться на конкретні об’єкти обліку витрат у рослинництві. Отже, суми для розрахунків по цій статті зазначаються у відомостях нарахування заробітної плати, накладних і накладних внутрішньогосподарського призначення, товарних чеках, Актах звірки взаєморозрахунків (додаток 13 ) тощо.

У статті „Інші витрати” бухгалтер підприємства відображає суми тих витрат, що пов’язані з виробництвом продукції рослинництва, але не внесені ні до однієї з вищеназваних статей. Сюди може відноситись вартість спецодягу і спецвзуття або ж робочої форми, що видаються для робітників рослинництва, вартість інших малоцінних і швидкозношуваних предметів, платежі пов’язані із страхуванням майна, урожаю сільськогосподарських культур, інші витрати, які включаються в собівартість продукції рослинництва, але не віднесені до цієї і до вище вказаних статей витрат.

Однак в більшості випадках витрати, які входять до статті «Інші витрати» безпосередньо відносяться на відповідні сільськогосподарські культури або ж їх групи.

Типові кореспонденції рахунків в СФОГ „Маленький оазис” з обліку витрат наведені в таблиці 2.3.1.

У випадку коли справедливу вартість поточних біологічних активів рослинництва в зв’язку з тим, що вони не досягли зрілості і технологічний процес їх виробництва не завершено, визначити неможна, то вони відображаються у бухгалтерському обліку і звітності як незавершене виробництво. Оцінюються такі активи за виробничою собівартістю, яка

вираховується відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”.

Таблиця 2.3.1

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з обліку витрат в  
рослинництві СФОГ „Маленький оазис”**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Віднесено витрати на виробництво в рослинництві:		
1. Покупне насіння і посадковий матеріал;	23	208
2. Насіння і посадковий матеріал власного виробництва;	23	27
3. Покупні добрива, засоби захисту рослин, інші виробничі запаси;	23	208
4. Малоцінні та швидкозношувані предмети;	23	22
5. Органічні добрива власного виробництва;	23	27
6. Роботи та послуги власних допоміжних виробництв;	23	23
7. Роботи та послуги виробничого характеру сторонніх організацій;	23	63
8. Оплата праці працівників рослинництва;	23	66
9. відрахування на соціальні заходи;	23	65
10. Амортизація необоротних активів;	23	13
11. Витрати на ремонт основних засобів;	23	23
12. Орендна плата за паї та інші земельні ділянки;	23	84
13. Погашення платежів за страхування майна, урожаю сільськогосподарських культур та визначених категорій працівників рослинництва.	23	84
Розподіляються витрати під урожай поточного року на окремі види культур.	23	23
Визначено поточні біологічні активи рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю та збільшено їх вартість на дату балансу;	21	23
Визнано на суму різниці між справедливою вартістю продукції рослинництва та понесених на неї витрат:		
1. Дохід від первісного визнання продукції рослинництва;	23	71
2. Витрати від первісного визнання продукції рослинництва;	80	23
Списано поточні біологічні активи рослинництва на початок збирання врожаю.	23	21

В період збору урожаю продукції рослинництва в СФОГ „Маленький оазис” проводиться цілий ряд наступних організаційних заходів:

- вчасний підбір і призначення матеріально-відповідальних осіб за відвантаження, приймання продукції та її зберігання;

- забезпечується необхідне зважування продукції в моменти її припрrowadження на токи, склади та інші місця постійного та тимчасового зберігання, під час її реалізації і вибутті в загальному;
- забезпечення певних умов для бухгалтера господарства, який у період збору урожаю виконує: своєчасне, чітке та достовірне оформлення на приймання, реалізацію і інше вибуття продукції; поряд з іншою призначеною матеріально-відповідальною особою – проведення контролю за визначенням кількості і якості відвантаженої продукції.

Первинний облік руху продукції рослинництва у СФОГ „Маленький оазис” бухгалтер не здійснює в затверджених документах та регістрах, а відображає у бухгалтерських розрахунках – чернетках, на підставі відомостей яких пізніше проводить записи в Книгу складського обліку.

Аналізуючи облікові дані трьох років (2010 - 2012), можна помітити, що СФОГ „Маленький оазис” в галузі рослинництва спеціалізується на вирощування таких сільськогосподарських культур як:

- зернові і зернобобові культури: пшениця озима, кукурудза на зерно, жито озиме тощо;
- кормові культури: кукурудза на силос; рослини на сіно, сінаж та силос.
- овочеві культури: картопля, капуста різних сортів, столові буряки та морква.

Типові кореспонденції рахунків по оприбуткуванню цієї продукції відображено в таблиці 2.3.2.

Відповідно до даних Звітів про хід збирання урожаю та здійснення інших польових робіт (додаток 14) та Підсумків збору врожаю сільськогосподарських культур, плодів, ягід та винограду (додаток 15) (в 2012 році – Сівба та збирання врожаю сільськогосподарських культур та проведення інших робіт (додаток 16)) за останні два роки можна узагальнити деякі кількісні показники по оприбуткуванню продукції рослинництва, що вирощується в СФОГ „Маленький оазис”.

Таблиця 2.3.2

### **Кореспонденція рахунків по оприбуткуванню продукції рослинництва**

Зміст господарської операції	Кореспонденція
------------------------------	----------------

	рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Оприбутковано повноцінне зерно озимої пшениці за справедливою собівартістю	27	23
2. Оприбутковано використовувані зерновідходи (50% вмісту зерна пшениці)	27	23
3. Відображена різниця між справедливою вартістю та витратами виробництва продукції рослинництва: - витрати на виробництво перевищують справедливу вартість - витрати на виробництво нижчі від справедливої вартості	80 23	23 71
4. Одержано від урожаю сільськогосподарську продукцію, насіння та посадковий матеріал, корми	27	23
5. Використано (згодовано) зелену масу (корми) шляхом випасу на ній ВРХ	23	23

Результати наведені у таблиці 2.3.3 „Оприбуткування продукції рослинництва у СФОГ „Маленький оазис”. І хоча господарство на сьогодні спеціалізується на тваринництві, а саме вирощуванні ВРХ, та всеж таки види сільськогосподарських культур займають пріоритетне місце у його виробничому процесі. Як видно з таблиці, це насамперед візьмемо озиму пшеницю, кукурудзу на силос та кукурудзу на зерно. Овочівництво в системі виробництва господарства займає не суттєве значення, адже діяльність в цій галузі, як і в галузі тваринництва, є значно трудомісткою і вимагає великої кількості ресурсів. Саме тому керівництво господарства вимушене було вибирати між розширенням вирощування овочів і вирощуванням ВРХ, віддавши пріоритет останньому.

З даних таблиці 2.3.3 можна зробити висновок, що в 2012 році господарство значно зменшило свою діяльність у галузі рослинництва.

Тваринництво являється головною галуззю діяльності СФОГ „Маленький оазис”. В господарчому процесі господарство ставить наголос на такі галузі тваринництва як скотарство, свинарство та конярство.

Витрати на здійснення цієї діяльності розподіляються за галузями та видами виробництв. Тваринництво господарства характеризується рівномірним та передбачуваним виникненням витрат виробництва і рівномірним одержанням продукції цього виробництва. Однак, забезпечується аналітичний

облік витрат тваринництва за основними видами виробництв, групами тварин та за основними статтями витрат [82, с.47].

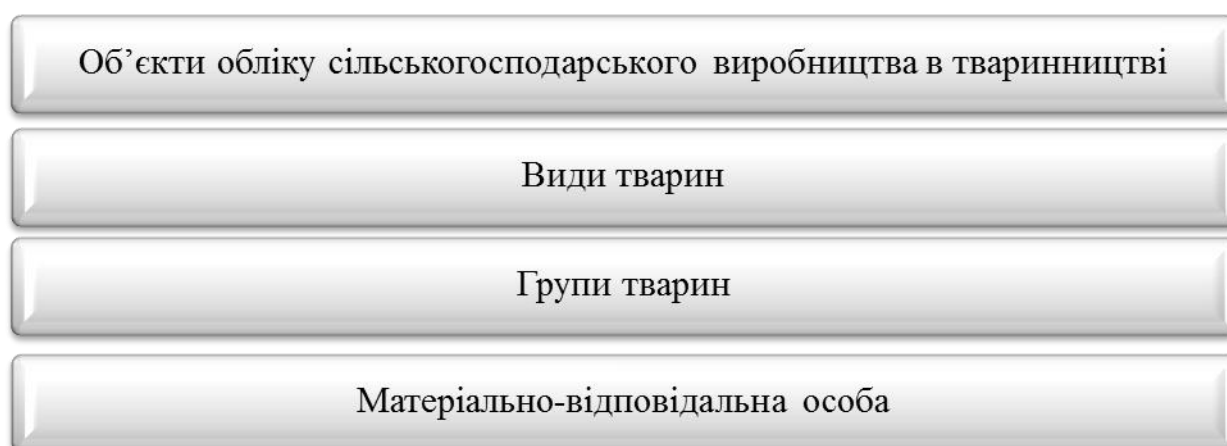
Таблиця 2.3.3

**Оприбуткування продукції рослинництва у СФОГ „Маленький оазис”**

Назва сільськогосподарських культур	Загальна площа збору урожаю, га		Одержано врожаю у початковій оприбуткованій вазі, ц	
	2011	2012	2011	2012
1.Пшениця озима	40	15	1480	650
2.Кукурудза на зерно	10	-	430	-
3.Кукурудза на силос	20	-	7500	-
4.Жито озиме	-	5	-	152
5.Трави на сіно, сінаж, силос	0,26	0,5	500	990
6.Картопля	1	1	230	300
7.Капуста	1	0,5	500	250
8.Столові буряки	4,55	-	610	-
9.Столова морква	2	0,3	300	95

Об'єктом бухгалтерського обліку витрат в тваринництві можуть виступати різні види тварин (ВРХ, свині, коні, вівці) або їх однорідні групи (корови, бики-плідники, тварини на вирощуванні і відгодівлі тощо).

Групування цих об'єктів з метою ведення аналітичного обліку відображено на рис. 2.3.3.

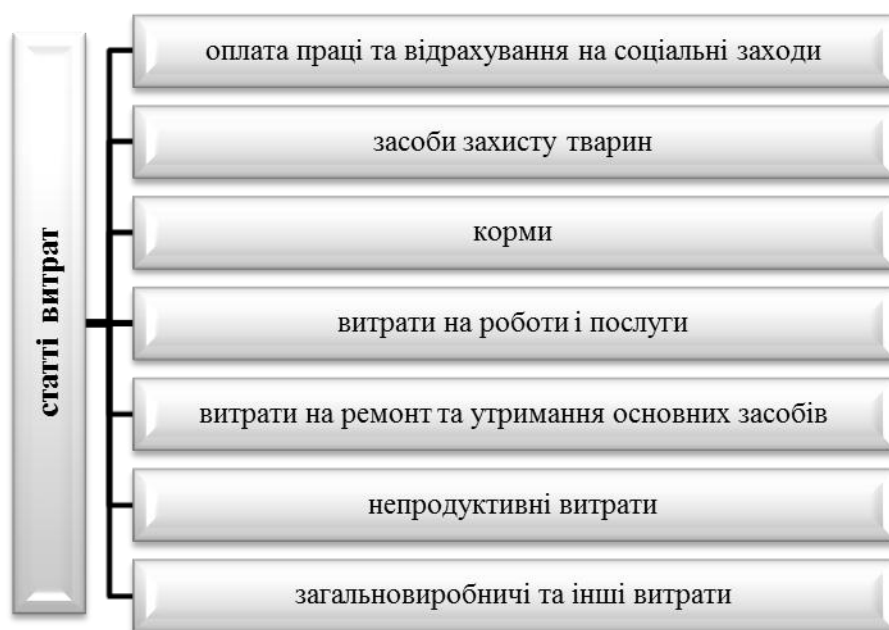


**Рис. 2.3.3. Групування об'єктів обліку витрат в тваринництві СФОГ „Маленький оазис”**

Облік витрат у тваринництві СФОГ „Маленький оазис” ведеться за статтями витрат, які наведені на рис. 2.3.4.

До статті „Оплата праці та відрахування на соціальні заходи” належать суми основної і додаткової заробітної плати та нарахування на цю заробітну плату робітників, безпосередньо зайнятих у процесі виробництва продукції тваринництва. Зведені суми для проведення розрахунків по цій статті бухгалтер бере з Головної книги в розділах рахунків 66 та 65.

Стаття „Засоби захисту тварин” створюється з витрат на медикаменти, дезінфікуючих засобів та біопрепаратів, які застосовуються для догляду за тваринами та їх лікування. Вартість їх фіксується у товарних чеках, накладних і накладних внутрішньогосподарського призначення тощо.



**Рис. 2.3.4. Основні статті витрат в тваринництві  
СФОГ «Маленький оазис»**

У статті „Корми” підсумовується вартість придбаних кормів та виготовлених своїми силами, витрати на їх транспортування з поля та на їх заздалегідь приготування. Суми цієї статті списуються безпосередньо на види тварин або ж їх групи, або розподіляються між ними пропорційно масі згодованих кормів. Суми цих витрат для розрахунку цієї статті містяться у Актах на списання кормових добавок (додаток 17) та Актах на списання кормів (додаток 18).

Стаття „Роботи і послуги” відображає суми витрати на роботи і послуги інших підприємств та власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби тваринництва господарства. Сюди ж належить вартість послуг власного та залученого автомобільного, гужового та тракторного транспорту та ін. Основні дані по цих витратах фіксуються у Договорах про виконання робіт (надання послуг), Звітах про виконані роботи (надані послуги) тощо.

В склад статті „Витрати на утримання та ремонт основних засобів” входять суми витрат на наступні пункти:

- оплата праці робітників, які працюють на ремонтних операціях і обслуговуванні основних засобів;
- вартість ремонтно-будівельних матеріалів та інших матеріалів, застосованих на поточний ремонт основних засобів;
- вартість послуг інших організацій та власних майстерень щодо технічного обслуговування, поточного ремонту технічного обладнання обслуговування тваринницьких ферм;
- амортизаційні відрахування на основні засоби, в тому випадку, якщо ці відрахування прямо не відносяться на конкретні об'єкти витрат, види або групи тварин.

Інформацію для розрахунків по статті „Витрати на утримання та ремонт основних засобів” бухгалтер використовує, наприклад, з таких документів, як Звіти про виконані роботи (надані послуги), Акти виконаних робіт (наданих послуг), внутрішньогосподарські накладні тощо.

Стаття „Непродуктивні витрати” відображає розрахунки витрат від падежу молодняку ВРХ та дорослої худоби, свиней, овець, за винятком витрат, які з'явилися внаслідок стихійного лиха, що підлягають відшкодуванню винними в цьому особами, та сум від продажу загиблих тварин чи їх шкур тощо. Для розрахунків цієї статті бухгалтер використовує інформацію з Актів на списання загиблих тварин.



У статті „Загальновиробничі та інші витрати” відображаються такі наступні витрати:

- оплата праці директора і бухгалтера;
- витрати на заходи із охорони праці і техніки безпеки;
- орендна плата на об'єкти, що використовуються у тваринництві;
- вартість спецодягу і взуття, що видається працівникам тваринництва, малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- вартість підстилки в тваринницьких приміщеннях для тварин;
- суми витрат на штучне осіменіння тварин;
- витрати на будову та утримання літніх загонів для тварин;
- суми платежів зі страхування тварин та окремих категорій працівників тваринництва;
- інші витрати, які включаються в собівартість, але не зазначені в жодній з цих статей.

Інформація для розрахунку статті „Загальновиробничі та інші витрати” містяться в ряді первинних та зведених документів, серед яких є Відомість нарахування заробітної плати, Договори оренди (додаток 19), товарні чеки, Накладні внутрішньогосподарського призначення, бухгалтерські довідки, інші документи, в яких зазначаються суми по вище вказаних витратах.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків із обліку витрат у тваринництві наведено в таблиці 2.3.4.

Що до первісного визнання продукції тваринництва, то знаємо, що в господарстві вона відображається у тому звітному періоді, в якому була виготовлена.

До продукції тваринництва СФОГ „Маленький оазис” належить така продукція як яловичина, свинина, молоко та побічна продукція (гній).

Таблиця 2.3.4

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з обліку витрат в тваринництві СФОГ „Маленький оазис”**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Віднесено витрати на виробництво в: тваринництві:		
1. Закуплені корми;	23	208
2. Корми власного виробництва;	23	27
3. Корми, згодовані на випасі ВРХ;	23	23
4. Закуплені біопрепарати, медикаменти, інші засоби захисту тварин;	23	20
5. МШП, спецодяг та спецвзуття працівників тваринництва;	23	22
6. Роботи, послуги виробничого характеру сторонніх організацій;	23	63
7. Роботи та послуги власних допоміжних виробництв;	23	23
8. Оплата праці працівників тваринництва;	23	66
9. Відрахування на соціальні заходи;	23	65
10. Амортизація основних засобів;	23	13
11. Витрати на ремонт основних засобів;	23	23
12. Витрати на утримання літніх загонів;	23	39
13. Витрати на приготування кормів;	23	23
14. Загальновиробничі і інші витрати;	23	84
15. Погашення платежів зі страхування майна, тварин та окремих категорій робітників тваринництва;	23	84

Оскільки У СФОГ „Маленький оазис” не ведуться найбільш відомі сільськогосподарські документи на внутрішньогосподарське оприбуткування продукції (такі як Журнали обліку надою молока, Щоденники надходження сільськогосподарської продукції тощо), то бухгалтер для обліку надходження продукції тваринництва власного виробництва використовує Акти надходження сільськогосподарської продукції (додаток 20). У вищеназваних документах реєструється надходження молока, м'яса тварин та гною в підсумку за місяць. Формування даних Актів проводиться на підставі розроблених бухгалтером господарства Узагальнених журналів надходження молока (додаток 21) та Узагальнених журналів надходження продукції тваринництва (додаток 22).

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку щодо оприбуткування продукції тваринництва подана в таблиці 2.3.5.

Таблиця 2.3.5

**Кореспонденція рахунків по оприбуткуванню продукції тваринництва**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Відображена повноцінна продукція тваринництва за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу;	27	23
2. Одержано і внесено в ґрунт гній як добриво для вирощування сільськогосподарських культур;	23	23
3. Відображено приплід тварин на суму справедливої вартості;	21	23
Відображена різниця між справедливою вартістю та витратами, пов'язаними з одержанням приплоду :		
- витрати на виробництво перевищують справедливу вартість	80	23
- витрати на виробництво нижчі від справедливої вартості	23	71

Результати надходження продукції тваринництва та й загалом діяльності господарства в галузі тваринництва відображаються у річному звіті до органів статистики „Стан тваринництва” (додаток 23).

Користуючись інформацією з звітів господарства в органи статистики „Стан тваринництва”, відображаємо основні показники діяльності СФОГ „Маленький оазис” в основній галузі його виробництва (таблиця 2.3.6).

Таблиця 2.3.6

**Виробництво продукції тваринництва у СФОГ „Маленький оазис”**

Назва показника	Одиниця виміру	Роки		
		2010	2011	2012
1.Реалізовано на забій (у живій масі) ВРХ	ц	-	163	-
2.Реалізовано на забій (у живій масі) свиней	ц	-	-	9
3.Надоєно молока від корів молочного стада	ц	830	898	1312
4.Народилося телят	ц	57	45	40
5.Жива маса одержаного приплоду телят	ц	16	11	7,16
6.Народилося поросят	ц	28	21	41
7.Жива маса одержаного приплоду поросят	ц	0,4	0,3	0,68
8.Одержано приросту від вирощування ВРХ	ц	125	102	150
9.Одержано приросту від вирощування свиней	ц	96	85	110
10.Одержано побічної продукції – гною	ц	249	330	412
11. Продано населенню ВРХ, включаючи продаж молодняку на ринку (у живій масі)	ц	182	107	8
12. Продано населенню свиней, включаючи продаж молодняку на ринку (у живій масі)	ц	45	60	1

З показників таблиці можна зробити висновок, що в господарстві спостерігається значна тенденція до збільшення ефективності виробництва

молока, яловичини та свинини. З кожним роком господарство дедалі менше і менше реалізовує на забій ВРХ і свині, отже займає місце нарощування поголів'я тварин, зокрема молочного стада.

Незвертаючи уваги на те, що досліджуване господарство є не значним за розміром, воно часто користується послугами власного допоміжного виробництва, яке забезпечує надходження допоміжної сировини, матеріалів і комплектуючих, займається обслуговуванням рослинництва та тваринництва. Допоміжне виробництво забезпечує надання послуг, потрібних для нормального проходження виробничого процесу, але не завжди відноситься на безпосереднє виробництво продукції. До таких послуг може належати виконання робіт вантажним автотранспортом господарства, послуги машинно-тракторного парку, постачання на потреби рослинництва та тваринництва води. Первинними документами обліку таких робіт являються Подорожній лист вантажного автомобіля, накладні, Обліковий лист тракториста-машиніста, Дорожній лист трактора а також ін.

Витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби рослинництва і тваринництва, відносять на відповідні об'єкти виробництва на основі подорожніх листів вантажного автомобіля, товарно-транспортних накладних, облікових листів праці і виконаних робіт та ін., дані яких групуються в накопичувальних відомостях та відносяться на об'єкти у рослинництві та тваринництві за фактичною собівартістю [85, с.48].

Щомісяця фактичні витрати допоміжних виробництв відносять на основне виробництво чи на інших користувачів. Витрати обліковують за відповідними статтями, такими, наприклад, як витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи, витрати на сировину та матеріали, на роботи і послуги сторонніх організацій, витрати на утримання та ремонт основних засобів, інші та загальновиробничі витрати, непродуктивні витрати.

Сільськогосподарська продукція реалізовується господарством за досить різними каналами збуту. На сьогодні в число таких каналів входять торгівельні,

переробні а також обслуговуючі підприємства, об'єкти громадського харчування, навчальні заклади та заклади охорони здоров'я, фізичні особи, в тому числі і працівники господарства.

При відпуску кожної партії молока, зерна, насіння, овочевих або ж технічних культур, яловичини і свинини бухгалтером оформляються видаткові накладні та при необхідності – типову форму товарно-транспортної накладної.

При реалізації продукції виробництва господарства його робітникам за готівку виписується накладна внутрішньогосподарського призначення та прибутковий касовий ордер.

Оформлення відпуску сільськогосподарської продукції за рахунок оплати праці складають Відомість нарахування заробітної плати.

