

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Навчально-науковий інститут інноваційних освітніх технологій**  
**Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ**

**Яворська Юлія Миколаївна**

**Бухгалтерський облік і звітність фермерського господарства./ Accounting and reporting of the farm.**

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

Магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу

**Магістерська робота**

**Виконала студентка групи**

**ОПЗзм-21**

**Ю.М.Яворська**

-----

**Науковий керівник:**

**К.е.н., В.Ю.Царук**

-----

**Магістерську роботу допущено до захисту:**

**“\_\_” \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.**

**Завідувач кафедри**

\_\_\_\_\_ **Р.Ф.Бруханський**

**ТЕРНОПІЛЬ - 2018**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ.....</b>	
1.1. Нормативно-правове регулювання обліку та звітності у фермерських господарствах.....	
1.2. Характеристика об'єктів бухгалтерського обліку у фермерських господарствах .....	
1.3. Міжнародний досвід бухгалтерського обліку та фінансової звітності фермерських господарств.....	
<b>Висновки до розділу 1.....</b>	<b>.....</b>
<b>РОЗДІЛ 2 СУЧАСНИЙ СТАН БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ.....</b>	
2.1. Організація бухгалтерського обліку фермерських господарств...	
2.2. Удосконалення методичного забезпечення облікового процесу фермерських господарств.....	
2.3. Особливості формування звітності фермерських господарств.	50
<b>Висновки до розділу 2.....</b>	<b>61</b>
<b>РОЗДІЛ 3 РОЗВИТОК ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ НА НИХ.....</b>	<b>62</b>
3.1. Удосконалення бухгалтерського обліку у фермерських господарствах .....	62
3.2. Удосконалення формування та складання звітності фермерських господарств.....	80
<b>Висновки до розділу 3.....</b>	<b>90</b>
<b>Висновки та пропозиції.....</b>	<b>91</b>
<b>Список використаних джерел.....</b>	<b>94</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Фундаментальна роль та значення обліку у фермерських господарствах зумовлена, з одного боку, потребою в інформації про наявне у господарстві майно, стан фінансових та майнових зобов'язань, обсяги виробництва та реалізації продукції, доходи, витрати, фінансові результати, а з іншого боку - необхідністю обґрунтування суми податків до бюджету, складання і подання фінансової звітності. Фермерські господарства відрізняються за обсягами діяльності, мають особливості у формуванні капіталу, розподілі результатів діяльності, системі організації облікового процесу, оскільки облік в них не завжди веде бухгалтер, а досить часто такі обов'язки виконує фермер або член господарства. Основна проблема організації бухгалтерського обліку у фермерському господарстві полягає в тому, що загальна методологія обліку складена з урахуванням того, що самим обліком будуть займатись кваліфіковані спеціалісти. У реальних умовах найчастіше фермери, що займаються веденням бухгалтерського обліку у фермерських господарствах, найчастіше спеціальної підготовки не мають. Тому дослідження організаційно-методичних засад формування обліково-звітної інформації у різних типах фермерських господарств сприятиме забезпеченню потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів своєчасною та якісною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Вагомий внесок у формування теоретико-методичних засад бухгалтерського обліку та звітності сільськогосподарських підприємств, у тому числі фермерських господарств, здійснили такі зарубіжні та вітчизняні вчені, як М. Бакетті, М.Ф. Ван Бред, Р.Ф. Бруханський, І.М. Белова, Т.В. Дідоренко, В.А. Дерій, В.М. Жук, Н.Г. Здирко, Г.Г. О.С. Кривоконь, Я.І. Костецький, М.Ф. Кропивко, В.Г. Лінник, М.С.Палюх, П.Р. Пуцентейло, М.Ф. Огійчук, П.Т. Саблук, П.Я. Хомин, О.В. Ярощук та ін.

Не применшуючи значущості результатів досліджень учених, подальшого вивчення потребують питання організації та методики бухгалтерського обліку у

фермерських господарствах різних типів, порядку розкриття інформації у фінансовій та статистичній звітності, що обумовлено необхідністю узгодження чинного облікового, податкового та господарського законодавства. Потреба у вирішенні окреслених питань та їх значення в сучасних умовах господарювання визначає актуальність обраної теми дослідження, постановку мети і завдання, наукову та практичну значущість результатів дослідження.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дипломної роботи є поглиблення відповідних знань і розробка практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення бухгалтерського обліку та звітності у фермерських господарствах для належного інформаційного забезпечення управління й підвищення їх конкурентоспроможності.

Для досягнення мети дослідження були поставлені й вирішені такі наукові завдання:

- розглянути нормативно-правове регулювання обліку та звітності фермерських господарств;
- охарактеризувати об'єкти бухгалтерського обліку у фермерських господарствах;
- міжнародний досвід бухгалтерського обліку та фінансової звітності фермерських господарств;
- дослідити організацію бухгалтерського обліку фермерських господарств;
- вивчити синтетичний та аналітичний облік у фермерських господарствах;
- навчитись формувати фінансову звітність фермерських господарств;
- дослідити питання удосконалення бухгалтерського обліку фермерських господарств.

**Об'єктом дослідження** є обліково-звітний процес у фермерських господарствах.

**Предметом дослідження** є теоретичні, організаційно-методичні та

практичні положення бухгалтерського обліку і звітності у фермерських господарствах.

**Методи дослідження.** Для вирішення поставлених завдань у процесі дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання явищ і процесів. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку та звітності фермерських господарств досліджено за допомогою методів аналізу і синтезу, індукції та дедукції. Застосування методів теоретичного узагальнення, групування і порівняння дало змогу ідентифікувати сутність поняття «фермерське господарство» та уточнити класифікацію цієї форми господарювання для цілей організації обліково-звітнього процесу.

**Інформаційною базою дослідження** є наукові статті, доповіді вітчизняних і зарубіжних учених з проблем розвитку бухгалтерського обліку та звітності у фермерських господарствах; чинні законодавчі та нормативно-правові документи України, Міжнародні стандарти фінансової звітності, офіційні матеріали органів законодавчої та виконавчої влади, Фонду підтримки фермерських господарств; статистичні матеріали; дані бухгалтерського обліку, фінансової, статистичної звітності, матеріали анкетного обстеження фермерських господарств України; електронні інформаційні Інтернет-ресурси та довідкові видання.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та формування звітності фермерських господарств.

**Практичне значення одержаних результатів.** Застосування на практиці запропонованих рекомендацій сприятиме вдосконаленню бухгалтерського обліку і формування звітності фермерських господарств.

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано тези, за матеріалами конференції “Цифрова економіка: тренди та перспективи” яка проводилась кафедрою обліку та економіко-правового забезпечення АПБ, ФАЕМ .

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ

### 1.1. Нормативно-правове регулювання обліку та звітності у фермерських господарствах

Фермерське господарство згідно із Законом України «Про фермерське господарство» [75] є формою підприємницької діяльності громадян із створенням юридичної особи, які виявили бажання виробляти товарну сільськогосподарську продукцію, займатися її переробкою та реалізацією з метою отримання прибутку на земельних ділянках, наданих їм для ведення фермерського господарства, відповідно до закону.

Визначення основного виду діяльності фермерського господарства конкретизоване Податковим кодексом України [60] як: постачання вироблених (наданих) сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, в якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів (послуг) становить не менше, як 75 % вартості всіх товарів (послуг), поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно.

Фермерське господарство як форма підприємницької діяльності ґрунтується на принципах, наданих в Господарському кодексі (рисунок 1.1) [12].

Фермерське господарство як юридична особа згідно із Законом України «Про господарські товариства» [70] є самостійним статутним суб'єктом господарювання, утворюється громадянами шляхом об'єднання їх майна та підприємницької діяльності з метою одержання прибутку. Джерелом утворення складеного капіталу є статутний капітал, розмір якого визначається в сумі, зафіксованій в Статуті фермерського господарства.

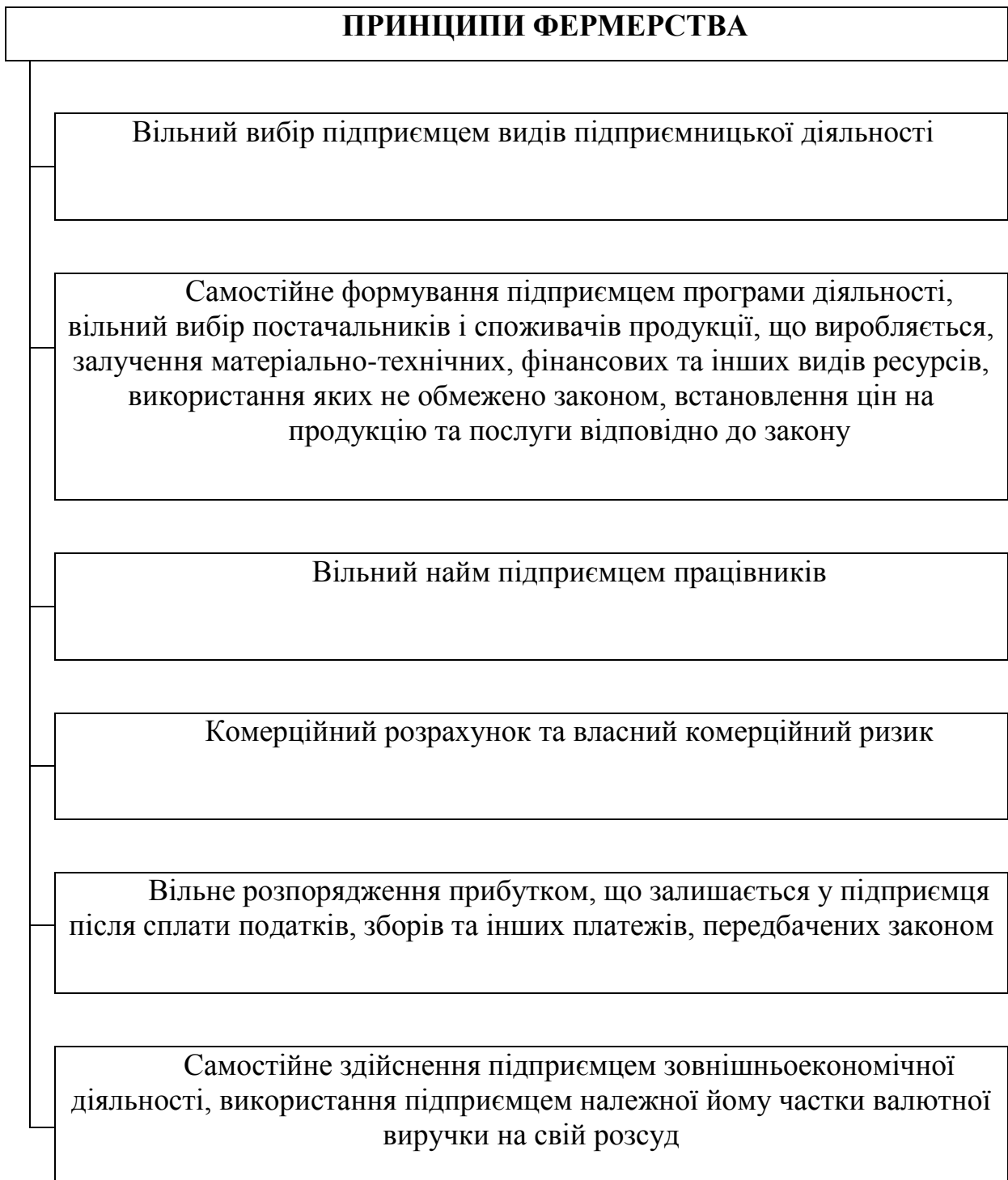


Рис. 1.1. Принципи фермерства як форми підприємницької діяльності

Фермерське господарство згідно з [75] має право найму робочої сили; може набувати майнових та особистих немайнових прав (право на недоторканність її ділової репутації; право на інформацію; право на таємницю

кореспонденції тощо), вступати в зобов'язання, виступати в суді та третейському суді від свого імені.

Втручання в господарську або іншу діяльність фермерського господарства з боку державних чи інших органів, а також службових осіб не допускається. Це положення не обмежує передбаченого чинним законодавством України права державних органів щодо здійснення контролю за діяльністю фермерських господарств.

Разом з тим, фермерське господарство має ряд особливостей, що виокремлює його серед інших форм підприємницької діяльності, а саме:

- фермерське господарство є сільськогосподарським підприємством;
- воно є родинно-сімейним об'єднанням членів однієї сім'ї або інших родичів;
- членами фермерського господарства можуть бути лише громадяни України;
- ведення фермерського господарства здійснюється на професійній основі і, зазвичай, в сільській місцевості;
- воно користується особливою державною підтримкою у зв'язку з наявністю підвищеного ступеня виробничого підприємницького ризику;
- воно має право облаштування відокремленої фермерської садиби.

В регулюванні діяльності фермерських господарств найвищу юридичну силу має Конституція України, яка є основоположним законом, що лежить в основі аграрного права і аграрного законодавства, як і інших галузей права і законодавства. Далі за своєю юридичною силою слід визначити кодекси України.

Господарський кодекс [12] встановлює основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між фермерським господарством та іншими суб'єктами господарювання; зокрема створення фермерських господарств здійснюється згідно з вимогами Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських



формувань» від 15.05.2003 № 755-IV, а діяльність фермерських господарств, їх права та обов'язки визначені Законом України «Про фермерське господарство» від 19.06.2003 № 973-IV [75].

Земельний кодекс [21] регулює земельні відносини з метою забезпечення права на землю громадян, що виявили бажання утворити фермерське господарство, та фермерських господарств, які мають намір орендувати або придбати земельні ділянки, а також забезпечення раціонального використання та охорони земель; при цьому порядок надання (передачі) земельних ділянок для ведення фермерського господарства визначені в Законі України «Про фермерське господарство» від 19.06.2003 № 973-IV [75]; відносини фермерського господарства, пов'язані з орендою землі, регулюється Законом України «Про оренду землі» від 06.10.1998 № 161-XIV, а правові, економічні та соціальні основи охорони земель з метою забезпечення їх раціонального використання, відтворення та підвищення родючості ґрунтів, інших корисних властивостей землі, збереження екологічних функцій ґрунтового покриву та охорони довкілля – Законом України «Про охорону земель» від 19.06.2003 № 962-IV.

Податковий кодекс [60] регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів: визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства; при цьому загальні вимоги до обліку господарських операцій фермерського господарства та надання фінансової звітності встановлені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [69]; ведення обліку окремих об'єктів обліку регулюється Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку; документування операцій здійснюється з використанням первинних документів, рекомендованих в [4]; а

узагальнення даних обліку з використанням облікових реєстрів, рекомендованих в [3].

Цивільний кодекс регулює особисті немайнові та майнові відносини громадян – членів фермерського господарства, що засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності.

До джерел аграрного права входять й інші закони, присвячені тим чи іншим суспільним відносинам в аграрному секторі. Таким, наприклад, є Закон України «Про насіння та садивний матеріал» від 26.12.2002 № 411- IV або Закон України «Про охорону прав на сорти рослин» від 21.04.1993 № 3116-ХІІ тощо.

Джерелами аграрного права є також укази Президента України та постанови Уряду України, відомчі нормативні акти, тобто нормативно- правові акти міністерств та інших центральних органів виконавчої влади.

Існуючі класифікації підприємств за обсягами діяльності відповідно до вітчизняних та міжнародних законодавчо-нормативних вимог представлені в табл. 1.1. Враховуючи вітчизняну практику господарювання, можна класифікувати фермерські господарства за уточненими значеннями двох найважливіших критеріїв - середня кількість працівників та обсяг річного доходу від будь-якої діяльності (табл. 1.1).

Порядок створення фермерського господарства визначений в Законі України „Про фермерське господарство”.

При цьому за основу при визначенні межових значень останнього прийнято критерії, запропоновані ч. 7 ст. 63 Господарського кодексу України, яка виключена на даний час Законом України «Про розвиток та державну підтримку малого та середнього підприємництва в Україні» від 22.03.2012 № 4618-VI [70].

Таблиця 1.1

**Уточнена класифікація фермерських господарств відповідно до вітчизняного законодавства та міжнародних стандартів**

<b>КЛАСИФІКАЦІЯ ПІДПРИЄМСТВ ЗА ОБСЯГАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ВІДПОВІДНО ДО ВІТЧИЗНЯНИХ ЗАКОНОДАВЧО-НОРМАТИВНИХ ВИМОГ</b>				
Господарський кодекс України	1. Суб'єкти мікропідприємництва: - до 10 осіб; - річний дохід – не перевищує суми, еквівалентної 2 млн євро	2. Суб'єкти малого підприємництва - до 50 осіб; - річний дохід – не перевищує суми, еквівалентної 10 млн євро	3. Суб'єкти середнього підприємництва - до 250 осіб; - річний дохід – не перевищує суми, еквівалентної 50 млн євро	4. Суб'єкти великого підприємництва - понад 250 осіб; - річний дохід – перевищує суму, еквівалентну 50 млн євро
Методичні рекомендації з організації та ведення обліку фермерськими господарствами № 189	1. Фермерські господарства: - без найманих працівників (працюють власник і члени його сім'ї) (Облік без подвійного запису) 2. Фермерські господарства: - до 10 осіб; - обсяг виручки – не перевищує 500 тис. грн. (використання Спрощеного плану рахунків)	3. Фермерські господарства: - від 10 до 50 осіб; - обсяг виручки від реалізації від 500 тис. грн до 2,5 млн грн); (використання Спрощеного плану рахунків)	4. Фермерські господарства: - більше 50 осіб; - обсяг виручки перевищує 2,5 млн грн. (використання Загального Плану рахунків)	
Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів обліку малими підприємствами № 422	Малі підприємства: - до 50 осіб; - обсяг річного доходу – до 70 млн грн. (використання Спрощеного плану рахунків)		Не передбачено	Не передбачено
<b>КЛАСИФІКАЦІЯ ПІДПРИЄМСТВ ЗА ОБСЯГАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ НОРМ</b>				
Директива 2013/34/ЄС Європейського парламенту і ради	1. Мікро-підприємства: - до 10 осіб; - оборот – до 700 тис. євро; - підсумок балансу – до 350 тис. Євро	2. Малі підприємства: - до 50 осіб; - оборот – до 8 млн євро; - підсумок балансу – до 4 млн євро	3. Середні підприємства: - до 250 осіб; - оборот – до 40 млн євро; - підсумок балансу – до 20 млн євро.	4. Великі підприємства: - понад 250 осіб; - оборот – понад 40 млн євро; - підсумок балансу – понад 20 млн євро
Рекомендації Європейського союзу від 06.05.2003 р. (при застосуванні МСФЗ для малих і середніх підприємств)	1. Мікро-підприємства: - до 10 осіб; - оборот – до 2 млн євро; - підсумок балансу – до 2 млн євро	2. Малі підприємства: - до 50 осіб; - оборот – до 10 млн євро; - підсумок балансу – до 10 млн євро.	3. Середні підприємства: - до 250 осіб; - оборот – до 50 млн євро; - підсумок балансу – до 43 млн євро..	4. Великі підприємства: - понад 250 осіб; - оборот – понад 50 млн євро; - підсумок балансу – понад 43 млн євро
<b>ЗАПРОПОНОВАНА КЛАСИФІКАЦІЯ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ</b>				
За диференційованим підходом до організації облікового процесу	1. Сімейні фермерські господарства: - без найманих працівників; - обсяг річного доходу від будь-якої діяльності – до 500 тис.грн.	2. Малі фермерські господарства: - до 50 працівників; - обсяг річного доходу від будь-якої діяльності – до 100 млн грн.	3. Великі фермерські господарства: - понад 50 працівників; - обсяг річного доходу від будь-якої діяльності – понад 100 млн грн.	

У процесі дослідження організаційно-правових засад функціонування фермерських господарств, встановлено, що фермерство, як вид підприємницької діяльності, ґрунтується на таких принципах:

- добровільність створення господарства; самостійне планування діяльності, вільний вибір її видів, партнерів і форм відносин з ними;
- залучення на добровільних засадах до здійснення фермерської діяльності майна та коштів юридичних осіб та громадян, у тому числі на умовах оренди; право вільного найму працівників;
- надійний захист права власності фермера на землю, засоби виробництва, вироблену продукцію;
- повна економічна відповідальність за підсумки економічної діяльності;
- вільне розпорядження доходами після внесення платежів, передбачених законом;
- самостійне встановлення цін на вироблену продукцію відповідно до законодавства;
- всебічна підтримка держави на загальноприйнятих умовах для всіх господарюючих суб'єктів;
- державне та суспільне визнання фермерства;
- самостійне здійснення зовнішньоекономічної діяльності, використання на свій розсуд належної господарству валютної виручки;
- майнова та інша відповідальність за результати господарської діяльності.

Варто зазначити, що фермери є не лише виробниками сільськогосподарської продукції. На нашу думку, не менш важливим є те, що фермерські господарства в українському селі – це осередок культурної спадщини нашого народу, джерело життєвої сили нації, ефективний спосіб зниження соціальної напруги й шлях до розв'язання проблеми зайнятості сільських жителів. Сімейні ферми становлять фундамент сільського господарства переважної більшості розвинутих країн.

Розвиток фермерських господарств та фермерського руху в Україні визначається не тільки внутрішньогосподарськими факторами та умовами господарювання, а й рядом факторів зовнішнього впливу, кожен з яких може бути вирішальним в індивідуальних випадках окремого фермерського господарства.

Значний вплив на організацію обліку в фермерському господарстві мають його обсяги діяльності, які визначають систему звітності. У відповідності до Господарського Кодексу України фермерські господарства можуть значно відрізнитись за обсягами діяльності - від мікрогосподарств невеликих розмірів, де господарську діяльність здійснює лише власник та члени сім'ї, до суб'єктів великого підприємництва зі значними обсягами діяльності.

Результати проведених досліджень свідчать, що переважна більшість фермерських господарств відносяться до суб'єктів мікропідприємництва та малого підприємництва і відповідно до чинного законодавства формують Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва або Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва.



Рис. 1.2. Вплив обсягів діяльності фермерських господарств на ведення обліку та складання звітності

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова звітність підприємств не є комерційною таємницею підприємства.