Безоплатна передача продукції виробництва господарства стороннім організаціям (наприклад дитсадку, лікарні чи госпіталю) оформляється видатковою накладною.

Собівартістю при реалізації або ж іншому вибутті сільськогосподарської продукції СФОГ „Маленький оазис” вважається її вартість, за якою вона була оприбуткована спочатку та обліковувалась до часу вибуття. Розрахунок собівартості продукції цього господарства відображається у Розрахунку (бухгалтерській довідці) собівартості продукції.

Приклад кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку реалізації і іншого вибуття сільськогосподарської продукції наведено в таблиці 2.3.7.

Таблиця 2.3.7

### Кореспонденція рахунків по реалізації (вибутті) продукції господарства

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Реалізація сільськогосподарської продукції:		
	- на суму вартості її реалізації	84	27
	- на суму доходу від її реалізації	36	70
2	Відпуск продукції господарства працівникам підприємства в рахунок оплати праці:		
	- на суму вартості продукції	84	27
	- на суму, що належить до виплати працівникам	66	70

Виробництво даного господарства має таку характерну особливість, що одержану внаслідок своєї господарської діяльності продукцію не тільки реалізують споживачам, а й у великій кількості споживають всередині підприємства для повторення процесу виробництва. Адже, в рослинництві використовують таку продукцію як зерно для посіву, а в тваринництві молоко списують на випоювання телят, тощо. Так само продукція рослинництва використовується в тваринництві у якості кормів, а гній – побічна продукція тваринництва – застосовується в якості органічних добрив для рослин.

Використання сільськогосподарської продукції всередині господарства вимагає правильного вибору методу її оцінки, оскільки умова полягає в тому, що процес обігу такої продукції повинен відповідати правилам ведення бухгалтерського обліку та стандартам ринкової економіки.

Особливістю списання продукції, яка використовується у внутрішній системі господарства, є те, що воно повинно відпускатися по тій самій ціні, за якою ця продукція обліковувалася в дебеті матеріальних рахунків.

Частенько в системі внутрішнього використання виготовленої продукції СФОГ „Маленький оазис” є така продукція як зерно на насіння та сільськогосподарські культури на корми.

Продукція рослинництва та тваринництва теж переробляється в господарстві на інші продукти. Однак продуктів переробки, як і функціонування у цій сфері на підприємстві не спостерігається. В цьому питанні відомо те, що при першій ліпшій можливості керівництво СФОГ «Маленький оазис» мріє обладнати і підключити до своєї господарської діяльності переробку молока та переробку овочів.

## 2.4. Облік доходів фермерських господарств на прикладі СФОГ „Маленький оазис”

Дохід господарства-це збільшення економічних вигод в вигляді надходження активів від реалізації готової продукції, товарів, від виконання робіт та надання послуг, від його страхової діяльності, за винятком вартості повернення покупцем готової продукції, товарів і інших вирахувань із доходу.

Дані про дохід фермерського господарства з 1 січня 2000 року формується в бухгалтерському обліку і відображається у фінансовій звітності на підставі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 [57, с. 388].

Дія цього положення не поширюється на доходи господарства, що є пов'язані з:

- продажем цінних паперів;
- умовами договорів оренди;
- умовами контрактів із надання послуг в сфері будівництва;
- дивідендами, що отримуються в результаті фінансових інвестицій і обліковуються методом участі в капіталі;
- страховою діяльністю господарства;
- змінами у справедливій вартості фінансових активів господарства та його фінансових зобов'язань, а також реалізацією чи ліквідацією зазначених активів та зобов'язань;
- змінами вартості поточних активів;
- оприбуткуванням та зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з оприбуткуванням сільськогосподарської продукції;
- видобуванням корисних копалин.

Дохід фіксують під час збільшення активів або зменшення зобов'язання, внаслідок чого зростає власний капітал (не враховуючи зростання капіталу за рахунок внесків учасників фермерського господарства) за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Критерії визначення доходу, наведені у П(С)БО 15 „Дохід”, застосовують до кожної операції окремо. Однак кращий результат появляється внаслідок застосування цих критерій до окремих елементів однієї операції або ж до двох операцій одночасно, якщо це впливає із суті певних господарських операцій.

Визначені доходи від звичайної діяльності господарства розподіляють в бухгалтерському обліку за такими наступними групами:

- дохід (виручка) від реалізації сільськогосподарської продукції (виконання робіт, надання послуг);
- інший операційний дохід;
- фінансовий дохід;
- інші доходи.

Дохід або ж виручка від реалізації сільськогосподарської продукції, товарів чи інших активів визначається при дотриманні таких певних умов:

- покупця проінформували про можливі ризики та вигоди, пов'язані з володінням продукції чи товару;
- господарство не здійснює надалі управління і контроль за реалізованими ним продукцією, товарами або іншими активами;
- суму доходу (виручки) можна точно визначити;
- Існує впевненість, що в результаті діяльності відбудеться збільшення економічних вигод господарства, а витрати, що виникли в результаті цієї ж діяльності, можна достовірно визначити [57, с. 389].

Дохід не визначається у таких випадках як обмін продукцією, товарами або наданими послугами, іншими активами, що є ідентичні за визначенням і мають однакову справедливу вартість.

Дохід, що пов'язаний з наданням послуг господарством, визначається виходячи з рівня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, але тільки в тому випадку, якщо можна достовірно оцінити результат від цієї діяльності. Все це виконується за таких умов, як можливості достовірної оцінки доходу, ймовірності отримання економічних вигод від надання послуг,



можливості достовірного розрахунку суми витрат, здійснених в процесі надання послуг та необхідних для їх завершення.

Оцінку рівня завершення процесу з надання послуг в господарстві проводять такими способом:

- дослідження виконаної роботи (наданих послуг);
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, відносно до загального обсягу послуг, що планується надавати господарством;
- визначення питомої ваги витрат, що виникнуть в зв'язку з наданням послуг господарством відносно до загальної очікуваної суми витрат. Сума витрат, понесених на певну дату, складається тільки з тих сум витрат, які саме відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Даже якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості процесів за певний період часу (наприклад тимчасове утримання і відгодівля ВРХ, які належать іншим фізичним і юридичним особам), то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей самий період. У випадку, коли дохід (виручку) від надання послуг неможна достовірно визначити, він відображається у бухгалтерському обліку в розмірі підсумованих витрат, що відносять до відшкодування.

У випадку, коли дохід (виручку) від надання послуг господарством неможна достовірно визначити і нема впевненості у відшкодуванні понесених витрат – дохід не фіксується, а завдані витрати визнаються витратами звітного періоду.

Визначений дохід (виручка) від реалізації продукції виробництва господарства, від виконаних ним робіт або наданих послуг не коригується на суму пов'язаної з ним сумнівної чи безнадійної дебіторської заборгованості [89, с. 13].

У торгових відносинах даного господарства дуже часто мають місце розрахунки бартером. Особливості визнання та визначення доходів при бартерних операціях відкриваються у таких наступних випадках:

- якщо першою подією являється надходження продукції, товару, виконання робіт чи надання послуг, то воно зараховується як попередня оплата продукції, товарів, робіт чи послуг, які підлягають подальшому відвантаженню їх покупцем чи замовником. Сума цієї попередньої оплати відповідно до П(С)БО 15 „Дохід” не визнається доходом до моменту зустрічного відвантаження продукції, товарів чи виконання робіт та надання послуг постачальниками;
- якщо бартерні операції здійснюються не за один раз, а, наприклад, частинами, то кожне часткове відвантаження продукції, товарів чи кожен етап виконання робіт або надання послуг фіксується як окремий процес і дохід буде визнано на дату здійснення цих процесів в сумі, відповідній такому відвантаженню чи етапу виконаних робіт (наданих послуг);
- якщо одна сторона бартерного договору представляє іншій стороні свої послуги в заміну на продукцію чи товари (роботи і послуги), то вона ж і визнає дохід, керуючись ступенем завершеності операції з надання послуг на певну дату балансу;
- кінцева сума доходу за бартерним договором визначається відповідно до справедливої вартості продукції, товару, робіт або послуг, що одержані або підлягають одержанню господарством;
- якщо сторони бартерного договору проводять обмін продукцією, товарами, роботами чи послугами, які ідентичні за призначенням і справедливою вартістю, то дохід не визначається ні однією з цих сторін;
- якщо договором є передбачено, що відвантажені вироби підлягають монтажу, але на час відвантаження його не проведено – дохід не визначається.

В випадках, коли дохід, відображений за даними обліку, не відповідає критеріям визнання доходу, що подані в П(С)БО 15, його необхідно виключити з загальної суми доходу та відредагувати раніше зроблені записи. Одночасно потрібно відновити виробничу собівартість готової продукції або товарів, виконаних робіт та наданих послуг [57, с. 391].

Облік доходів фермерського господарства потрібний для визначення різниці між отриманими доходами та понесеними витратами його виробничо-

господарської діяльності. Оскільки саме ця різниця визначає фінансові результати господарювання. При цьому розрізняють прибуток або збиток від продажу та обміну сільськогосподарської продукції і продукції її переробки, виконання робіт і надання послуг, від продажу матеріальних цінностей, необоротних активів, допоміжного виробництва, або ж від інших операцій.

Відповідно до класифікації, визначеної Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, фінансові результати діяльності фермерського господарства розподіляють на результати від звичайної діяльності і надзвичайних подій. Оскільки діяльність СФОГ „Маленький оазис” на даний час обмежується лише операційною діяльністю, то в складі результатів звичайної діяльності господарства є в наявності лише результати операційної діяльності, результати фінансової і інвестиційної діяльності відсутні.

Для обліку доходів та результатів діяльності в робочому Плані рахунків є рахунки і субрахунки 7-го класу, на яких відображається інформація про доходи від господарської діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій. До них відносяться рахунки:

- 70 „Доходи від реалізації”, в розрізі якого відкривають такі субрахунки:

701 „Дохід від реалізації готової продукції”;

702 „Дохід від реалізації товарів”;

703 „Дохід від реалізації робіт і послуг”.

- 71 „Інший операційний дохід”, який містить такі субрахунки:

718 „Одержані гранти та субсидії”;

719 „Інші доходи від операційної діяльності”.

- 74 „Інші доходи”, в розрізі наступних субрахунків:

742 „Дохід від реалізації необоротних активів”;

745 „Дохід від безкоштовно одержаних активів”;

746 „Інші доходи від звичайної діяльності”.

- 79 „Фінансові результати”.

По кредиту цих рахунків протягом звітного року відображається сума загального доходу, включаючи суму непрямих податків та обов’язкових

платежів (таких як ПДВ, акцизний збір), що є включені в ціну продажу, по дебету – щомісячне відображення сум непрямих податків та обов'язкових платежів, щомісячне або щорічне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 „Фінансові результати” [89, с.15].

Відображення кореспонденції рахунків з основних операцій обліку доходів в СФОГ „Маленький оазис” відображено в таблиці 2.4.1.

Таблиця 2.4.1

**Кореспонденція рахунків з обліку доходів і фінансових результатів СФОГ „Маленький оазис”**

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
<i><b>Дохід від реалізації продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг</b></i>		
1.1.Виручка від реалізації готової продукції господарством	30, 31, 36	701
1.2.Виручка від реалізації товарів господарством	30, 31, 36	702
1.3.Виручка від надання послуг господарством	30, 31, 36	703
1.4.Відображено ПДВ	701, 702, 703	64
1.5.Списано доходи на фінансові результати	701, 702, 703	79
<i><b>Інші операційні доходи</b></i>		
2.1.Дохід від отримання грантів і субсидій	48	718
2.2.Інші доходи від операційної діяльності	20, 22, 26, 37	719
<i><b>Інші доходи</b></i>		
3.1.Дохід від реалізації необоротних активів	30, 31, 36, 37	42
3.2.Дохід від безоплатно отриманих активів	20, 30, 31	745
3.3.Інший дохід від звичайної діяльності господарства	20, 30, 31, 37	746
3.4.Списано інші доходи на фінансові результати	74	79

Узагальнюючі результати первинного бухгалтерського обліку з відображення процесу реалізації, доходів та результатів сільськогосподарської діяльності СФОГ «Маленький оазис» відображаються в Основних показниках діяльності фермерського господарства (додаток 24) та Реалізації сільськогосподарської продукції (додаток 25).

Інформацію, узагальнену на бухгалтерських рахунках з обліку доходів залучують для складання Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м). Порядок формування Звіту з використанням конкретних даних рахунків з обліку доходів господарства відображено в таблиці 2.4.2.

Таблиця 2.4.2

**Використання бухгалтерських рахунків з метою відображення доходів у Звіті про фінансові результати (форма № 2-м)**

Звіт про фінансові результати (форма № 2-м)		Код рахунків
Вид доходів	Код рядка	
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	70
Інші операційні доходи	070	71
Інші доходи	050	74
Фінансові результати від звичайної діяльності	070-120	79
Чистий прибуток (збиток)	130-140	79

Згідно даних зведених звітів можна узагальнити та порівняти дані про отримані господарством доходи протягом трьох років (див. таблицю 2.4.3).

Таблиця 2.4.3

**Отримані доходи від реалізації продукції та за рахунок державної допомоги**

Вид доходів	Реалізовано центнерів			Чистий дохід (виручка від реалізації), грн.		
	2010	2011	2012	2010	2011	2012
1. Реалізація продукції рослинництва, всього	x	X	x	-	33700	60232
- в тому числі картопля	-	40	215	-	2800	30960
- овочі	-	490	194	-	30900	29272
2. Реалізація продукції тваринництва, всього	x	X	x	406533	557880	367128
- в тому числі ВРХ	181	231	7	168844	259062	8320
- свині	45	65	10	69881	82352	22160
- молоко	652	691	1134	167808	216466	336648
3. Бюджетна підтримка ФГ	x	X	x	60000	-	2250
- дотації на підтримку рослинництва	x	X	x	-	-	2250
- дотації на розвиток тваринництва	x	X	x	60000	-	-
Всього доходів по даних пунктах:	x	X	x	466533	591580	429610

Згідно до даних цієї таблиці, можна зробити такі висновки, що господарство в процесі своєї діяльності найбільші доходи отримувало від реалізації молока. Зокрема, в 2012 році дохід від продажу молока становив 78% від суми доходів реалізації та дотації. Також, якщо в 2011 році господарство отримувало хороші суми виручок від реалізації овочів та м'яса худоби, то в 2012 році ситуація змінилась на користь картоплі та молока.

Відомо, що в 2011 овочів було реалізовано 490 ц. на суму 30900 грн., тоді як в 2012 році їх було реалізовано 194 ц. (40% порівняно з 2011 роком) на суму 29272 грн. (95% в порівнянні з 2011 роком). Що означає, що ціни на овочі в 2012 році зросли близько 2,5 рази.

## **2.5. Особливості фінансової звітності у фермерських господарств**

Фінансова або бухгалтерська звітність пояснюється як сукупність форм звітності, які формуються на основі даних обліку, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності і рух грошових коштів підприємства за звітний період з ціллю одержання користувачем такої інформації [90, с. 822].

Основні вимоги до фінансової звітності відображаються у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, що затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 і яким визначається мета, зміст та принципи розробки фінансової звітності, вимоги до визнання та розкриття її елементів. Норми, згідно з П(С)БО 1 зобов'язані застосовувати до фінансової звітності юридичних осіб будь-яких форм власності, крім банків та бюджетних установ.

Фінансова звітність суб'єктів малого підприємництва (юридичних осіб, що є визнані такими відповідно до законодавства), до яких належить і СФОГ „Маленький оазис” характеризується своїм скороченим за показниками складом. У її склад входять лише з:

- Балансу, форма №1-м;
- Звіту про фінансові результати, форма №2-м.

В Балансі відображаються активи, зобов'язання і власний капітал господарства станом на відповідну дату. Підсумок активів балансу повинен відповідати сумі зобов'язань і власного капіталу.

В Звіті про фінансові результати відображаються дані обліку про доходи, витрати, прибутки та збитки від діяльності господарства за певний звітний період.

Головні аспекти та порядок формування фінансової звітності досліджуваного господарства визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 „Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000р. № 39. У даному Положенні наведені та необхідні форми фінансової звітності, що затвержені Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України.

Звітним періодом для складання фінансової звітності являється календарний рік. Баланс фермерського господарства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Проміжна, зокрема місячна, квартальна звітність – цебто та, що охоплює певний період складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

Новостворене фермерське господарство може брати за перший звітний період відрізок часу, який може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим за 15 місяців. Звітний період фермерського господарства, що ліквідується визначається як відрізок часу з початку року до моменту ліквідації.

Річна і квартальна звітність фермерських господарств надається органам, до сфери управління яких ці господарства відносяться, також надається на вимогу трудовому колективу та власникам, згідно з положеннями установчих документів. З 1 січня 2013 року СФОГ „Маленький оазис” зобов'язаний формувати та подавати лише річну фінансову звітність.

Іншим користувачам, а особливо органам виконавчої влади фінансова звітність подається на їх вимогу, але тільки у випадках, передбачених законодавством.

Термін подання фінансової звітності підприємств визначається Кабінетом Міністрів України, і на даний час для СФОГ „Маленький оазис” він визначається як період з 1 січня по 20 лютого наступного за звітним року.

Фінансова звітність не являється комерційною таємницею господарства, окрім випадків, передбачених законодавством.

Оскільки фермерські господарства в переважній більшості не мають дочірніх підприємств (не виняток і СФОГ „Маленький оазис”), то подання такого виду звітності, як консолідована звітність не входить у їх обов’язки.

Фінансова звітність господарства формується з дотриманням певних правил її формування, які наведено в статті 4 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” та Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”. До них відносять:

- автономність фермерського господарства, цебто господарство виступає як юридична особа, відокремлена від її власників, тому особисте майно та зобов’язання власників не можна відображати у фінансовій звітності;
- безперервність діяльності господарства, що передбачає оцінку активів і зобов’язань господарства, виходячи з припущення, що його діяльність і далі буде продовжуватися;
- періодичність, яка передбачає розподіл функціонування господарства на певні періоди часу з метою формування фінансової звітності;
- історичної (фактичної) собівартості, це означає надання оцінки активам відповідно до витрат на їх придбання у виробництво;
- нарахування та відповідності доходів та витрат, згідно чого для визначення фінансового результату звітного періоду потрібно порівняти доходи звітного періоду із витратами, що були здійснені для отримання цих доходів;
- повного висвітлення, відповідно якому фінансова звітність повинна відображати цілком всю інформацію про результати господарських процесів та подій, що можуть вплинути на рішення, що приймаються згідно її даних;
- послідовності, що передбачає постійне застосування господарством обраної облікової політики;
- обачності, відповідно до якого методи оцінки, які застосовуються у бухгалтерському обліку, повинні не допускати заниження оцінки зобов’язань та витрат та завищення оцінки активів та доходів господарства;



- превалювання сутності над формою, відповідно до якого операції потрібно фіксувати відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з їх юридичної форми;
- єдиного грошового вимірника, що означає, що вимірювання та узагальнення діяльності господарства в його фінансовій звітності повинно здійснюватись у єдиній грошовій одиниці [90, с. 826].

З ціллю сформуванню фінансову звітність зрозумілою користувачам, бухгалтер господарства обов'язково надає дані про:

- господарство – ця інформація включає в себе назву, організаційно-правову форму і місцезнаходження господарства, короткий опис основної діяльності господарства, назву органу управління, у віданні якого перебуває господарство та середню чисельність його робітників протягом звітного періоду;
- дату звітності та звітний період – вказується дата, станом на яку зафіксовані показники звіту, або період, що його він охоплює;
- валюту звітності та одиниця її виміру – якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то бухгалтер розкриває причини цього і методи, що використовувалися при переведенні фінансових звітів із однієї валюти у іншу;
- потрібну інформацію за звітний період та за такий же період попереднього року;
- облікову політику господарства та зміни у ній – господарство показує обрану облікову політику шляхом характеристики принципів оцінки статей звітності та методів обліку щодо окремих статей звіту;
- припинення відповідних видів діяльності;
- обмеження володіння активами господарства;
- виявлені помилки в звітах попередніх років і зроблені по них коригування;
- переоцінка даних статей фінансових звітів;
- інша інформація, яка повинна розкриватись відповідно до положень (стандартів) [41, с.28].

Метою складання фінансової звітності фермерського господарства є надання користувачам повної, достовірної та доцільної інформації про його

фінансове становище, рух грошових коштів та результати його господарської діяльності.

Безпосередньому формуванню фінансової звітності передують підготовча робота, відображена в таблиці 2.5.1.

Таблиця 2.5.1

**Проведення заходів перед формуванням фінансової звітності  
в СФОГ „Маленький оазис”**

<b>Підготовчі заходи перед формуванням фінансової звітності</b>	
<b>Назва заходу</b>	<b>Деталі проведення заходу</b>
1.Перевірка відповідності підсумків аналітичного і синтетичного обліку.	Перевірка суми залишків аналітичних рахунків, відкритих в розрізі синтетичного рахунка, залишку даного синтетичного рахунка. Перевірка суми оборотів за дебетом та кредитом цих же рахунків.
2.Інвентаризація майна господарства і його фінансових зобов'язань.	Достовірність статей балансу повинна підтверджуватись даними результатів інвентаризації майна, розрахунків і зобов'язань господарства.
3.Виправлення помилок в обліку, що були виявлені в ході підготовки.	Виправлення помилок у звітних даних поточного і минулих років здійснюється у фінансовій звітності, сформованій за той звітний період, у якому були виявлені помилки.
4. Обчислення і нарахування податків і платежів до бюджету.	
5.Підсумування і закриття рахунків з обліку доходів і витрат господарства.	
6. Зіставлення даних фінансової звітності з відповідними показниками за такий же звітний період минулого року.	

Інформація фінансової звітності має бути зрозуміла та повинна формувати у користувачів однакове її тлумачення, звичайно, за умови, що вони володіють відповідним знанням та є зацікавлені такою інформацією. До того ж ця інформація має містити лише ефективну інформацію, здатну вплинути на прийняття рішень користувачами та дає можливість зробити адекватну оцінку минулих, теперішніх і майбутніх подій [90, с. 828].

Дуже важливою умовою фінансової звітності є її достовірність. Достовірною рахується інформація, що не містить помилок та перекручень, здатна вплинути на рішення користувачів звітності.

Однією з важливих ознак є правильно сформованої звітності є її здатність надавати можливість користувачам порівнювати фінансові звіти господарства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств.

Порядок надання фінансової звітності користувачам зазначено в НП(С)БО №1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Фінансова звітність фермерського господарства має надавати необхідну інформацію і тим користувачам, які не можуть вимагати звітів, складених на основі їх конкретних інформаційних потреб.

В цілому правильно сформована фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів на такий рахунок:

- участі в капіталі господарства;
- ефективності та якості управління;
- здатності господарства в пору покривати свої зобов'язання;
- забезпеченості зобов'язань господарства;
- вирахування суми дивідендів, що підлягають виплаті;
- регулювання функціонування господарства;
- та прийняття інших рішень.

Користувачі інформації фінансової звітності господарства поділяються на такі дві категорії як: внутрішні; - зовнішні.

Деталі щодо користувачів, які відносяться до цих категорій та їх мети використання звітної інформації подано на рис. 2.5.1 та рис. 2.5.2.



**Рис. 2.5.1. Внутрішні користувачі і їх мета використання фінансової звітності**



**Рис. 2.5.2. Зовнішні користувачі і їх мета використання фінансової звітності**

## Висновки до розділу 2

СФОГ „Маленький оазис” веде господарювання на підставі Статуту під керівництвом засновника та власника Поліщука Олега Богдановича з початку свого створення і аж дотепер, тобто більше десяти років.

Згідно класифікації фермерських господарств за розміром та відповідними показниками СФОГ „Маленький оазис” належить до суб’єктів малого підприємництва.

Облікова політика є одним із елементів державного регулювання бухгалтерського обліку. Вона формується на державному рівні, розробляється відповідними державними органами на прикладі методик і облікових заходів та процедур. Під час розробки облікової політики підприємство звертає увагу вимоги до якісних характеристик бухгалтерського обліку та фінансової звітності, відображені в пп. 14-17 П(С)БО 1, методи та заходи, передбачені іншими П(С)БО, норми й нормативи, встановлені законодавчими актами України.

Облік витрат в виробництві продукції СФОГ «Маленький оазис» має забезпечувати ефективне, достовірне й повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт та наданих послуг), трудових, матеріальних та фінансових витрат на виробництво продукції за підприємством в цілому та за окремими його структурними підрозділами для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, а також обсягу виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) в натуральних та грошових вимірниках.

Тваринництво є головною галуззю господарювання СФОГ „Маленький оазис”. У господарчому процесі господарство спрямовує свою діяльність на такі галузі тваринництва як скотарство, свинарство і конярство.

Доходом фермерського господарства є збільшення економічних вигод в вигляді надходження активів від реалізації готової продукції, товарів, від виконання робіт та надання послуг, від його страхової діяльності, за винятком

вартості повернення покупцем готової продукції, товарів та інших вирахувань з доходу.

Фінансова звітність суб'єктів малого підприємництва (юридичних осіб, які визнані такими відповідно до законодавства), до яких належить і СФОГ „Маленький оазис” характеризується своїм скороченим за показниками складом. Вона складається тільки з:

- Балансу, форма №1-м;
- Звіту про фінансові результати, форма №2-м.

## **РОЗДІЛ ІІІ**

### **АНАЛІЗ ВИРОБНИЧОЇ ПРОГРАМИ СЕЛЯНСЬКОГО ФЕРМЕРСЬКОГО ОБСЛУГОВУЮЧОГО ГОСПОДАРСТВА „МАЛЕНЬКИЙ ОАЗИС”**

#### **3.1. Аналіз стану і економічної ефективності використання матеріально-технічних ресурсів СФОГ „Маленький оазис”**

Матеріально-технічною базою виробництва та основою його вдосконалення і розвитку являються основні засоби СФОГ „Маленький оазис”. Процес вдосконалення матеріально-технічної бази на підприємстві проводиться двома такими способами – екстенсивним і інтенсивним. Суть екстенсивного відображається у нарощуванні потенціалу основних засобів, а суть інтенсивного – в підвищенні використання наявних основних засобів. Недостатком екстенсивного способу є те, що значне нарощування основних засобів зумовлює ускладнення у технічному переоснащенні виробництва, що знижує ефективність його використання і можливість конверсії. З іншої сторони, нове устаткування, спроектоване за новітніми технологіями, виявляється набагато ефектнішим від застарілого та більш пристосованим до певного виду виробництва. Проте у деяких випадках економічно більш виправданим є збільшення роботи існуючого устаткування, повне завантаження машинно-тракторного парку, кваліфікований догляд за його роботою, станом тощо. Для того, щоб прийняти правильне рішення на рахунок стану та змін в матеріально-технічній базі управлінському персоналу господарства потрібно проводити детальний аналіз в даній області.

Отже, основною метою економічного аналізу матеріально-технічної бази господарства являється визначення ступеня забезпечення фермерського господарства основними засобами за умови найінтенсивнішого їх використання та пошуку резервів підвищення їх фондівіддачі.

У процесі проведення економічного аналізу в даній області ставлять акцент на такі завдання:

- аналіз обсягу і складу основних засобів та їх відповідність вимогам передовим технологіям та оптимальним параметрам виробництва;

- аналіз технічного стану основних засобів, швидкості та якості їх оновлення;
- аналіз використання існуючого устаткування, ступеню його завантаження;
- пошук резервів поліпшення використання основних фондів;
- розрахунок виробничо-фінансових результатів, які з'явилися внаслідок покращення використання основних засобів.

Аналіз розпочинають з детального вивчення динаміки, складу та обсягу основних засобів згідно їх класифікації:

- споруди, будинки і передавальні пристрої;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти, прилади та інвентар;
- інші основні засоби [69, с. 192].

В процесі аналізу стану а також економічної ефективності матеріально-технічної бази господарства використовують такі наступні форми річних звітів як Наявність сільськогосподарської техніки в сільськогосподарських підприємствах (додаток 26), Фінансові звіти (додаток 27, додаток 28).

Використовуючи вище вказані звіти та Розшифровку основних засобів (додаток 29), можна описати обсяг та структуру основних виробничих фондів фермерського господарства (див. таблицю 3.1.1).

Відповідно інформації поданої таблиці, можна зробити висновок, що протягом 2012 року на підприємстві не проводилось ніяких змін щодо складу і структури основних засобів. Однак всі показники значно знизились за рахунок нарахування зносу. І хоча різниця незначна – в межах 10%, однак така тенденція відображає погіршення стану матеріально-технічної бази господарства.

В процесі аналізу динаміки основних засобів використовують коефіцієнти оновлення і вибуття.

Коефіцієнт оновлення ( $K_0$ ) показує ступінь інтенсивності оновлення. Визначається як відношення вартості основних засобів, які надійшли за звітний період, до їх загальної вартості на кінець року.



Таблиця 3.1.1

**Аналіз обсягу, структури та руху основних засобів за 2012 рік, тис. грн.**

Показники	На початок року		На кінець року		Відхилення (+; -)	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Основні виробничі засоби сільськогосподарського призначення	246,44	100	229,4	100	-17,04	-6,9
у тому числі	х	Х	х	х	Х	Х
- приміщення	10,4	40,2	10,4	4,5	-	-
- машини та обладнання	236,04	95,8	219,0	95,5	-17,04	-7,2
з них	х	Х	х	х	Х	Х
- силові машини та обладнання	209,04	88,56	192	87,67	-17,04	-8,15
- транспортні засоби	27,0	1,44	27,0	2,33	-	-
Надійшло основних засобів	18,08	0,34	-	-	-18,08	-7,34
Вибуло основних засобів	-	-	-	-	-	-
Знос основних засобів	37,6	100	18,7	49,7	-18,9	-50,3
Коефіцієнт зносу засобів	х	15	х	8	Х	-7
Коефіцієнт оновлення засобів	х	7	х	-	Х	-7
Коефіцієнт вибуття засобів	х	-	х	-	Х	-

Отже, коефіцієнт оновлення основних засобів СФОГ «Маленький оазис» становить:

$$K_o = \frac{0}{229,4} \times 100\% = 0\%, (3.1.1)$$

Коефіцієнт вибуття ( $K_b$ ) показує ступінь інтенсивності вибуття основних засобів із процесу виробництва. Вираховується відношенням вартості вибулих основних засобів до їх загальної вартості на кінець року.

$$K_b = \frac{0}{229,4} \times 100\% = 0\%, (3.1.2)$$

Коефіцієнт оновлення так само як і коефіцієнт вибуття дорівнює 0, що означає відсутність руху основних засобів В СФОГ „Маленький оазис”.

На обсяг, склад та динаміку основних виробничих фондів мають вплив такі наступні фактори:

- стиль та особливості процесу виробництва;
- вид виробництва;
- рівень технології виробництва та спеціалізації робітників;
- характер організації виробництва.

Однією із найважливіших частиною аналізу матеріально-технічної бази являється вивчення технічного стану основних засобів. Основним узагальнюючим показником такого стану є коефіцієнт зносу основних засобів, який визначають шляхом відношення суми зносу до початкової вартості основних фондів. Даний коефіцієнт характеризує рівень зношення експлуатованих засобів, тобто відсоток їх вартості, що перенесена на виготовлений продукт. У СФОГ „Маленький оазис” спостерігається зниження коефіцієнта зносу основних засобів, а саме на 7% порівняно з попереднім роком.

У процесі аналізу встановлюють групи основних засобів із різними періодами експлуатації (до 5р., 5-10р., 10-20р., і т.д.), розробляють заходи, для оновлення та покращення стану даного устаткування.

В процесі аналізу технічного стану матеріально-технічної бази потрібно провести огляд організації ремонту та модернізації засобів праці і виконання ремонтних робіт.

Економічна ефективність експлуатації основних виробничих засобів включається в результат використання усіх виробничих ресурсів підприємства. Визначаючи економічну ефективність основних засобів, користуються цілою системою натуральних та вартісних показників, оцінок темпів зростання обсягу основних засобів а також темпів зростання виробництва продукції; продуктивності та озброєності потрібними виробничими засобами праці [69, с. 195].

Натуральні показники: фондвіддача в натуральному або умовно-натуральному виразі; екстенсивна і інтенсивна експлуатація основних засобів; рівень освоєння та використання виробничої потужності основних засобів.

Вартісні показники: фондомісткість; фондвіддача, що розрахована за вартісними показниками.

Фондовіддача вважається найбільш узагальнюючим показником ефективності експлуатації основних засобів – виробництво товарної продукції в розрахунку на 1 грн. від їх середньорічної вартості.

Фондомісткість – обернений до фондвіддачі показник, рахується як співвідношення вартості основних виробничих засобів до вартості виробленої продукції.

Фондоозброєність праці рахується співвідношення середньорічної вартості основних виробничих засобів господарства (згідно первісної оцінки) до чисельності працівників. Характеризує ступінь забезпечення працівників основними виробничими засобами.

У процесі аналізу ефективності експлуатації основних засобів в виробничому обладнанні використовують показники експлуатації існуючого обладнання а також його завантаження під час роботи.

В процесі аналізу фондвіддачі її фактичний показник звіряють з розрахунковим, показниками попередніх періодів, плановими показниками, фондвіддачею побічних підприємств аграрного виробництва (якщо це можна).

На рівень фондвіддачі впливають різні фактори, що в більшості походять від зміни обсягу виробництва та ефективності використання основних виробничих засобів.

Ці чинники розподіляються на наступні дві групи:

- 1 – які незалежні від ступеня експлуатації основних засобів;
- 2 – залежні від ступеня використання основних засобів.

До 1-ої групи відносять: зміна матеріаломісткості та трудомісткості продукції; зміна цін на сировину, матеріали, готову продукцію тощо.

До 2-ої групи відносять: зміна обсягу машин і обладнання в складі основних засобів; зростання часу роботи устаткування; зменшення тривалості простоїв на виробництві; зміна внутрішньогосподарської спеціалізації тощо [69, с.197].

На приклад проаналізуємо на підставі даних з обліку СФОГ «Маленький оазис» вплив на рівень фондівіддачі таких чинників, як продуктивність роботи обладнання, коефіцієнт змінності вартості одиниці обладнання та частка машин а також обладнання в загальній вартості основних засобів.

Для такого аналізу візьмемо наступний варіант формули фондівіддачі:

$$\Phi O = \frac{\Pi}{\Phi} = \frac{\Pi \cdot \Pi_{\text{БМ}} \cdot O_{\text{МС}} \cdot O_{\text{ОБ}} \cdot \Phi_{\text{ОБ}}}{\Pi_{\text{БМ}} \cdot O_{\text{МС}} \cdot O_{\text{ОБ}} \cdot \Phi_{\text{ОБ}} \cdot \Phi}, (3.1.3)$$

де  $\Pi$  – це обсяг виробництва товарної сільськогосподарської продукції, грн.;

$\Pi_{\text{БМ}}$  – це обсяг продукції, не включаючи матеріальних витрат на неї, грн.;

$O_{\text{МС}}$  – це кількість машино-змін роботи обладнання, од.;

$O_{\text{ОБ}}$  – це кількість установленого обладнання, од.;

$\Phi_{\text{ОБ}}$  – це вартість машин та обладнання, грн.;

$\Phi$  – це середньорічна вартість засобів, задіяних на виробництві, грн.

Нижче подана таблиця з вихідними даними для аналізу і самим аналізом ефективності експлуатації основних виробничих засобів СФОГ „Маленький оазис”.

Як ввидно із розрахунків таблиці 3.1.2, фондівіддача на 1 гривню вартості основних виробничих засобів господарства підвищилась на 45 копійок, тобто на 12,6%. При попередньому показнику фондівіддачі 3,56 грн., у 2012 році вона становила 4,01 грн. Зумовлено це як і збільшення обсягу валової продукції на 42,2 тис. грн., так і зменшення вартості основних засобів на 17,04 тис. грн. Значно підвищилась фондозабезпеченість виробництва на 1 га ріллі (на 237,6%) в результаті зменшення площі орендованих земель. Фондоозброєність одного працівника теж збільшилась на 8,5%. Проте

фондомісткість продукції знизилась на 10,7%, причиною чого є зменшення вартості основних засобів господарства.

Таблиця 3.1.2

### Ефективність експлуатації господарством його виробничих фондів

Показники	2011 рік	2012 рік	Відношення (+;-)	
			Абсолютне	в %
1.Вартість валової сільськогосподарської продукції в порівняльних цінах, тис. грн..	878,0	920,2	+42,2	+4,8
2.Середньорічна вартість виробничих основних засобів, тис. грн.	246,44	229,4	-17,04	-6,9
3.Фондовіддача на одиницю вартості основних засобів, грн.	3,56	4,01	+0,45	+12,6
4.Фондомісткість продукції, грн.	0,28	0,25	-0,03	-10,7
5.Фондозабезпеченість виробництва на 1 га ріллі, тис. грн.	3,14	10,6	+7,46	+237,6
6.Фондоозброєність одного працівника, тис. грн.	35,2	38,2	+3,0	+8,5

Оскільки в структурі матеріально-технічної бази СФОГ „Маленький оазис” машинно-тракторний парк займає 80%, то звернемо увагу на аналіз структури та ефективності використання основних засобів, що входять до його складу.

Розумно сплановане використання сільськогосподарської техніки значно впливає на збільшення виробництва продукції і на зниження її собівартості. Ефективність використання машин і обладнання залежить від раціональної організації процесу виробництва в фермерському господарстві. Через це метою аналізу ефективності використання машинно-тракторного парку є пошук шляхів підвищення виробництва продукції, покращення її якості і зниження собівартості виробництва, тобто забезпечення зростання прибутку від діяльності та підвищення рентабельності господарства загалом.

Оскільки аналіз роботи машин та обладнання за кількістю виробленої продукції не може відобразити точний рівень використання техніки, то для точної оцінки її роботи беруть загальноприйнятий узагальнюючий показник –

обсяг робіт в умовних еталонних гектарах. Цей показник вираховується відповідно до кількості виконаних нормо-змін по кожній марці тракторів.

Обсяг виконаних робіт в еталонних гектарах із урахуванням нормо-зміни вираховують таким чином: кількість виконаних трактором даної марки нормо-змін множать на його змінний еталонний виробіток (який визначається множенням коефіцієнта переведення фізичного трактора в умовні трактори на тривалість зміни, а конкретно 7 годин) [39, с.126].

Ось до прикладу, розрахуємо обсяг роботи наявного в господарстві трактора Т-150К з плугом ПЛН 3 3,5. Коефіцієнт переведення трактора Т-150К в умовні трактори – 1,65. Еталонний змінний виробіток даного трактора –  $1,65 \times 7 = 11,55$ . За 7 годин зорано 12 га при змінній нормі 10 га. Отже, кількість виконаних нормо-змін становить  $12/10=1,2$ . Отож, обсяг роботи в еталонних гектарах становить  $1,2 \times 11,55=13,86$ .

В умовах ненормованої експлуатації тракторів облік виконаних ними робіт рахується в годинах, а кількість виконаних нормо-змін визначають відношенням відпрацьованих машино-годин до встановленої тривалості зміни (в СФОГ „Маленький оазис” – 7 годин). Відомо, що визначений таким способом обсяг робіт в еталонних гектарах не відповідає назві показника, оскільки показує виконані еталонні нормо-години. Їх можна вирахувати іншим способом – фізичні нормо-години помножити на коефіцієнт переведення трактора в умовний: 1)  $1,2 \times 7=8,4$  фізичних нормо-годин; 2)  $8,4 \times 1,65=13,86$  еталонних нормо-годин.

В досліджуваному господарстві машинно-тракторний парк не відокремлений як самостійний орендний підрозділ, який здійснює взаєморозрахунки з іншими підрозділами і веде самостійний облік.

З ціллю виявлення резервів підвищення ефективності використання тракторного парку потрібно детально проаналізувати насамперед обсяг роботи, яка визначається відпрацьованими нормо-годинами. Даний обсяг в еталонних нормо-годинах розглядається як результат зміни наступних факторів:

- кількості тракторів і агрегатів;

- виробітку нормо-годин із розрахунку на один трактор.

Рівень виконання змінних норм виробітку зазначається в загальній кількості відпрацьованих нормо-змін на кількість машино-змін. Якщо значення даного рівня нижче одиниці, це значить, що норми виробітку не виконувались. І також, якщо значення більше одиниці – норми перевиконувались. Цей показник залежить від стану агрегатів, швидкості руху та ширини їх захвату, простоїв під час зміни тощо. Виконання змінних норм виробітку являється показником ефективного використання машинно-тракторного парку та продуктивності праці трактористів-машиністів та механізаторів.

Середній виробіток еталонних нормо-годин в розрахунку на оду нормо-зміну рахується діленням загального обсягу тракторних робіт у нормо-годинах на кількість відпрацьованих нормо-змін. Даний показник залежить від структури тракторного парку, складу і структури виконаних робіт, виробничого напрямку фермерського господарства тощо.

Покращення змінного виробітку тракторів визначає скорочення строків робіт, покращення якості таких робіт.

Усі вище подані показники в процесі більш щільнішого аналізу в господарстві можна визначати відповідно до кожної марки тракторів, виходячи з кількості фізичних машин і агрегатів. Але в цілому по тракторному парку кількість відпрацьованих машино-днів та машино-змін, і кількість виконаних нормо-змін переводяться у умовні відповідно до коефіцієнтів переведення фізичних тракторів в умовні, що можна побачити в таблиці 3.1.3.

З даних розрахунків можна зробити такий наступний висновок, що у 2012 році показники результатів роботи машинно-тракторного парку покращились, зокрема обсяг виконаних робіт збільшився на 9,7%. Відповідно, збільшилися і інші показники, що означає покращення роботи та раціональне використання тракторного парку.

Виробіток на 1 трактор в розрізі року є одним із найважливіших показників рівня використання техніки. Якщо враховувати вище наведені фактори, то можна відобразити такий зв'язок:

$$B_1 = T \cdot K_P \cdot K_3 \cdot K_H \cdot B_H = M_B \cdot B_3 = H_3 \cdot B_H, (3.1.4)$$

де  $B_1$  – річний виробіток еталонних нормо-годин на 1 трактор;

$T$  – кількість машино-днів (365 днів);

$K_P, K_3, K_H$  – коефіцієнти – використання в роботі, змінності, виконання норм;

$M_B, M_3, H_3$  – відпрацьовані тракторами машино-дні, машино-зміни, нормо-зміни;

$B_D, B_3, B_H$  – виробіток еталонних нормо-годин – денний, змінний, за 1 нормо-зміну.

Таблиця 3.1.3

**Аналіз результатів роботи машинно-тракторного парку СФОГ  
„Маленький оазис”**

Показники	2011 рік	2012 рік	Відношення (+;-)	
			Фактично	у %
1.Кількість еталонних тракторів	4,25	4,25	-	-
2.Обсяг виконаних робіт, еталонних нормо-годин	5887	6458	+571	+9,7
В розрахунку на 1 трактор:				
3.Відпрацьовано машино-днів	198	217	+19	+9,6
4.Коефіцієнт використання в роботі (ряд.3 : 365)	0,542	0,594	+0,052	+9,6
5.Виконано машино-змін	201	237	+36	+17,9
6.Коефіцієнт змінності	1,015	1,092	0,077	+7,6
7.Відпрацьовано нормо-змін	204	259	+55	+27
8.Коефіцієнт виконання норми (ряд.7 : ряд.5)	1,015	1,093	+0,078	+7,7
Виробіток в розрахунку на трактор, еталонних нормо-годин:				
9.В розрізі року	1385	1520	+135	+9,7
10.В розрізі 1 дня	6,99	7,0	+0,01	+0,14
11.В розрізі 1 зміни	6,89	6,41	-0,48	-6,96
12.В розрізі 1 нормо-зміни	6,79	5,87	-0,92	-13,5



Беручи до уваги такий взаємозв'язок показників і дані таблиці 3.1.3. можна розрахувати вплив окремих факторів на виробіток одного трактора і на загальний обсяг робіт (таблиця 3.1.4).

Таблиця 3.1.4

**Вплив певних факторів на виробіток тракторів та агрегатів фермерського господарства, в еталонних норма-годинах**

Показники	На 1 трактор	На загальну кількість
Загальне відхилення стосовно обсягу робіт (+,-),	+135,17	+574,47
в тому числі за рахунок зміни:		
- кількості тракторів (01385)	-	-
- виробітку на 1 трактор	+135,17	+574,47
Відхилення виробітку за рахунок:		
- використання машин у роботі (196,79)	+129,01	+548,29
- змінності ((36-19)6,79)	+115,43	+490,58
- виконання змінних норм виробітку ((55-36)6,79)	+129,01	+548,29
- виробітку за нормо-зміну (259(-0,92))	-238,28	-1012,69

Відповідно до розрахунків таблиці, можна зробити такий наступний висновок, що на виробіток тракторного парку фермерського господарства мали хороший вплив такі форми діяльності, як використання машин в роботі (+548,29 в загальному еталонних норма-годин), змінність (відповідно +490,58) і виконання змінних норм виробітку (+548,29). Негативно вплинув виробіток за нормо-зміну, а точніше на -1012,69 еталонних норма-годин (в загальному). Однак кінцевий результат все ж залишився позитивним, що означає перевагу трьох перших факторів над останнім.