Кожне фермерське господарство подає в органи державної статистики України декілька видів різних форм звітності, що характеризують її діяльність, оскільки всебічне відображення результатів діяльності фермерських господарств узагальнюється шляхом статистичних спостережень. Однак в

Законі України «Про державну статистику» зазначається: «Первинні дані, отримані органами державної статистики від респондентів під час проведення статистичних спостережень, є конфіденційною інформацією, що охороняється Законом і використовується виключно для статистичних цілей у зведеному знеособленому вигляді».

Отже, користувачами інформації бухгалтерського обліку фермерського господарства мають право бути всі члени суспільства, не дивлячись на те, що їх економічні інтереси суттєво відрізняються. Задоволення інтересів користувачів відбувається за допомогою фінансової звітності яка проходить через етапи формування, подання та оприлюднення.

Найбільш загальноприйнятою класифікацією користувачів є їх поділ по відношенню до фінансового інтересу з формуванням груп: внутрішні користувачі з фінансовим інтересом; зовнішні користувачі з прямим фінансовим інтересом; зовнішні користувачі з непрямим фінансовим інтересом; зовнішні користувачі без фінансового інтересу. В такій класифікації використовується одразу дві класифікаційні ознаки: по відношенню до підприємства (зовнішні, внутрішні) та по відношенню до фінансового інтересу [3].

Класифікація основних зовнішніх користувачів інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності фермерського господарства та їх інформаційних інтересів систематизовано на рис. 1.3.

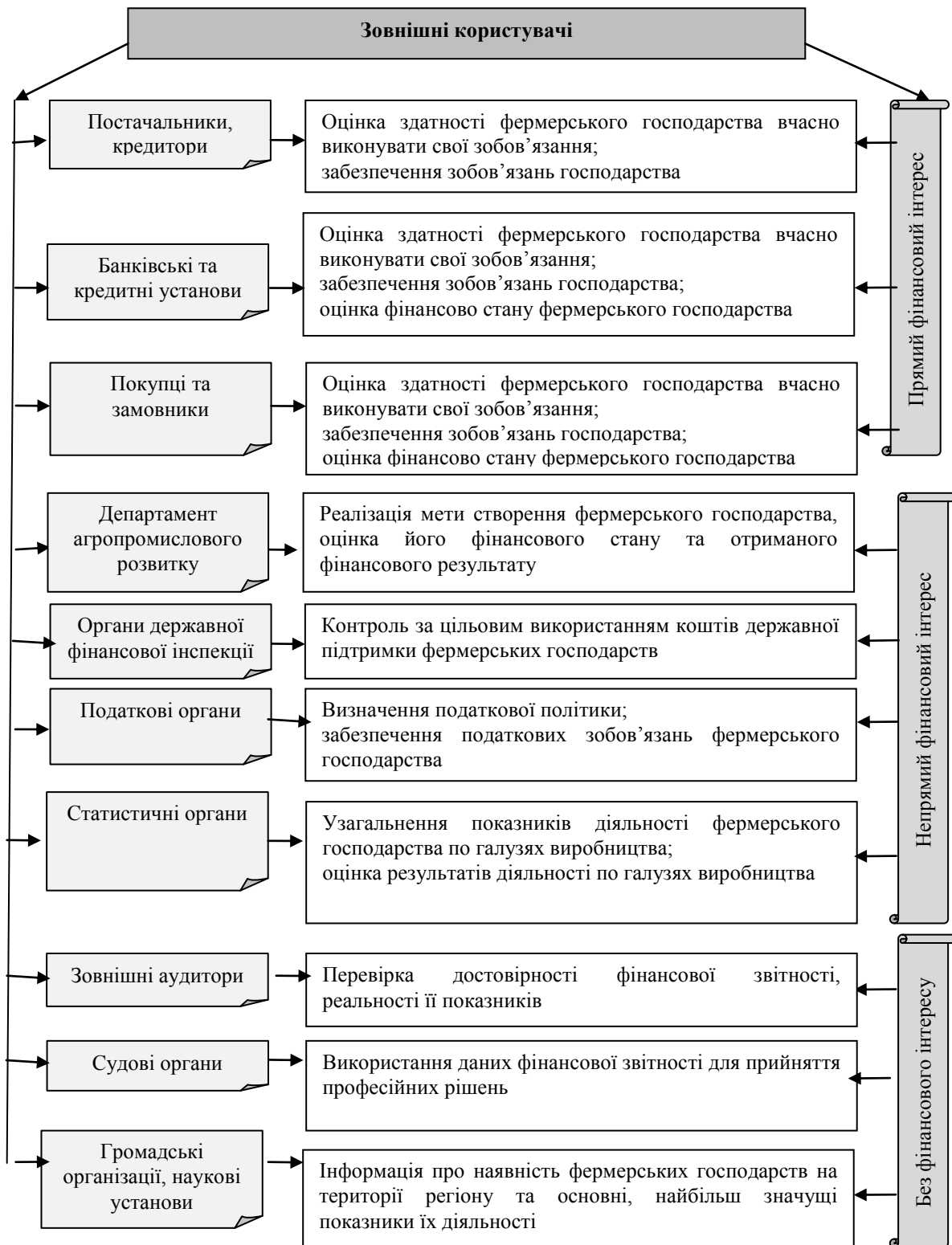


Рис. 1.3. Зовнішні користувачі інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності фермерського господарства та їх інформаційні інтереси

Поєднання інтересів та запитів різних типів користувачів до обліково-звітної інформації зумовлює її застосування при аналітичних оцінках, а також



здійсненні прогнозування господарської діяльності як окремого фермерського господарства, так і галузі сільського господарства в цілому .

Євдокимов В.В. з цього приводу зазначає: «Важливо розуміти, що показники фінансової, податкової та статистичної звітності підприємств проходять етап обробки у відповідних органах та узагальнюються Державним комітетом статистики у систему національних рахунків, що формують національну інформаційну базу агрегованих показників для прийняття управлінських рішень» [15, С. 47].

Інформаційні потреби внутрішніх користувачів інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності (рис. 1.4) забезпечуються інформацією про економічну ефективність діяльності фермерського господарства, визначення його майбутньої платоспроможності, можливості своєчасного і повного погашення своїх зобов'язань, що проявляється через фінансове становище господарства.

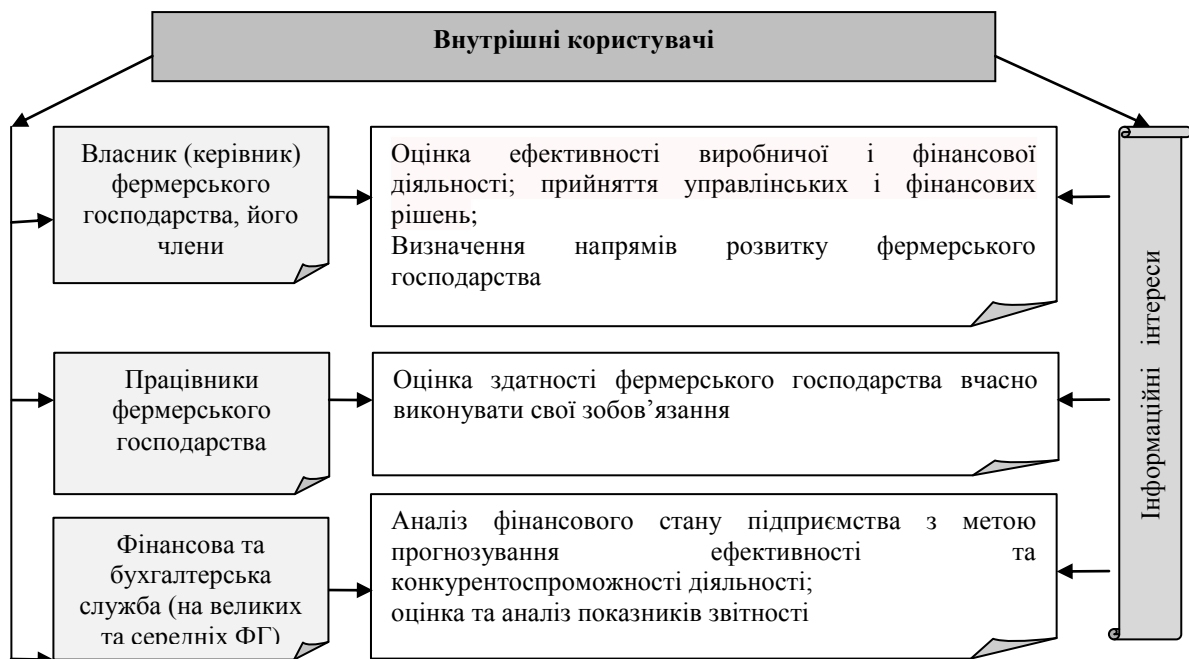


Рис. 1.4. Внутрішні користувачі інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності фермерського господарства та їх інформаційні інтереси

Белова І.М. розмежовує економічні інтереси користувачів в залежності від їх інформаційних потреб [2].

Так, внутрішні користувачі не обмежуються лише даними фінансової звітності і потребують представлення звітності у більш деталізованому вигляді для проведення поглибленої аналітичної роботи на конкретно взятому фермерському господарстві для прийняття ефективного рішення.

Необхідність та важливість бухгалтерського обліку для фермера полягає в тому, що він обслуговує інтереси господаря, надаючи інформацію для управління, аналізу та контролю. Облік дає можливість раціонально використовувати ресурсний потенціал виробництва, фіксувати взаємодію виробничих чинників (земля, матеріально-технічні засоби, праця, окремі види сільськогосподарських культур, худоби тощо), ефективно їх поєднувати та забезпечити найбільшу віддачу інвестицій. Облік є основою економічного аналізу та господарського контролю, який дає можливість обґрунтувати раціональне співвідношення витрат і доходів, вкладень і віддачі, доходу і особистого споживання. У визначенні та поєднанні цих чинників криється резерв економічного росту господарства.

Однак, на нашу думку, важливе значення в процесі формування обліково-звітних даних має вибір форми бухгалтерського обліку. З цього приводу Бруханський Р.Ф. зазначає, що вибрана форма обліку повинна забезпечувати фермера одержанням інформації про доходи і витрати [3].

З іншого боку, форма ведення обліку має бути нескладною і доступною в розумінні для фермера, оскільки найчастіше облік ведеться самим фермером або одним з членів сім'ї, які не мають відповідних навиків.

Варіанти організації бухгалтерського обліку та внутрішньої звітності на фермерському господарстві залежать від обсягів його діяльності. Великі фермерські господарства, які були реформовані з колишніх КСП, мають можливість організувати систему управлінського обліку та звітності на основі системи фінансового обліку. У більшості випадків на малих фермерських підприємствах облік веде один бухгалтер або бухгалтер, що надає послуги за сумісництвом. Це призводить до того що інформація, яка потрібна на певний момент для прийняття того чи іншого рішення керівнику відсутня. Разом з тим,

досить рідко такі працівники займаються детальним аналізом господарської діяльності фермерського господарства, разом з тим не беруться до уваги чинники, що впливають на збільшення витрат, а в результаті на зменшення прибутку на малому фермерському господарстві.

10 серпня 2018 року Президентом України підписано Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання створення та діяльності сімейних фермерських господарств» (далі – Закон).

Закон спрямований на отримання офіційного статусу сільським населенням, яке працює на своїй землі, що дозволить легально продавати свою продукцію і отримати соціальний захист та право на пенсію.

Документом вносяться зміни до Податкового кодексу України та законів України «Про фермерське господарство», «Про державну підтримку сільського господарства України», «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань».

Отже, дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності повинні надавати таку кількість інформації, яка необхідна для задоволення потреб управління в умовах сімейних, малих та великих фермерських господарств.

## **1.2. Характеристика об'єктів бухгалтерського обліку у фермерських господарствах**

Фермерські господарства ведуть фінансовий облік, який умовно можна поділити на: первинний облік (документування господарських операцій); поточний облік (хронологічні та систематичні відображення господарських операцій на підставі первинних документів у регістрах бухгалтерського обліку); узагальнюючий облік (підготовка фінансової звітності). Основні засади ведення обліку визначаються в наказі про облікову політику, в якому зазначається

форма ведення обліку його методичне, організаційне та технічне забезпечення. Фермерські господарства, залежно від їх виду, складають по подають до регіональних управлінь статистики спрощені Баланс №1-мс та Звіт про фінансові результати №2-мс або Баланс №1-м та Звіт про фінансові результати №2-м. Тобто фінансова звітність фермерського господарства, яке відноситься до суб'єкта малого підприємства і за показниками своєї діяльності обрало просту або спрощену форму ведення обліку одночасно є і статистичною. Отже, фермерське господарство веде фінансовий та статистичний облік. Оскільки облік в господарстві ведеться одним із способів: фермером або членом сім'ї; спеціалістом з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи або ж передають ведення бухгалтерського обліку на аутсорсинг, тому роль бухгалтера та облікової функції в структурі інформаційного забезпечення управління носить формальний характер.

Власник (фермер) одноосібно приймає рішення, щодо стратегічних напрямків діяльності та векторів розвитку свого господарства, як правило на емпіричній та інтуїтивній основі, тобто без використання ґрунтовних обліково-аналітичних процедур.

Облікове забезпечення у фермерських господарствах, що ведуть облік на загальних засадах організоване аналогічно як в сільськогосподарських підприємствах середнього розміру.

Діяльність фермерського господарства як предмет обліку можна визначити як сукупність господарських процесів та їх результатів, що забезпечуються відповідними господарськими засобами і джерелами їх формування, які виступають об'єктами обліку.

Всі автори сходяться також і в тій думці, що ці три процеси пов'язані та взаємообумовлені, завжди чергуються і доповнюють один одного, на основі чого здійснюється постійний кругообіг господарських активів.

Отже, можна стверджувати, що в межах видів господарської діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна) відбуваються відповідні господарські

процеси (постачання, виробництво, кредитування, інвестування), які забезпечуються господарськими засобами та джерелами їх формування. Взаємозв'язок об'єктів обліку господарської діяльності фермерського господарства наведено на рис. 1.5.

Водночас слід зазначити, що більш повне розкриття інформації за ідентифікованими об'єктами обліку є можливим у великих фермерських господарствах (при веденні обліку на загальних засадах) та малих фермерських господарствах (при застосуванні спрощеної форми обліку). У сімейних фермерських господарствах при незначних обсягах діяльності, де господарська діяльність здійснюється на основі праці членів родини, а облік ведеться одним фермером або іншим членом господарства, який не володіє навиками ведення обліку та немає бухгалтерської освіти, інформацію щодо взятих в основу об'єктів обліку доречно здійснювати в накопичувальних регістрах без застосування методу подвійного запису водночас із забезпеченням виконання принципу повного висвітлення.

Таким чином, об'єктами бухгалтерського обліку господарської діяльності фермерського господарства є господарські засоби та джерела їх утворення, а також доходи, витрати та фінансові результати. Достовірне відображення цих об'єктів на рахунках бухгалтерського обліку фермерського господарства є основою для складання фінансової звітності, проведення аналізу господарської діяльності фермерського господарства та забезпечення користувачів інформацією для прийняття управлінських рішень. Взаємозв'язок об'єктів бухгалтерського обліку фермерського обліку наведено на рис. 1.6.

Слід зазначити, що формування звітних показників в фермерських господарствах за виділеними об'єктами обліку покладено в основу побудови фінансової звітності суб'єкта малого підприємництва, якими являються фермерські господарства в переважній своїй більшості.

Фермерські господарства – суб'єкти малого підприємництва відповідно до П(С)БО 25 [64] формують Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва та

у визначених чинним законодавством випадках [60] – Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства.

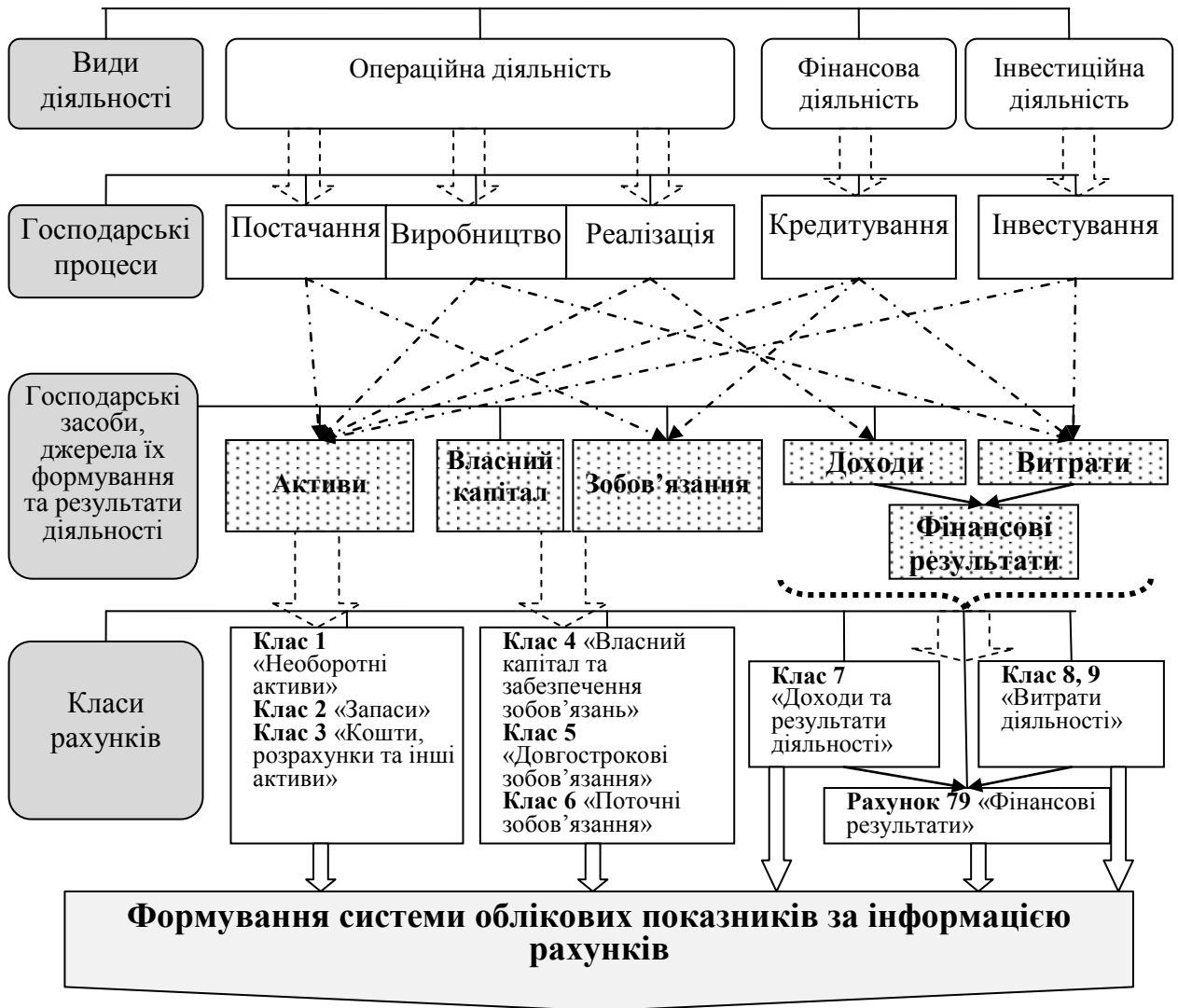


Рис. 1.5. Класифікація об'єктів обліку у фермерських господарства

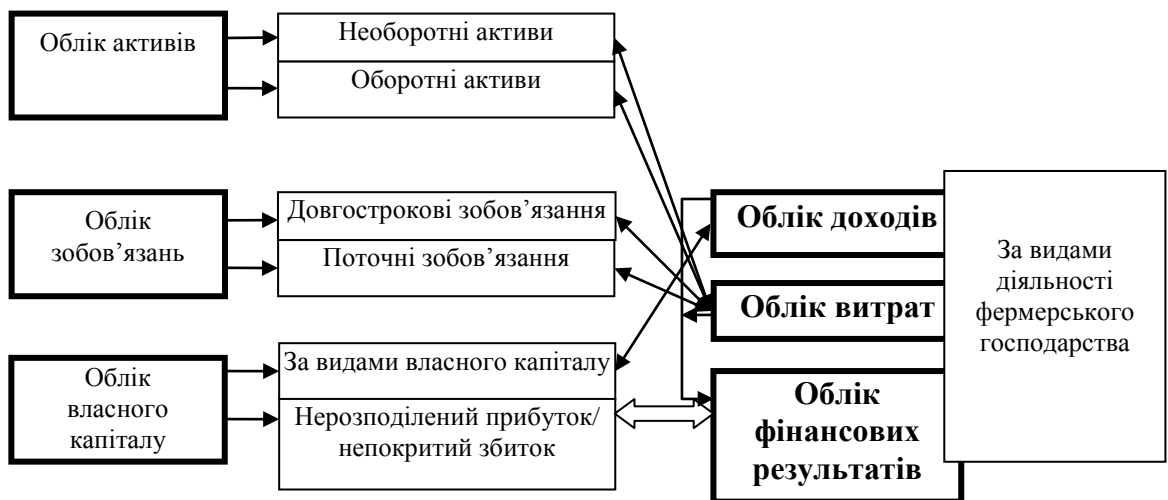


Рис. 1.6. Взаємозв'язок об'єктів обліку фермерського господарства

Виходячи з цього, очевидним є той факт, що належна та раціональна методика бухгалтерського обліку господарської діяльності фермерського господарства за виділеними вище об'єктами обліку дає можливість отримати необхідні облікові дані для формування показників фінансової звітності, в основу якої покладено господарські засоби, джерела їх утворення, доходи, витрати та фінансові результати.

Отже, облік у фермерських господарствах має бути організований так, щоб забезпечити фермера необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень, а також забезпечити складання і подання точної, повної, своєчасної звітності у відповідні органи.