При розробці заходів з покращення роботи тракторів та агрегатів до них можна віднести такі наступні напрями: покращення планування механізованих робіт, створення достатньої кількості та різноманітності робіт, забезпечення машинно-тракторного парку необхідними причіпними і навісними машинами,

підбір механізаторів високої кваліфікації, покращення технічного та ремонтного обслуговування техніки, раціональна організація праці, правильне комплектування робочих агрегатів, правильний розподіл машин по роботах, впровадження технічно і науково обґрунтованих норм виробітку та ін.

З метою високо ефективної експлуатації матеріально-технічної бази в господарстві потрібно якісно виконувати потрібні обсяги механізованих робіт в найоптимальніші агротехнічні строки з найнезначнішими витратами.

Отже, крім аналізу обсягу виконаних машинно-тракторним парком робіт значною умовою підвищення ефективності виробництва вважається контроль за собівартістю одиниці цих виконаних робіт.

На експлуатаційні витрати по тракторах та агрегатах нараховується значна частина витрат виробництва сільськогосподарської продукції. Їх зведена величина залежить від обсягу виконаних машинно-тракторним парком робіт та собівартості одиниці їх роботи. Тому при аналізі ефективності витрат діяльності сільськогосподарських виробничих агрегатів виникає потреба в визначенні двох показників собівартості одиниці роботи:

- витрати на 100 грн. вартості робіт і послуг;
- собівартість одиниці фізичного обсягу робіт, цебто однієї еталонної нормо-години.

Від значення першого показника в більшості випадків залежить рівень оплати праці. Інший показник – собівартість однієї еталонної нормо-години – необхідний для визначення ефективності загальних витрат по використанню машинно-тракторного парку.

При проведенні аналізу витрат експлуатації техніки їх розподіляють на дві категорії – змінні і постійні. Змінними вважаються ті витрати, що змінюються відповідно до обсягу робіт. До них належать витрати на паливно-мастильні матеріали, поточний ремонт, тощо. Постійні витрати не залежать від обсягів роботи. До них належать обов'язкові внески і платежі, амортизацію на реставрацію.

Величина змінних витрат залежить від стану техніки і рівня її експлуатації, тому деякою мірою може регулюватись механізаторами. Зокрема, кількість використаного пального та мастильних матеріалів залежить від технічного догляду за тракторами, регулювання їх двигуна тощо. Отже в господарстві необхідно вести контроль щодо змінних витрат в розрізі кожної одиниці тракторів, щоб попередити або виправити перевитрати на пальне, поточний ремонт тощо.

Таблиця 3.1.5

**Аналіз собівартості робіт машинно-тракторного парку СФОГ  
„Маленький оазис”**

Показники	2011 рік			2012 рік			Порівняння 2012р. з 2011р.			
	Всього тис. грн.	На 100 грн. робіт, грн.	На 1 еталонну нормо-годину, грн.	Всього, тис. грн.	На 100 грн. робіт, грн.	На 1 еталонну нормо-годину, грн.	На 100 грн. робіт, грн.	у %	На 1 еталонну нормо-годину, грн.	у %
<b>Обсяг виконаних робіт:</b>										
1.Вартість робіт, послуг, тис. грн.	170,0			184,0			Відхилення: +14			
2.Відпрацьовано еталонних нормо-годин	5887			6458			Відхилення: +571			
<b>Понесені витрати:</b>										
3.Матеріальні витрати	86,5	50,88	14,69	94,5	51,36	14,63	+0,48	+0,9	-0,06	-0,4
в тому числі:										
Паливо та мастильні матеріали	35,0	20,59	5,95	41,0	22,28	6,35	+1,69	+8,2	+0,4	+6,7
Поточний ремонт	24,9	14,65	4,52	29,7	16,14	4,60	+1,49	+10,2	+0,08	+1,8
Інші витрати	26,6	15,64	4,22	23,8	12,94	3,68	-2,7	-17,3	-0,54	-12,8
4.Внески і платежі	38,5	22,65	6,54	39,1	21,25	6,05	-1,37	-6,18	-0,49	-7,5
в тому числі:										
Амортизація	37,5	22,06	6,37	18,7	10,16	2,9	-11,9	-53,9	-3,47	-54,5
5.Оплата праці	45,0	26,47	7,65	50,4	27,39	7,81	+0,92	+3,48	+0,16	+2,1
Всього:	170	100	28,88	184	100	28,49	-	-	-0,39	-1,4

Розрахунок витрат та визначення собівартості роботи машинно-тракторного парку СФОГ „Маленький оазис” можна побачити в таблиці 3.1.5.

Відповідно до розрахунків цієї таблиці, собівартість однієї еталонної нормо-години в 2012 році становила 28,49 грн., що тільки на 39 копійок нижче від показника 2011 року. Отже, сума економії становитиме 1,4% загальної суми собівартості. Проте були допущені перевитрати палива і мастильних матеріалів (на 6,7%). Амортизація різко знизилась в 2012 році (на 54,5%), також знизилась інші витрати (на 12,8%). Інші показники собівартості робіт машинно-тракторного парку змінилися незначною мірою.

Зниження постійних витрат, як це спостерігається у СФОГ „Маленький оазис” потребує максимального завантаження наявної техніки. По визначених показниках можна зробити такий висновок, що робота машинно-тракторного парку цього господарства у 2012 році була більш ефективнішою, ніж в 2011 році. Ті ж самі наявні агрегати були раціональніше використані.

В цілому, вивчаючи підсумки розрахунків даного питання, можна зробити висновок, що СФОГ „Маленький оазис” необхідно оновити та покращити свою матеріально-технічну базу. Такий крок допоможе розширити виробництво та покращить якісні показники господарювання господарства. Однак, якщо взяти до уваги масштаби виробництва фермерського господарства, ефективність експлуатації його основних засобів знаходиться на належному рівні.

### **3.2. Аналіз виробництва продукції СФОГ „Маленький оазис”**

Як відомо з попередніх питань, СФОГ „Маленький оазис” проводить свою господарську діяльність разом у двох галузях – рослинництві і тваринництві. Тому, для більш зрозумілої картини, дослідимо аналіз виробництва продукції окремо кожну з цих двох галузей.

#### **Аналіз виробництва продукції рослинництва.**

Обсяг валових зборів продукції рослинництва перш за все залежить від розміру площі продуктивних земель, якими користується господарство, структури цих земель і посівних площ сільськогосподарських культур.

До продуктивних земельних угідь належать рілля та площі, засіяні сільськогосподарськими культурами, природні сінокоси та пасовища, багаторічні плодові насадження.

Значним визначальним та досліджуваним фактором являється урожайність вирощуваних сільськогосподарських культур та інших продуктивних угідь.

Відповідно до цього, при аналізі виробництва продукції визначають вплив на результати виходу валової продукції (у вартісному вираженні) у розрізі окремо взятої культури або ж зокрема по галузі рослинництва зміни, в першу чергу, таких двох факторів, як:

- посівні площі;
- врожайність сільськогосподарських культур.

Залежно від деяких умов, поведінка господарства щодо виробництва може змінюватись. Наприклад, в випадку підвищеного попиту основну увагу ставлять на пошуку резервів та можливостей збільшення обсягів виробництва продукції, а в ситуації, яка склалась на сьогодні – значному насиченні ринку – прогнозований попит став основою для обґрунтування виробничої програми господарства. Отож, виникає потреба у формуванні альтернативних управлінських рішень щодо виробництва продукції, їх порівнянні та виборі найраціональніших рішень, аналізу та контролю за результатами їх впровадження.

Розглянемо аналіз одного з таких рішень, а зокрема виконання виробничої програми рослинництва (таблиця 3.2.1).

Згідно інформації поданої в таблиці 3.2.1. в загальному по рослинництву господарства виробнича програма невиконана – вартість продукції рослинництва на 485,9 тис. грн. нижча від планового показника (за 2011 рік). Зменшення обсягу продукції в 2012 році цілком зумовлене зменшенням посівних площ сільськогосподарських культур, внаслідок цього було втрачено 582,1 тис. грн. Цей показник трішки вирівнявся – за рахунок підвищення врожайності сільськогосподарських культур і посіву нових культур

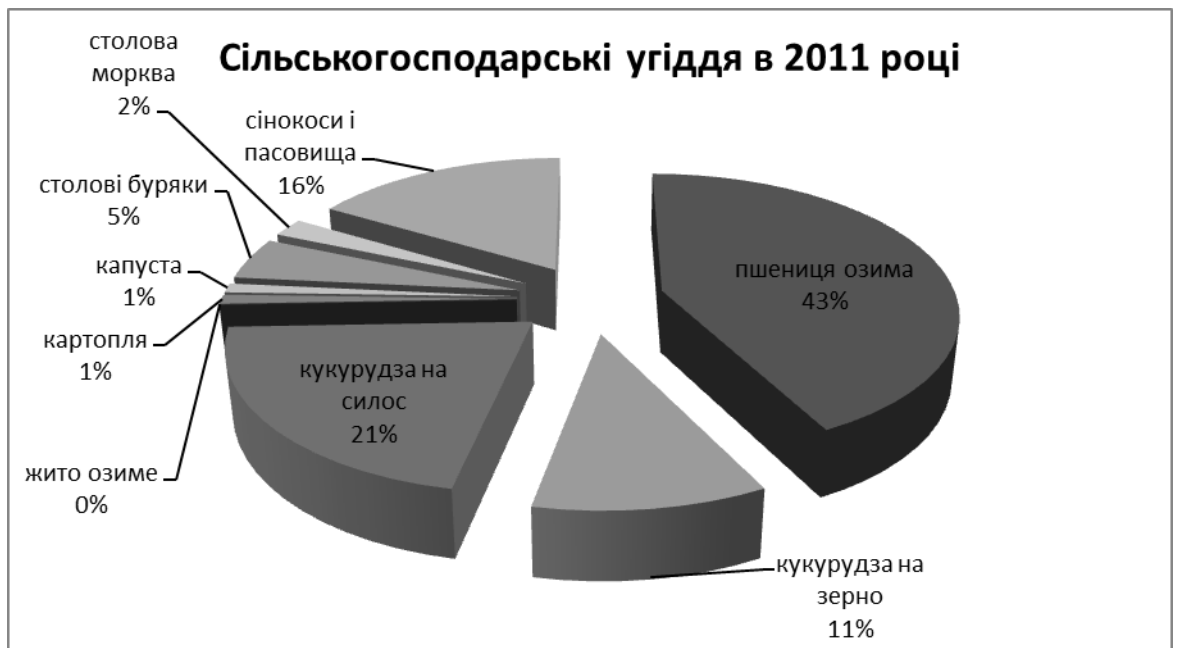
господарство отримало 96,2 тис. грн. Врожайність зростає таких наступних культур, як пшениця озима (на 6,3 ц/га), трав на сіно та сінаж(на 57 ц/га), картоплі (на 70 ц/га) та моркви столової (на 167 ц/га). Врожайність капусти залишилась на тому ж самому рівні, а інші культури не були посіяні (посаджені).

Таблиця 3.2.1

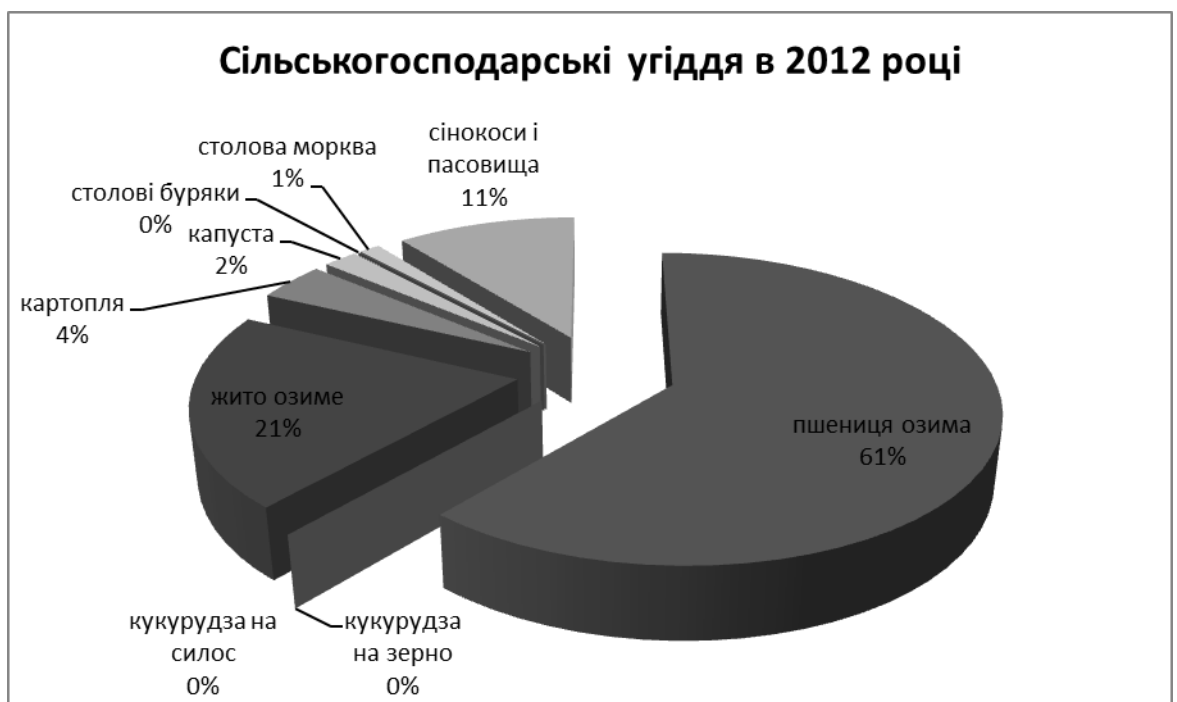
**Аналіз виконання виробничої програми по рослинництву СФОГ „Маленький оазис”**

Назва культури	Посівна площа, га		Врожайність, ц/га		Валовий збір, ц		Валовий збір з фактичних площ при плановій врожайності, ц	Відхилення (+;-) від плану з валового збору продукції			В тому числі за рахунок зміни			
	2011	2012	2011	2012	2011	2012		ц	ціна 1 ц, грн.	на суму, тис. грн.	Площ посіву		врожайності	
											ц	тис. грн.	ц	тис. грн.
Пшениця озима	40	15	37	43,3	1480	650	555	-830	300	-249,0	-925	-277,5	+95	+28,5
Кукурудза на зерно	10	-	43	-	430	-	-	-430	250	-107,5	-430	-107,5	-	-
Кукурудза на силос	20	-	375	-	7500	-	-	-7500	10	-75,0	-7500	-75,0	-	-
Жито озиме	-	5	-	0,4	-	152	-	+152	300	+45,6	-	-	+152	+45,6
Трави на сіно та сінаж	0,26	0,5	1923	1980	500	990	961,5	+490	70	+34,3	+461,5	+32,3	+28,5	+2,0
Картопля	1	1	230	300	230	300	230	+70	144	+10,1	-	-	+70	+10,1
Капуста	1	0,5	500	500	500	250	250	-250	160	-40,0	-250	-40,0	-	-
Столові буряки	4,55	-	134	-	610	-	-	-610	104	-63,4	-610	-63,4	-	-
Столова морква	2	0,3	150	317	300	95	45	-205	200	-41,0	-255	-51,0	+50,1	+10,0
Разом по рослинництву, тис. грн.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	-485,9	x	-582,1	x	+96,2

Структуру розподілу земельних угідь та частку посівних площ окремих сільськогосподарських культур СФОГ „Маленький оазис” відображено на малюнку 3.2.1. та малюнку 3.2.2.



**Рис. 3.2.1. Структура розподілу сільськогосподарських угідь під посіви сільськогосподарських культур у 2011 році**



**Рис. 3.2.2. Структура розподілу сільськогосподарських угідь під посіви сільськогосподарських культур у 2012 році**

Під час аналізу виконання плану посівних площ сільськогосподарських культур спостерігають, як господарство проводить програму перетворення непродуктивних земель в продуктивні, здійснюють пошук резервів збільшення площ ріллі за рахунок освоєння цілинних та перелогових земель, визначають

частку посівної площі в складі площі ріллі. Беручи до уваги дані, зазначені на вище наведених малюнках, можна зробити висновок, що частка ріллі збільшилась, так як частка пасовищ зменшилась на 5%.

В складі використовуваних сільськогосподарських угідь найпродуктивнішою являється площа ріллі під посівами сільськогосподарських культур. Збільшення обсягу вирощування продукції і підвищення ефективності експлуатації землі залежить від структури посівних площ. При аналізі порівнюють фактичний обсяг та структуру посівних площ з плановими або ж попередніми показниками, економічно обґрунтовують зміни у структурі цих посівних площ. Таке обґрунтування звершується шляхом визначення впливу зміни посівних площ на показник виробленої валової продукції і на показник валового чистого доходу господарства.

Такі ж розрахунки проведені в таблиці 3.2.2 на основі даних обліку СФОГ „Маленький оазис”.

Таблиця 3.2.2

**Порівняльна характеристика складу, структури земельних угідь та посівних площ сільськогосподарських культур**

Показники	За 2011 рік	За 2012 рік	Відхилення (+;-)	
			Абсолютне	у %
Загальний обсяг земельних угідь, га	109,6	39,9	-69,7	63,6
Площа сільськогосподарських угідь, га	94,1	24,4	-69,7	-74,1
у тому числі:				
- рілля, га	78,6	21,8	-56,8	-72,3
у % до сільськогосподарських угідь	83,5	89,3	X	+5,8
-сінокосів і пасовищ, га	15,5	2,6	-12,9	-83,2
у % до сільськогосподарських угідь	16,5	10,7	X	-5,8
Структура посівів, у % до ріллі:				
- озимі зернові, %	50,9	91,7	X	+40,8
- ярі зернові, %	12,7	-	X	-12,7
- кормові культури, %	25,5	-	X	-25,5
- технічні культури, %	-	-	X	-
- картопля, %	1,3	4,6	X	3,3
- овочі, %	9,6	3,7	X	-5,9

Проводячи аналіз згідно даних таблиці щодо характеристики складу і структури земельних угідь та посівних площ, можна зробити наступний висновок, що і склад, і структура цих угідь зазнали масштабних змін. Загальна



площа зменшилась на 69,7 га за рахунок зменшення сільськогосподарських угідь. Відповідно, змінилась і площа ріллі (на – 56,8 га) і сінокосів, пасовищ (на – 12,9 га). Такі зміни не могли бути не поміченими у структурі посівів. І якщо вагова частка в площі посіву озимих зернових та картоплі збільшилась відповідно на 40,8% та 3,3%, то інші культури зазнали масштабних обмежень в площі посівів.

Для економічної характеристики зміни частки різних культур в структурі посівних площ використовують показники рівня продуктивності 1 га в натуральних та вартісних вимірниках, витрати, валовий а також чистий доходи на 1 ц. продукції і на 1 га площі посіву даної культури. При детальному аналізі структури посівних площ насамперед потрібно враховувати і такі умови, як застосовувана система сівозмін, державне замовлення товарної продукції, потреби тваринництва в кормах, забезпеченість необхідними ресурсами тощо.

Найважливішим напрямом покращення виробництва продукції рослинництва є покращення врожайності продукції рослинництва. З цією ціллю у фермерському господарстві проводиться цілий набір операцій, результат яких спрямований на підвищення родючості землі, запровадження інтенсивних технологій вирощування продукції тощо. У процесі аналізу виконання плану урожайності культури найперше необхідно оцінити її рівень по господарству, порівнюючи фактичні показники по кожній окремій культурі з плановими.

При аналізі врожайності потрібно досліджувати не тільки фактичні показники виходу сільськогосподарських культур, але й планові. Відповідно, при аналізі за базисні використовують показники урожайності в середньому за декілька років, за минулий рік, в середньому по об'єднанню (наприклад в групи) однотипних або передових господарств.

При аналізі було використано показники досягнутого рівня врожайності за кожним видом культур, одержані на протязі п'яти років та окремо показники врожайності по цих же культурах на протязі базисного 2011 року та звітного 2012 року (див. таблицю 3.2.3).

**Показники досягнутого рівня і тенденції покращення урожайності  
сільськогосподарських культур фермерського господарства**

Назва культури	В середньому за 5 років, ц/га	Базисний 2011 рік, ц/га	Звітний 2012 рік, ц/га	Відхилення (+;-)			
				відносно базисного		від середнього рівня	
				ц/га	%	ц/га	%
Пшениця	41	37	43,3	+6,3	+17,0	+2,3	+5,6
Кукурудза на зерно	42,4	43	-	-	-	-	-
Кукурудза на силос	381	375	-	-	-	-	-
Жито озиме	29	-	0,4	-	-	+1,4	+4,8
Трави на сіно та сінаж	1975	1923	1980	+57	+3,0	+5	+0,3
Картопля	285	230	300	+70	+30,4	+15	+5,3
Капуста	490	500	500	-	-	+10	+2
Столові буряки	143	134	-	-	-	-	-
Столова морква	288	150	317	+167	+111,3	+29	+10

Згідно з розрахунками, поданих в таблиці, можна зробити висновок, що у 2012 році господарство покращило показники врожайності абсолютно по всіх вирощуваних культурах, як відносно базисного року, так і відносно узагальнюючого показника за 5 років. Зокрема, вагомо змінилась врожайність моркви – вдвічі більше від минулого року та на 10% більше середнього показника. Значною є різниця врожайності і картоплі – +30,4% відносно базисного та +5,3 відносно середнього показників. Порівняно високий показник приросту врожайності має і пшениця озима - +17% порівняно з 2011 роком та +5,6 в порівнянні із середнім показником за 5 попередніх років. Як спостерігається з таблиці, багато із раніше вирощуваних раніше культур в 2012 році господарством взагалі не вирощувалося, тому потрібні дані відсутні. Відповідно, аналогічні підрахунки за цими культурами не велися.

Середній рівень врожайності усіх видів культур, вирощуваних в СФОГ „Маленький оазис”, залежить від зміни структури посівних площ, тобто частки земельної площі, відведеної у конкретному періоді для їх вирощування. Для аналізу впливу такого чинника, як зміна структури посівних площ,

використовують показник врожайності при фактичних посівних площ культур та базисній їх врожайності з 1 га. Для розрахунку таблиці 3.2.4. використаємо показники по тих зернових культурах, що вирощувалися фермерським господарством в 2012 році.

Таблиця 3.2.4

**Розрахунок впливу зміни структури посівних площ на середню врожайність зернових культур СФОГ „Маленький оазис”**

Назва культури	Посівна площа				Врожайність, ц/га		Валовий збір при фактичних площах і базисній врожайності, ц
	В базисному 2011 році	В % до всієї площі зернових	В звітному 2012 році	В % до всієї площі	В базисному 2011 році	В звітному 2012 році	
Озима пшениця	40	100	15	75	37	43,3	555
Жито озиме	-	-	5	25	-	30,4	-
Всього вказаних зернових	40	100	20	100	37	36,9	740

Відповідно до даних таблиці 3.2.4. середня врожайність зернових при фактичних площах та базисній врожайності становить:  $740 \text{ ц}/20\text{га} = 37 \text{ ц/га}$ . Відповідно до цього визначають вплив зміни на середню врожайність зернових культур:  $36,9 \text{ ц/га} - 37 \text{ ц/га} = -0,1 \text{ ц/га}$ , в тому числі за рахунок зміни:

- структури посівних площ –  $37 \text{ ц/га} - 37 \text{ ц/га} = 0$
- врожайності окремих культур –  $36,9 \text{ ц/га} - 37 \text{ ц/га} = -0,1 \text{ ц/га}$ .

Тобто, в даному випадку невелика зміна відбулась лише за рахунок врожайності окремих культур.

Одночасно з багатостороннім аналізом досягнутого рівня врожайності сільськогосподарських культур необхідно з'ясувати і причини її зміни. А оскільки на цей показник впливає дуже багато технологічних та природних факторів, таких як сорт культури, якість ґрунтів, дотримання сівозмін, сорт культури, якість та норма висіву насіння та посадкового матеріалу, кількість та способи внесення добрив, строки, обсяг і якість виконаних робіт, інші

агротехнічні заходи, то для аналізу впливу цих факторів використовують більш складні способи регресивно-кореляційного аналізу

Кореляційний аналіз сприяє якісній оцінці тісний взаємозв'язок, вірогідність та економічну ефективність вище зазначених факторів для інтенсифікації діяльності. Результати такого аналізу можуть бути використані для обґрунтування планових заходів поліпшення врожайності культур.

Для систематичного контролю на господарстві застосовують оперативний аналіз виробничої програми рослинництва. Проте особливістю галузі рослинництва є неможливість визначити обсяг вирощеної продукції до закінчення збирання врожаю. Між початком виробництва та отриманням продукції знаходиться чималий проміжок часу, який унеможливорює проведення у процесі виробництва аналізу виробничої програми, основою якого є показники виходу продукції. В силу цієї причини поточний аналіз виробництва СФОГ «Маленький оазис» відтворюється лише в контролі за виконання плану посівних площ та процесу вирощування сільськогосподарських культур.

#### **Аналіз виробництва продукції тваринництва.**

Основна мета та система розрахунків аналізу виробничої програми тваринництва ідентичні до тих, які використовуються в аналізі виробництва продукції рослинництва.

Обсяг валової продукції тваринництва залежить від розміру наявних у господарстві галузей та продуктивності їх одиниці розміру. Обсяг галузей в тваринництві визначаються середньою кількістю за певний період поголів'я тварин відповідно до їх статевих та вікових груп. В СФОГ «Маленький оазис» функціонують такі галузі тваринництва як скотарство (ВРХ) та свинарство. Тому, під час аналізу валової продукції великих рогатих тварин визначимо такі групи:

- молочне стадо корів: основна продукція – молоко та приплід телят у живій вазі і головах приплоду;
- молодняк і тварини на вирощуванні та відгодівлі: основна продукція – приріст живої ваги.

У свинарстві виділимотакі наступні групи:

- поголів'я свиноматок: основна продукція – приплід поросят в головах та жива вага приплоду;
- молодняк свиней: основна продукція – приріст живої ваги.

Продуктивність тваринництва відображають показниками виходу продукції на одиницю розміру відповідних галузей, до прикладу надій молока на одну корову, приплід телят на сто корів, приріст живої ваги на одну голову молодняка та тварин на відгодівлі, приплід поросят на одну свиноматку, приріст молодняка і свиней на вирощуванні та відгодівлі на одну голову тощо.

Відхилення у обсягу виробництва продукції тваринництва внаслідок впливу конкретного фактора зазвичай аналізують способом ланцюгових підстановок або абсолютних різниць. В процесі аналізу способом ланцюгових підстановок обраховують умовний показник валової продукції при фактичному (наявному в звітному році) поголів'ї та базисних показниках продуктивності тварин. Під час аналізу способом абсолютних різниць вплив на валову продукцію зміни поголів'я визначають як добуток різниці кількості поголів'я тварин та базисного показника продуктивності 1 голови тварин, а вплив продуктивності як добуток різниці між показниками продуктивності та фактичною кількістю голів тварин (див. таблицю 3.2.5).

Згідно відображених в таблиці 3.2.5. розрахунків можна зробити висновок, що в цілому по тваринництву господарство додатково отримало валової продукції в порівняльних цінах 230436 грн. Незважаючи що, за рахунок зниження кількості поголів'я підприємство втратило 154723 грн., цю втрату перекрыли надходження продукції за рахунок збільшення продуктивності тварин (385159 грн.). Такий показник свідчить про вагоме зростання інтенсивності виробництва продукції тваринництва у фермерському господарстві.

Таблиця 3.2.5

## Аналіз виробничої програми тваринництва СФОГ „Маленький оазис”

Групи тварин і продукція	Середньорічне поголів'я, гол.			Продуктивність 1 голови, ц.			Валова продукція, ц		Відхилення по валовій продукції			У тому числі за рахунок				
	2011	2012	+/-	2011	2012	+/-	2011	2012	в ц	ціна, Іц/грн.	на суму, грн..	поголів'я		продуктивності		
												в ц	грн.	в ц	грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
1. Молочне стадо тварин, гол	74	37	-37													
молоко, ц	x	x	x	12,1	35,5	+23,4	898	1312	+414	297	122958	-447,7	-132967	+861,7	255925	
приплід, гол.	45	40	-5	x	x	x	x	x	X	x	x	x	X	X	x	
приплід, ц	x	x	x	0,24	0,18	-0,06	11	7,16	-3,84	1188	-4562	-1,2	-1426	-2,64	-3136	
2. Молодняк та тварин на вирощуванні (ВП – приріст, ц)	107	108	+1	0,95	1,39	+0,44	102	150	+48	1180	+56640	+0,95	+1121	+47,05	+55519	
3. Поголів'я свиноматок:	4	4	-													
приплід, гол.	21	41	+20	x	x	x	x	x	X	x	x	x	x	x	X	x
приплід, ц	x	x	x	0,01	0,01	-	0,3	0,68	+0,38	-	-	-	-	-	-	
4. Свині на відгодівлі (ВП - приріст свиней, ц)	97	86	-11	0,88	1,28	+0,4	85	110	+25	2216	+55400	-9,68	-21451	+34,68	+76851	
5. Разом по тваринництву	x	x	x	X	x	x	x	x	X	x	+230436	x	-154723	X	+385159	

Такий аналіз виробничої програми відображає лише її загальну оцінку. Тому потрібний більш детальний аналіз причин зміни кількості тварин а також їх продуктивності. Тому проаналізуємо рух тварин на фермерському господарстві. Відповідно до таблиці 3.2.6 визначено, що в СФОГ „Маленький оазис” має місце активний рух та оборот поголів'я тварин. А саме, вдвічі збільшився приплід телят, однак і на 95% зменшився показник вибуття ВРХ. Вдвічі знизився і показник вибуття свиней. Щодо кінцевих результатів, то кількість ВРХ в звітному році збільшилась на 21,6% по відношенню до базисного, а кількість свиней зросла на 27,8%. З інформації поданій в таблиці

можна визначити і такий важливий показник обороту тварин господарства як відсоток поновлення молочного стада, який визначається відношенням кількості надходження корів молочного стада до вихідного поголів'я ВРХ. У досліджуваному господарстві згідно показників 2012 року він становить:  $(10/183)100\%=5,5\%$ .

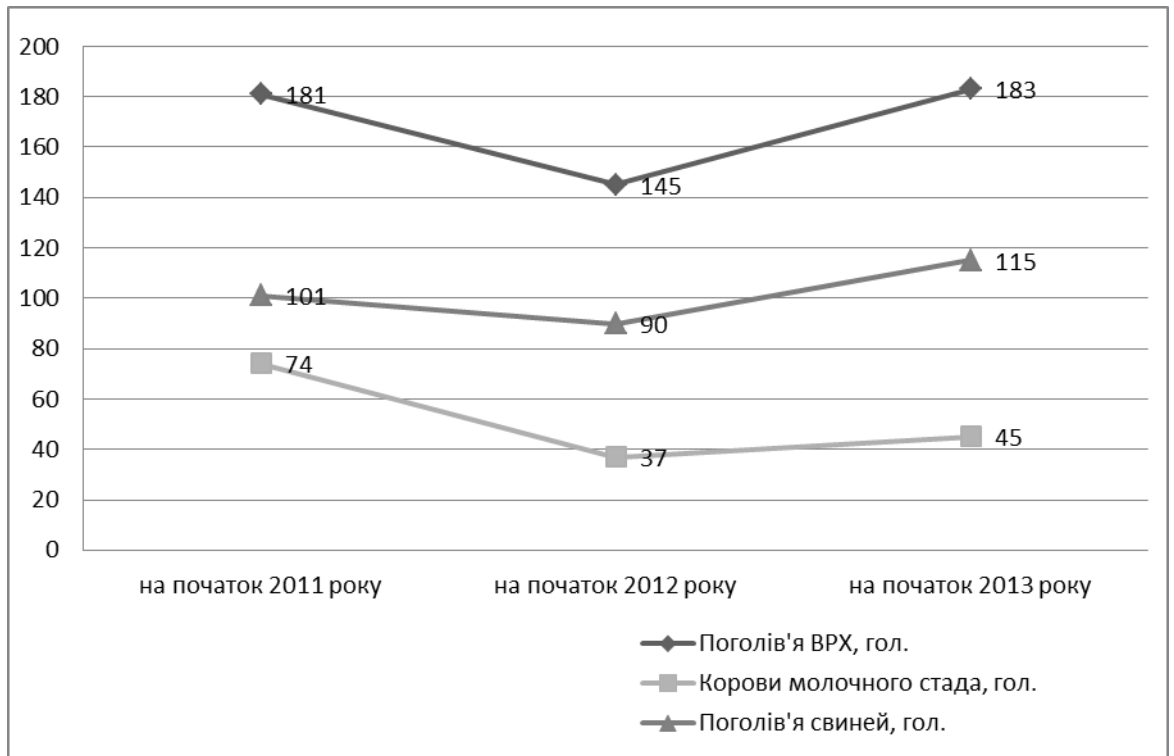
Таблиця 3.2.6

### Рух поголів'я тварин в СФОГ „Маленький оазис”

Назва показника	2011 рік	2012 рік	Відхилення (+;-)	
			абсолютне	у %
1.Наявність на початку року ВРХ, голів	181	145	-36	-19,9
в тому числі: корів	74	37	-37	-50
Нетелів	13	16	+3	23,1
Надійшло всього голів	55	50	-5	-9,1
в тому числі: корів	(3)	(10)	+7	+233,3
телят від приплоду	45	40	-5	-11,1
Вибуло усього голів	88	2	-86	-97,7
в тому числі: корів	40	2	-38	-95
живою вагою, всього ц	270	8	-262	-97
Падіж, усього голів	-	-	-	-
в тому числі: телят	-	-	-	-
Наявність на кінець року, голів	145	183	+38	+26,2
У % до кількості на початок року	80,1	126,2	X	+46,1
в тому числі: корів	37	45	+8	+21,6
у % до кількості на початок року	50	121,6	X	+71,6
<b>2.Наявність на початок року свиней, голів</b>				
Надійшло всього голів	101	90	-11	-10,9
в тому числі: поросят від приплоду	21	41	+20	+95,2
Вибуло усього голів	21	41	+20	+95,2
Живою вагою, ц	32	16	-16	-50
Падіж, усього голів	60	10	-50	-83,3
в тому числі: поросят	-	-	-	-
Наявність на кінець року	-	-	-	-
У % до кількості на початок року	90	115	+25	+27,8
У % до кількості на початок року	89,1	127,8	X	+38,7

У процесі аналізу обороту стада ВРХ обраховується такий показник як вихід телят на 100 корів. За даними 2012 року він становить:  $(40/(37+16))100=75,5$  голів. Отож, можна визначити показник – відсоток яловості корів:  $(37- (40-16)/53)100\%=24,5\%$ . Це свідкує про те, що очікувані результати приплоду телят не були виконані майже на  $\frac{1}{4}$ , що негативно впливає на збільшення поголів'я ВРХ і продуктивність молочного стада в цілому.

Згідно інформації поданої в таблиці 3.2.6 можна сформулювати динаміку результатів руху поголів'я тварин в СФОГ „Маленький оазис” (див. рис. 3.2.3).



**Рис. 3.2.3. Динаміка результатів руху поголів'я тварин в господарстві**

В ході аналізу продуктивності тварин застосовують показники виходу продукції в розрахунку на одну голову. В їх перелік відносять такі показники, як: приріст однієї голови тварин, надій молока у розрахунку на одну корову, настриг вовни з однієї вівці тощо.

У таблиці 3.2.7 наведено аналіз виконання плану продуктивності тварин в СФОГ „Маленький оазис”.

Отже, відповідно наведених в таблиці 3.2.7 розрахунків, у звітному 2012 році господарство значно покращило свої показники продуктивності тварин. Найкраще зріс такий показник як надій молока на 1 корову – на 193,4%. Мінімальна різниця показників продуктивності становить +40% - на стільки збільшився середньодобовий приріст свиней.



Таблиця 3.2.7

**Розрахунок показників виконання плану з продуктивності тварин**

Показники продуктивності	В базисному році	В звітному році	Відхилення (+;-)	
			абсолютне	у %
Надій молока, в розрахунку на 1 корову, кг	1210	3550	+2340	+193,4
Отримано приплоду телят, в розрахунку на 100 корів, голів	52	76	+24	+46
Середньодобовий приріст ВРХ, на 1 голову, грам	260	381	+121	+46,5
Отримано приплоду поросят, на 1 свиноматку, голів	5	10	+5	+100
Середньодобовий приріст свиней, на 1 голову, грам	241	351	+110	+40

Таблиця 3.2.8

**Аналіз показників використання кормів на виробництво молока**

Назва показника	Середній показник ФГ молочного напрямку	В кращому господарстві	СФОГ „Маленький оазис”	
			в базисному році (2011р)	в звітному році (2012р)
1. Витрати кормів на одну корову				
1.1. концентровані				
центнерів кормоодиниць	11,3	15,5	8,4	9,9
у % до всіх кормів	22,1	28,0	16,9	56,3
1.2. грубі				
центнерів кормоодиниць	7,7	10,2	5,9	1,5
у % до всіх кормів	15,1	18,4	11,8	8,5
1.3. соковиті				
центнерів кормоодиниць	32,1	29,7	35,6	6,2
у % до всіх кормів	62,8	53,6	71,3	35,2
2. Всього центнерів кормоодиниць на одну корову	51,1	55,4	49,9	17,6
3. Вміст протеїну в кормоодиниці, грам	95	100	92	98
4. Середній надій молока від однієї корови, ц	29,5	35,1	12,1	35,5
5. Витрачено центнерів кормоодиниць на 1 ц молока	1,75	1,82	4,1	0,5



**Рис. 3.2.4. Порівняння основних показників використання кормів**

На рівень продуктивності тварин має вплив безліч чинників. Одним із яких являється забезпеченість кормами і використання кормів.

Аналіз ефективності згодовування кормів проводять у розрізі видів та груп тварин. В процесі аналізу розраховують основні показники витрат кормів в розрахунку на одну голову тварин, витрати кормів на 1 ц виготовленої продукції тваринництва, склад а також якість кормового раціону та визначають вплив названих чинників на продуктивність тварин. Оскільки у СФОГ „Маленький оазис” основною продукцією являється молоко, то проведемо аналіз використання кормів на виробництво зокрема цієї продукції (див. таблицю 3.2.8).

Згідно до розрахунків таблиці 3.2.8 та малюнку 3.2.4 можна оцінити рівень використання кормів у СФОГ „Маленький оазис”. Як висновок можна сказати, що в досліджуваному господарстві при значному збільшенні продуктивності корів не допущено перевитрати кормів, але навпаки спостерігається зниження по цій статті витрат. Щодо порівняння з іншими сільськогосподарськими підприємства молочного профілю, то видно, що в

аналізованому господарстві витрати кормів значно менші, ніж в інших господарствах, а середній надій молока найвищий – 35,5 центнерів з 1 корови.

З інформації поданої в таблиці також відомо, що показники використання кормів в фермерському господарстві покращились та відповідно до їх базисних значень. Отож, можна вважати, що план по ефективному використанню кормів в СФОГ „Маленький оазис” виконано.

Відмінністю аналізу виробництва продукції тваринництва є те, що його можна проводити у розрізі кожного місяця чи інших періодів, оскільки продукція тваринництва, на відміну від продукції рослинництва, надходить зазвичай рівномірно.

У процесі аналізу виробничої програми тваринництва дуже важливо слідкувати за виконанням плану із показниками обороту поголів'я тварин і його продуктивності. На сьогодні в господарстві цей напрямок контролю застосовується тільки для річного аналізу. А протягом цілого року контроль виконання виробничої програми як рослинництва, так і тваринництва обмежується лише місячними і кварталними підсумками виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції.

Особливо акцент при аналізі виробництва продукції сільського господарства слід ставити на виконання плану приплоду, оскільки це основне джерело відтворення стада, на випадки падежу тварин і втрати іншої продукції від надзвичайних подій.

Аналіз виробництва продукції СФОГ „Маленький оазис” здійснюється на основі облікових документів господарства, зокрема використовувались звіти про Стан тваринництва (додаток 23), Основні показники господарської діяльності фермерського господарства (додаток 24), Реалізація сільськогосподарської продукції (додаток 25) та інші.

### **3.3. Аналіз фінансових результатів та рентабельності фермерського господарства**

У сформованих на сьогодні в аграрному господарстві України ринкових умовах важливого значення для суб'єктів господарювання набуває аналіз фінансових результатів їх діяльності і взагалі їх фінансового стану. Головними показниками ефективності господарської діяльності підприємства, критеріями вибору інвестиційних проектів та програм оптимізації діяльності являється прибуток в всіх його видах і рентабельність. Відповідно, вони і є основними об'єктами аналізу фінансових результатів діяльності господарства.

Ціллю аналізу фінансових результатів діяльності СФОГ „Маленький оазис” є об'єктивна оцінка і виявлення резервів подальшого підвищення ефективності їх експлуатації.

Головними завданнями аналізу фінансових результатів та рентабельності господарства являються:

- систематичний контроль за процесом формування доходів та прибутку господарства;
- аналіз і характеристика динаміки та рівня показників прибутку (збитку);
- визначення величин впливу об'єктивних та суб'єктивних факторів на фінансові результати діяльності;
- виявлення напрямів збільшення прибутку та підвищення рентабельності, розробка рекомендацій щодо їх використання.

Одними із найважливішими джерелами інформації для аналізу фінансової діяльності СФОГ „Маленький оазис” являється річний звіт господарства за формою № 2-м „Звіт про фінансові результати” (додаток 28), форма №2-ферм (річна) статистичної звітності „Основні економічні показники господарської діяльності фермерського господарства, малого підприємства в сільському господарстві” (додаток 24), форма № 21-заг статистичної звітності „Реалізація сільськогосподарської продукції” (додаток 25) тощо.

Фермерське господарство одержує прибуток в основному від реалізації сільськогосподарської продукції а також надання послуг, що стосуються аграрного виробництва.

Прибутком називається частина чистого доходу (виручки від реалізації), що отримує господарство від реалізації продукції а також надання послуг. Прибуток вираховується як різниця між сумою виручки від реалізації продукції чи виконання робіт а також надання послуг (з вирахуванням сум податків і інших відрахувань з доходу в бюджетні та не бюджетні фонди) та сумою повної собівартості реалізованої продукції (виконаних робіт, наданих послуг).

Збільшення обсягів рентабельної продукції, надання тільки рентабельних послуг та виконання тільки рентабельних робіт сприяє покращенню фінансового стану господарства зокрема. Відповідно, збільшення обсягів нерентабельного виробництва погано впливає на фінансовий стан підприємства. Через це фінансові результати господарської діяльності фермерського господарства потрібно вивчати з урахуванням експлуатації та реалізації продукції. Оскільки обсяги продажу, величина прибутку та рівень рентабельності знаходяться у залежності від діяльності господарства у виробничій, маркетинговій, постачальній, фінансовій а також комерційній сферах.

Основні показники діяльності господарства, які відображені в Звіті про фінансові результати (додаток 27.28), подані в таблиці 3.3.1.

З наведених показників можна зробити висновок, що в звітному році доходи, собівартість продукції, а відповідно і чистий прибуток фермерського господарства дуже знизились в порівнянні із попереднім роком. До прикладу, чистий прибуток зменшився на 33,5%. Значно зросли у порівнянні з попереднім роком тільки витрати на фіксований с/г податок – в 14 разів.

У процесі розвитку, формування бухгалтерського обліку та застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) відбулися зміни в звітності про фінансові результати та в трактування таких понять як „доходи” а

також „витрати”. Система формування фінансових результатів діяльності господарства подана на рис. 3.3.1.