### **1.3. Міжнародний досвід бухгалтерського обліку та фінансової звітності фермерських господарств**

Зарубіжний досвід розвитку сільськогосподарської кооперації свідчить, що її здійснення вимагає відповідної організаційної, юридичної та економічної культури, чітких законодавчих гарантій. Корисним для агропромислового виробництва України може бути кооперативна діяльність Скандинавських країн у сфері переробки і реалізації продукції. Так у Швеції через кооперативи реалізується 98% молока, виробленого фермерськими господарствами, 80 – птиці і тварин, понад 80 – зерна, 75 – яєць, забезпечується до 60% постачання засобів виробництва. У зарубіжних країнах функціонують і змішані форми кооперативних структур, які здійснюють постачальницьку і збутову діяльність (Швеція, Данія, Фінляндія, Норвегія та інші країни). Тут молочні кооперативи не лише переробляють продукцію, а й постачають у господарства своїх членів різне обладнання – доїльну техніку, холодильники-цистерни, сепаратори тощо. Збутові кооперативи, що об'єднують спеціалізовані рослинницькі господарства, постачають фермерам також насіння, засоби захисту рослин, мінеральні добрива тощо. Заслужовує на увагу практика створення кооперативних форм міжгосподарського використання техніки – „машинні гуртки”, „машинні

ринги” тощо. Такі кооперативи проводять закупівлю, зберігання, ремонт і спільну експлуатацію сільськогосподарської техніки (Бельгія, Нідерланди, Німеччина). Об’єднуючи практично всіх фермерів (Швеція, Фінляндія, Данія, Норвегія), кооперативи відіграють провідну роль в економічних зв’язках аграрного сектора з іншими галузями національного господарства. Це стосується як збуту сільськогосподарської продукції та її переробки, так і виробничого забезпечення, кредитування і обслуговування фермерських господарств.

Лише шляхом об’єднання фермерські господарства можуть протистояти монополістам. Наприклад, французький кооператив LeGrainCooperative об’єднує 14 тис. виробників зерна, продає зерно у Франції, в країни Латинської Америки, Азії. Він нагромаджує великі партії зерна, які з часом збуває за цінами, найбільш вигідними для фермерів. Питання збуту, ціни, вивчення ринку знаходиться в компетенції кооперативу.

В таких умовах першочерговим завданням національної зовнішньої та внутрішньої політики є входження до європейського політичного, економічного та правового простору та набуття повноправного членства в Європейському Союзі.

Серед пріоритетних напрямів адаптації законодавства України до законодавства ЄС було визначено бухгалтерський облік, який є важливим об’єктом гармонізації в межах ЄС. При цьому важливого значення набуває вивчення досвіду організації бухгалтерського обліку та звітності тих країн, де фермерство набуло значного розвитку.

Останнім часом в країнах Європи та США спостерігається розвиток ринку бухгалтерського аутсорсингу, що дає змогу підприємствам займатися основною діяльністю, віддаючи податкову звітність та інші сегменти бухгалтерського обліку професіоналам.

Наприклад, у Європі послугами аутсорсерів користується 86 % компаній малого та середнього бізнесу, в США – 92, В Ізраїлі – 96 %. І в Європі, і в США на аутсорсинг насамперед передають такі функції, як розрахунок



заробітної плати і податки. Все активніше розвивається цей напрямок в Азійсько-Тихоокеанському регіоні, де лідерами в наданні послуг є Індія та Китай. Ми поділяємо думку А.М. Поплюйко щодо переваг бухгалтерського аутсорсингу [68, с. 338]. Таблиця 1.3.

Таблиця 1.3

### Переваги бухгалтерського аутсорсингу

Стратегічний рівень	Тактичний рівень
<p>Фокусування уваги на основному бізнесі</p> <p>Збільшення доходів компанії – за допомогою аутсорсинга постійні витрати можна перетворити у змінні</p> <p>Збільшення капіталізації: за допомогою аутсорсинга можна частково перерозподілити інвестиційний капітал у стратегічно більш важливу для підприємства діяльність</p>	<p>Відсутність необхідності розширення штату бухгалтерів – до 70 % економії;</p> <p>Послуги надаються безперервно (немає ні лікарняних, ні відпусків)</p> <p>Зменшення бази оподаткування</p> <p>Економія офісного простору і супутніх йому витрат</p> <p>Зменшення накладних витрат, пов'язаних із вартістю робочих місць, навчанням, інформаційною підтримкою та ін.</p> <p>Гарантія професійної відповідальності, яку надає компанія –аутсорсер.</p>

Отже, переваги передачі бухгалтерії підприємства на аутсорсинг очевидні. По-перше, це якість надання послуг, оскільки у спеціалізованій компанії працює команда бухгалтерів, ведення документації й складання звітності проходить багаторівневий контроль. Крім того, бухгалтерська компанія, що несе матеріальну відповідальність у разі нарахування пені або штрафу, а також відповідає перед клієнтом своєю репутацією. Для фермерських господарств з невеликим документообігом, які не мають постійного офісу, застосування аутсорсингу є особливо актуальним і зручним.

Важливе значення для розвитку фермерських господарств має сільськогосподарське кооперування та дорадництво. Однією з функцій сільськогосподарського кооперативу чи дорадчої служби може бути надання професійного, правового, фінансово-економічного та бухгалтерського консультування та інформаційного забезпечення.

Фермерський кооператив - це добровільне об'єднання фермерів, які на пайових засадах спільно займаються певним видом господарської діяльності. Основне призначення фермерських кооперативів – надання послуг його членам. Вони централізовано виконують такі функції:

- постачання засобів виробництва (мінеральних добрив, засобів захисту рослин, насіння, пального, кормів, запасних частин, сільськогосподарської техніки і обладнання тощо);
- переробка сільськогосподарської (м'яса, молока, птиці, зерна, цукрових буряків, овочів, фруктів) і несільськогосподарської продукції (глини, дерева та ін.);
- підготовка до реалізації та реалізація продукції (зберігання, пакування, маркерування, рекламування, оптова і роздрібна реалізація, маркетингове обслуговування);
- фінансування і кредитування фермерських господарств;
- придбання і спільне використання складної і дорогої техніки;
- професійного, правового, фінансово-економічного консультування та інформаційного забезпечення.

Кооперативи подають послуги своїм членам по собівартості, розподіл їх постійних витрат на більші обсяги виробленої продукції значно здешевлюють її собівартість. Крім того, кооперативи дають змогу фермерам отримувати прибуток не тільки від виробництва, а і з подальших стадій руху виробленої ними продукції (зберігання, переробка, транспортування, оптової торгівлі, роздрібною торгівлі). Кооперативні формування можуть створюватись як на місцевому так і регіональному та національному рівнях.

Актуальним для українських фермерів сьогодні є вивчення досвіду Франції щодо допомоги та підтримки фермерів у веденні бухгалтерського обліку, де успішно функціонує Економічний центр сільського господарства – Centre d'Economie Rurale (CER), мета якого – допомога фермерам та дрібним підприємцям на селі в організаційних питаннях менеджменту й ведення бухгалтерського обліку і складання звітності. CER є неприбутковою організацією, функціонує на регіональному рівні та обслуговує переважно ті господарюючі суб'єкти, які являються її членами. Клієнти щомісяця розраховуються за наданні послуги, за рахунок чого керівництво організації нараховує заробітну плату працівникам і покриває витрати на провадження

такої діяльності. Послуги щодо ведення обліку пропонуються за наступними напрямками:

- опрацювання та систематизація даних первинного документування;
- формування регістрів обліку;
- документальне забезпечення здійснення інвентаризації;
- формування фінансової, податкової та управлінської звітності.

У Данії консультаційні послуги з ведення бухгалтерського обліку та формування звітності для фермерів надаються на платній основі. Як правило, фермери ведуть бухгалтерський облік, користуючись локальною мережею автоматизованої електронної обробки даних, що розроблена та запроваджена сільськогосподарським консультаційним центром. У цій системі зареєстровані та працюють усі фермерські господарства. Натомість у Фінляндії тим фермерам, для яких фермерство є основним заняттям, держава надає субсидії для ведення більш детального бухгалтерського обліку протягом не менш як чотири роки.

У Польщі, де основу аграрного сектору країни становлять дрібні фермерські господарства із земельними площами в обробітку 5–7 га, більшість фермерів не ведуть бухгалтерського обліку та не формують ні балансу, ні звіту про прибуток та збитки, ні статистичних звітів. Відповідно до польського законодавства, вести бухгалтерський облік повинні лише ті господарства, річний дохід яких вищий ніж 1,2 млн євро. Однак деякі господарства здійснюють бухгалтерський облік за власною ініціативою, переважно для того, щоб відстежити результати своєї діяльності. Оскільки бухгалтерський облік не ведуть, то більшість польських фермерів результати минулого року оцінюють за залишком грошових коштів.

Однак Євросоюз все більше наполягає на обов'язковості ведення бухгалтерського обліку польськими фермерами. Причина зрозуміла: якщо, наприклад, фермер має 7 га землі, то наймати бухгалтера при таких доходах економічно не вигідно.

Фермерські господарства у США не формують і не подають до

податкових, статистичних та інших органів бухгалтерські звіти. Винятком є необхідність отримання кредиту банку та страхування майна, оскільки в такому разі фінансові установи вимагають у фермерських господарств баланс та іншу інформацію про його фінансовий стан. В країні відсутні єдині реєстри бухгалтерського обліку для фермерів, тому що немає законодавчо встановлених вимог щодо обов'язкової фінансової чи статистичної звітності. Більшість науково-дослідних станцій при університетах штатів розробляють реєстри бухгалтерського обліку для фермерських господарств, які знаходяться в цьому штаті.

Слід зазначити, що у вітчизняних фермерів існують проблеми із складанням звітності, оскільки у дрібних фермерських господарствах функції ведення обліку покладені на власника господарства чи члена родини. Водночас фермери не завжди мають фінансову можливість користуватись послугами спеціалізованих бухгалтерських фірм через високу вартість таких послуг.

Отже, аналіз виконання умов застосування міжнародних стандартів фінансової звітності фермерськими господарствами, свідчить що вони мають підстави для застосування МСФЗ для МСП.

Варто зауважити, що фермерські господарства, як і інші малі суб'єкти господарювання, мають багато особливостей в організації господарської діяльності. Тому очевидним є те, що вони зіткнуться з низкою перешкод у разі застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

На нашу думку, основою адаптації обліково-звітного процесу фермерських господарств до умов глобалізації має стати узгодженість та поступовість зближення національних і міжнародних систем бухгалтерського обліку малих і середніх підприємств.

Отже, формування інформації в системі фінансової звітності фермерських господарств з орієнтацією на вимоги глобальної економіки ставить вимоги перегляду існуючої облікової практики з метою встановлення оптимального набору правил ведення обліку, що забезпечать процес формування таких звітних показників, які будуть затребуваними та важливими з виходом на

міжнародні ринки. Це в черговий раз підтверджує висновок Нобелівського лауреата з менеджменту Пітера Друкера, що у сучасній інформаційній епісі розвитку економіки радикальніше за все змінюватиметься найбільш традиційна із інформаційних систем – бухгалтерський облік.

### **Висновки до розділу 1**

Облік у фермерських господарствах має бути організований так, щоб забезпечити фермера необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень, а також забезпечити складання і подання точної, повної, своєчасної звітності у відповідні органи.

Одною із найважливіших проблем розвитку фермерських господарств є його технічне забезпечення. Фермер вирішує скільки потрібно мати тракторів і яких марок; чи доцільно купувати комбайн і вантажний автомобіль; скільки потрібно мати інших сільськогосподарських машин, механізмів і обладнання; що є більш ефективним – купувати нову техніку чи ту, яка була в експлуатації. При недостатньому технічному забезпеченні фермерських господарств роботи виконуються несвоєчасно, тому зменшується обсяг виробництва продукції, а отже, і величина прибутку (доходу). За надмірного технічного забезпечення величина прибутку також буде знижуватися внаслідок високої собівартості продукції. Господарство може придбавати необхідні матеріально-технічні ресурси в системі державних постачальницьких організацій в порядку передбаченому для сільськогосподарських підприємств, у будь-яких підприємствах і організаціях, на біржах, у населення.

Основою адаптації обліково-звітного процесу фермерських господарств до умов глобалізації має стати узгодженість та поступовість зближення національних і міжнародних систем бухгалтерського обліку малих і середніх підприємств.

## РОЗДІЛ 2

### СУЧАСНИЙ СТАН БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ

#### 2.1. Організація бухгалтерського обліку у фермерських господарствах

Згідно із Законом України [75] на фермерське господарство поширюється вимога обов'язкового ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності. Фермерські господарства найчастіше є невеликими за розмірами і масштабами діяльності, оскільки утворюються членами однієї родини і відносяться до суб'єктів мікропідприємництва та малих підприємств. Тому і облік у фермерських господарствах має бути максимально спрощеним та скороченим. Разом з тим, облікова система фермерського господарства повинна надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів фермерського господарства, та відповідати вимогам, що надані в. Отже, облікова інформація повинна бути повною, правдивою та неупередженою і формуватися за принципами обліку: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника та періодичності.

Для врівноваження витрат на організацію і ведення обліку з корисністю від нього фермерським господарствам на законодавчому рівні [75, 60, 12] дозволено самостійно здійснювати вибір форми обліку. Однак цей вибір фермерські господарства здійснюють з урахуванням обмежень.

Облік за простою формою для фермерських господарств передбачає накопичення даних відповідно до потреб управління господарством без використання подвійного запису. Проста форма обліку зобов'язує неодмінне документування усіх господарчих операцій, ведення аналітичних відомостей обліку тварин та основних засобів за наявності у фермерського господарства таких видів активів.

Для прийняття ефективних управлінських рішень у жорстких ринкових умовах господарювання фермер має в достатній мірі володіти необхідною інформацією про наявні господарські засоби, джерела їх утворення, а також, щоб для визначення фінансових результатів володіти інформацією про доходи та витрати.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [69] визначено, що організація бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції його власника чи уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Звідси відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і звітності несе власник, або уповноважений орган (посадова особа). Тобто саме від власника підприємства залежить вибір форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Отже, значення і необхідність обліку у фермерських господарствах обумовлюється, з одного боку, потребою в інформації про наявне в господарстві майно, стан зобов'язань, обсяги виробництва продукції, доходи, витрати, фінансові результати, а з іншого – необхідністю обґрунтування суми податків до бюджету, складання і подання фінансової звітності.

Бухгалтерський облік у фермерських господарствах має бути нескладним та мати потенційну інформативність, забезпечувати їх розвиток.

У відповідності до діючого законодавства [69] всім підприємствам, в тому числі фермерським господарствам, надано право самостійно визначати облікову політику, під якою розуміють сукупність методів і процедур, що використовуються господарством для складання та подання фінансової звітності.

Метою облікової політики є формування інформаційної системи, що призначена обслуговувати фермера на певний період, враховуючи вимоги чинного законодавства, а також інші умови.

Таблиця 2.1

### Особливості застосування форм організації бухгалтерського обліку в фермерських господарствах

Особливості	Переваги	Недоліки	Вартість
<i>Самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності керівником господарства</i>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>- доцільно для невеликих фермерських господарств (ФГ);</li> <li>- ФГ не має достатньо коштів для залучення спеціаліста відповідної кваліфікації;</li> <li>- в господарській діяльності мають місце однотипні господарські операції</li> </ul>	Найбільш економна форма організації обліку	Ризики, що пов'язані з некомпетентністю, відсутністю бухгалтерських знань	
<i>Користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець</i>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>- застосовується на малих ФГ, де постійна присутність бухгалтера є недоцільною;</li> <li>- відносини з бухгалтером-підприємцем визначаються цивільним, а не трудовим законодавством. Цивільно-правовий договір, на відміну від трудового, надає ширші можливості для визначення порядку відшкодування збитку та відповідальності особи, яка надає послуги ведення обліку</li> </ul>	Облікову роботу бухгалтер виконує за місцем державної реєстрації з використанням власних засобів праці, що дозволяє ФГ уникнути створення додаткових робочих місць і обладнання їх технічними засобами, забезпечення канцелярськими засобами тощо	Недоліком є відсутність бухгалтера у потрібний момент, його думки та творча енергія розпорозені між декількома підприємствами, такого бухгалтера неможливо залучити до додаткових "небухгалтерських" робіт	від 350 до 600 грн. за місяць
<i>Введення до штату посади бухгалтера (бухгалтерської служби)</i>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>- характерна для середніх та великих ФГ;</li> <li>- правовідносини ФГ і працівників бухгалтерської служби регулюються трудовим законодавством</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- бухгалтер, який працює на ФГ, як правило, зацікавлений в результатах діяльності господарства в цілому;</li> <li>- знання особливостей організації виробництва;</li> <li>- можливість постійного контролю діяльності бухгалтера (бухгалтерської служби) з боку керівника ФГ, як наслідок ефективніше управління підприємством</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- висока вартість (через утримання штату, використання ліцензійного програмного забезпечення, замовлення професійної літератури тощо)</li> </ul>	1200-3000 грн. в місяць (на 1-го працівника)
<i>Ведення обліку аудиторською фірмою</i>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>- правовідносини між сторонами також регулюються цивільним законодавством;</li> <li>- є зручним для малих і середніх ФГ, оскільки для них економічно недоцільно створювати власну бухгалтерську службу</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- можливість залучати до роботи висококваліфікованих фахівців, які відстежують всі зміни в сфері бухгалтерського та податкового законодавства, накопичувати досвід і на його основі приймати рішення у складних і законодавчо не врегульованих ситуаціях.</li> <li>- за потреби фахівці аудиторської фірми представляють інтереси ФГ у суперечках з податковими органами, господарських судах</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ймовірність небажаного для ФГ витоку інформації, ускладнення контролю за виконанням облікових функцій;</li> <li>- на деяких ФГ умови господарювання вимагають постійної наявності штатних працівників на чолі з головним бухгалтером</li> </ul>	2000-4000 грн. в місяць (повний супровід), від 700-1000 грн. в місяць (формування звітності)

Вибір форми бухгалтерського обліку має бути затверджений наказом про облікову політику, що дасть змогу нормативно закріпити на внутрішньому рівні основні правила, які регламентують організацію облікового процесу фермерського господарства.

Як свідчать дані анкетування, 88 % фермерських господарств, як правило, які належать до суб'єктів мікропідприємництва, не мають чітко встановленої облікової політики, оскільки облік у них веде фермер або інший член



господарства, який не має відповідної бухгалтерської підготовки. Великі фермерські господарства, де облік здійснює бухгалтер чи аудиторська фірма, мають визначену облікову політику, яка за даними анкетування у 12 % господарств затверджена наказом про облікову політику.

Крім оформлення облікової політики, кожна форма організації обліку має свою специфіку, переваги та недоліки (табл. 2.1).

Отже, найдорожче оплачуються послуги виконання робіт аудиторськими фірмами, тому на практиці їх використовують не часто. Найбільш ефективно використовувати послуги штатного бухгалтера для середніх та великих господарств, а для сімейних фермерських господарств з незначними обсягами діяльності – використовувати послуги бухгалтера підприємця.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» бухгалтерський облік визначається як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень [69]. Основні етапи облікового процесу опрацювання інформації про господарську діяльність фермерського господарства подано на рис. 2.1.

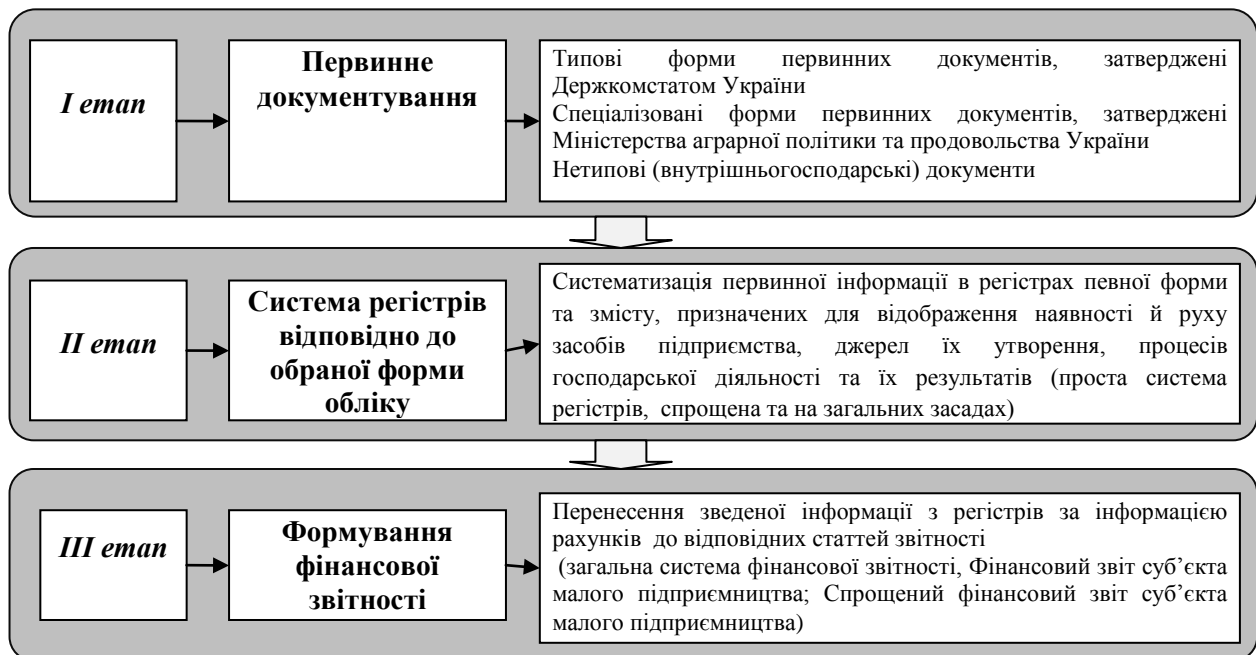


Рис. 2.1. Процес формування обліково-звітної інформації фермерського господарства

Початковим етапом бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві, в тому числі у фермерському господарстві, є суцільне документування всіх господарських операцій через складання матеріальних носіїв первинної інформації – первинних документів. Саме вони фіксують факти здійснення господарських операцій і мають бути складені на паперових або машинних носіях під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення [69].