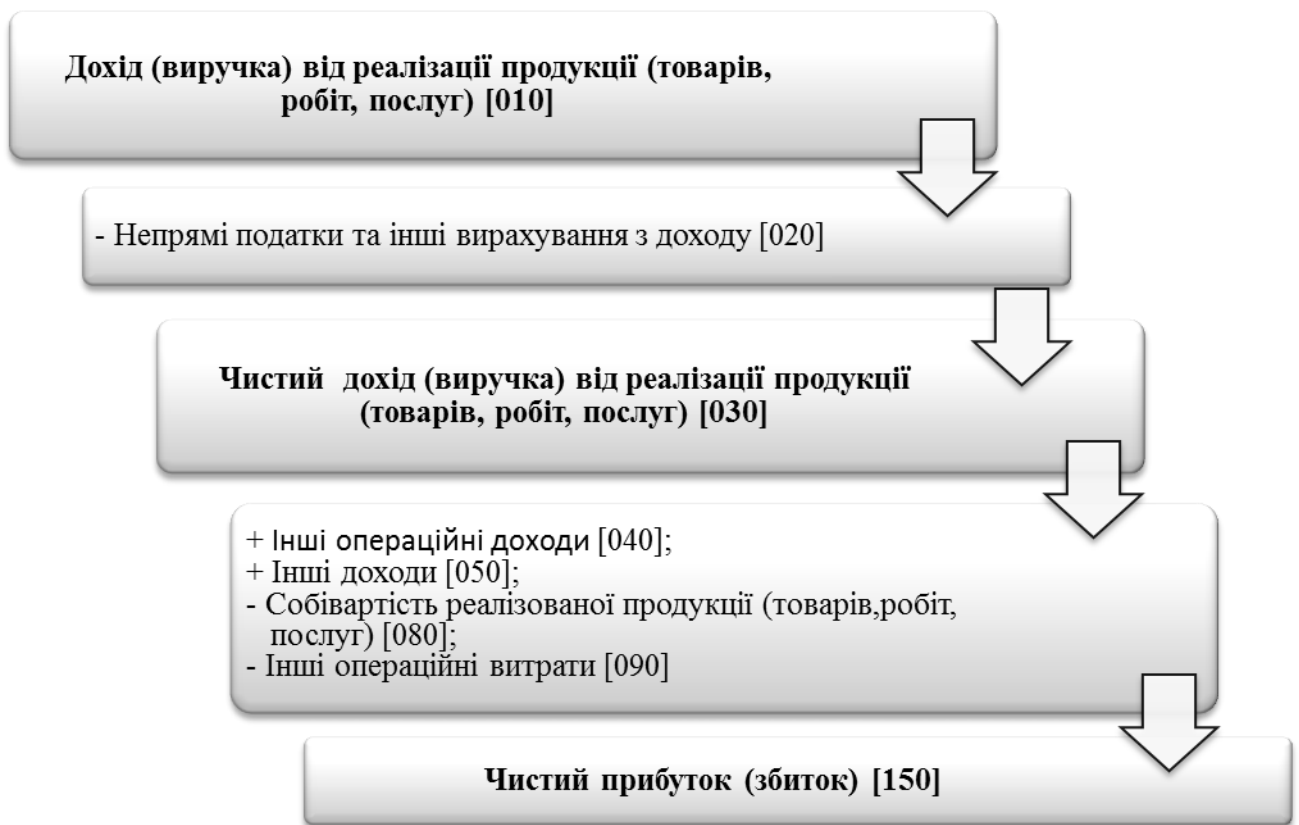
Таблиця 3.3.1

### Дані Звіту про фінансові результати за 2012 рік

Стаття	Код рядка	За 2012 рік, тис. грн.	За 2011 рік, тис. грн.
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	427,4	594,8
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	020	( - )	( - )
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	030	427,4	594,8
Інші операційні доходи	040	-	-
Інші доходи	050	-	-
Разом чисті доходи (030+040+050)	070	427,4	594,8
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	080	(344,7)	(430,0)
Інші операційні витрати	090	(16,3)	(65,0)
В тому числі фіксований с/г податок	092	8,4	0,6
Інші витрати	100	( - )	( - )
Разом витрати (080+090+100)	120	(361,0)	(495,0)
Фінансовий результат до оподаткування (070-120)	130	-	-
Податок на прибуток	140	-	-
Чистий прибуток (збиток) (130-140)	150	66,4	99,8
Забезпечення матеріального заохочення	160	-	-

З наведених показників можна зробити висновок, що в звітному році доходи, собівартість продукції, а відповідно і чистий прибуток фермерського господарства дуже знизились в порівнянні із попереднім роком. До прикладу, чистий прибуток зменшився на 33,5%. Значно зросли у порівнянні з попереднім роком тільки витрати на фіксований с/г податок – в 14 разів.

У процесі розвитку, формування бухгалтерського обліку та застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) відбулися зміни в звітності про фінансові результати та в трактування таких понять як „доходи” а також „витрати”. Система формування фінансових результатів діяльності господарства подана на рис. 3.3.1.



**Рис. 3.3.1. Формування фінансових результатів діяльності СФОГ „Маленький оазис”**

Аналіз доходів фермерського господарства проводиться як за видами продукції, товарів, робіт чи послуг, так само і за напрямками реалізації. Стаття „Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)” відображає виробничу собівартість реалізованої продукції.

Окрім валового доходу від реалізації продукції, робіт чи послуг господарство може одержувати і інші доходи від операційної діяльності. До них відносять: доходи від реалізації оборотних активів, іноземної валюти, операційної оренди активів, операційної курсової різниці за операціями з іноземною валютою, суми штрафів, неустойок, пені, отримані від боржників, доходи від списання простроченої кредиторської заборгованості, суми отриманих субсидій тощо. До статті „Інші операційні витрати” належать собівартість реалізованих виробничих запасів, безнадійні борги, суми фіксованого сільськогосподарського податку тощо. Кінцевим фінансовим

результатом є чистий прибуток – результат звичайної та надзвичайної діяльності із урахуванням відрахувань від прибутків.

Фінансові результати від операційної діяльності фермерського господарства формуються завдяки виручці та прибутку від реалізації продукції, рентабельності операційної діяльності і інших операційних доходів та витрат. У фінансовій звітності господарства окремо показують валовий дохід (виручку) від реалізації до вирахування з неї непрямих податків а також інших вирахувань із доходу. Виробнича собівартість реалізованої продукції чи послуг позначається у звітності без врахування витрат на фіксований сільськогосподарський податок та інших операційних витрат.

Рентабельність операційної діяльності даного фермерського господарства визначається відношенням прибутку від операційної діяльності до загальної суми операційних витрат. У процесі аналізу ці показники порівнюють із показниками за аналогічний попередній період або ж з іншим визначеним показником, щое прийнятий за базисний. Аналіз фінансових результатів СФОГ „Маленький оазис” за 2012 рік подано в таблиці 3.3.2

Таблиця 3.3.2

### Аналіз фінансових результатів господарства за 2012 рік

Показники	2011 рік, тис. грн.	2012 рік, тис. грн.	Відхилення, +, -	
			абсолютне	у %
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	594,8	427,4	-167,4	28,1
Інші вирахування з доходу	-	-	-	-
Чистий дохід (виручка) від реалізації	594,8	427,4	-167,4	-28,1
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	430,0	344,7	-85,3	-19,8
Валовий прибуток (збиток) (+;-)	+164,8	+82,7	-82,1	-49,8
Інші операційні доходи	-	-	-	-
Інші доходи	-	-	-	-
Інші операційні витрати	65,0	16,3	-48,7	-74,9
Фінансові результати від операційної діяльності (+;-)	+99,8	+66,4	-33,4	-33,5
Інші витрати	-	-	-	-
Чистий прибуток (збиток) (+;-)	+99,8	+66,4	-33,4	-33,5
Рентабельність операційної діяльності (фінансові результати від операційної діяльності/(собівартість реалізованої продукції + інші операційні витрати)х 100%	20,16%	18,4%	X	-1,76%



З поданих в цій таблиці розрахунків стає очевидно, що всі показники, що впливають на загальний фінансовий результат, отримали негативних відхилень. Зокрема, чистий прибуток у порівнянні з попереднім роком знизився на 33,4 тис. грн. або на 33,5%. Відповідно і рентабельність операційної діяльності зменшилась на 1,76%, що негативно відображає операційну діяльність СФОГ „Маленький оазис”. Показники рентабельності краще, ніж прибуток, відображають кінцеві результати діяльності. Вони використовуються при аналізі а також оцінці роботи фермерського господарства. Висока рентабельність виробництва та вирощування продукції досягається як за рахунок зменшення її собівартості, так і за рахунок утворення ефективної цінової політики, поліпшення якості вирощуваної продукції, відповідно покращення попиту та регулювання реалізаційних цін. Найкращим напрямом підвищення рентабельності на даний час являється зниження собівартості виробництва продукції та надання послуг, зниження витрат на збут продукції та відповідно використання можливості реалізації продукції споживачам за нижчими та більш конкурентними цінами. На рівень цін, в свою чергу, мають вплив такі чинники, як якість продукції, ринки її збуту, рівень інфляції, строки реалізації тощо. Цінова політика господарства базується на детальному аналізі цін та, в більшості випадків, дає довготривалий ефект. Зміст цінової політики полягає у формуванні господарством певних цін і редагуванні їх відповідно до ситуації на ринку для досягнення певних визначених цілей. Середня реалізаційна ціна одиниці продукції обчислюється відношенням обсягу доходу від реалізації певного виду продукції до її реалізованої кількості. Зміни середньої ціни одиниці відповідно до якості визначаються за такою формулою:

$$\Delta y = \frac{(x_1 - x_2)x_3}{x_4}, \quad (3.3.1)$$

де  $\Delta y$  – відхилення ціни реалізації одиниці продукції за рахунок якості;

$x_1$  та  $x_2$  – ціна одиниці продукції 1- вищої та 2-нижчої якості;

$x_3$  – кількість реалізаційної продукції вищої якості;

$x_4$  – загальна кількість виготовленої в звітному періоді продукції певного виду.

За такою ж схемою можна визначити зміни середньої реалізаційної ціни за рахунок сортності продукції, ринку збуту, інфляції тощо. Проведемо аналіз зміни середньої ціни за рахунок якості на прикладі такої продукції господарства, як молоко (таблиця 3.3.3).

Таблиця 3.3.3

### Зміна середньої ціни продукції за рахунок якості

Назва продукції	Ціна 1 ц вищої якості, грн.	Ціна 1 ц нижчої якості, грн.	Кількість молока вищої якості, ц	Загальна кількість молока, ц	Відхилення ціни реалізації одиниці продукції ( $\Delta$ ), грн.
Молоко	335,76	155,0	890	1134	141,87

Отож, відхилення ціни реалізації молока за рахунок його якості склало 141,87 грн./ц. Це є дужехороший показник, якщо враховувати, що ціна 1 ц молока вищої якості складає 335, 76 грн.

Однією із важливих умов стабільності надходження доходів та високої рентабельності виробництва є обґрунтованість цін на продукцію в майбутніх періодах. Найкращим способом забезпечити відповідні реалізаційні ціни в наступних періодах являється укладання попередніх контрактів, проте такий варіант не завжди можливий. Ціни на продукцію, що збувається через ринок, формуються в процесі конкуренції між товаровиробниками.

Для передбачення майбутніх цін використовують методи аналізу ціноутворення, в більшості – математичні методи аналізу цін, що являються формальними методами оцінки. Однак в умовах, що складаються в фермерському господарстві, існують певні перешкоди при застосуванні цих методів: фермери не завжди мають потрібну професійну підготовку та необхідні технічні засоби, мають місце сумніви щодо кінцевих результатів аналізу. Тому зазвичай вони користуються аналізами цін, проведеними іншими організаціями та установами, інформацією про ціни, опубліковану в пресі.

У процесі проведення економічних досліджень були внесені більш ефективні методи прогнозування цін. До них належать такі методи розрахунку:

- Середня сума витрат + очікуваний прибуток;
- Оснований на аналізі беззбитковості та забезпечення цільового прибутку;
- Оснований на цінності продукції, що планується реалізувати;
- Оснований на аналізі рівня встановлених існуючих цін;
- Оснований на закритих торгах.

Один із методів ціноутворення характеризується визначенням цін та оптимальних обсягів виробництва на основі правила рівності граничного доходу граничним витратам. Такий метод найрозповсюдженіший в країнах з розвинутою економікою, оскільки дає можливість фермерам як в короткотермінову, так і довготерміновому періоді в разі необхідності максимізувати прибутки а також мінімізувати збитки. Однак у умовах прискореної інфляції, що спостерігається на даний час у Україні, всі ці методи не гарантують реальності нормативів очікуваних в майбутньому цін [39, с.144].

Крім головної діяльності прибутки господарства залежать від фінансових результатів, не пов'язаних із реалізацією продукції. До них належать доходи від інвестиційної та фінансової діяльності, позареалізаційні доходи і витрати.

Проте, відповідно до фінансової звітності даного господарства, в СФОГ „Маленький оазис” подібної діяльності не спостерігається, відповідно немає і вказаних доходів і витрат. Але не виняток і можливість їх появи у найближчий час у вигляді дивідендів, сплачених або отриманих сум штрафів тощо.

Аналіз рентабельності витрат.

Прибуток як кінцевий результат діяльності фермерського господарства може бути одержаний при різній ефективності господарювання. Тому для більш правильної характеристики діяльності господарства використовують не лише абсолютні показники прибутку, але й відносні показники прибутку в розрахунку на одиницю ресурсів. Одним з таких показників є рентабельність.

Рентабельність є відносним показником прибутковості господарства та вимірюється в відсотках або ж за допомогою коефіцієнтів [39, с. 144].

$$P = \frac{\Pi}{A} * 100\%, (3.3.2)$$

де Р – рентабельність, визначається у %;

Π – прибуток, (грн., тис. грн.);

А – розмір ресурсів, таких як витрати, активи, власний капітал тощо.

Величина ресурсів відображається у вартісному вираженні, відповідно рентабельність визначає частку прибутку на одиницю вартості окремих ресурсів. Показники рентабельності господарства об'єднуються в такі наступні групи:

- виробнича рентабельність витрат та ресурсів, які безпосередньо відносяться до вирощування продукції та представлені в вигляді виробничих фондів, продуктивних земель тощо;
- комерційна рентабельність характеризує прибутковість реалізованої продукції чи послуг, інших видів операційної, звичайної та позареалізаційної діяльності господарства;
- фінансова рентабельність показує ефективність експлуатації активів господарства, загальну вартість активів, власного капіталу тощо.

До першої групи відносять показники, що відображають рентабельність окремих видів продукції, галузей тваринництва і рослинництва, які визначається як відношення прибутку до собівартості продукції. Валова рентабельність визначається діленням валового прибутку на собівартість реалізованої продукції. Показники рентабельності, що відносяться до третьої групи потрібно аналізувати при дослідженні фінансового стану господарства. Накінець розраховуються показники рентабельності підприємства із урахуванням чистого прибутку.

Обернені до рентабельності показники знаємо як показники покриття. Відповідно до цілі аналізу та управлінських потреб фермерського господарства використовуються різні показники рентабельності (див. табл. 3.3.4).

Аналізуючи показники розрахунків таблиці 3.3.4, можна зробити такий висновок, що в звітному році фермерське господарство отримало менші, в

порівнянні із попереднім роком, показники рентабельності. Наприклад, рентабельність господарства в цілому склала 18,4%, що на 1,8% нижче від показника 2011 року. Валова та комерційна рентабельність зменшилась на 8,4%, основної діяльності – на 14,3%, виручки від реалізації – 1,3%.

Таблиця 3.3.4

### Аналіз показників рентабельності витрат СФОГ „Маленький оазис”

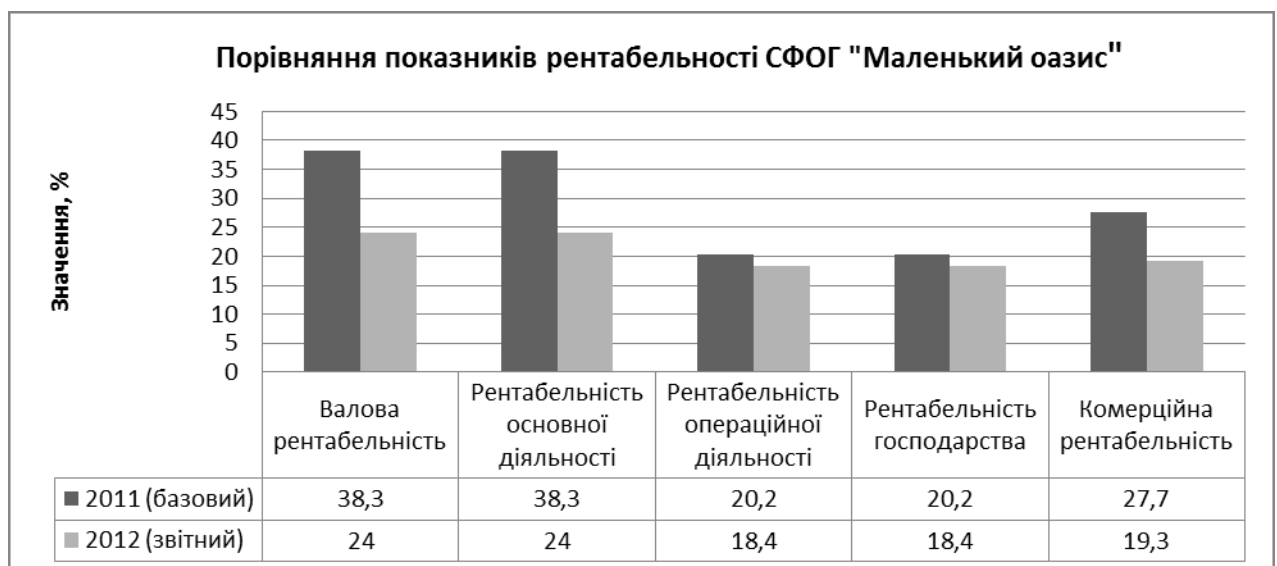
№ з/п	Назва показника	Формули розрахунків (в дужках – за кодами звіту ф. 2-м)	Рівень показника		
			За 2011 рік	За 2012 рік	Відхилення (+;-)
1.	Валова рентабельність виробничих витрат	Валовий прибуток/собівартість реалізованої продукції;	38,3	24,0	-14,3
2.	Коефіцієнт покриття прибутку	Собівартість реалізованої продукції/Валовий прибуток;	2,6	4,2	+1,6
3.	Коефіцієнт окупності чистого доходу (виручки)	Чистий дохід/Валовий прибуток;	1,4	5,2	+3,8
4.	Рентабельність основної діяльності	Прибуток від основної діяльності/Витрати від основної діяльності;	38,3	24,0	-14,3
5.	Рентабельність операційної діяльності	Операційний прибуток/Операційні витрати;	20,2	18,4	-1,8
6.	Рентабельність підприємства	Чистий прибуток/Витрати звичайної діяльності;	20,2	18,4	-1,8
7.	Валова рентабельність виручки від реалізації	Валовий прибуток/Чистий дохід;	27,7	19,3	-8,4
8.	Чиста рентабельність виручки від реаліз.	Чистий прибуток/Чистий дохід від реалізації;	16,8	15,5	-1,3
1	2	3	4	5	6
9.	Рентабельність виручки від операційної діяльності	Прибуток від операційної діяльності/Доходи від операційної діяльності;	16,8	15,5	-1,3
10.	Коефіцієнт покриття виручки виробничими витратами	Собівартість реалізованої продукції/ Чистий дохід (виручка);	0,72	0,81	+0,09
11.	Коефіцієнт доходності виробничих витрат	Чистий дохід/Собівартість реалізованої продукції;	1,4	1,2	-0,2
12.	Коефіцієнт покриття виручки виробничими витратами	Операційні витрати/ Чистий дохід;	0,83	0,84	+0,01
13.	Коефіцієнт доходності операційних витрат	Операційний дохід/Операційні витрати;	1,20	1,18	-0,02
14.	Комерційна рентабельність	Прибуток від звичайної діяльності/ Чистий дохід (виручка) (*100%)	27,7	19,3	-8,4

При аналізі рентабельності в більшості не використовують всі показники одночасно, а аналізують ті, які зумовлюють решту показників. До них належать показники рентабельності реалізації продукції, виконання робіт та послуг, рентабельності операційної та звичайної діяльності, комерційної рентабельності господарства за чистим прибутком.

Усі показники рентабельності, що відображені в таблиці 3.3.4 взаємопов'язані між собою. До прикладу, валова рентабельність у 2012 році дорівнює 24,0. Ця ж цифра визначиться, якщо розраховувати, виходячи з коефіцієнта покриття прибутку:  $1/4,17 \cdot 100\% = 24\%$ . Коефіцієнт покриття прибутку можливо визначити, виходячи з коефіцієнта окупності виручки:  $5,2 - 1 = 4,2$ .

Дані показники рентабельності для порівняння можна відобразити у вигляді діаграми (див. рис. 3.3.1).

За інформацією із діаграми, можна зробити наступний висновок, що абсолютно всі наведені показники в звітному році значно знизились відносно базисного. Особливою деталлю є те, що двоє з цих показників дорівнюють двом іншим. Це зумовлено тим, що діяльність фермерського господарства не надто розширена, ведеться скорочений облік витрат і формується Звіт про фінансові результати за формою 2-м.

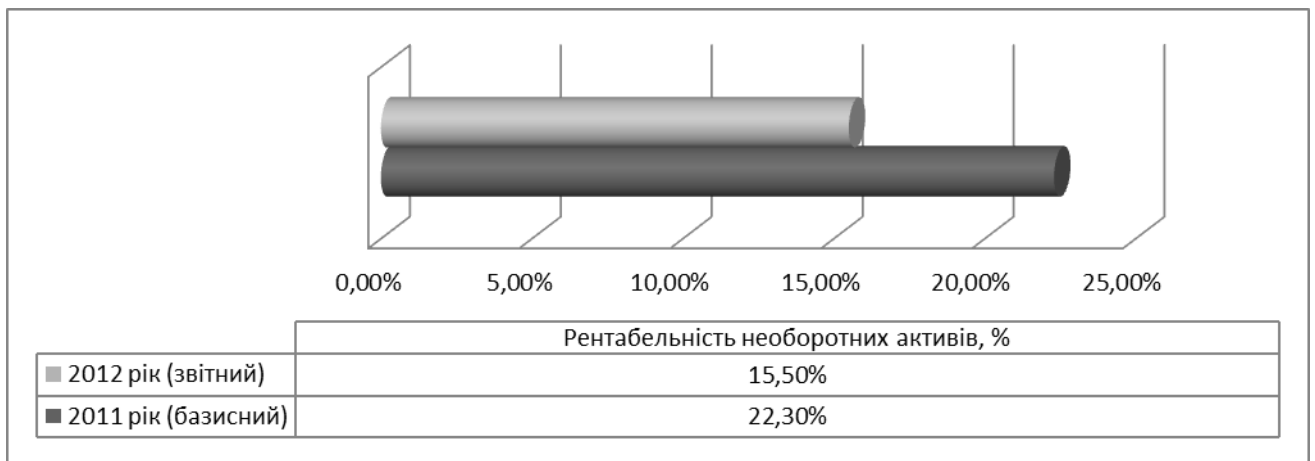


**Рис. 3.3.1. Порівняння показників рентабельності**

Усі вище зазначені показники рентабельності витрат є важливими для аналізу, однак вони дають недостатню оцінку діяльності господарства в цілому, оскільки ця діяльність залежить від результатів використання всіх активів господарства, оборотності його капіталу тощо. Рентабельність активів показує розмір отриманого прибутку на 1 грн. активів господарства, які відображаються в балансі.