Форма обліку – система взаємозв'язку встановлених облікових реєстрів певної форми і змісту, призначених для відображення наявності й руху засобів підприємства, джерел їх утворення і процесів господарської діяльності, а також способи запису інформації в облікових реєстрах.

Виходячи з вищевикладеного, одним із найважливіших організаційних питань бухгалтерського обліку фермерського господарства є вибір форми його ведення.

Сьогоні бухгалтерський облік у фермерських господарствах ведуть відповідно до Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах № 189 за однією з форм: простою, спрощеною, бухгалтерський облік за спрощеним Планом рахунків, а також на загальних засадах (табл.2.2).

Разом із тим критерії вибору форми обліку відповідно до обсягів діяльності фермерських господарств, що наведені в Методичних рекомендаціях № 189 [39], не відповідають критеріям класифікації фермерських господарств за Господарським кодексом України. Такі неув'язки можуть викликати плутанину при виборі фермером форми бухгалтерського обліку. Крім того, в Методичних рекомендаціях № 189 обсяг виручки від реалізації, що є одним із критеріїв вибору форми бухгалтерського обліку, не відповідає тим еквівалентам, що наведені в Господарському кодексі України та потребує перерахунку.

Таблиця 2.2

## Форми бухгалтерського обліку у фермерських господарствах

Форма бухгалтерського обліку	Критерії віднесення фермерських господарств до таких, що ведуть бухгалтерський облік за відповідною формою	Документи, які регламентують ведення бухгалтерського обліку
Проста форма бухгалтерського обліку	Фермерські господарства, в яких працюють власник (голова) і члени його сім'ї (без залучення найманих працівників)	Методичні рекомендації № 189
Спрощена форма бухгалтерського обліку	Фермерські господарства із середньообліковою чисельністю працюючих за звітний період до 10 чол. включно (крім членів сім'ї) і обсягом виручки за рік, що не перевищує 500 тис. грн.	Методичні рекомендації № 189
Бухгалтерський облік за спрощеним Планом рахунків	Фермерські господарства, які відповідають статусу малих підприємств (із середньообліковою чисельністю працівників за звітний період від 10 до 50 осіб і обсягом виручки від реалізації від 500 тис. до 2,5 млн. грн.)	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»
Бухгалтерський облік на загальних засадах	Фермерські господарства із середньообліковою чисельністю працюючих за звітний період більш 50 чол. і обсягом виручки за рік від 2,5 млн. грн.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Методичні рекомендації щодо організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу № 390

Водночас слід зазначити, що у зв'язку з прийняттям Податкового Кодексу України та внесенням змін до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [64] вимоги Методичних рекомендацій № 189 є суттєво застарілими. Адже в даних законодавчих актах зазначено, що лише ті підприємства можуть узагальнювати інформацію в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису, які мають право на ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість. Натомість Методичні рекомендації № 189 цьому суперечать, оскільки допускають ведення обліку без використання подвійного запису при простій формі веденні обліку, що не відповідає вимогам П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [64] та Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [69]. Хоча фермерські господарства в переважній більшості мають статус малих підприємств і можуть

використовувати Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами № 422, однак ці документи (Методичні рекомендації № 189 і № 422) між собою неузгоджені. Порівняльну характеристику основних критеріїв ведення бухгалтерського обліку в фермерських господарствах за простою формою відповідно до Методичних рекомендацій № 189 та № 422 наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Порівняльна характеристика ведення бухгалтерського обліку в фермерських господарствах та малих підприємствах за простою формою

<b>Характерні Ознаки</b>	<b>Методичні рекомендації № 189</b>	<b>Методичні рекомендації № 422</b>
Критерії для застосування	Застосовується господарствами, в яких працюють власник (голова) та члени його родини (без залучення найманих працівників)	Застосовується малими підприємствами з незначним документообігом (кількістю господарських операцій), що здійснюють діяльність з виконання нематеріаломістких робіт і послуг.
Застосування подвійного запису	Без застосування подвійного запису	Із застосуванням подвійного запису
План рахунків	Не застосовують	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва
Ведення первинного обліку	Передбачено	Передбачено
Синтетичний облік	Книга обліку доходів та витрат	Журнал обліку господарських операцій
Аналітичний облік	За бажанням власника можна вести аналітичний облік окремих видів засобів і зобов'язань із використанням Відомостей обліку: основних засобів, тварин та птиці, багаторічних насаджень, витрат незавершеного виробництва за видами діяльності, розрахунків тощо	Для аналітичного обліку розрахунків з оплати праці, з дебіторами і кредиторами малі підприємства застосовують Відомість 3-м
Фінансова звітність	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва

Отже, ведення обліку за простою формою згідно з Методичними

рекомендаціями № 189 не відповідає вимогам Податкового кодексу України [60], Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [69] та П(С)БО «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [64] і ускладнює процес формування фінансової звітності фермерського господарства. Тому Методичні рекомендації № 189 потребують доопрацювання та вдосконалення, виходячи із змін у податковому законодавстві.

Фермерські господарства можуть використовувати спрощену форму, передбачену Методичними рекомендаціями № 189 [39] або Методичними рекомендаціями № 422 [41] (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Порівняльна характеристика ведення бухгалтерського обліку в фермерських господарствах та малих підприємствах за спрощеною формою бухгалтерського обліку

Основні положення	Методичні рекомендації № 189	Методичні рекомендації № 422
Критерії для застосування	Пропонується застосовувати фермерським господарствам з середньообліковою чисельністю працюючих за звітний період - до 10 осіб включно (крім членів сім'ї) і обсягом виручки за рік, що не перевищує 500 тис. грн.	Застосовується малими підприємствами
Застосування подвійного запису	Застосування подвійного запису	Застосування подвійного запису
План рахунків	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва
Ведення первинного обліку	Передбачено	Передбачено
Регістри обліку	Опис майна; Журнал реєстрації господарських операцій; Відомість обліку розрахунків; Відомість обліку основних засобів і нарахування амортизації; Відомість обліку витрат виробництва; Журнал-головна	Відомість 1-м: (розділ I. Облік готівки й грошових документів. Розділ II (зворотний бік). Облік коштів та їх еквівалентів); Відомість 2-м: Облік запасів Відомість 3-м: (розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами, за податками й платежами, довгостроковими зобов'язаннями та доходами майбутніх періодів. Розділ II (зворотний бік). Облік розрахунків з оплати праці); Відомість 4-м: (розділ I. Облік необоротних активів й амортизації (зносу). Розділ II (зворотний бік). Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів) Відомість 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); Оборотно-сальдова відомість
Фінансова звітність	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва

У разі застосування спрощеної форми обліку за Методичними рекомендаціями № 189 пропонується вести Журнал реєстрації господарських операцій, в який записи здійснюються на основі первинних і зведених облікових документів із відображенням суми операції на рахунках бухгалтерського обліку. Перед складанням фінансової звітності відповідно до Методичних рекомендацій № 189 передбачено застосування реєстра під назвою Журнал–Головна, в якому передбачено 40 граф. Разом з тим, класична форма бухгалтерського обліку, відома під назвою свого основного реєстру «Журнал–Головна», виступає одночасно і хронологічним Журналом для послідовного запису здійснюваних операцій, і головною книгою, де підсумовуються обороти та залишки по всіх рахунках на кінець місяця для балансу.

Великі фермерські господарства ведуть облік згідно з Положеннями (Стандартами) бухгалтерського обліку та Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Крім того, малі фермерські господарства, які є платниками єдиного податку та не зареєстровані платниками податку на додану вартість ведуть бухгалтерський облік за Методичними рекомендаціями із застосуванням реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами № 720.

Отже, існуюча різновекторність методичного забезпечення бухгалтерського обліку фермерського господарства, по-перше, ускладнює вибір оптимальної форми ведення обліку, а по-друге, перешкоджає процесу уніфікації та взаємоузгодження звітності фермерських господарств. Вибір форми бухгалтерського обліку, з одного боку, має прямий вплив на задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів інформації даними про діяльність фермерського господарства, а з іншого боку складання фінансової звітності.

## **2.2. Удосконалення методичного забезпечення облікового процесу фермерських господарств**

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

Фермерське господарство є формою підприємницької діяльності громадян із створенням юридичної особи, які виявили бажання виробляти товарну сільськогосподарську продукцію, займатися її переробкою та реалізацією з метою отримання прибутку на земельних ділянках, наданих їм для ведення фермерського господарства, відповідно до закону [75]. Значення і необхідність обліку у фермерських господарствах обумовлюється, з одного боку, потребою в інформації про наявне в господарстві майно, обсяги виробництва продукції, доходи та витрати, а з іншого боку - зобов'язанням надання у державні установи інформації про результати фінансово-господарської діяльності. Хоча фермерські господарства в Україні і зайняли своє місце в економіці країни, проте питання обліку та інформаційного забезпечення ще залишаються актуальними та потребують подальшого дослідження.

В обліку фермерських господарств наявна певна специфіка. Фермерські господарства ведуть бухгалтерський облік результатів своєї роботи та подають відповідним органам фінансову звітність, статистичну інформацію та інші дані, установлені законодавством України. При веденні бухгалтерського обліку на фермерському господарстві є певні особливості:

- як правило, бухгалтерський облік у ФГ веде його голова чи один з членів господарства, які не досить добре розуміються на обліку, тому облік має

бути максимально спрощеним;

- для ФГ властиве здійснення окремих специфічних господарських операцій (засновники фермерського господарства здебільшого вносять до складеного капіталу не майно, а лише права користування ним; членам господарства виплачується не заробітна плата, а певна частка з отриманого господарством доходу), отже, ці операції потрібно коректно відображати в бухгалтерському обліку;

- основна діяльність ФГ сільськогосподарська, тому при веденні обліку господарство повинно враховувати всю облікову сільськогосподарську специфіку.

Більшість ФГ належить до суб'єктів мікропідприємництва та малого підприємництва (великі, й середні), їх класифікація наведена в табл. 2.5

Таблиця 2.5

#### Класифікація фермерських господарств

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

На ФГ як на юридичну особу повною мірою поширюються вимоги Закону про бухгалтерський облік [69], Порядку № 419 і П(С)БО 25 та Закону про ФГ [75]. Від величини ФГ та системи оподаткування залежить форма обліку, якою воно може скористатися. Згідно Закону про бухгалтерський облік [69] і П(С)БО 25, малі ФГ - платники фіксованого сільськогосподарського податку або податку на прибуток складають фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (ф. № 1-м, 2-м), з необхідністю вести облік із застосуванням подвійного запису. При цьому вони можуть використовувати спрощений План



рахунків. Лише ФГ - платники податку на прибуток за ставкою 0% відповідно до вимог Податкового кодексу України (ПКУ) [60] або платники єдиного податку мають право скористатися Спрощеним фінансовим звітом суб'єкта малого підприємства (ф. № 1-мс, 2-мс). Вибір форми обліку та відповідних реєстрів, які може використовувати фермерське господарство у здійсненні своєї діяльності наведено у табл. 2.6 Проте, серед перерахованих переваг, фермери мають певні проблеми. У першу чергу, пов'язані з нормативною неврегульованістю облікових операцій.

Таблиця 2.6

## Альтернативи форм обліку фермерських господарств

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

Для всіх господарюючих суб'єктів незалежно від організаційно-правової структури, форми власності та галузевої належності обов'язковим є дотримання загальнометодологічних принципів бухгалтерського обліку, що закріплені в чинних нормативно-правових актах [69]. Для складання фінансової звітності в фермерському господарстві бухгалтерський облік має бути організовано у такий спосіб, щоб можна було простежити зміни на рахунках активу і пасиву, доходів і витрат, що передбачає відображення змін у результаті кожної господарської операції на двох рахунках з використанням методу подвійного запису, що значно спрощує кінцеву процедуру складання звітності.

Ефективна система бухгалтерського обліку фермерських господарств в умовах зростання ролі інформаційного забезпечення управління передбачає вдосконалення форм і методів обліку, що сприятиме формуванню своєчасної, об'єктивної та якісної фінансової інформації про об'єкти обліку в системі управління підприємством. Ефективність господарської діяльності фермерського господарства значною мірою залежить від належної оцінки наявних активів. Фермер має володіти інформацією про господарські засоби підприємства, адже від їх кількості, вартості, стану, ефективності використання багато в чому залежать кінцеві результати діяльності підприємства.

Законом України «Про фермерське господарство» визначено, що фермерське господарство як цілісний майновий комплекс включає майно, передане до статутного капіталу, нерозподілений прибуток, майнові та інші зобов'язання [75].

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013 р. № 433 [42] однією з умов відображення активів у балансі підприємства є визначення достовірної їх оцінки. Виходячи з цього постає необхідність в налагодженій системі бухгалтерського обліку господарських операцій, що пов'язані з рухом та зберіганням активів фермерського господарства з метою достовірного їх відображення в фінансовій звітності. Структуру основних активів (господарських засобів) на умовному прикладі наведено на рис. 2.3.

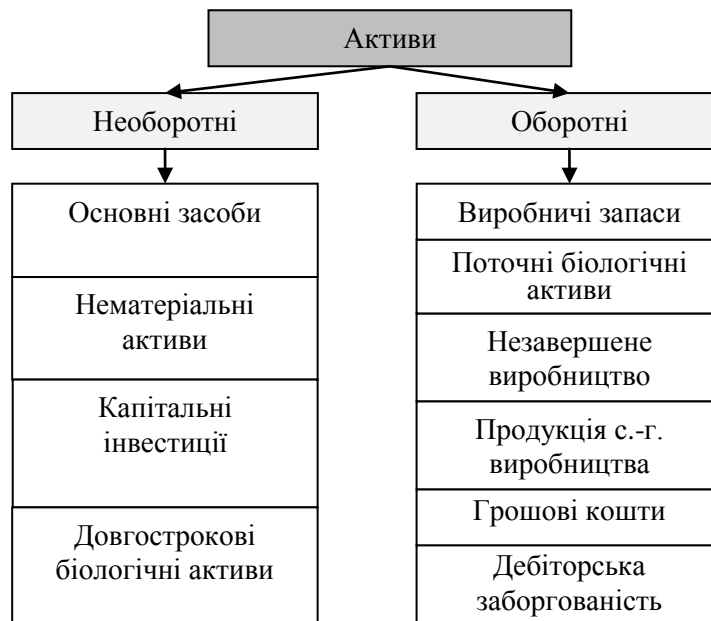


Рис. 2.3. Структура активів фермерських господарств

Аналіз існуючого методичного забезпечення обліку господарських засобів фермерського господарства дає змогу дійти висновку, що найбільш оптимальним варіантом для невеликих фермерських господарств (крім сімейних) є ведення обліку за Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами № 422. При їх використанні є можливість відстежити рахунки інвентаризації, дебіторської заборгованості. Однак, проблема в застосуванні цих Методичних рекомендацій фермерськими господарствами, на нашу думку, полягає в неврахуванні у цих рекомендаціях специфіки сільськогосподарського виробництва, а також необхідність застосування подвійного запису, що на нашу думку є недоцільним для дрібних сімейних фермерських господарств.

Фермерське господарство формує складений капітал, до якого входить майно, передане членами фермерського господарства. Передане майно визнається активами фермерського господарства, а джерелом його формування є статутний капітал.

Визначення справедливої вартості  
об'єктів складеного капіталу в залежності від їх видів згідно з

Об'єкт	Визначення справедливої вартості
Основні засоби: - земля та будівлі	Ринкова вартість
- машини та устаткування	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату Оцінки
- інші основні Засоби	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
Нематеріальні активи	Поточна ринкова вартість. За відсутності такої вартості – оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації
Цінні папери	Поточна ринкова вартість на фондовому ринку. За відсутності такої оцінки – експертна оцінка
Матеріали	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання)

Вартість майна, що передане членами фермерського господарства як внесок до статутного (складного) капіталу, погоджується членами господарства і має відповідати його справедливій вартості. Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [12] справедлива вартість необоротних активів визначається в залежності від їх виду (таблиця 2.7).

Погоджена членами фермерського господарства загальна вартість майна зазначається в Статуті господарства. В Статуті також може бути наведений і повний перелік майна фермерського господарства, що утворюється його членами.

Після реєстрації фермерського господарства загальна вартість майна, що зазначена в Статуті господарства, визнається його статутним неоплаченим капіталом.

Оприбуткування майна, що передається членами господарства як внесок до його складеного капіталу, збільшує вартість його основних засобів, нематеріальних активів, запасів, грошових коштів тощо і зменшує заборгованість членів фермерського господарства за внесками до статутного капіталу.

Оприбуткування майна (окрім грошових коштів) здійснюється приймальною комісією, створеною наказом голови фермерського господарства, і оформляється первинними документами, прийнятими для відповідного виду майна.

При оприбуткуванні об'єктів основних засобів або малоцінних необоротних матеріальних активів складається Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗСГ-1, затверджена наказом Мінагрополітики України № 701 від 27.09.2007), що наданий в додатку В. Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною наказом голови фермерського господарства. Складання загального акта по декількох об'єктах, що оформляє приймання декількох об'єктів необоротних матеріальних активів, допускається лише при обліку господарського інвентарю, інструменту, обладнання тощо, якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці. Акт, після його оформлення і підписання головою та членами комісії, з прикладеною технічною документацією, що відноситься до даного об'єкта, передається до бухгалтерії фермерського господарства, підписується головним бухгалтером та затверджується головою фермерського господарства.

Оприбуткування основних засобів може вимагати нотаріального оформлення і державної реєстрації переходу права власності на таке майно. Державна реєстрація нерухомого майна здійснюється на підставі Закону

України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» від 01.07.2004 № 1952-IV. Нерухомим майном є земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких неможливе без їх знецінення та зміни призначення. Державна реєстрація рухомого майна здійснюється згідно з вимогами відповідних нормативних документів в залежності від виду рухомого майна. Рухомим майном є окрема рухома річ, сукупність рухомих речей, гроші, валютні цінності, цінні папери, а також майнові права та обов'язки. Наприклад, Державна реєстрація транспортних засобів проводиться територіальними органами з надання сервісних послуг МВС згідно з вимогами «Порядку державної реєстрації (перереєстрації), зняття з обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів, мотоколясок, інших прирівняних до них транспортних засобів та мопедів», що затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 07.09.1998 № 1388.

Для оприбуткування майнових прав спеціальний первинний документ не розроблений, тому необхідно користуватися самостійно виготовленою формою документа, яка повинна містити всі обов'язкові реквізити первинного документа, що передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999

№ 996-XIV [14]. Їх доцільно утворювати шляхом коригування окремих реквізитів форм первинних документів, передбачених для об'єктів права інтелектуальної власності, які, також як і майнові права, є нематеріальними активами.

Оприбуткування об'єктів права інтелектуальної власності оформлюється Актом введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-1, затверджена наказом № 732 від 22.11.2004). Тому для оприбуткування майнових прав слід оформляти Акт введення в господарський оборот об'єкта майнових прав у складі нематеріальних активів. Акт введення в господарський оборот об'єкта

майнових прав у складі нематеріальних активів складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною наказом голови фермерського господарства. Акт підписується головою та членами комісії, головним бухгалтером та затверджується головою фермерського господарства. Передача майнових прав також може потребувати відповідної державної реєстрації.

При оприбуткуванні запасів оформляється в одному екземплярі Акт про приймання матеріалів (форма № М-7, затверджена наказом Мінстату України № 193 від 21.06.96) ), що наданий в додатку Д. Після приймання цінностей акт підписується головою та членами комісії і з прикладанням супровідних документів передається до бухгалтерії фермерського господарства для обліку надходження матеріальних цінностей. Акт підписується головним бухгалтером та затверджується головою фермерського господарства.

В фермерському господарстві при оприбуткуванні грошових коштів, складаються первинні документи тільки тоді, коли засновники вносять готівку в касу господарства, оскільки переказ безготівкових грошових коштів на поточний рахунок господарства здійснюється сторонніми по відношенню до фермерського господарства установами банку, і фермерське господарство отримує виписку банку про зарахування коштів на поточний рахунок.

Оприбуткування готівкових грошових коштів, що вносяться членами господарства до складеного капіталу фермерського господарства, оформляється прибутковим касовим ордером, що підписується головним бухгалтером або особою, уповноваженою головою фермерського господарства. Член фермерського господарства, який вніс готівку, отримує квитанцію (що є відривною частиною прибуткового касового ордера), яка засвідчується відбитком печатки фермерського господарства і підписується головним бухгалтером або працівником господарства, який на це уповноважений головою господарства. Розмір внеску протягом одного дня від одного члена фермерського господарства не може перевищувати 150 000 грн, що відповідає вимогам Постанови Правління Національного банку України «Про

встановлення граничної суми розрахунків готівкою» від 06.06.2013 № 210. Для внесення суми, яка перевищує 150 000 грн, слід здійснити перерахування коштів з поточного рахунка члена господарства на поточний рахунок фермерського господарства. Для цього член фермерського господарства надає в банк у довільній формі, погодженій у договорі з банком, доручення про списання коштів зі свого рахунка або платіжне доручення. Ці документи повинні містити такі обов'язкові реквізити: назву документа; дату складання і номер; прізвище, ім'я, по батькові (за наявності), код платника та номер його рахунку; найменування та код банку платника; найменування/прізвище, ім'я, по батькові (за наявності), код отримувача та номер його рахунку; найменування та код банку отримувача; суму цифрами та словами; призначення платежу; підпис платника.

Внесення грошових коштів на поточний рахунок фермерського господарства член фермерського господарства може виконати також через касу банку або автоматичну касову машину з картрахунку або готівкою.

Наведемо умовний опис господарської ситуації:

09.01.2017 відбулася державна реєстрація фермерського господарства зі статутним капіталом 957 500 грн. Голова фермерського господарства Каско Петро Володимирович, його члени: Колосова Ольга Петрівна; Каско Марія Володимирівна; Каско Євген Володимирович.

09.01.2017 засновники передали до складеного капіталу в рахунок внеску до статутного капіталу безготівкові грошові кошти в сумі 100 000 грн від Колосової Ольги Петрівни, готівкові кошти в сумі 50 000 грн від Каско Марії Володимирівни.

14.01.2017 Каско Петро Володимирович передав до складеного капіталу в рахунок внеску до статутного капіталу основні засоби за справедливою вартістю:

- будівлю для офісу – 230 000 грн;
- трактор МТЗ 82 «Беларусь» – 120 000 грн;
- жатка валкова прищепна ЖДВЗ – 7,0 «Полісся» – 150 000 грн.



28.01.2017 передано від Каско Петра Володимировича фермерському господарству майнові права на користування земельною ділянкою (15 га) на 20 років вартістю 300 000 грн. Після закінчення цього строку право користування земельною ділянкою згідно зі Статутом буде повернуто засновнику. Засновник отримав право постійного користування землею для ведення фермерського господарства на підставі рішення районної Ради народних депутатів від 27 липня 2016 року № 254. 25 грудня 2016 року засновникові видано Державний акт на право постійного користування землею, зареєстрований у Книзі записів державних актів на право постійного користування землею за № 287.

29.01.2017 Каско Євген Володимирович передав до складеного капіталу в рахунок внеску до статутного капіталу насіння – ячмінь яровий «Вакула» (25 ц) вартістю 7 500 грн.

*Постановка задачі:* необхідно проаналізувати операції зі складеним і статутним капіталом, заповнити відповідні первинні документи і облікові реєстри.

*Рішення.*

09.01.2017 відбувається формування статутного капіталу сумі 957 500 грн, на цю ж суму формується і неоплачений капітал.

10.01.2017 заборгованість членів фермерського господарства зменшилася в сумі оприбуткованих на поточний рахунок грошових коштів – 100 000 грн та внесених в касу господарства – 50 000 грн. Заповнені засновниками платіжне доручення та прибутковий касовий ордер, а також отримана з банку виписка.

14.01.2017 заборгованість членів фермерського господарства зменшилася у сумі оприбуткованих основних засобів – 500 000 грн. Акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗСГ-1), заповнені відповідно до ситуації.

28.01.2017 заборгованість членів фермерського господарства зменшилася у сумі оприбуткованих нематеріальних активів – 300 000 грн. Акт введення в господарський оборот об'єкта майнових прав у складі нематеріальних активів, оформлений щодо ситуації.

29.01.2017 заборгованість членів фермерського господарства зменшилася у сумі оприбуткованих запасів – 1687,5 грн. Акт про приймання матеріалів (форма № М-7), оформлений щодо ситуації.

Залежно від обсягів діяльності фермерського господарства облік можна здійснювати за двома варіантами: без визначення собівартості продукції та із складанням розрахунку собівартості одержаної продукції. В будь-якому разі бухгалтерський облік ведуть на підставі первинних документів, які мають бути оформлені відповідно до діючих вимог.

Найважливішим економічним показником, що значно впливає на ефективність сільськогосподарського виробництва, є собівартість продукції. На нашу думку, дискусійним є питання калькулювання собівартості продукції. Адже згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» оцінку біологічних активів та сільськогосподарської продукції слід проводити для квартальної та річної фінансової звітності, але для управління прибутковістю фермерського господарства є важливим визначення саме собівартості, а не цін на активному ринку. Тому фермер сам має обрати, який спосіб є для нього вигідним.

### **2.3. Особливості формування звітності фермерських господарств**

Фермерське господарство як юридична особа згідно з чинним законодавством зобов'язане здійснювати розрахунки з бюджетом та складати фінансову і статистичну звітність. Разом з тим фермерські господарства, які мають право застосовувати просту форму обліку, рекомендовану саме фермерським господарствам, звільнені від такого зобов'язання і складають баланс за бажанням власників – членів господарства. Персональну відповідальність за достовірність складеної звітності несе Голова фермерського господарства.

Фермерські господарства в залежності від характеру своєї виробничої діяльності й структурного складу можуть надавати:

- спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва; таке

право мають фермерські господарства – суб'єкти мікропідприємництва, які підпадають під відповідні вимоги податкового законодавства [23];

- фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва [24].

Зміст і форми спрощеного фінансового звіту та фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва встановлює П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [23]. Так, спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва включає Баланс (форма № 1-мс) і Звіт про фінансові результати (форма № 2-мс), Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва включає Баланс (форма № 1-м) і Звіт про фінансові результати (форма № 2-м).

Заповнення фінансового звіту фермерського господарства здійснюється у тисячах гривень з одним десятковим знаком після коми. Звіт складається на кінець останнього дня звітного періоду. Тому річний фінансовий звіт складають за станом на кінець дня 31 грудня. Відповідно до Порядку подання фінансової звітності фермерські господарства повинні подавати фінансову звітність не пізніше 28 лютого наступного за звітним роком.

Ефективне управління економікою підприємств і держави значною мірою залежить від достовірності, повноти, доречності та своєчасності інформації про характер та обсяг здійснюваних господарських процесів, наявність й використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, джерел отримання фінансових результатів діяльності та напрямів використання прибутку. Одним із основних джерел такого інформаційного забезпечення є звітність, яка узагальнює інформацію, отриману в системі бухгалтерського обліку. Звітна інформація дає змогу залучати додатковий капітал і виконувати функції моніторингу й контролю за діяльністю фермерського господарства, здійснювати пошук резервів подальшого розвитку і вдосконалення його діяльності, виступає ланкою зв'язку між фермерським господарством та зовнішнім середовищем.

Звітність може стати ефективним засобом в управлінні та визначенні перспектив розвитку економіки в цілому і підприємства зокрема, якщо вона

формується на основі загальноприйнятих правил та відповідає нормативно встановленим вимогам.

Звітність як економічна категорія тлумачиться дwoяко. З одного боку, вона виступає системою узагальнених і взаємопов'язаних економічних показників, які характеризують виробничу й фінансово-господарську діяльність підприємства за певний період. З іншого – звітність є елементом бухгалтерського обліку, способом узагальнення й подання інформації про результати діяльності підприємства. Оскільки обліковий цикл завершується складанням звітності, то звітність за своєю сутністю включає не тільки систему економічних показників, а й виступає сукупністю способів і прийомів узагальнення даних обліку.

Згідно з Національним положенням (стандартом) № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Відповідно до Закону України «Про фермерське господарство» фермерські господарства складають і подають відповідним органам фінансову звітність, статистичну інформацію та інші дані, встановлені законодавством України. Визначальний вплив на вибір системи фінансової звітності фермерським господарством мають його обсяги діяльності.

Залежно від звітного періоду фінансову звітність фермерських господарств поділяють на річну та проміжну. Річна звітність передбачає складання фінансової звітності за календарний рік та подається не пізніше 9-го лютого наступного за звітним року. Перший звітний період новоствореного фермерського господарства може бути меншим ніж 12 місяців, але не більше як 15 місяців. Проміжна звітність складається щокварталу наростаючим підсумком з початку звітного року, подається не пізніше 25 числа місяця, що

настає за звітним кварталом. Вона містить тільки дві форми: Баланс та Звіт про фінансові результати. Види фінансової звітності фермерських господарств, їх форми та періодичність подання систематизовано в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

## Види фінансової звітності фермерських господарств

Показники	Вид фінансової звітності		
	Загальна	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва	Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва
<b>Форми, що включає фінансова звітність</b>	- Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. № 1); - Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. № 2); - Звіт про рух грошових коштів (по прямому методу) (ф. № 3); - Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом) (ф. № 3); - Звіт про власний капітал (ф. № 4); - Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5)	- Баланс (ф. № 1-м); - Звіт про фінансові результати (ф. № 2-м)	- Баланс (ф. № 1-мс); - Звіт про фінансові результати (ф. № 2-мс).
<b>Умови для застосування</b>	Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», НСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Складають фермерські господарства - суб'єкти малого підприємництва (П(С)БО 25). (середня кількість працівників за календарний рік не перевищує 50 осіб та річний дохід не перевищує суму, еквівалентну 10 млн. євро)	Складають у тому разі, якщо фермерські господарства: - суб'єкти мікропідприємництва; - платники податку на прибуток за нульовою ставкою відповідно до п. 154.6 Податкового кодексу України та мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат
<b>Періодичність подання</b>	Річна (всі форми); проміжна (Баланс (Звіт про фінансовий стан) та Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід))	- річна; - проміжна	Річна

Фермерські господарства подають фінансову звітність в органи статистики, власнику фермерського господарства, трудовому колективу на його вимогу, державному реєстратору, в податкову інспекцію (якщо фермерське господарство є платником податку на прибуток). Основним призначенням фінансової звітності фермерського господарства є надання внутрішнім і зовнішнім користувачам правдивої, достовірної інформації про майновий та

фінансовий стан господарства, фінансові результати й ефективність господарювання за звітний період.

Позитивним є той факт, що зміни бухгалтерського законодавства, що відбулись останнім часом [72] коло підприємств, які складають спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, збільшилося – додані суб'єкти мікропідприємництва, до яких належить основна частина фермерських господарств. Отже, фермерські господарства– мікропідприємства мають право формувати фінансову звітність раз на рік.

Обрана фермерським господарством форма бухгалтерського обліку має забезпечувати господарство інформацією, необхідною для заповнення Балансу і Звіту про фінансові результати. Баланс, як і Звіт про фінансові результати фермерського господарства, відображає на певну дату його активи, зобов'язання, власний капітал. Виходячи з цього бухгалтерський облік фермерського господарства має насамперед надавати інформацію про фінансовий стан господарства. Щодо стосується інших форм фінансової звітності, то вони доповнюють інформацію балансу, деталізуючи окремі об'єкти бухгалтерського обліку. Так, Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) надає інформацію про формування прибутку чи отримання збитку за результатами господарювання на основі зіставлення доходів і витрат діяльності. Отриманий фінансовий результат узгоджується із статтею розділу I пасиву Балансу – нерозподілений прибуток та непокритий збиток. Відповідно до вимог П(С)БО фермерські господарства обліковують доходи і витрати (а отже, і фінансові результати) за методом нарахування, тому розрахований у такий спосіб прибуток не завжди збігається з чистим (фактичним) надходженням грошових коштів на їх рахунки. Для отримання інформації про рух грошових коштів не безпосереднім аналізом банківських рахунків, а за допомогою фінансової звітності запроваджено однойменний звіт, інформація якого узгоджується з другою статтею балансу: грошові кошти та їх еквіваленти. Звіт про власний капітал деталізує інформацію розділу I пасиву про зміни власного капіталу у розрізі його видів. Отже, бухгалтерський облік

фермерського господарства налаштовано на отримання інформації про фінансовий стан господарства і результати його діяльності.

У П(С)БО 25 докладно викладено методику заповнення звітних форм для суб'єктів малого підприємництва. Крім того, правила заповнення рядків окремо для Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва та Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва майже однакові. З цього можна зробити висновок, що фермерські господарства, які є суб'єктами малого підприємництва і відповідають вимогам, зазначеним у п. 154.6 ПКУ [60], та мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат, зможуть без особливих труднощів формувати Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (форми № 1-м, № 2-м), якщо в господарстві виникнуть умови для переходу на фіксований сільськогосподарський податок. Адже згідно з п. 44.2 ПКУ [60], платники податку на прибуток, які застосовують ставку – 0% та відповідають вимогам п. 154.6 ПКУ, мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат. ПКУ визначено, що така категорія підприємств має можливість вести спрощено лише облік доходів і витрат, а не господарської діяльності в цілому по підприємству і як наслідок формувати фінансову звітність за новими правилами.

Відповідно до чинного законодавства України на керівників та інших посадових осіб підприємства за допущення методологічних або арифметичних помилок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової та статистичної звітності, пов'язаних із впровадженням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також за порушення податкового законодавства можуть бути накладені адміністративні штрафи. Наприклад, за ст. 1863 Кодексу України про адміністративні правопорушення [31] передбачена відповідальність за неподання державних статистичних спостережень або подання їх недостовірними, не в повному обсязі, не за формою чи із запізненням. Згідно з нею на посадових осіб може бути накладено штраф у розмірі від 10 до 15 неоподаткованих мінімумів доходів громадян. Якщо порушення будуть вчинені повторно протягом року після накладення

адміністративного стягнення, то розмір штрафу становитиме від 15 до 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням порядку подання статистичної звітності, відповідно до ст. 2443 Кодексу України про адміністративні правопорушення [31] розглядають органи державної статистики. Від імені цих органів розглядати справи і накладати адміністративні стягнення мають право керівник спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади у галузі статистики та його заступники, керівники органів державної статистики на регіональному та місцевому рівнях.

Сьогодні фінансову та статистичну звітність подають до органів державної статистики, які стежать за дотриманням вимог до формування показників у відповідних формах. Одним із найбільш значущих питань є забезпечення зіставності даних і недопущення викривлення показників, що має досягатися дотриманням уніфікації форм фінансової звітності та їх розробкою на єдиній методологічній основі.

Загалом одним із нововведень НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» стало заміна для форм трирівневого кодування рядків на чотирирівневе. Так, статті фінансових звітів умовно позначаються чотирма цифрами (кодом рядка). Позитивним аспектом такого нововведення стає чітка ідентифікація по коду рядка форми фінансового звіту, а саме форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» має коди рядків, що починаються цифрою один, форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» – два, форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів» – три та форма № 4 «Звіт про власний капітал» – чотири. Отже, таке кодування дозволяє ідентифікувати форму, що спрощує процес її заповнення.

Організація статистичної звітності й управління нею покладено на Державний комітет статистики України. Усі форми статистичної звітності затверджують органи державної статистики, а форми річних бухгалтерських звітів – Міністерство фінансів України за погодженням із Державним комітетом статистики України.



Найбільш повне та всебічне відображення результатів діяльності фермерських господарств узагальнюється шляхом статистичних спостережень. Статистична інформація, яка має внутрішньовідомчий характер і використовується для подальших розрахунків зведених статистичних даних, розробки звітно-статистичної та іншої документації, державних класифікаторів техніко-економічної та соціальної інформації, що передуює їх прийняттю або затвердженню, не підлягає наданню за запитами. На рис. 2.5 наведені користувачі статистичної звітності фермерського господарства.

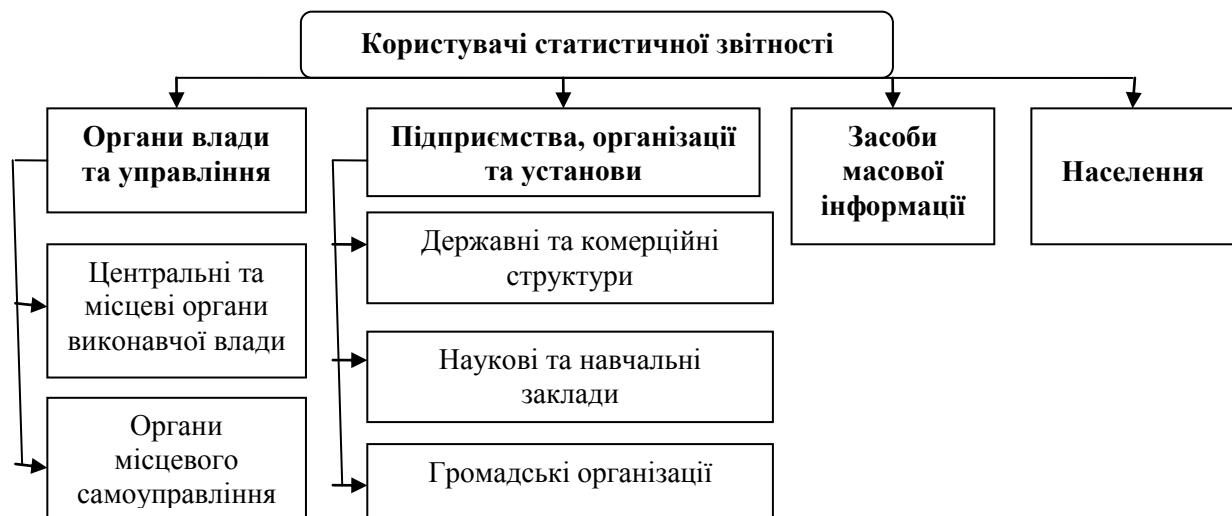


Рис. 2.5. Користувачі статистичної звітності фермерського господарства

За формою державного статистичного спостереження № 50 с.-г. "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств" звітують ті господарства, в яких площа сільгоспугідь становить понад 1000 га, а кількість працюючих – понад 50 осіб. Ті господарства, які не відповідають цим критеріям, підпадають під статистичне спостереження за формою № 2-ферм.

Аналіз форми № 2-ферм дає змогу дійти висновку, що процес її заповнення є трудомістким і потребує ведення деталізованого обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. В умовах сімейного фермерського господарства, на нашу думку, при веденні простої форми обліку заповнення цієї форми обліку є обтяжливим для фермера.

На практиці нерідко зустрічаються випадки порушення встановлених правил та вимог формування статистичних звітів. До таких причин слід відносити слабку обізнаність, відсутність належного рівня професійної

підготовки, з одного боку, значну загроможненість різними формами статистичного спостереження, а з іншого – недостатню увагу працівників щодо порядку їх складання й подання, а також нерозуміння ними важливості відображення об'єктивної інформації в статистиці. В багатьох випадках спостерігається суто формальне ставлення фермерів підприємств до цієї суспільно важливої справи.

Крім того, вважаємо доцільним з огляду на значну кількість форм статистичного спостереження діяльності фермерських господарств окремі форми об'єднати, а інші – скоротити. На нашу думку, сімейні фермерські господарства слід звільнити від подання місячних форм статистичної звітності, а форми № 4-мтп «Звіт про залишки та використання енергетичних матеріалів і продуктів перероблення нафти» та форми № 24-с.г. «Стан тваринництва» варто подавати до органів статистичної звітності один раз на рік.

**Структура і зміст статистичної форми № 2 - ферм «Основні показники господарської діяльності фермерського господарства, малого підприємства у сільському господарстві»**

Структура	Зміст
Розділ 1 «Загальні показники»	Наводяться дані про середню чисельність працівників, витрати їх робочого часу та оплату праці за звітний рік, а також дані про площу землі та площу водних об'єктів фермерського господарства
Розділ 2 «Витрати на виробництво продукції сільського господарства і послуг»	Наводяться дані про прямі витрати, пов'язані з виробничою діяльністю, за календарний рік з 1 січня до 31 грудня звітного року. Інформація подається в групуванні за елементами витрат, які пов'язані з виробництвом продукції, включаючи витрати на повністю загиблі посіви сільськогосподарських культур і на окремі види тварин, що не дали тваринницької продукції протягом року
Розділ 3 «Реалізація продукції сільського господарства і послуг»	Відображається інформація щодо реалізації господарством у звітному році всієї власно виробленої сільськогосподарської продукції за її видами як юридичним, так і фізичним особам. У графі 1 «Кількість, ц» за відповідними кодами наводяться дані про реалізацію продукції власного виробництва як звітного року, так і попередніх років, у фізичній масі (у натуральному вираженні). У графі 2 "Чистий дохід (виручка) від реалізації" відображають дохід (виручку) від реалізації продукції без ПДВ, акцизного збору, інших вирахувань, дотацій і доплат. У графі 3 зазначають повну собівартість продукції, реалізованої фермерським господарством протягом звітного року, яка складається з її виробничої собівартості, нерозподілених постійних загальновиробничих та наднормативних виробничих витрат, а також адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних і фінансових витрат, які цілком обґрунтовано можна віднести на виробництво і реалізацію власно виробленої сільськогосподарської продукції, тобто повні витрати на виробництво реалізованої продукції
Розділ 4 «Унесення органічних, мінеральних добрив та обробка хімікатами»	Наводяться дані про кількість мінеральних і органічних добрив, унесених під урожай звітного року, незалежно від часу їх внесення, а також про фактичну площу, оброблену органічними і мінеральними добривами та хімікатами
Розділ 5 «Державна підтримка сільського господарства»	Наводяться дані про отримані фермерським господарством кошти на підтримку та розвиток сільськогосподарського виробництва за рахунок бюджетних дотацій і податку на додану вартість за всіма видами (напрямами) державної підтримки. До цих даних включаються суми, які фактично надійшли на рахунки фермерського господарства протягом звітного року. Суми нарахованих, але не отриманих господарством у звітному році коштів у формі не відображаються. Не відображається у формі також інформація про кошти, надані як допомога новоствореним фермерським господарствам у період становлення

Джерело: узагальнено автором [62; 177]

На нашу погляд, дані про виробництво кормових культур, які використовують на внутрішнє споживання в фермерському господарстві, є несуттєвими на макрорівні. Виходячи з цього, в формі № 4-сг «Посівні площі сільськогосподарських культур», № 37-сг «Сівба та збирання врожаю сільськогосподарських культур», проведення інших польових робіт» та в формі № 29-сг «Підсумки збору врожаю сільськогосподарських культур, плодів, ягід та винограду» необхідно вилучити відповідні рядки, де наводиться інформація

щодо кормових культур, сіножатей та пасовищ, що дозволить спростити процес формування статистичної звітності фермерських господарств.

Разом із тим наголошуємо на потребі гармонізації статистичної, фінансової та податкової звітності фермерських господарств, адже однією з найбільш значущих проблем стає забезпечення зіставності даних і недопущення викривлення показників, чого можна досягти уніфікацією форм різних видів звітності та їх розробкою за єдиною методологічною основою.

## Висновки до розділу 2

1. У процесі дослідження бухгалтерського обліку та фінансової звітності в фермерських господарствах встановлено, що основною перешкодою в забезпеченні інформаційних потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів якісною інформацією для прийняття економічно обґрунтованих рішень є суперечливе облікове законодавство, відсутність методичних рекомендацій ведення обліку, які забезпечили б достовірне визначення фінансових результатів та складання звітності.

2. Визначено, що бухгалтерський облік у фермерських господарствах залежно від їх розміру та обсягів виробництва ведуть за різними формами, керуючись відповідними методичними рекомендаціями. Чинним законодавством пропонується значна кількість форм бухгалтерського обліку, яку може обрати фермерське господарство.

3. Дослідженням доведено, що спрощення обліку, як правило, потребують сімейні фермерські господарства без залучених працівників та незначними обсягами діяльності, які є класичним варіантом фермерства в світовій практиці. В таких господарствах облік веде фермер або член його сім'ї.