Рентабельність активів залежить не тільки від рентабельності витрат, а й від обсягу вкладених у підприємницьку діяльність активів і ефективного їх використання, а також від фінансового стану господарства. Через це аналіз показників рентабельності активів необхідний при дослідженні фінансового стану фермерського господарства. Рентабельність активів визначається як відношення суми одержаного чистого прибутку до суми необоротних активів. Тому, в 2011 році рентабельність активів СФОГ «Маленький оазис» склала:  $99,8 \text{ тис. грн.} / 448,2 \text{ тис. грн.} * 100\% = 22,3\%$ . В 2012 році:  $66,4 \text{ тис. грн.} / 429,5 \text{ тис. грн.} * 100\% = 15,5\%$ . Графічно це сформовано на рисунку 3.3.2.

Прибутковість активів господарства дає об'єктивну оцінку ефективності управління господарством. З розрахунків діаграми можна зробити такий висновок, що ефективність управління у звітному році знизилась на 6,8%.



**Рис. 3.3.2 Рентабельність активів СФОГ „Маленький оазис”**

Розподіл прибутку фермерського господарства проводиться згідно з законом про податки і збори у державний бюджет, статуту господарства,

інструктажів та методичних вказівок Міністерства фінансів, а головне – інформації своєї фінансової звітності.

Уся сума одержаного прибутку підлягає розподілу на певні дві частини. До однієї відділяють суми податків та зборів, призначені на перерахування до бюджету. Друга частина прибутку розподіляється на споживання, покращення і розвиток виробництва, на матеріальне заохочення та забезпечення соціальних потреб працівників господарства. Чистий прибуток вважається одним із найголовніших показників, тому, що він показує остаточні результати проведення діяльності господарства. При розподілі прибутку необхідну встановити оптимальну пропорцію між споживчою капіталізованою сумами частки прибутку, оскільки від цього залежить отримання необхідного обсягу інвестицій для розвитку господарства і, одночасно, певний рівень дохідності на вкладений капітал.

Методика аналізу розподілу чистого прибутку фермерського господарства полягає в таких наступних завданнях:

- порівнянні фактичних даних звітного року із базисними даними аналогічних попередніх періодів у розрізі основних напрямів розподілу прибутку;
- характеристиці тенденцій порушення пропорцій розподілу;
- виявленні причин відхилення від базисних даних у розрізі кожного напрямку використання прибутку.

За даними проведеного аналізу формують рекомендації та пропозиції щодо зміни системи розподілу прибутку із метою найефективнішого його використання.

Проведемо аналіз використання чистого прибутку у СФОГ „Маленький оазис” (див. рис. 3.3.3 та рис. 3.3.4).





**Рис. 3.3.3. Розподіл і використання прибутку в базисному році**



**Рис. 3.3.4. Розподіл і використання прибутку в звітному році**

Як видно з вище наведених діаграм, у звітному періоді сума чистого прибутку господарства зменшилась на 33,4 тис. грн., або на 33,5%. Відповідні до цього зміни здійснились і в структурі розподілу прибутку. І хоча значної зміни часток не здійснилося, зміни за рахунок сум значно вплинули на використання прибутку у звітному році. Так, виділення на виробничий розвиток зменшилось на 25,2 тис. грн., або на 38% відносно суми попереднього

року. Зменшилися і всі інші показники розподілу – на поповнення оборотних коштів – на 3 тис. грн. (-30%), на збільшення резервного капіталу – на 1 тис. грн. (-14%), на матеріальне заохочення – на 0,6 тис. грн. (-7,4%), на соціальний розвиток колективу – на 3,6 тис. грн. (-43%). Всі ці негативні зміни відбулися за рахунок зниження частки чистого прибутку в звітному році.

Щоб охарактеризувати вплив факторів на зміну відрахувань з чистого прибутку за вказаними напрямками його розподілу використовується факторний аналіз. Головними факторами, що можуть вплинути на суми капіталізованого прибутку та призначеного для споживання прибутку є зміна суми чистого прибутку та зміна структури відрахувань з чистого прибутку розрізі певних відрахувань.

Сума відрахувань з чистого прибутку за певним напрямом вираховується як добуток суми чистого прибутку господарства на частку відрахувань з чистого прибутку за певним напрямом його використання.

Розрахунок цих факторів можемо провести способом абсолютних різниць з формулами:

$$\Delta ВЧП_{i(ЧП)} = \Delta ЧП \cdot \gamma_{ВЧП_{i0}}; (3.3.3)$$

$$\Delta ВЧП_{i(\gamma_{ВЧП_i})} = ЧП_1 \cdot \Delta \gamma_{ВЧП_i}; (3.3.4)$$

де  $\Delta ВЧП_{i(ЧП)}$ ;  $\Delta ВЧП_{i(\gamma_{ВЧП_i})}$ ; – вплив на відхилення суми чистого прибутку і частки відрахувань від чистого прибутку;

$\Delta ЧП$  – відхилення показника чистого прибутку звітнього періоду від показника базового періоду;

$\Delta \gamma_{ВЧП_i}$  – зміна частки відрахувань від чистого прибутку за і-м напрямом його використання у звітньому періоді відносно показника базисного періоду.

Проаналізуємо вплив факторів на розподілені суми чистого прибутку на основі діаграм 3.3.3 та 3.3.4.

Таблиця 3.3.5

**Вплив факторів на суми використання чистого прибутку  
СФОГ „Маленький оазис”**

Напрями використання чистого прибутку	Сума відрахувань, тис. грн.		Структура відрахувань, %		Відхилення відповідно до базисного періоду, тис. грн.		
	2011 р.	2012 р.	2011 р.	2012 р.	разом	в т.ч. за рахунок	
						зміни суми чистого прибутку	зміни структури відрахувань з чистого прибутку
1.Нагромадження	76,4	48,2	77	73	-28,2	-25,6	-2,6
2.Резервування	7	6	7	9	-1	-2,3	+1,3
3.Споживання	16,4	12,2	16	18	-4,2	-5,5	+1,3
Разом	99,8	66,4	100	100	-33,4	-33,4	0

З показників таблиці 3.3.5 відомо, що в звітному році суми використання прибутку за різними напрямками набагато зменшились в порівнянні з попереднім роком. Особливо, сума відрахувань на нагромадження зменшилась на 25,6 тис. грн., в тому числі за рахунок зміни суми чистого прибутку – на 25,6 тис. грн., а за рахунок зміни структури – лише на 2,6 тис. грн. Сума відрахувань на нагромадження знизилась на 1 тис. грн., з них за рахунок зміни суми чистого прибутку – на -2,3 тис. грн., однак показник збільшився за рахунок позитивної зміни структури відрахувань – на +1,3 тис. грн. Також знизилась сума на споживання – 4,2 тис. грн., в т.ч. за рахунок зміни чистого прибутку – зменшилась на 5,5 тис. грн., але збільшилась за рахунок зміни структури на 1,3 тис. грн.

Отож, можна зробити наступний висновок, що для поліпшення показників розподілу і використання чистого прибутку СФОГ „Маленький оазис” необхідно підвищити показники надходження чистого прибутку.

### Висновки до розділу 3

Основною метою економічного аналізу матеріально-технічної бази господарства є визначення ступеня забезпечення фермерського господарства основними засобами за умови найінтенсивнішого їх використання і пошуку резервів підвищення їх фондівіддачі.

Для більш ефективного господарювання СФОГ „Маленький оазис” потрібно оновити свою матеріально-технічну базу. Такий крок допоможе розширити виробництво та поліпшити якісні показники господарювання господарства. Хоча, якщо взяти до уваги незначні масштаби виробництва фермерського господарства, ефективність експлуатації його основних засобів знаходиться на належному рівні.

Особливо акцент при аналізі виробництва продукції сільського господарства слід ставити на виконання плану приплоду, оскільки це головне джерело відтворення стада, на випадки падежу тварин та втрати іншої продукції від надзвичайних подій.

Аналіз виробництва продукції СФОГ „Маленький оазис” проводився на основі облікових документів господарства, а саме використовувались звіти про Стан тваринництва, Основні показники господарської діяльності фермерського господарства, Реалізація сільськогосподарської продукції та інші.

Метою аналізу фінансових результатів діяльності СФОГ „Маленький оазис” являється об’єктивна оцінка та виявлення резервів подальшого підвищення ефективності їх експлуатації.

Можна зробити висновок, що для покращення показників розподілу та використання чистого прибутку СФОГ „Маленький оазис” потрібно підвищити показники надходження чистого прибутку.

## РОЗДІЛ ІV

### ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

Організація охорони праці у сільському господарстві і АПК – це передбачений чинним законодавством комплекс заходів щодо державного регулювання охорони здоров'я працівників АПК, забезпечення виконання основних вимог законодавства з охорони праці безпосередньо на підприємствах, додержання кожним працівником правил і норм з охорони праці.

Відповідно до Закону України „Про охорону праці”, дія якого поширюється на всіх юридичних та фізичних осіб, які відповідно до законодавства використовують найману працю, та на всіх працюючих, обов'язок створення на робочому місці в кожному структурному підрозділі умов праці відповідно до нормативно-правових актів, а також забезпечення додержання вимог законодавства щодо прав працівників у галузі охорони праці покладається на роботодавця. З цією метою роботодавець забезпечує функціонування системи управління охороною праці, яка створюється суб'єктом господарювання і має передбачати підготовку, прийняття та реалізацію завдань щодо здійснення організаційних, технічних, санітарно-гігієнічних та лікувально-профілактичних заходів, спрямованих на збереження життя, здоров'я та працездатності найманих працівників у процесі їх трудової діяльності.

Для цього роботодавець створює відповідні служби і призначає посадових осіб, які забезпечують вирішення конкретних питань охорони праці, затверджує інструкції про їх обов'язки, права та відповідальність за виконання покладених на них функцій, а також контролює їх додержання. Для функціонування системи управління охороною праці роботодавцем на основі ст. 15 Закону України „Про охорону праці” та Типового положення про службу охорони праці, затвердженого наказом Держнаглядохоронпраці від 15 листопада 2004 р. № 255 створюється служба охорони праці, яка

підпорядковується безпосередньо роботодавцю, ним же розробляється і затверджується Положення про службу охорони праці відповідного підприємства.

Служба охорони праці створюється на підприємствах з кількістю працюючих 50 і більше осіб. На підприємстві з кількістю працюючих менше 50 осіб функції служби охорони праці можуть виконувати в порядку сумісництва (суміщення) особи, які мають відповідну підготовку. На підприємстві з кількістю працюючих менше 20 осіб для виконання функцій служби охорони праці можуть залучатися сторонні спеціалісти на договірних засадах, які мають виробничий стаж роботи не менше трьох років і пройшли навчання з охорони праці. Ліквідація служби охорони праці допускається тільки в разі ліквідації підприємства чи припинення використання найманої праці фізичною особою.

Стаття 18 Закону України „Про охорону праці”, покладає на роботодавця і обов'язок проведення для працівників інструктажів з охорони праці (які за характером і часом проведення поділяються на вступний, первинний, повторний, позаплановий та цільовий), навчання з охорони праці, з надання першої медичної допомоги потерпілим від нещасних випадків і правил поведінки під час виникнення аварій. Ці заходи проводяться за рахунок роботодавця на підставі Типового положення про порядок проведення навчання і перевірки знань з питань охорони праці, затвердженого наказом Держнаглядохоронпраці від 26 січня 2005 р. № 15. На підприємствах на основі Типового положення, з урахуванням специфіки сільськогосподарського виробництва та вимог нормативно-правових актів з охорони праці, розробляються і затверджуються відповідні положення підприємств про навчання з питань охорони праці, а також формуються плани-графіки проведення навчання та перевірки знань з питань охорони праці, з якими мають бути ознайомлені працівники. Працівники та посадові особи, які не пройшли навчання, інструктаж і перевірку знань з питань охорони праці, не допускаються до роботи.

Для деяких видів робіт, так званих робіт з підвищеною небезпекою, потрібне спеціальне навчання та щорічна перевірка знань з охорони праці. Перелік робіт з підвищеною небезпекою для конкретного сільськогосподарського підприємства затверджується роботодавцем на підставі наказу Держнаглядохоронпраці від 26 січня 2005 р. № 15. До таких робіт у сільському господарстві відносять:

- роботи, пов'язані з виробництвом, зберіганням, транспортуванням та застосуванням агрохімікатів, пестицидів, гербіцидів;
- управління тракторами і самохідним технологічним устаткуванням;
- роботи на цукрових заводах із обслуговування центрифуг і транспортерів;
- проведення робіт у силосах, призначених для різної сільськогосподарської продукції, в вагонах-зерновозах;
- роботи з обслуговування і ремонту аспіраційних та пневмотранспортних систем на підприємствах зі зберігання і переробки зерна;
- роботи з розвантаження, складання і зберігання зернових та олійних культур, висівок, макухи і шротів насипом і в затареному вигляді;
- роботи з обслуговування бугаїв-плідників, кнурів і жеребців.

Агропромислове виробництво характеризується наявністю цілого ряду негативних факторів, що вже стали традиційними: старіння основних фондів, зростаюча кількість фізично зношеного і морально застарілого обладнання, машин і механізмів, що не відповідають безпечним умовам праці; постійно зростаюча кількість робочих місць, що не відповідають вимогам нормативно-правових актів з охорони праці, незабезпеченість працюючих засобами індивідуального захисту; значне послаблення трудової і виробничої дисципліни.

Основними особливостями організації виробничого процесу в аграрному секторі економіки є:

- сезонність робіт, що практично не дає можливості в окремі періоди року дотримуватися нормативної тривалості робочого дня, внаслідок чого щорічно травматизм досягає пікових значень в одні й ті самі місяці року. Перший пік

припадає на липень – серпень (пора збирання ранніх зернових і зернобобових) – 22-23 % річної кількості смертельно травмованих. Другий пік травматизму припадає на жовтень – понад 11 % всіх смертельних випадків на виробництві);

- нерівномірна завантаженість працівників протягом року (кількість працюючих в агропромисловому виробництві в липні переважає середню за рік на 13–16 відсотків);
- залучення до роботи в напружені періоди підлітків та осіб пенсійного віку (в липні кількість їх досягає 4–5 відсотків загальної кількості тих, що працюють у цей час у сільському господарстві).

Крім того, сільське господарство включає в себе основні галузі: рослинництво (рільництво, овочівництво, плодівництво, виноградарство, вирощування квітів тощо) та тваринництво (скотарство, свинарство, птахівництво, вівчарство тощо) а також обслуговуючі (експлуатація іригаційних меліоративних систем, ветеринарне обслуговування, технічне обслуговування машин та обладнання і тощо) та переробні, кожна з яких має цілий ряд специфічних шкідливих (вплив яких за певних умов може призвести до захворювання, зниження працездатності та (або) негативного впливу на здоров'я нащадків) та небезпечних (вплив яких на працівника в певних умовах призводить до травм, гострого отруєння або іншого раптового різкого погіршення здоров'я або до смерті) виробничих чинників.

Так, притаманними для рослинництва є різноманітні роботи, пов'язані з застосуванням пестицидів та мінеральних добрив; боротьба з бур'янами, шкідниками та хворобами рослин, приготування робочих розчинів, протравлювання насіння, опилування, обприскування, фумігація рослин, ґрунту та приміщень, приготування та розкидання протруєних приманок, підживлювання рослин, внесення мінеральних добрив. Більшість пестицидів та мінеральних добрив є токсичними для людського організму. Потрапляючи до організму людини такі речовини можуть спричинювати порушення його нормальної життєдіяльності та виступати причиною гострих чи хронічних інтоксикацій. Високий рівень безпеки мають і механізовані роботи в



рослинництві, оскільки працівники піддаються тривалому впливу підвищеного рівня шуму, вібрації, підвищеної температури в кабіні тракторів та комбайнів, нервовим перенапруженням, що призводить до найвищого показника виробничого травматизму саме серед трактористів-машиністів сільськогосподарського виробництва.

Типовими для тваринництва є небезпечні та шкідливі чинники, зумовлені застосуванням у цій галузі різноманітних технічних засобів: машин та механізмів для приготування кормів, прибирання гною, доїння молочних тварин, при обслуговуванні великої рогатої худоби, поголів'я свиней, кіз, овець тощо; широким використанням токсичних та подразнюючих речовин (лікарських та мінеральних домішок до кормів, дезінфікуючих, миючих засобів тощо); постійним контактом працівників з патогенними мікроорганізмами (бактеріями, вірусами та продуктами їх життєдіяльності, паразитами-збудниками інвазійних хвороб, спільних для людини і тварин). Крім того самі по собі тварини являються джерелом підвищеної небезпеки.

З огляду на вищезазначене для найбільш ефективного правового регулювання охорони праці в сільському господарстві поряд із загальними нормами існує ряд спеціальних норм, що відображають саме специфіку виробничих процесів за галузями сільськогосподарського виробництва та, відповідно, особливості охорони праці в них. Ці норми містяться в галузевих нормативних актах з охорони праці (НІАОП), які являють собою правила з охорони праці за видами виробничих процесів, та примірних інструкціях за видами робіт чи за професіями, на підставі яких власником підприємства розробляються інструкції з охорони праці вже на конкретному сільськогосподарському підприємстві.

Обов'язок створення безпечних умов праці для членів фермерського господарства, забезпечення дотримання вимог техніки безпеки, виробничої гігієни та санітарії, пожежної безпеки в фермерському господарстві покладено на голову фермерського господарства (ч.5 ст.27 Закону України „Про фермерське господарство”). При створенні підприємства і в процесі його

діяльності одноосібний підприємець (фермер) може отримати певну допомогу від служби охорони праці районного управління агропромислового розвитку. Допомога може бути організована шляхом надання консультативних послуг з питань охорони праці в конкретних умовах виробництва.

Відповідно до законодавства власник фермерського господарства зобов'язаний відшкодувати шкоду працівнику, заподіяну йому каліцтвом або іншим ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням трудових обов'язків, у повному обсязі втрачений заробіток, а також сплатити потерпілому (членам сім'ї та утриманцям потерпілого) одноразову допомогу, а також відшкодувати моральну шкоду. Відшкодування моральної шкоди провадиться в тому разі, коли небезпечні і шкідливі умови праці призвели до моральних втрат потерпілого, його фізичних і моральних страждань, порушення його нормальних життєвих зв'язків, а також інших негативних наслідків, які вимагають від нього додаткових зусиль по організації свого життя.

За порушення нормативних актів про охорону праці, невиконання розпоряджень посадових осіб органів державного нагляду з питань безпеки, охорони праці винні можуть притягатись до сплати штрафу. Штрафи накладаються керівниками Державного комітету України по нагляду за охороною праці та їх місцевих органів. Максимальний розмір штрафу не може перевищувати двох відсотків місячного фонду заробітної плати підприємства.

Регулювання суспільних відносин, що виникають у процесі реалізації названих заходів зі створення безпечних для життя та здоров'я людини умов праці у сільському господарстві, здійснюється за допомогою законодавчих та інших нормативних актів загального і спеціального призначення. Загальні норми поширюються на забезпечення охорони праці у всіх галузях народного господарства. До них належать: Кодекс законів про працю України, Господарський кодекс України, Закони України „Про охорону праці”, „Про колективне сільськогосподарське підприємство”, „Про сільськогосподарську кооперацію”, „Про кооперацію”, „Про фермерське господарство”, „Про пестициди і агрохімікати”, „Про пожежну безпеку”, „Про забезпечення

санітарного та епідемічного благополуччя населення” та інші. При цьому необхідно наголосити, що чинне законодавство про охорону праці поширюється на всіх працівників, що перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності і господарювання, в тому числі з окремими (приватними) роботодавцями, фермерськими господарствами, а також на членів кооперативів та їх об'єднань, колективних сільськогосподарських підприємств, фермерських господарств тощо.

Загальні засади та особливості правової охорони життя і здоров'я працівників та членів сільськогосподарських підприємств визначені у Правилах охорони праці у сільськогосподарському виробництві, затверджених Наказом МНС України 26 листопада 2012 р. № 1353 та зареєстрованими в Міністерстві юстиції України 14 грудня 2012 р. за № 2075/22387. Ці Правила поширюються на всіх суб'єктів господарювання незалежно від форм власності та організаційно-правової форми, які здійснюють діяльність у сільському господарстві, та встановлюють вимоги до охорони праці під час одержування продукції рослинництва і тваринництва, вирощування сільськогосподарських культур на відкритому ґрунті, в оранжереях і теплицях. Вказані Правила є обов'язковими для роботодавців і працівників, які виконують роботи з вирощування, збирання, оброблення продукції рослинництва і тваринництва.

Як вже зазначалося вище, основним завданням заходів та засобів із охорони праці в сільському господарстві є створення для працівників здорових, безпечних умов праці, попередження та профілактика виникнення професійних захворювань, нещасних випадків та аварій, пов'язаних із виробничими процесами в сільському господарстві, тобто захист працюючих від впливу шкідливих та небезпечних виробничих факторів (чинників) – фізичних, хімічних, біологічних та психофізичних. При цьому сільськогосподарське виробництво характеризується цілою низкою структурних, організаційних, технологічних особливостей, що впливають на рівень виробничих ризиків та роблять цю галузь однією з найбільш травмонебезпечних (після вугільної

промисловості). Наприклад, за статистичними даними, за 2013 рік на підприємствах АПК по Україні сталося 88 нещасних випадків зі смертельним наслідком.

Стан умов і безпеки праці в сільськогосподарському виробництві залишається незадовільним. Достатньо сказати, що ризик стати жертвою нещасного випадку або професійного захворювання в Україні в декілька разів вищий, ніж у розвинутих країнах.