4. Основною статистичною формою сільськогосподарських підприємств є «Основні показники господарської діяльності фермерського господарства, малого підприємства у сільському господарстві» (ф. 2-ферм). В умовах сімейного фермерського господарства, на нашу думку, при веденні простої форми обліку заповнення цієї форми статистичної звітності є обтяжливим для фермера, оскільки процес її заповнення є трудомістким і потребує ведення детального обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

## РОЗДІЛ 3

### УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ

#### **3.1. Удосконалення бухгалтерського обліку у фермерських господарствах**

Кабінет Міністрів України прийняв постанову «Про схвалення Концепції розвитку фермерських господарств та сільськогосподарської кооперації на 2018-2020 роки». Концепція спрямована на створення організаційних, правових та фінансових передумов для розвитку фермерських господарств та сільськогосподарських кооперативів, покращення матеріально-фінансового становища сільського населення.

Цей документ був підготовлений Мінагрополітики в тісній співпраці з Асоціацією фермерів та приватних землевласників – найбільшим професійним об'єднанням фермерів в Україні. 2018 рік став ключовим роком для створення нових фермерських господарств, сільськогосподарських підприємств та обслуговуючих кооперативів. Адже держава передбачила значне фінансування для того, щоб простимулювати аграрно-промисловий комплекс. Зокрема, у поточному році для сільськогосподарської галузі України закладено в бюджеті 6,3 млрд. грн., які будуть розподілятися між районами за різними галузями та відповідно до того, хто наскільки буде активним.

Програма включає в себе фінансові інструменти підтримки виробництва тваринницької продукції, садівництва, виноградарства та переробки сільськогосподарської продукції, здешевлення агрокредитів і агрострахування та підтримку фермерів-початківців.

Також планується проведення спеціальних земельних аукціонів на право оренди земель під садівництво виноградарство, хмелярство та вирощування органічної продукції.

У результаті реалізації Концепції очікується збільшення частки фермерських господарств у виробництві валової продукції сільського господарства до 12%, зростання кількості робочих місць в п'ять разів - із 100

тис. до 0,5 млн, технічне переоснащення фермерів, збільшення на 10% площ під органічними культурами.

Концепція стимулюватиме набуття господарствами статусу фермерів та об'єднання фермерів в кооперативи.

Під час засідання Кабінету Міністрів України 7 лютого було прийняте рішення, яке забезпечить підтримку аграрного сектора країни у 5 важливих напрямках на загальну суму 6,3 млрд грн. Це дозволить наростити обсяги сільськогосподарського виробництва, збільшити поголів'я і здешевити утримання худоби, здешевити сільськогосподарську техніку для аграріїв, стимулювати садівництво і виноградарство, а також сприятиме розвитку фермерства в Україні. Також ця програма сприятиме економічному зростанню країни, створенню робочих місць та позитивно вплине на ціни на харчові продукти в Україні.

«Це ті конкретні програми, які ви можете використовувати вже у 2018 році. Також ми мінімізуємо вплив чиновників. Будуть впливати фермерські асоціації і задіяні банківські програм.

Уряд спрямовує 945 млн грн. на здешевлення сільськогосподарської техніки для аграріїв. Це дозволить сільгоспвиробникам придбати 5050 одиниць вітчизняної сільгосптехніки за суттєво нижчою ціною. Держава компенсуватиме 25% вартості техніки великим сільгоспвиробникам, а фермерам – 40%, що сприятиме не лише розвитку аграрного сектору, а й дозволить на 20% наростити її виробництво, адже програмою буде охоплений кожен покупець вітчизняної сільськогосподарської техніки.

4 млрд грн направляє Уряд на розвиток українського тваринництва. Надається підтримка як агровиробникам, так і для громадян, які утримують молодняк ВРХ.

Громадяни, які утримують молодняк ВРХ, отримають 700 млн грн державної підтримки, або 2500 грн на голову молочної корови трьома траншами. Агровиробники, які утримують молочних корів, отримають 500 млн

грн державної підтримки, або 1500 грн на голову молочної корови двома траншами.

Ця ініціатива Уряду дозволить здешевити утримання 700 000 голів ВРХ для населення та агровиробників та збільшити в сільськогосподарських підприємствах поголів'я ВРХ на 11%, свиней на 18%, овець на 6%. Метою Уряду також є збільшення середньої продуктивності молочного ВРХ з 4000 літрів/рік до 7000-9000 літрів /рік.

Агровиробники отримають 50% компенсацію вартості високопродуктивного поголів'я, а також біологічного матеріалу та ембріонів на суму 300 млн грн. 2,5 млрд грн агровиробникам буде компенсовано на будівництво або реконструкцію тваринницьких комплексів. Йдеться про 25% компенсацію тіла кредиту, залученого на будівництво або реконструкцію комплексів в галузях свинарства, птахівництва та ВРХ, 30% відшкодування вартості введених в експлуатацію тваринницьких комплексів, побудованих без залучення кредитних коштів та до 3% здешевлення кредитних ресурсів, залучених на проекти із розвитку аквакультури, вівчарства, козівництва.

1 млрд грн виділяє Уряд на підтримку фермерів, що дозволить здешевити кредити до 1,5 облікової ставки НБУ, отримати 100% компенсацію вартості насіння та 90% компенсація вартості дорадчих послуг. При цьому таку підтримку отримають не великі латифундисти, а фермери з земельним банком до 500 га. Це стимулюватиме розвиток фермерства в Україні.

Для сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів Уряд запускає програму підтримки садівництва, ягідництва, заготівлі молока і м'яса, будівництво овоче- та фруктосховищ на умовах спів фінансування проектів. 70% витрат на придбання обладнання компенсує держава.

При дослідженні організації бухгалтерського обліку в фермерських господарствах нами встановлено, що основним фактором, який перешкоджає досягненню основної мети бухгалтерського обліку – забезпечення інформаційних потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів своєчасною та достовірною інформацією для прийняття економічно обґрунтованих рішень, є



суперечливе облікове законодавство, а також відсутність методичних рекомендацій ведення обліку, які забезпечили б достовірне визначення фінансових результатів та складання звітності.

Чинні Методичні рекомендації № 189, які були розроблені Міністерством аграрної політики у 2001 р. на сьогодні є застарілими, а їх окремі положення - неприйнятними та складними для застосування. Зокрема:

- по перше, виникає необхідність доопрацювання та узгодження на законодавчо-нормативному рівні окремих положень облікового процесу фермерських господарств відповідно до вимог Податкового кодексу України щодо застосування подвійного запису фермерськими господарствами-платниками ПДВ у відповідності до вимог податкового законодавства;

- по-друге, критерії вибору форми обліку за обсягами діяльності фермерських господарств, наведені в Методичних рекомендаціях № 189 не відповідають критеріям класифікації фермерських господарств згідно з Господарським кодексом України. Так, в Методичних рекомендаціях № 189 обсяг виручки від реалізації, що є одним з критеріїв вибору форми бухгалтерського обліку, не відповідає еквіваленту, наведеному в Господарському кодексі України. Господарський кодекс передбачає вимірювання обсягу валового доходу від реалізації (робіт, послуг) в Євро, а Методичні рекомендації в національній грошовій одиниці – гривнях;

- по-третє, відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» запроваджено нові об'єкти обліку, рахунки для відображення сільськогосподарської діяльності, оцінку активів за справедливою вартістю, введені особливості нарахування зносу довгострокових біологічних активів, визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності, на основі чого внесено зміни до фінансової та статистичної звітності. Однак ці нововведення на даний час не знайшли відображення в Методичних рекомендаціях № 189.

Насамперед слід зазначити, що спрощення бухгалтерського обліку і вдосконалення його окремих положень у фермерських господарствах потребує диференційованого підходу, оскільки вони значно відрізняються за обсягами

діяльності і відповідно до Господарського кодексу України можуть належати до суб'єктів мікро-, малого, середнього й великого підприємництва.

В Економічному тлумачному словнику поняття «диференціація» та «диференціювання» тлумачаться як поділ, розчленування, розподіл цілого на складові, різні частини, форми, ступені; виділення, відокремлених складових елементів з цілого (при розгляді, вивченні). Відповідно «диференціювати» має такі значення: відрізняти; виділяти; відокремлювати [2]. Академічний тлумачний словник української мови дає визначення диференціації розглядається як поділу, розчленування чого-небудь на окремі різнорідні елементи. Натомість термін «диференційований» тлумачиться як узгоджений з певними правилами, умовами; окремий, неоднаковий.

Виходячи з викладеного, диференційований підхід до організації обліково-звітнього процесу у фермерських господарствах передбачає формування відповідних методичних основ побудови бухгалтерського обліку і звітності у сімейних, малих та великих типах фермерських господарств шляхом обумовлення способів і прийомів ведення обліку (методичний рівень); обґрунтування вибору способу обробки облікових даних на основі запропонованих форм облікових реєстрів з метою формування звітності для виокремлених типів господарств (технічний рівень), а також визначення раціональної організації обліку в них (організаційний рівень).

Впровадження запропонованого диференційованого підходу сприятиме достовірному відображенню інформації про діяльність фермерських господарств у звітності з дотриманням принципу повного висвітлення в умовах застосування простої та спрощеної форм бухгалтерського обліку. Такий підхід дасть змогу врахувати облікові можливості виокремлених типів господарств і забезпечити інформаційні інтереси внутрішніх і зовнішніх користувачів.

В контексті запропонованого диференційованого підходу в п. 1.1 дисертаційного дослідження нами виокремлено такі групи фермерських господарств із обґрунтуванням критеріїв їх поділу:

- сімейні фермерські господарства;

- малі фермерські господарства;
- великі фермерські господарства.

Ідентифікація сімейних фермерських господарств може стати основою створення більш сприятливих умов для їх розвитку на законодавчому рівні, а також для надання їм переваг у сфері державної, інвестиційної підтримки, для запровадження механізму спрощеної реєстрації, бухгалтерського обліку, звітності тощо. У разі, якщо такі умови будуть створені, це сприятиме значному збільшенню кількості фермерських господарств за рахунок особистих селянських господарств, які на сьогодні вже де-факто є сімейними фермерськими господарствами. Сімейні господарства є класичними фермерськими господарствами в розвинених країнах і в Україні потребують особливої уваги, тому бухгалтерський облік у них має бути максимально спрощеним, зрозумілим та урегульованим на законодавчому.

У таких господарствах облік веде фермер або інший член господарства, які, як правило, не мають навиків та досвіду ведення бухгалтерського обліку. Тому в них зазвичай не приділяється значної уваги процесу ведення обліку та формування звітності. Введення до штату посади бухгалтера в таких господарствах є економічно недоцільним через високу вартість послуг, а також потребу використання ліцензійного програмного забезпечення. Для складання звітності фермерські господарства в такому разі користуються послугами бухгалтера-підприємця. Дані проведеного анкетування свідчать, що в більшості випадків веденням бухгалтерського обліку займається керівник фермерського господарства (в 44% опитаних), 34 % - за дорученням один із членів сім'ї, 8% - бухгалтер або бухгалтерська служба, 14% - бухгалтер на договірних засадах, а до послуг спеціалізованої аудиторської фірми щодо ведення обліку не зверталось жодне з опитаних фермерських господарств.

В умовах, якщо облік здійснює член сім'ї, особливу увагу необхідно приділити збиранню та зберіганню бухгалтерських і банківських документів, а також контролювати свої розрахунки з постачальниками, покупцями, бюджетом. Для поточного опрацювання документів потрібно завести три теки

(папки). Одна з них (основна) - позначається надписом «Завершені розрахунки», дві інші - «Постачальники» та «Покупці» (рис. 3.1).

Перенесення інформації з первинних документів до реєстрів має здійснюватися в міру їх надходження, але не пізніше терміну складання фінансової звітності. По суті, фермерське господарство самостійно обирає періодичність складання реєстрів - місяць або квартал - залежно від обсягу господарських операцій. Основною метою спрощеної форми обліку для фермера є визначення фінансового результату від здійсненої діяльності на підставі даних бухгалтерського обліку.

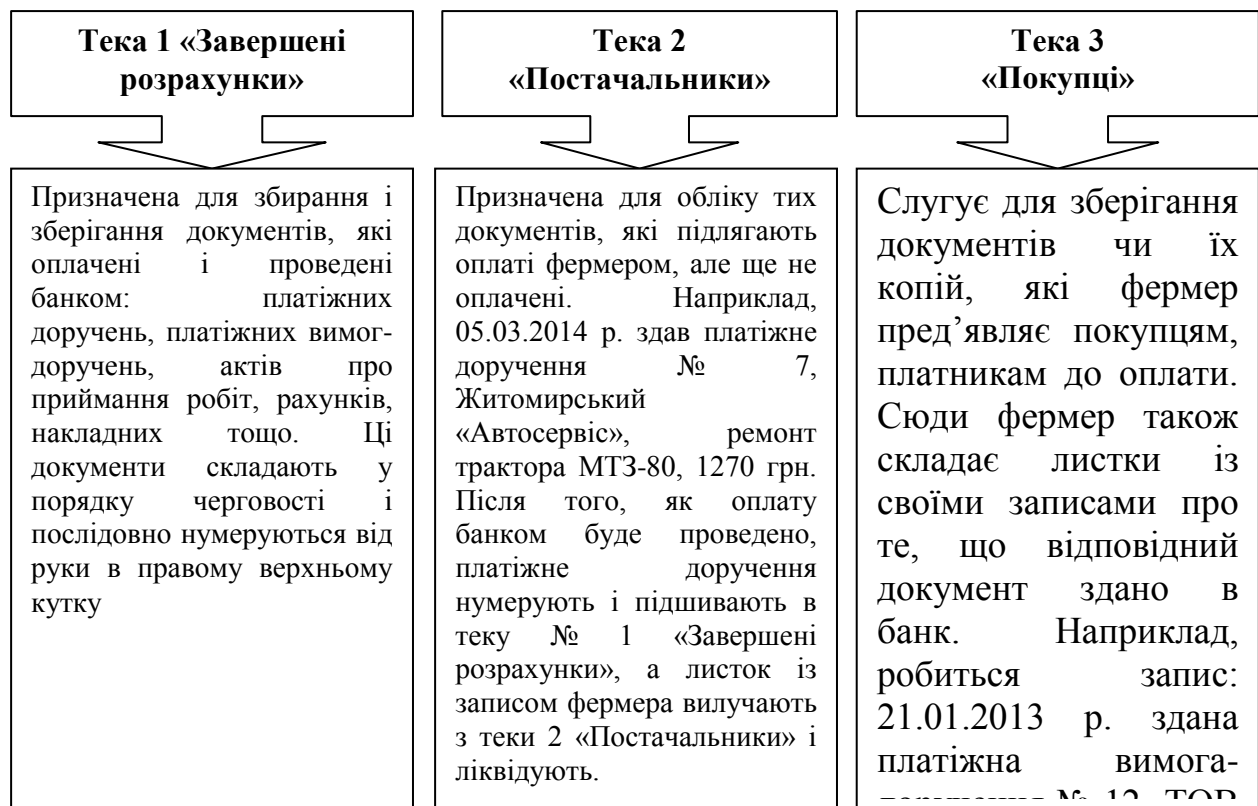


Рис. 3.1. Організація поточного опрацювання, збирання та зберігання банківських документів в сімейному фермерському господарстві

На нашу думку, в сімейних фермерських господарствах України слід узагальнювати інформацію в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування методу подвійного запису. В зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України були внесені зміни Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (ст. 3, п. 3) та до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта

малого підприємництва» (ч. 1, п. 9), де зазначено, що узагальнювати інформацію в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису можуть ті суб'єкти малого підприємництва можуть, які мають право на ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість. Виходячи з вимог законодавства, вести облік за простою формою без застосування подвійного запису мають право ті фермерські господарства, які є платниками податку на прибуток за ставкою 0 % відповідно до п. 154.1 ПКУ або платники єдиного податку не є платниками податку на додану вартість. Тобто законодавством встановлюється можливість максимально спрощувати облік лише для неплатників ПДВ при спрощеному обліку доходів та витрат.

За даними Житомирської об'єднаної державної податкової інспекції станом на 01.01.2014 р. в області 744 фермерські господарства (93 %) є платниками фіксованого сільськогосподарського податку 45 (6 %), – платники єдиного податку і лише 8 господарств (1 %) перебувають на загальній системі оподаткування.

Таким чином, звідси випливає, що всі фермерські господарства, які сплачують фіксований сільськогосподарський податок, зобов'язані застосовувати подвійний запис. Такий підхід не дозволяє спростити облік у сімейних фермерських господарствах. Оскільки в дисертаційній роботі була доведена необхідність максимального спрощення обліку у виокремленій категорії сімейних фермерських господарств, то слід в чинних законодавчо-нормативних актах передбачити норми, які дозволять забезпечити реалізацію наведених пропозицій.

При сплаті фіксованого сільськогосподарського податку об'єктом оподаткування виступає площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди. Виходячи з цього, постає необхідність обліку

земельних ділянок, що обробляються фермерським господарством. Забезпечити належний облік сільськогосподарських угідь у фермерських господарствах, на нашу думку, можна без застосування подвійного запису. Проаналізувавши методичні розробки для ведення обліку, встановлено, що необхідні реєстри для обліку наявних земельних ділянок в Методичних рекомендаціях 422 та 189 відсутні. З огляду на це слід створити методичне забезпечення ведення аналітичного обліку наявних у господарстві земельних ділянок, що на нашу думку, дасть змогу зосередити необхідну інформацію про склад земельних угідь, показники валового збору, площ та урожайність культур в динаміці років, дані щодо підстав землеволодіння наявними земельними ділянками. Для фермерських господарств слід передбачити відповідний документ, наприклад Книгу обліку землі, де обов'язково необхідно узагальнювати дані про наявні сільськогосподарські угіддя із зазначенням кожного документа, що встановлює право власності та/або користування відповідними наявними земельними ділянками, що необхідно при формуванні відомості (довідці) про наявність земельних ділянок для набуття і підтвердження статусу платника фіксованого сільськогосподарського податку.

На нашу думку, відображення інших показників стосовно землекористування в Книгу (Журналі) обліку землі слід здійснювати за вибором від облікових можливостей господарства.

Зокрема, слід врахувати, що сільськогосподарські товаровиробники для набуття і підтвердження статусу платника податку щороку, до 20 лютого, подають станом на 1 січня поточного року:

– загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок (сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень), та/або земель водного фонду внутрішніх водойм (озер, ставків та водосховищ), - контролюючому органу за своїм місцезнаходженням (місцем перебування на податковому обліку);

– звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки - контролюючому органу за місцем розташування такої земельної ділянки;

– розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва - контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної аграрної політики, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує, державну податкову і митну політику;

– відомості (довідку) про наявність земельних ділянок - контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок.

Оскільки умовою набуття та підтвердження статусу платника фіксованого сільськогосподарського податку є частка сільськогосподарського товаровиробництва, яка за попередній податковий (звітний) рік повинна дорівнювати або не перевищувати 75 %, необхідно створити належне облікове забезпечення обліку реалізації сільськогосподарської продукції. З цією метою, на нашу думку, в Книзі обліку доходів і витрат в розділі доходів слід доповнити графу «в т.ч. виручка від реалізації сільськогосподарської продукції», що поліпшить інформаційне забезпечення заповнення Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва.

Отже, на наше переконання, наведені пропозиції дають основу для створення належного облікового забезпечення формування Податкової декларації з фіксованого сільськогосподарського податку.

Однак, оскільки відповідно до законодавства умовою ведення бухгалтерського обліку без подвійного запису є статус неплатника податку на додану вартість, логічним є те, що наведеного обґрунтування облікового забезпечення нарахування та сплати фіксованого сільськогосподарського податку недостатнім.

Результати проведеного анкетування свідчать, що 38 % опитаних фермерських господарств є платниками ПДВ, а 62 % не зареєстровані як платники цього податку. Найчастіше неплатниками ПДВ є фермери, які виробляють продукцію для реалізації на ринку або в роздріб (овочі, фрукти, м'ясо великої рогатої худоби, свиней). Тим фермерським господарствам, які реалізують продукцію переробним та іншим підприємствам – платникам ПДВ, вигідно зареєструватися платником ПДВ (зернові та технічні культури).

Однак у цьому випадку варто звернути увагу на те, що фермерські господарства як виробники сільськогосподарської продукції в основному користуються умовами спеціального режиму оподаткування. Відповідно до Податкового кодексу України [60] згідно із спеціальним режимом оподаткування сума податку на додану вартість, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарської продукції (робіт, послуг), не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку - для інших виробничих цілей. Зазначені суми податку на додану вартість акумулюються сільськогосподарськими підприємствами на спеціальних рахунках, відкритих в установах банків у порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України.

Отже, відкриті в установах банків спеціальні рахунки перебувають у розпорядженні фермерських господарств і використовуються за цільовим призначенням. Тому за використанням таких коштів налагоджений суворий контроль як з боку фермерського господарства, так і з боку державної податкової інспекції. При кожному перерахуванні коштів на встановлені законодавством цілі, фермер зобов'язаний подати до державної податкової інспекції копію платіжного доручення, зі свого боку податкові органи звіряють виписку банку з кількістю платіжних доручень.



Тому, враховуючи наявність налаштованої системи контролю за витрачанням бюджетних коштів зі спеціальних рахунків, а також той факт, що в умовах сімейних фермерських господарств вони незначні, на нашу думку, варто відмовитися від застосування подвійного запису в сімейних фермерських господарствах, що значною мірою спростить в них процес ведення обліку.

Для контролю достовірності нарахування сум ПДВ на спеціальні рахунки фермерське господарство може обмежитися веденням Реєстру виданих і отриманих податкових накладних. У зв'язку з цим, вважаємо, що доцільним буде внесення змін до Податкового законодавства в частині зняття обмежень щодо ведення бухгалтерського обліку без подвійного запису для сімейних фермерських господарств (платників ПДВ), що сприятиме максимальному спрощенню ведення обліку та складання звітності такими господарствами.

При веденні бухгалтерського обліку за простою формою сімейним фермерським господарствам доцільно застосовувати Книгу обліку доходів і витрат, де реєструють дані первинних документів за видами доходів та витрат з метою визначення результатів господарювання. Цей реєстр оптимально пристосований для складання Звіту про фінансові результати.

Складання Балансу при простій формі ведення обліку без використання подвійного запису дещо ускладнюється. Для цього використовують дані відомостей аналітичного обліку, які ведуть у господарстві.

На нашу думку, для складання Балансу сімейним фермерським господарствам доцільно скористатися розробленою Книгою обліку майна та джерел його формування, яка призначена для ведення поточного аналітичного обліку. У графі 5 роблять записи надходжень протягом року, а в графі 6 – запис вибуття тих видів майна, що не знаходять відображення у Книзі обліку доходів і витрат або внесені без достатньої аналітичності для потреб звітності. Якщо Книгу обліку майна та джерел його формування використовують для цілей інвентаризації, кількість граф слід розширити, де можна відобразити результати інвентаризації.

Особливого підходу потребує аналітичний облік грошових коштів, який здійснюють на підставі Касової книги і виписок банку, а також облік розрахунків та стану заборгованості, що узгоджується з даними Книги обліку доходів і витрат шляхом порівняння граф 13 і 27 за кожним їх видом.

Підставою для запису в Книгу обліку майна та джерел його формування є первинні документи. Розділи цієї Книги бажано відкривати відповідно до вимог звітності в частині Балансу, наприклад: «Необоротні активи», «Запаси» (виробничі запаси, продукція, біологічні активи, незавершене виробництво), «Грошові кошти» (готівка та на рахунку в банку), «Дебіторська заборгованість», «Власний капітал», «Зобов'язання» (довгострокові, поточні зобов'язання до бюджету, з оплати праці, постачальникам). На кожний розділ слід відводити необхідну кількість рядків. Вартість капітальних вкладень (будівництва) визначають виходячи з кошторисних (розрахункових) чи фактичних витрат на їх будівництво і придбання (доставку, встановлення, реєстрацію тощо). Оцінку товарно-матеріальних цінностей слід здійснювати відповідно до Методичних рекомендацій № 189 та за П(С)БО 9 «Запаси» за меншою з оцінок: за фактичними (нормативними) витратами на їх виробництво або придбання чи за чистою вартістю реалізації (ціни продажу на аналогічні об'єкти за вирахуванням очікуваних витрат на завершення виробництва і збут). Стан заборгованості доцільно визначати на основі виписок банку та за кредитними договорами, здійснюючи контроль по Книзі за кожним записом. Вартість власного капіталу слід визначати як різницю між активами та зобов'язаннями господарства.

Найбільш проблемним методологічним питанням, яке викликало гостру дискусію серед провідних українських учених-аграріїв, є оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції. При цьому серед учених зустрічаються як прихильники оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, так і її противники. Однак в умовах фермерського господарства, як стверджує Н.В. Данік, де і раніше не розраховували собівартість готової продукції, а для складання

звітності використовували поточні ціни на свою продукцію, застосування П(С)БО «Біологічні активи» сприятиме розвитку спрощеної форми обліку.

Цілком підтримуємо погляди учених і вважаємо за доцільне у сімейних та малих фермерських господарствах застосовувати оцінку біологічних активів за справедливою вартістю. П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено, що справедлива вартість біологічного активу ґрунтується на цінах активного ринку. За наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи та/або сільськогосподарську продукцію [65].

За відсутності активного ринку їх справедлива вартість визначається:

1) за останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, де діє підприємство);

2) за ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;

3) за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на додаткові біологічні активи та сільгосппродукцію, наприклад, за вартістю сільськогосподарської чи іншої продукції, яка може бути отримана при припиненні процесів життєдіяльності біологічних активів (тварини можуть оцінюватися за вартістю м'ясопродуктів).

З метою вдосконалення процесу систематизації інформації в малих фермерських господарствах на основі спрощеної форми обліку нами запропоновано комплекс реєстрів обліку для малих фермерських господарств, який базується на методі подвійного запису. У малих фермерських господарствах застосування подвійного запису для обліку господарських операцій дозволяє відстежувати зміни на рахунках активу і пасиву, доходів і витрат, що уможлиблює швидке та якісне складання фінансової звітності та отримання більш широкого обсягу інформації для задоволення потреб

зовнішніх та внутрішніх користувачів економічною інформацією. Крім того, здійснення обліку у журналах і відомостях із застосуванням подвійного запису забезпечує уникнення помилок в бухгалтерських записах.

Мале фермерське господарство може обрати спрощений План рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва або типовий План рахунків бухгалтерського обліку для підприємств та організацій [59]. Запропонований нами комплект документів для малих фермерських господарств складається з відповідних відомостей, які об'єднані в наступні групи: активи; пасиви; доходи, витрати та фінансові результати (рис. 3.2).

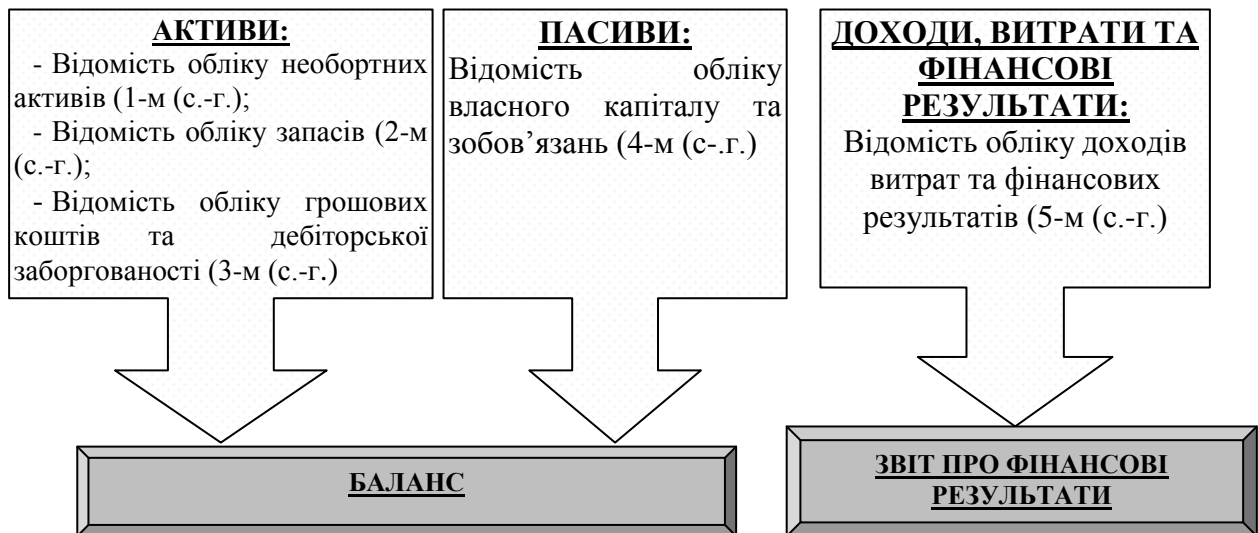


Рис. 3.2. Взаємозв'язок реєстрів бухгалтерського обліку та фінансової звітності малих фермерських господарств

Таке групування облікових даних у реєстрах обліку, на нашу думку, дасть змогу систематизувати їх у зручному порядку та полегшить формування фінансової звітності.

Оскільки в Методичних рекомендаціях 189 відсутні реєстри для обліку біологічних активів, капітальних та фінансових інвестицій, що є важливим в умовах малих фермерських господарств, для обліку необоротних активів, зносу, капітальних та фінансових інвестицій, довгострокових біологічних активів нами запропоновано застосовувати Відомість обліку необоротних активів (1-м (с.г)), яка побудована на основі Відомості 4-м за Методичними

рекомендаціями 422 та і передбачає застосування подвійного запису.

Методичними рекомендаціями № 189 не передбачено регістру, призначеного для відображення капітальних та фінансових інвестицій. А для прийняття ефективних управлінських рішень необхідно забезпечити формування інформаційних ресурсів про інвестиційну діяльність, оскільки це дає можливість розмежовувати витрати, які понесені при капіталовкладеннях, наприклад, від витрат, що понесені на виробництво продукції. Для цього, на нашу думку, доцільно використати Відомість обліку капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів, де передбачено в разі потреби вести облік за рахунками 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції», 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», 35 «Поточні фінансові інвестиції».

Для обліку довгострокових біологічних активів в запропонованій Відомості 1-м (с.-г) призначено розділ IV «Облік довгострокових біологічних активів».

У Відомості обліку запасів (2-м (с.-г.)), на нашу думку, доцільно пристосувати до обліку виробничих запасів, поточних біологічних активів та готової продукції. Для обліку виробничих запасів слід використувати розділ I «Облік виробничих запасів» (розроблений на основі Методичних рекомендацій № 422). Систематизувати облікову інформацію за рахунком 21 «Поточні біологічні активи» можна в розділі II «Облік поточних біологічних активів рослинництва» та розділі III «Облік поточних біологічних активів тваринництва», побудова яких дає можливість ведення не лише синтетичного обліку за рахунком 21, а й аналітичного обліку за видами культур та групами тварин. Для визначення собівартості, а також достовірного відображення в обліку та звітності інформації про оприбутковану з виробництва продукцію нами запропоновано застосовувати розділ V «Облік виробництва та виходу сільськогосподарської продукції» Відомості 2-м (с.-г.).

На наш погляд, для відокремлення операцій за активним і пасивними рахунками, облік розрахункових операцій за дебіторами та кредиторами слід

вести в окремих регістрах бухгалтерського обліку. Для обліку грошових коштів та дебіторської заборгованості доцільно застосовувати Відомість обліку грошових коштів та дебіторської заборгованості (3-м (с.-г.)), розроблену на основі Відомості 1-м та розділу I Відомості 3-м [41].

Недоліком організації бухгалтерського обліку відповідно до Методичних рекомендацій № 189 є відсутність розробленого регістру для обліку власного капіталу. Власний є фінансовою основою створення та розвитку малих фермерських господарств, свідчить про наявність власних джерел формування активів, а його величина може відбиватись на іміджі та інвестиційній привабливості фермерського господарства. З огляду на це доцільно скористатись Відомістю обліку капіталу та зобов'язань 4-м (с.-г.), яка розроблена на основі розділу 4 Відомості 5-м та Відомості 3-м (щодо розрахунків за зобов'язаннями).

Для обліку формування фінансових результатів доцільно скористатись Відомістю обліку доходів, витрат та фінансових результатів (5-м (с.-г.)), розділ I якої призначений для обліку операційних витрат, в тому числі розлинництва та тваринництва, а розділ II призначений для обліку доходів і фінансових результатів витрат на виробництво, де слід вести облік витрат за кожним видом виробництва в окремій таблиці, що не передбачено в методичних рекомендаціях 189. Також, на нашу думку, з метою посилення управлінського обліку необхідно вести Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва, що дасть змогу аналізувати динаміку кожного виду витрат, понесених на виробництво продукції, контролювати та порівнювати кількість та вартість виробленої продукції, а головне – калькулювати її собівартість.

При дослідженні питань управлінського обліку з'ясовано, що автономне його існування в умовах малого фермерського господарства не можливо та недоцільно. Відповідно є необхідним забезпечити можливість реалізації управлінських складових обліку одночасно з веденням фінансового обліку, передбачивши це в Наказі про облікову політику фермерського господарства. Для малих фермерських господарств доцільно запровадити облік витрат за

елементами з метою управління їх формуванням. Проте це є проблематичним у зв'язку із змінами П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», де не передбачено обов'язковість ведення обліку витрат за елементами.

Великі фермерські господарства здійснюють облік на загальних засадах, передбачених для сільськогосподарських підприємств. У таких господарствах бухгалтерський облік веде бухгалтер або бухгалтерська служба, тому проблем з формування обліково-звітних показників, які притаманні сімейним фермерським господарствам, тут не виникає.

З огляду на важливість наведених пропозицій та необхідність їх застосування в обліковій практиці фермерських господарств, нами запропоновано внести зміни до чинних Методичних рекомендацій № 189 .

Зокрема такі зміни передбачені за наступними напрямками стосовно: ідентифікації фермерських господарств за уточненими критеріями їх поділу (середня кількість працівників та річний дохід від будь-якої діяльності) для вибору форми бухгалтерського обліку; застосування запропонованих пакетів реєстрів при простій та спрощеній формах обліку сімейними та малими фермерськими господарствами; узгодження з вимогами Податкового кодексу України, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також з П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» в частині спростування необхідності застосування методу подвійного запису при простій формі обліку сімейними фермерськими господарствами-платниками ПДВ.

Застосування бухгалтерських програмних продуктів дозволяє суттєво прискорити процес формування звітності. Для фермерських господарств проблема автоматизації процесу обліку і створення АРМ фермера вирішується набагато краще, ніж у великих підприємствах, оскільки не потребує утворення великих і громіздких пакетів програм, для роботи з якими необхідний щонайменше середній рівень кваліфікації як в обліковій справі.

### 3.2. Розвиток системи звітності фермерських господарств

Фермерське господарство - форма підприємницької діяльності громадян (юридичної особи), які виробляють сільськогосподарську продукцію, займаються її переробкою та реалізацією для отримання прибутку із земельних ділянок, наданих їм для здійснення фермерської діяльності, відповідно до законодавства.

Фермерське господарство може створюватись одним або кількома громадянами України, які є родичами або членами сім'ї.

Однією з умов для створення господарства є наявність земельної ділянки.

Щоб розпочати діяльність фермерського господарства, слід виконати певні кроки.

Перший. Для отримання у власність або в оренду земельної ділянки державної власності з метою ведення фермерського господарства громадяни звертаються до Головного управління Держземагентства у області. Для отримання земельної ділянки із земель комунальної власності - до місцевої ради.

До заяви додаються документи, що підтверджують досвід роботи у сільському господарстві або наявність освіти, здобутої в аграрному навчальному закладі.

Крок другий - проведення установчих зборів фермерського господарства, на яких мають вирішитись наступні питання:

- укладення засновниками фермерського господарства установчого договору;
- затвердження статуту;
- вибори голови (керівника) фермерського господарства;
- призначення відповідального за державну реєстрацію фермерського господарства.



Фермерське господарство може бути зареєстрованим за місцем проживання засновника або за місцем знаходження земельної ділянки.

Крок третій - засвідчення нотаріусом підписів засновників у статуті та установчому договорі про створення фермерського господарства (у двох примірниках).

Крок четвертий. Для проведення державної реєстрації засновник або уповноважена особа має особисто подати державному реєстратору такі документи:

- заповнену реєстраційну картку на проведення державної реєстрації юридичної особи;
- два примірники установчих документів. Підписи голови та засновників на засновницьких документах повинен бути посвідчений нотаріусом.
- копію Державного акта на право приватної власності засновника;
- документ, що засвідчує внесення реєстраційного збору.

Для реєстрації фермерського господарства забороняється вимагати інші документи ніж перелічені.

При проведенні реєстрації юридичної особи державний реєстратор у день державної реєстрації передає відповідним органам статистики, Державної податкової служби, Пенсійного фонду України відомості з реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи.

Четвертий крок - так звані, післяреєстраційні процедури. До них відносяться:

- реєстрація в органах статистики, отримання довідки з ЄДРПОУ;
- реєстрація у Державній податковій службі;
- реєстрація платником єдиного соціального внеску;
- виготовлення печатки;
- відкриття рахунків у банку.

Крок п'ятий. Для здійснення реєстрації в органах статистики та отримання довідки з Єдиного державного реєстру підприємств та організацій

України (ЄДРПОУ) потрібно звернутися до органу статистики за місцем реєстрації юридичної особи, та надати наступні документи:

- заяву;
- виписку з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців та її ксерокопію (для уточнення даних про юридичну особу);
- документ, що підтверджує оплату збору за отримання довідки з відміткою банку;
- документ, що підтверджує повноваження особи (довіреність, тощо).

Довідка з ЄДРПОУ видається лише після надходження до органів статистики даних від державного реєстратора.

Крок шостий. Підставою для взяття на облік в органі державної податкової служби є надходження до цього органу відомостей з відповідної реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи.

Для взяття на облік платником податків до органу державної податкової служби за зареєстрованим місцезнаходженням юридичної особи подається:

- заява за ф. №1-ОПП ( за562-11 );
- виписка або витяг з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців;
- копія документа, що підтверджує присвоєння коду за ЄДРПОУ.

Одночасно з поданням заяви та копій вказаних вище документів пред'являються їх оригінали.

Взяття на облік платника податків проводиться не пізніше наступного робочого дня з дня отримання відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором, чи заяви від платника податків.

Після взяття платника податків на облік за основним місцем обліку орган державної податкової служби формує довідку про взяття на облік платника податків за ф. №4-ОПП.

Крок сьомий. Фермерське господарство, як юридична особа, що використовує працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту), відповідно до законодавства є платником єдиного соціального внеску.

Взяття на облік в такому випадку здійснюється управліннями Пенсійного фонду України в районах, містах і районах у містах за місцезнаходженням фермерського господарства на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» не пізніше наступного робочого дня з дня отримання зазначених відомостей.

Повідомлення про взяття фермерського господарства на облік як платника єдиного внеску безоплатно надсилається йому поштою з повідомленням про вручення наступного робочого дня після дня взяття на облік в органі Пенсійного фонду України.

Крок восьмий. Враховуючи зміни, внесені у 2011 році чинним законодавством України для виготовлення печатки не передбачено дозволу органів Міністерства внутрішніх справ України. Тому, щоб її виготовити достатньо керівнику або довірній особі звернутися до штемпельно-граверної майстерні, яка займається виготовленням печаток.

Крок дев'ятий. Перелік документів, необхідних для відкриття банківського рахунку, включає по різних банках від 7 до 18 позицій.

Днем відкриття поточного рахунку клієнта вважається дата, що зазначена на заяві про відкриття цього рахунку в розділі «Відмітки банку».

Протягом трьох робочих днів від дня відкриття рахунку, враховуючи й день відкриття, про це необхідно повідомити податкову інспекцію особисто або поштою.

Вимоги до якості фінансової інформації зростають із розширенням ринкових відносин, конкурентного середовища та глобального інформаційного простору, що зумовлює відповідні зміни у підходах до формування ефективної системи бухгалтерського обліку. Це також має важливе значення для фермерських господарств, адже від стабільної співпраці з постійними партнерами, наявності постійних кредиторів значно залежить їх стабільний розвиток.

У більшості розвинених країн розроблені окремі Міжнародні стандарти фінансової звітності для малих та середніх підприємств з метою спрощення вимог до обліку, зменшення витрат на підготовку фінансової звітності та поліпшення інформаційного забезпечення широкого кола користувачів для прийняття обґрунтованих економічних рішень. В Україні, як і в деяких інших країнах існують національні традиції та особливості ведення обліку, підходи до формування стандартів бухгалтерського обліку в малих підприємствах загалом, зокрема у фермерських господарствах, з огляду на їх сільськогосподарську специфіку та сімейну форму господарювання. Проблема зближення національних і міжнародних систем бухгалтерського обліку виникає внаслідок протидії ряду об'єктивних факторів, що наведено на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Проблеми зближення національних і міжнародних систем бухгалтерського обліку

З цього приводу окремі вчені зазначають: «Обґрунтованою є стурбованість, що в галузі стандартизації бухгалтерського обліку тенденція до універсалізації облікових процесів у світових масштабах проявляється без урахування історичних, національних напрацювань, особливостей інституцій та

специфіки діяльності окремих галузей економіки. Глибинною причиною одностороннього впровадження міжнародної стандартизації обліку є ігнорування теоретичного підґрунтя питань загальноприйнятої міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку, встановлення універсальної організаційної та методологічної основи цього процесу в національних межах та на міжнародному рівні».

Основні характеристики для формування якісних загальноприйнятих стандартів фінансової звітності для сімейних фермерських господарств такі:

- спрощення вимог і методів до оцінки засобів та джерел;
- способи розкриття інформації в показниках фінансової звітності, яка максимально задовольняє інформаційні потреби її зовнішніх користувачів;
- зрозумілість та прозорість фінансової інформації;
- узгодження стандартів бухгалтерського обліку з чіткою концептуальною основою системи бухгалтерського обліку;
- доступність та зрозумілість, що дасть змогу фермерам застосовувати стандарти для складання фінансової звітності.

Крім того, при розробці якісних стандартів бухгалтерського обліку для фермерських господарств потрібно враховувати особливості їх діяльності, спрощення технологічних аспектів облікового процесу, обмеженість грошових витрат та витрат часу на складання фінансової звітності в поєднанні з наданням якісної й корисної інформації широкому колу зовнішніх користувачів для прийняття обґрунтованих економічних рішень.

Одночасно слід звернути увагу на те, що розробники МСФЗ для МСП наполягають на використанні малими підприємствами положень, передбачених МСФЗ 41 «Сільське господарство».

Якщо в міжнародних стандартах регулювання фінансової звітності здійснюється як для малих, так і для середніх підприємств, то в національному регулюванні існує певна відокремленість даних понять.

Отже, для впровадження МСФЗ для МСП в практику фермерських господарств потрібно враховувати базові облікові концепції, наявність

розроблених облікових принципів, затверджених правил обліку та політику уряду, особливості податкової системи та її вплив на систему обліку і звітності, дотримання основних характеристик для формування стандартів обліку, особливості юридичної та політичної системи в країні, нормативно-правову базу, а також особливості технологічних аспектів облікового процесу підприємств малого бізнесу.

У світовій практиці сформовані два традиційних підходи до побудови бухгалтерського обліку, кожен з яких створює відповідне інформаційне забезпечення державних статистичних органів.

У країнах, де практикують принципи, охарактеризовані при другому підході (наприклад, США), при формуванні статистичних даних не застосовують інформацію бухгалтерського обліку компаній. В такому разі слід здійснювати набагато більше операцій з метою узгодження та узагальнення різних інформаційних джерел на макрорівні. При цьому простежується низький рівень інтегрованості статистичних даних. При зведенні статистичних даних не беруться до уваги показники фінансової звітності. Раз у п'ять років при застосуванні такого підходу здійснюють опитування, що зорієнтовані на весь процес здійснення господарської діяльності, а також проводять щороку обстеження підприємств. Внаслідок використання охарактеризованого підходу знижується якість статистичних даних через низький рівень гармонізації між статистичним і бухгалтерським обліками, оскільки останній здійснюється підприємством з метою внутрішнього обліку, аналізу і контролю.