В селянському фермерському обслуговуючому господарстві „Маленький оазис” інструкції з техніки безпеки розробляються для виконавців технологічних процесів різних професій у сільському господарстві, головним чином, зайнятих у рільництві: трактористів, механізаторів, ремонтників, при роботі з пестицидами та агрохімікатами, при виконанні робіт з застосуванням пожежнебезпечних матеріалів та шкідливими речовинами та інші.

Складовою частиною плану економічного і соціального розвитку досліджуваного господарства є комплексні плани поліпшення умов охорони праці і санітарно-оздоровчих заходів.

В даний час у господарстві діють: правила техніки безпеки при роботі на тракторах, сільськогосподарських машинах і на кожному робочому місці по видах роботи.

У фермерському господарстві за охорону праці відповідає власник підприємства, він своїм наказом покладає відповідальність за стан охорони праці на підприємстві. Він же проводить вступний інструктаж з охорони праці при прибутті на підприємство інженер з охорони праці та техніки безпеки. Можна проводити груповим чи індивідуальним методом у вигляді бесіди – лекції за тематикою, розробленою спеціалістом з охорони праці і узгодженою з власником підприємства.

Вступний інструктаж реєструється в „Журналі реєстрації вступного інструктажу з питань охорони праці”. На робочому місці проводяться наступні види інструктажів: первинний, повторний, позаплановий та цільовий.

Недоліками на СФОГ „Маленький оазис” є:

- недостатнє забезпечення працівників засобами індивідуального захисту та спецодягу;
- недостатність знань з охорони праці у працюючих на підприємстві;
- відсутність на виробничих ділянках куточків з охорони праці.

Для кількісної характеристики виробничого травматизму використовують такі показники:

- коефіцієнт частоти травматизму:

$$K_{\text{ч}} = (T/P) * 1000$$

- коефіцієнт важкості травматизму:

$$K_{\text{в}} = D/T$$

- коефіцієнт втрат робочого часу:

$$K_{\text{вт}} = (D/P) * 100, \text{ де}$$

T – кількість нещасних випадків (травм) за досліджуваний період;

P – середньоспискова кількість працівників, чол.;

D – сумарна втрата днів працездатності в результаті нещасного випадку, днів.

Економічні втрати підприємства, які воно має у зв'язку з травматизмом, включають в себе ряд видаткових статей. Це виплати потерпілим у зв'язку з неієздатністю, витрати пов'язані з переходом потерпілого на легшу працю, відшкодування шкоди у зв'язку з призначенням потерпілому інвалідності тощо.

На основі зібраних даних по травматизму, в СФОГ „Маленький оазис”, визначається матеріальна шкоду від них за нижче вказаними критеріями:

- матеріальні наслідки травматизму:  $M_{\text{н}} = D_{\text{т}} * S * \Phi$ , де

D – людино-днів непрацездатності в потерпілих з втратою працездатності на 1 день і більше, тимчасова непрацездатність яких закінчилась у звітному році;

S – середня денна заробітна плата одного працівника;

$\Phi$  – коефіцієнт матеріальних наслідків (страхові внески, штрафи, матеріальні втрати),  $\Phi = 2$ .

- умовні річні втрати додаткового продукту:  $U_{\text{в}} = (D_{\text{т}} + D_{\text{л}} + D_{\text{с}}) * S$ , де

Д1 – кількість людино-днів непрацездатності за рік внаслідок інвалідності;

Дс – кількість людино-днів у році, які недопрацьовані через смертельні випадки.

– загальна сума матеріальних наслідків від нещасних випадків з урахуванням умовних витрат додаткового продукту за рік:

$$M_H = D_T * S * \Phi + S * (D_T + D_1 + D_c) = S * D_T * (\Phi + 1) + D_1 + D_c$$

Економічною основою для визначення ефективності заходів з охорони праці виступає вартість валової продукції підприємства. Показник економічної ефективності розраховується за формулою:

$$E = Q - E_H * (K_2 - K_1), \text{ де}$$

Q – річна економія внаслідок зниження виробничого травматизму і окремих статей собівартості;

E<sub>H</sub> – нормативний коефіцієнт ефективності заходів з охорони праці, E<sub>H</sub> = 0,08; K<sub>1</sub> та K<sub>2</sub> – витрати на впровадження заходів для попередження нещасних випадків за попередній і звітний роки.

Термін окупності витрат на охорону праці:  $T = K_2/Q$

Економічна ефективність заходів:  $E_{ef} = Q / K_2$

Пропонуємо наступні заходи, спрямовані на покращення умов праці співробітників СФОГ „Маленький оазис”:

- проведення навчання працівників та керівників виробничих підрозділів та перевірка знань з охорони праці з обов'язковим оформленням протоколу результатів роботи комісії з перевірки знань;
- повне оформлення документації з питань охорони праці на підприємстві;
- повне забезпечення працівників засобами індивідуального захисту та спецодягу;
- оформлення куточків охорони праці на виробничих ділянках;
- підвищення якості контролю за питаннями охорони праці.

Основною проблемою являється й те, що на сьогодні особливості охорони праці за галузями сільського господарства відображені в досить великій кількості нормативно-правових актів. Проте більшість з них були розроблені та прийняті ще в 70-90-х роках ХХ ст. і в сучасних умовах не в змозі ефективно врегулювати питання охорони праці в сільськогосподарських підприємствах на фоні докорінних змін як організаційних форм сільськогосподарських підприємств, так і технологій виробництва продукції рослинництва та тваринництва. У сучасному сільськогосподарському виробництві постійно зростає кількість технологічних процесів, різноманітних речовин, генетично-модифікованих організмів, що становлять небезпеку для життя та здоров'я працівників сільського господарства, і саме врахування цих нових небезпечних та шкідливих чинників з метою розробки ефективних заходів та засобів з охорони праці та їх закріплення на законодавчому рівні є підґрунтям для підвищення рівня безпеки сільського господарства як однієї з основних галузей економіки нашої країни.

#### **Висновки до розділу 4**

Реально оцінюючи ситуацію, можна стверджувати, що на даний час питанням охорони праці і цивільного захисту працюючих на досліджуваному підприємстві приділяють недостатню увагу, пояснюючи економічною ситуацією в державі та нестачею грошових коштів.

На нашу думку, позитивне вирішення проблеми лежить в площині державного ставлення і прийняття відповідних нормативних документів, виконання яких було би обов'язковим і має нести відповідну матеріальну кримінальну відповідальність за його дотримання.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Дослідження питань та аспектів становлення, формування, діяльності, ефективності обліку і аналізу фермерських господарств з детальнішим оглядом одного фермерського господарства СФОГ „Маленький оазис” дає можливість зробити такі наступні висновки та пропозиції:

1. Агропромисловий бізнес в Україні являється одним з небагатьох секторів економіки, що досить успішно пережили вплив світової економічної кризи в 2008-2009 роках. Об'єми вирощеної а також виготовленої сільськогосподарської продукції майже не знизилась в порівнянні з докризовими показниками. А вже з 2011 року вони, як і очікувалось, активно почали зростати при помірному рості в тваринництві і порівняно непоганих врожаях основних сільськогосподарських культур.

2. Сьогоднішня ефективна приватна господарська система зарубіжного фермерства складалась на протязі багатьох десятиліть та мала свої закономірності та проблеми.

3. Відповідно до даних Державної служби статистики України станом на 01.01.2013 року на території України налічується 49095 зареєстрованих фермерських господарств, що свідчить про і досі тривалий процес їх розвитку.

4. Державне регулювання в Україні остається одним із найважливіших факторів розвитку аграрного бізнесу. В той час, як квотування експорту зерна обмежило можливості для підняття рівня внутрішніх цін до світових показників, збереження в Податковому Кодексі основних пільгових режимів оподаткування сільгоспвиробників буде підтримувати принадність аграрного виробництва протягом подальших років.

5. Облікова інформація дуже необхідна як для забезпечення ефективності роботи фермерського господарства незалежно від його правового статусу, так і для попередження можливих диспропорцій в його виробничо-господарській та фінансовій діяльності, аналізу і контролю за станом і обігом господарських засобів, збереженістю власності фермера.



6. Облік та аналіз – це невід’ємна і необхідна функціональна діяльність фермерського господарства, яка забезпечує не тільки складання та подання встановлених форм звітності, але й контроль за виробництвом, наявністю і використанням матеріальних, трудових а також грошових засобів.

7. Облікова політика охоплює принципи, методи та процедури, прийняті на досліджуваному фермерському господарстві для складання і подання фінансової звітності. Вихідне положення кожної створеної облікової політики – отримання максимального прибутку. Від правильно сформованої облікової політики багато в чому залежить ефективність управління господарською діяльністю досліджуваного підприємства і стратегія його розвитку на тривалу перспективу.

8. Наказ про організацію бухгалтерського обліку і облікову політику СФОГ „Маленький оазис” розкриває досить не всі особливості обліку, який проводиться, але тим не менше являється основою та початковим орієнтиром при складанні, формуванні, узагальненні облікової інформації та користуванні нею.

9. Головною діяльністю СФОГ „Маленький оазис” є виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції, що і є головною метою створення а також функціонування цього підприємства.

10. Тваринництво являється основною галуззю діяльності СФОГ „Маленький оазис”. В господарчому процесі господарство спрямовує свою діяльність на такі наступні галузі тваринництва як скотарство, свинарство і конярство.

11. Фінансова звітність суб’єктів малого підприємництва (юридичних осіб, що є визнані такими відповідно до законодавства), до яких належить і СФОГ „Маленький оазис” характеризується своїм скороченим за показниками складом. Вона складається лише із:

- Балансу, форма №1-м;
- Звіту про фінансові результати, форма №2-м.

12. Головними показниками ефективності господарської діяльності підприємства, критеріями вибору інвестиційних проектів і програм оптимізації діяльності є прибуток у всіх його видах та рентабельність. Відповідно, вони являються головними об'єктами аналізу фінансових результатів діяльності господарства.

13. Для поліпшення показників розподілу і використання чистого прибутку СФОГ „Маленький оазис” потрібно підвищити показники надходження чистого прибутку.

14. Для більш ефективного господарювання СФОГ „Маленький оазис” потрібно оновити свою матеріально-технічну базу. Такий крок допоможе розширити виробництво та покращить якісні показники господарювання господарства.

13. Пропонується пердивитися методи обліку, обрані бухгалтером досліджуваного фермерського господарства і замінити деякі з них на більш ефективні, передбачені спрощеним планом рахунків, нормативними документами, що стосуються аграрних господарств та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

14. З метою полегшення формування фінансової звітності та усунення невідповідності деяких кореспонденцій рахунків нормативним документам пропонується відкоригувати синтетичний облік, перевірити відповідність рахунків проведеним операціям, відобразити в синтетичному обліку всі первинні документи.

15. Для покращення достовірності обліку та аналізу витрат виробництва СФОГ „Маленький оазис” рекомендується провести інвентаризацію всіх наявних активів. Такий крок дасть змогу оцінити їх реальний стан.

16. Пропонується своєчасно проводити інвентаризацію активів в майбутньому, зокрема перед складанням фінансової звітності.

Вказані пропозиції можуть бути ефективними в застосуванні не тільки СФОГ „Маленький оазис”, а й іншими аграрними формуваннями.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Амбросов В.Я., Маренич Т.Г. Проблеми економіки агропромислового комплексу і формування його кадрового потенціалу: Колективна монографія у двох томах. Т. 1/ За ред. Саблука П.Т., Амбросова В.Я., Мазнева Г.Є. – К.: ІАЕ, 2000. – 732 с.
2. Асоціація Український клуб аграрного бізнеса – Ведення аграрного бізнеса в Україні. – 2011. – 64 с.
3. Атамас П.Й. Управлінський облік: Навчальний посібник. – Д. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 440 с.
4. Бачикина Е.И. Формы управления сельского хозяйства и продовольствия за рубежом. М., Дело-С, 2006. – С. 13–16.
5. Біла Л. М. Документальне оформлення операцій по збиранню і заготівлі зерна на сільськогосподарських підприємствах // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 7. – С. 32–43.
6. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №9 – С.3–5.
7. Бондур Т. О. Попроцесний метод обліку витрат і калькулювання собівартості виробництва біологічних активів в рослинництві // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 3-5. – С.173 – 175.
8. Борович О. В. Облік непрямих витрат: загальновиробничі витрати ремонтної майстерні сільськогосподарських підприємств // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 6-7. – С.77–81.
9. Бурдейний І. Фермерство як ефективна форма господарювання на селі // Економіка АПК. - №5. – 2000. – С.22–25.
10. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів/Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студ. вищ. навч. закл. / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войнатович, І.Л. Томашевська / 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 528 с.
12. Вербило О. Ф., Кондрацька Т. П., Ярошинська В. М. Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання. Підручник. За редакцією доцента, канддата економічних наук О. Ф. Вербило. Частина третя. Управлінський облік. К. – НАУ, 2006, – 328 с.
13. «Все про бухгалтерський облік» №90 від 28.09.2012 – 65 с.
14. Гавриловська Л.М., Ларіонова А.С. Фінансовий облік – 1: Навч. мет. посібник для самостійного вивчення дисципліни. – К.: КНЕУ, 2006. – 320 с.
15. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Курс фінансового обліку: Навчальний посібник. – К.: Знання, 2007. – 566 с.
16. Гладких Т.В. Фінансовий облік. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 480 с.

17. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – 4-те вид. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.
18. «Голос України» від 11 лютого 2009 року, – С. 8–9.
19. Грей К. Роль государства в аграрном секторе США. СПб., Инфа, 2005. – С. 32–95.
20. Даньків Й.Я., Остапик М.Я. Бухгалтерський облік. Підручник. – К.: Знання, 2007. – 469 с.
21. Деєва Н.М., Дедіков О.І. Фінансовий аналіз. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 328 с.
22. Дем'яненко М.Я., Алексійчук В.М., Борщ А.Г. та ін. Фінанси в період реформування агропромислового виробництва – К.: ІАЕ УААН, 2002. – 645 с.
23. Ждан В.І., Хаустова Є.Б., Колос І.В. та ін. Теорія бухгалтерського обліку. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 384 с.
24. Жук В.М., Лузан Ю.А та ін. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / За ред. Жука В.М. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.
25. Журавель Г.П., Кливець В.Б. Хомин П.Я. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: Навчальний посібник. – К.: Видавничий дім Професіонал, 2009. – 320 с.
26. Загородній А.Г., Партин Г.О., Пилипенко Л.М. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики. Підручник. – 4-те видання. перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – 550 с
27. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (зі змінами і доповненнями) від 16.07.99р. №996 – XIV.
28. Закон України «Про оренду землі» // Все про бухгалтерський облік. - 1998.-№99 (281). – С. 12-16.
29. Закон України «Про підприємства в Україні» // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 27. – С. 273.
30. Закон України «Про фермерське господарство» від 19.06.2003 р. №973–IV.
31. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17.12.98р. №320 XIV, зі змінами і доповненнями.
32. Земельний кодекс України // Підприємництво і ринок України. –1992. – № 7. – С. 34–93.
33. Зінов'єва О. Облік витрат на виробництво продукції // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – №4. – С. 48–52.
34. Зубрицька І Облік витрат на виробництво продукції // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – №25. – С. 4–11.
35. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. №291.
36. Кім Г.Ю., Сопко В.В., Кім Ю.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник: Видання 2-ге, перероб та доп. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 480 с.

37. Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. Економічний аналіз: Підручник/ За ред. Проф. А.Г.Загороднього – 3-тє вид., перероб. і доп. – К: Знання, 2008. – 487 с.
38. Кисилиця О. Я., Мягких І. М. Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції // Агроінком. – 2005. – № 9–10 . – С. 71–74.
39. Ковальчук М.І. К–00 Економічний аналіз діяльності підприємств АПК: Підручник. – К.: КНЕУ, 2004. – 200 с.
40. Кучуков Р. Ценообразование в АПК стран с развитой экономической экономикой. Воронеж, Легион, 2007. – С. 12
41. Лавріненко Л., Леонова О. Бухгалтерський облік та фінансова звітність у фермерських господарствах // Баланс – Агро. – 2001р. - №5. – С. 28-29.
42. Лень В.С. Управлінський облік: Навчальний посібник. – 2-ге видання, виправлене. – К.: Знання – Прес, 2006. – 317 с.
43. Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: Підручник. / За ред В. Я. Амбросова. – 2-е видання, доповнене і перероблене. – К.: ВД «Професіонал», 2005. – 896 с.
44. Маренич Т.Г. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 12. – С. 19-25.
45. Матвієць С. Витрати майбутніх періодів // Баланс-Агро. – 2001. - №4. – С. 56-58.
46. Матвієць С. Облік витрат суб'єктами малого підприємництва в сільському господарстві // Баланс – Агро. – 2001р. – №6. – С. 48-53.
47. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 2 липня 2001 р. № 190.
48. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. №132.
49. Михайленко І. АПК в Великобританії. СПб., Інфа, 2007. – С. 17–109.
50. Нелеп В. М. Планування на аграрному підприємстві. К.: КНЕУ, 2000. – 425 с.
51. Огійчук М., Булах М. Організація оперативного управління та обліку роботи машинно-тракторного парку // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2002. – №1. – С.18–22.
52. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах. Підручник./ М.Ф. Огійчук, Я.В. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін./ за ред. проф. М.Ф. Огійчука. – 5-е вид., перероб і допов. – К.: Алерта, 2009. – 1056 с.
53. Ордіховська Н. Д. Методи обліку та класифікації витрат операційної діяльності підприємств галузі рослинництва // Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. – № 1 (56). – С. 7–11.
54. Пархоменко В. Бухгалтерський облік фінансових витрат // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 3–6

55. Пасенко В. В. Формування системи показників для проведення маржинального аналізу фінансових результатів аграрних підприємств // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 1–2. – С.94-99.
56. Первинні документи для сільськогосподарських підприємств (спецвипуск) / Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 64.
57. Плаксієнко В.Я., Пісьмаченко Л.М., Рябий Є.І. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України. Підручник/За заг. ред. В.Я Плаксієнка. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 490 с.
58. План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. №291.
59. Погорілий А. О., Погорілий С. О. Собівартість виробництва картоплі та чинники, що її визначають // Економіка АПК. – 2002. – №8. – С.89–96.
60. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку „Загальні вимоги до фінансової звітності” // Затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73
61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (наказ Міністерства фінансів України від 24.04.2000р. №92).
62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (Наказ Міністерства фінансів України ввід 18.10.99р. №2112.)
63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.99р. №246).
64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» (Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.99р. №237).
65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» (наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99р. №290).
66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 19.01.2000 р. за № 27/4248.
67. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене наказом Міністерства фінансів України 25.02 .2000р. №39
68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року № 790
69. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: Підручник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 630 с.
70. Постанова Кабінету Міністрів України «Про стан реформування земельних відносин» від 12 листопада 1998 року № 187.
71. Правдюк Н.Л. Вплив особливостей аграрного виробництва на побудову інформаційної системи // Економіка АПК. – 2005. – № 6. – С. 68–73.
72. Приходько Т. Управление сельским хозяйством во Франции. СПб., Инфа, 2007. – С. 12–106
73. Рекомендації про порядок залучення та використання майна новоствореними сільськогосподарськими підприємствами Міністерства

- аграрної політики України. Ін-т аграрної економіки УААН – К.: ІАЕ, 2000. –110 с.
74. Роз'яснення МФУ від 09.03.2000р. №41-23/41 «Щодо реформування бухгалтерського обліку».
75. Свідерський Є.І. Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2004. – 233 с.
76. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік Навчальний підручник. – Тернопіль: ТНЕУ. 2008. – 407 с.
77. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
78. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підруч. для вищ. навч. закл / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – КНЕУ, 2000. – 260 с
79. Старостенко Г.Г., Мірко Н.В. Фінансовий аналіз. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 224 с.
80. Стендер С. В. Облік витрат на утримання машино-тракторного парку: новий підхід // Облік і фінанси АПК. – 2006. - № 12. – С. 98-99.
81. Сук Л. Облік витрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів рослинництва // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 10. – С. 34–42.
82. Сук Л. Облік витрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів тваринництва // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 12. – С. 43–51
83. Сук Л. Облік роботи автотранспорту // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – №21. – С.39–49.
84. Сук Л. Облік роботи автотранспорту // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – №22. – С.40–50.
85. Сук Л., Сук П. Склад і класифікація витрат на підприємствах // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – №20. – С. 46–49.
86. Сук П. Л. Закриття бухгалтерських рахунків і калькулювання собівартості продукції // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 2. – С. 60–68.
87. Сук П.Л., Криворот О.Г. Облік загальнопромислових витрат та їх розподіл в сільськогосподарських підприємствах // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 8. – С. 88-92
88. Сухарський В.С. Економічний словник-довідник. – Тернопіль: Навчальна книга - Богдан, 2002. – 328 с.
89. Твердомед А. Доходы и расходы в новом бухгалтерском учёте // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. –2000. – № 2. – с.12 – 18.
90. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. - 3-тє вид. допов. і перероб. – К.: Алерта, 2008. – 926 с.
91. Указ Президента України "Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки" від 3 грудня 1999 року № 1529 / 99 // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 1. – С. 26-28.
92. Фадєєва І.Г. Аналіз взаємозв'язків окремих елементів витрат підприємств і вибір раціонального критерію оптимальності процесу їх формування // Вісник

- Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2008. – №3, Т.3. – С. 149–157.
93. Хомин П.Я., Палюх М.С., Гарасим П.М. Облік в акціонерних товариствах різних галузей. – Тернопіль, 2000. – 380 с.
94. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
95. Чацкіс Ю.Д., Гейер Е.С., Наумчук О.А., Власова І.О. Організація бухгалтерського обліку. Навч. Посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.
96. Чебанова Н.В., Єфіменко Т.І. Фінансовий облік: Підручник. – К.: ВЦ «Академія», 2007. – 704 с.
97. Чубко О. Селянське (фермерське) господарство: правові аспекти діяльності // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №11. – С.54-59
98. Чухліб О. А. Управлінське рішення щодо витрат у собівартості продукції // Фінанси України. – 2006. – №2. – С.129-137.
99. Юрчишин В. В. Аграрні перетворення в Україні К.: КНЕУ, 2000. – 345 с.
100. Ярмоленко В.П. До теорії формування собівартості і прибутку // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 1-2. – С. 87-93.
101. Яцишин С. Аналіз релевантної інформації в управлінні витратами виробництва // Наукові записки. – 2003. – №1, вип.12. – С. 130–132.