Зокрема, з межах запропонованого диференційованого підходу з урахуванням облікових можливостей виокремлених типів сімейних, малих та великих типів фермерських господарств, рекомендовано їм формувати відповідні форми звітності. Так, для сімейних фермерських господарств доцільним є узагальнювати інформацію про результати господарської діяльності у Спрощеному фінансовому звіті суб'єкта малого підприємництва, для малих – у Фінансовому звіті суб'єкта малого підприємництва, а великих – подавати фінансову звітність у повному обсязі на загальних засадах.

В умовах глобальної економіки фермерські господарства, як і інші сільськогосподарські підприємства, змушені підвищувати конкурентоспроможність сільськогосподарського товаровиробництва, важливою складовою чого є удосконалення обліково-інформаційного забезпечення управління підприємствами та галуззю, що обумовлює потребу перегляду підходів до обліково-інформаційного забезпечення управління [4].

Оскільки діяльність фермерських господарств відзначається нестабільністю і більшість із них виживають в умовах посилення тиску глобальної системи агробізнесу, одним із інструментів підвищення їх стійкості та конкурентоспроможності є державна підтримка, спрямована на збільшення виробництва сільськогосподарської продукції з метою забезпечення продовольчої безпеки країни. В таких умовах результати діяльності фермерських господарств потребують особливої уваги з боку держави, внаслідок чого визначається необхідність належного інформаційного забезпечення з метою прийняття ефективних рішень на макрорівні. Зусилля Міністерства аграрної політики та продовольства України по збільшенню бюджетної підтримки сільськогосподарського виробництва могли б бути більш вагомими в разі оперування необхідною інформацією.

Разом з тим, слід зазначити, що важливе значення для розвитку фермерських господарств має сільськогосподарське кооперування. Сільськогосподарські кооперативи централізовано виконують такі функції:

- постачання засобів виробництва (мінеральних добрив, засобів захисту рослин, насіння, пального, кормів, запасних частин, сільськогосподарської техніки і обладнання тощо);
- переробка сільськогосподарської (м'яса, молока, птиці, зерна, цукрових буряків, овочів, фруктів) і несільськогосподарської продукції (глини, дерева та ін.);
- підготовка до реалізації та реалізація продукції (зберігання, пакування, маркерування, рекламування, оптова і роздрібна реалізація, маркетингове обслуговування);

- фінансування і кредитування фермерських господарств;
- придбання і спільне використання складної і дорогої техніки;
- професійного, правового, фінансово-економічного консультування та інформаційного забезпечення.

Для належного забезпечення організації бухгалтерського обліку і звітності у фермерських господарствах важливе значення має надання бухгалтерського консультування на базі обслуговуючого кооперативу.

Функція консультаційного забезпечення фермера з питань ведення обліку та формування звітності є надзвичайно актуальною в умовах, коли облік веде фермер чи член господарства, які не мають бухгалтерської підготовки, без залучення бухгалтера зі сторони. В такому разі можна уникнути значної кількості складнощів, що виникають при самостійній організації обліку, зокрема: складність вибору форми ведення обліку при існуючій різновекторності інформаційного забезпечення; проблеми при формуванні податкових декларацій, показників фінансової та статистичної звітності, труднощі при організації обліку залежно від специфіки виробництва; необхідність отримання консультацій в умовах частих змін у податковому законодавстві та ін.

Також на базі сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів слід перебачити надання послуг із встановлення й обслуговування комп'ютерних програм. При виборі програм слід орієнтуватись на програми у вигляді універсальних заготовок, на основі яких за допомогою спеціальних налаштувань можна зробити програму, яка підходить до будь-якого господарства. Такі універсальні програми є більш стійкими, вільними від помилок, не пов'язані з конкретною специфікою тієї чи іншої фірми, менш уразливі від швидко змінюваного законодавства.

В ринкових умовах господарювання автоматизація процесу обліку дає можливість економити фермеру свій час та кошти, а головне своєчасно приймати ефективні управлінські рішення. Як показує практика ефективність обліку значно підвищується, якщо його інформація являється повною,



своєчасною і динамічною, що обумовлює необхідність автоматизації облікової інформації. Саме тому, на сучасному етапі розвитку продуктивних сил перед фермерами, котрі прагнуть ефективно організувати свою діяльність, постає завдання вибрати програмний продукт для автоматизації обліку та управління, котрий якомога більше задовольнятиме їх вимоги. Однак фермер самостійно вибрати необхідний програмний продукт не зможе, по-перше, через низьку обізнаність щодо наявних на ринку КСБО, і, по-друге, у зв'язку з високою вартістю встановлення та обслуговування програмного забезпечення.

Зокрема, доцільним є проведення на регіональних рівнях на базі обслуговуючих кооперативів чи дорадчих служб спільних семінарів, конференцій та обговорень стосовно питань ведення обліку в умовах КСБО з метою їх популяризації серед фермерів.

Однак створення та діяльність сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів в Україні відбувається нерівномірно, що основною мірою пов'язано із слабким рівнем державної підтримки малих форм господарювання в АПК і сільськогосподарських кооперативів, психологічною неготовністю селян до кооперування та недостатнім рівнем знань сільського населення про переваги кооперації.

У розвинених країнах упродовж перших 3-5 років діяльності кооперативу оплата праці його фахівців здійснюється з держбюджету. Провідні європейські держави беруть участь у формуванні статутного капіталу. Держава не виділяє коштів на її підтримку і розвиток. А тому одне з гальм кооперативного руху – недостатність відповідної кваліфікаційної підготовки селян та їх психологічна неготовність.

На наше переконання, для реалізації таких змін потрібно передбачити певний перехідний період, під час якого слід забезпечити необхідні умови та належну державну підтримку таких трансформацій, а з іншого боку – посилити стимулювання створення системи сільськогосподарської обслуговуючої кооперації для подальшого забезпечення комплексного розвитку малих форм господарювання у сільській місцевості.

### Висновки до розділу 3

1. У результаті проведених досліджень доведено, що основною перешкодою при організації обліково-звітнього процесу в фермерських господарствах є суперечливе облікове законодавство, а також відсутність чітких методичних рекомендацій з ведення обліку, які б відповідали вимогам сучасного податкового та господарського законодавства. Дослідженням встановлено доцільність доопрацювання та узгодження на законодавчо-нормативному рівні окремих положень облікового процесу фермерських господарств відповідно до вимог Податкового кодексу України.

2. Дослідженнями визначено, що критерії вибору форми обліку відповідно за обсягами діяльності фермерських господарств, що наведені в Методичних рекомендаціях № 189, не відповідають критеріям класифікації фермерських господарств за Господарським кодексом України. Так, у Методичних рекомендаціях обсяг виручки від реалізації, що є одним із критеріїв вибору форми бухгалтерського обліку, наведено в гривнях, що не відповідає еквіваленту, передбаченому в Господарському кодексі України, в якому обсяг річного доходу діяльності виражено в євро.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Результатом дипломної роботи є вирішення наукового завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку та звітності у фермерських господарствах. Одержані результати дають можливість зробити наступні висновки:

1. На сьогодні в Україні фермерська діяльність набула широкого розповсюдження. Це пов'язане із сучасною реорганізацією відносин у сільському господарстві. В Україні функціонує близько 39 тисяч фермерських господарств.

2. Фермерські господарства утворюються громадянами України, членами однієї родини, у яких з дитинства гостро розвинені почуття любові до землі та селянської праці, тварин, техніки, і їх бажання працювати на землі є щирим. Це робить фермерське господарство не просто сільськогосподарським підприємством, а господарством, яке дбайливо відноситься до землі, використовує ефективні технології господарювання, створює робочі місця для сільського населення. Діяльність фермерських господарств пов'язана з виробництвом, переробкою та реалізацією продукції рослинництва і тваринництва, фермерські господарства також надають послуги сільськогосподарського спрямування.

3. В процесі діяльності фермерського господарства згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV як його членам, так і зовнішнім користувачам необхідна якісна інформація, на основі якої будуть прийматися управлінські рішення і складатися звітність. Така інформація формується при веденні обліку, форми якого можуть бути різними. Під формою обліку розуміють порядок проходження інформації через облікові документи. Вибір форми обліку залежить від декількох факторів, таких як: обсяги виробництва фермерського господарства, чисельність працюючих та ін. При цьому фермерські

господарства, враховуючи ці фактори, мають право самостійного вибору форми бухгалтерського обліку з тих, що передбачені законодавством.

4. Найчастіше фермерські господарства представляють собою невеликі підприємства, тобто являються суб'єктами малого підприємництва. Для таких підприємств передбачені спрощені документи бухгалтерського обліку та форми звітності контролюючим органам.

5. У господарському та бухгалтерському законодавстві відсутній єдиний підхід до класифікації фермерських господарств за обсягами діяльності. Дослідженням встановлено доцільність узгодження такої класифікації на законодавчо-нормативному рівні з урахуванням уточнених критеріїв (середньої кількості працівників та обсягу річного доходу від будь-якої діяльності), відповідно до яких фермерські господарства слід класифікувати як сімейні, малі та великі. Наведені пропозиції дозволяють забезпечити застосування відповідних методичних підходів до організації бухгалтерського обліку в однотипних фермерських господарствах.

6. Адаптація Міжнародних стандартів фінансової звітності до вимог облікової практики фермерських господарств вимагає урахування специфіки їх діяльності. У зв'язку з цим обґрунтовано основні передумови запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності для фермерських господарств: врахування національних базових принципів обліку у фермерських господарствах; диференційований підхід до обліково-звітного процесу; спрощення технологічних аспектів облікового процесу в сімейних фермерських господарствах; особливості державної підтримки фермерських господарств; застосування фермерськими господарствами спеціального режиму оподаткування; необхідність уніфікації бухгалтерського, податкового та статистичного обліку.

7. Відсутність облікових даних про обсяги готової продукції, як основного джерела доходу в сімейних фермерських господарствах, пов'язана з недостатністю документів, які б забезпечували первинне відображення відповідних господарських операцій. У зв'язку з цим обґрунтовано

необхідність удосконалення документального забезпечення руху готової продукції шляхом розробки Картки обліку готової продукції. Застосування запропонованого документа в обліковій практиці сімейного фермерського господарства сприятиме контролю та покращенню інформаційного забезпечення потреб управління.

8. Наявність в аграрній економіці України різних типів фермерських господарств ускладнює процедури інформаційного забезпечення галузевого управління та зумовлює надмірні витрати на ведення обліку і складання звітності для сімейних та малих типів фермерських господарств. Невідповідність критеріїв вибору форми ведення обліку у фермерських господарствах, що наведені в чинних Методичних рекомендаціях № 189, з критеріями класифікації суб'єктів господарювання, що визначені Господарським кодексом України, а також відсутність у зазначених методичних рекомендаціях особливостей обліку біологічних активів, неврахування вимог податкового законодавства у частині застосування подвійного запису фермерськими господарствами-платниками ПДВ зумовлюють неузгодженість та різновекторність методичного забезпечення бухгалтерського обліку фермерських господарств, що ускладнює вибір оптимальної форми ведення обліку.

9. Неузгодженість показників фінансової та податкової звітності фермерських господарств обумовлює потребу в їх гармонізації.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Белицкая О. Л. Датская модель организации консультационной службы фермеров /О. Л. Белицкая [Электронный ресурс]. – Режим доступа: /[http://moarcc.aris.ru/N/KOI/PECH/9-10\\_99/gl\\_16.html](http://moarcc.aris.ru/N/KOI/PECH/9-10_99/gl_16.html).
2. Белова І.М. Завдання та принципи побудови обліку розрахунків з покупцями і замовниками / І.М. Белова, Т.В. Дідоренко // Сталий розвиток економіки. – 2015. – № 3 (28). – С. 217-220.
3. Бруханський, Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.
4. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.
5. Білоусько В. С., Беленкова М. І. та ін. Теорія бухгалтерського обліку: [навч. посібник] / В. С. Білоусько, М. І. Беленкова; Х.: 2007. – 423 с.
6. Бутинець Ф. Ф. Рішення у сфері бухгалтерського обліку: історичний аспект / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 1 (51). – С. 7–11.
7. Ганін В.І., Синиця Т. В. Теоретичні основи бухгалтерського обліку: [навч. посібник] / В. І. Ганін, Т. В. Синиця. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 336 с.
8. Гоголь Т. А. Подвійний запис у бухгалтерському обліку підприємств малого бізнесу / Т. А. Гоголь // Бізнесінформ. – 2013. – № 4. – С 361–366
9. Гоголь Т. А. Фактори, що впливають на якість стандартів бухгалтерського обліку для підприємств малого бізнесу / Т. А. Гоголь // Зб. тез доповідей І Міжнародної науково-практичної конференції «Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання»; ред. кол. Веретенников В. І. та інші. – Макіївка: МЕРІ. – 2017. – С. 24 –26.
10. Голов С. Бухгалтерський облік та фінансова звітність малих і середніх підприємств / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - № 10. – С. 3.

11. Гончаров Ю. В. Оцінка виробничих запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід / Ю. В. Гончаров, І. В. Кравченко // Облік і фінанси АПК. – 2011. – №1. – С. 50-53.
12. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
13. Дідоренко Т.В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку» / Т.В. Дідоренко // Науковий журнал «Молодий вчений». - № 1 (16) 1/2015. - С.126-129.
14. Дерксен М. Ю. Оптимізація основних аспектів організації обліку у фермерських господарствах/ М. Ю. Дерксен // Управління розвитком. – 2011. – № 7 (104). – С. 20 –22.
15. Євдокимов В. В. Бухгалтерський облік як джерело інформації в системі інформаційного забезпечення економіки України / В. В. Євдокимов // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2010. – № 1 (51). – С. 46-50.
16. Жук В. М. Тенденції розвитку обліково-інформаційного забезпечення вітчизняної аграрної економіки / В. М. Жук // Вісник Житомирського національного агроекологічного університету: наук.-теор. зб. – Вип. № 2(27). – Т. 2. – 2017. – С.291-297.
17. Жук В. М. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / В. М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С.16 –22.
18. ЗDIRKO Н. Г. Вплив механізму надання державної підтримки на формування облікової інформації у фермерських господарствах / Н. Г. ЗDIRKO // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 1(1). – С. 202 – 214.
19. ЗDIRKO Н. Г. Удосконалення фінансової звітності фермерських господарств в частині державної підтримки / Н. Г. ЗDIRKO // Облік і фінанси . – 2013. – № 2. – С. 16 – 24.
20. ЗDIRKO Н. Г. Уніфікація фінансової звітності для відображення коштів державної підтримки фермерськими господарствами / Н. Г. ЗDIRKO // Облік і фінанси . – 2013. – № 1. – С. 15 – 21.

21. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

22. Ілюхіна Н.П., Муренко Т.О. Сьогодні проблеми гармонізації фінансової звітності в умовах процесу євроінтеграції / Н.П. Ілюхіна, Т.О. Муренко // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2011. – № 3 (43). – С. 86-90.

23. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 2-ферм «Основні показники господарської діяльності фермерського господарства»: наказ Державного комітету статистики від 12.11.2007 р., № 416 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua>

24. Камбурова Л. Вызовы перед законодательством об учете в свете требований новой Директивы 2013/34 ес от 26.06.2013 г. / Л. Камбурова // Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки / Міжнародний зб. наук. праць. – Вип. 1 (5). – Ч. 1; відпов. ред. І.Б. Садовська. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2017. – С. 53 – 62.

25. Кардаш Я. В. Державна підтримка фермерських господарств / Я. В. Кардаш // Фермер України. – 2010. – № 1–2. – С. 6.

26. Кварцхава О. В. Адаптація фінансової звітності фермерських господарств до міжнародних стандартів/ О. В. Кварцхава // Zbyor raportow naukowych «Pytania. Odpowiedzi. Hipotezy: nauka XXI stulecie» (30.05.2014 – 31.05.2014) Warszawa: Wydawca: Sp. z. o. o. «Diamond trading tour», 2014. – С. 32–36.

27. Кварцхава О. В. Особливості запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності для фермерських господарств // О. В. Кварцхава // Black sea, scientific journal of academic research. – July - August. – 2016. – Р. 43–48.

28. Кваша С. М. Стан та тенденції розвитку сільського господарства країн-членів Європейського Союзу / С. М. Кваша, К. С. Кваша. – К. : ННЦ ІАЕ, 2013. – 40 с.

29. Коваль О. В. Особливості обліку у фермерських господарствах /



О. В. Коваль, В. Ю. Козак // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. – № 4 (70).  
Т. 2. – С. 102–105.

30. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

31. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.84 р. № 8073-X [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

32. Костецький Я. І. Автоматизація системи обліку діяльності фермерських господарств / Я. І. Костецький // Зб. наук. праць Таврійського державного агротехнологічного університету. – Мелітополь, 2016. – № 3. – С. 265 – 268.

33. Лузан Ю. Я. Організаційно-економічний механізм забезпечення розвитку агропромислового виробництва України. / Ю. Я. Лузан // К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки». – 2010. – 588 с.

34. М'яка С. І. Особливості обліку витрат діяльності фермерського господарства / С. І. М'яка // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 83-85.

35. Максимова В. Ф. Бухгалтерський облік: [підручник]. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 670 с.

36. Маліков В. В. Аналіз форм фінансової звітності в контексті НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до звітності» / В. В. Маліков, Т. В. Ковальова // Вісник НТУ «ХПІ». – 2013. – № 69. – С. 169–174.

37. Метелиця В. М. Регуляторна конвергенція бухгалтерської професії в Європейському Союзі / В. М. Метелиця // Облік і фінанси . - 2014. – № 2. – С. 41–55.

38. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок: постанова Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. № 1531. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)

39. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затв. наказом від 02.07.2001 р. № 189 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [www.dtkk.com.ua](http://www.dtkk.com.ua).

40. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського

обліку малими підприємствами, затв. наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2011 р. № 720 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

41. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. № 422 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://uazakon.com>

42. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

43. Методичні рекомендації щодо організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу, затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 4.06.2009 р. № 390 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

44. Методичні рекомендації щодо проведення розрахунків витрат кормів худобі та птиці у господарствах усіх категорій: затв. Наказом Держкомстату від 24.01.2008 р. № 18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrstat.org>

45. Методичні рекомендації щодо складання Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва за попередній рік податковий (звітний) рік: наказ Мінагрополітики України від 17.12.2010р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.com.ua>

46. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств: Міжнародний документ від 01.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).

47. Мороз Ю. Ю. Бухгалтерський облік та аналітичне забезпечення моніторингу економічного потенціалу підприємства.- Дис. д-ра екон. наук: спец. 08.00.09. – Житомир: Житомир. держ. технол. ун-т. – 2012. – 390 с.

48. Моссаковський В. Необхідність інтеграції звітної інформації / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 8. – С. 3–9.

49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

50. Нечипорук О. В. Актуальні аспекти обліку експортно-імпортних операцій в умовах нового податкового законодавства / Л. А. Суліменко, О. В. Нечипорук, Р. О. Савченко // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 4. – С. 157–159.

51. Організація бухгалтерського обліку: [підручник]. / Ф. Ф. Бутинець, С. М. Лайчук, О. В. Олійник, М. М. Шигун. – 3-тє вид. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 592 с.

52. Особливості складання балансу та звіту про фінансові результати за МСФЗ: думка експерта. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uspp.org.ua>.

53. Осовська Г. В. Економічний словник / Г. В. Осовська, О. О. Юшкевич, Й. С. Завадський. — К. : Кондор, 2009. — 358 с.

54. Остапчук С. М. Розвиток фермерських господарств у Закарпатській області / С. М. Остапчук, Л. В. Корнілов, В. Л. Корнілов // Вісник НУВГП. – 2010. – № 2(50). – С. 214– 221.

55. Панталєєв В. П. Аудит / В. П. Панталєєв. – К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2008. – С. 158.

56. Пачолі Л. Трактат про рахунки та записи / Л. Пачолі. – Х.: Фактор, 2008. – 128 с.

57. Петренко Н. І. Документування операцій з пасивами підприємства / Н. І. Петренко // Економіка: реалії часу. – 2012. – № 2 (3). – С. 141–146.

58. Петришин Л. Удосконалення методики складання фінансової звітності підприємства / Л. Петришин, Г. Сиротюк // Вісник Львівського національного аграрного університету. – 2013. – № 20(1). – С. 178– 185.

59. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.liga.net](http://www.liga.net)

60. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)

61. Подолянчук О. А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: [монографія] / О. А. Подолянчук. – Вінниця: Вид-во ПП «ГД «Едельвейс і К», 2010. – 276 с.

62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. Міністерством фінансів України від 29.11.1999 № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [search.ligazakon.ua](http://search.ligazakon.ua)

65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>

67. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>

68. Поплюйко А. М. Бухгалтерський аутсорсинг: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ir.kneu.edu.ua>

69. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).

70. Про державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб– підприємців: закон України від 15.05.03 р. № 755-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).

71. Про державну статистику: Закон України від 17.09.92 р. № 2614-XII: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https:// zakon.rada.gov.ua](https://zakon.rada.gov.ua)

72. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів: наказ Міністерства фінансів України бухгалтерського обліку від 08.02.2014р. № 48 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

73. Про оцінку земель: Закон України від 11.12.2003 р. № 1378-IV: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)

74. Про розвиток та державну підтримку малого та середнього підприємництва в Україні: закон України від 22.03.2012 № 4618-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

75. Про фермерське господарство: Закон України від 19.06.2003 р. № 973-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).

76. Проданчук М. А. До методики визначення фінансових результатів у селянських (фермерських) господарствах / М. А. Проданчук // Економіка АПК. – 2002. – № 5. – С. 80 –85.

77. Радченко О. Д. Основи фінансового аналізу за даними спрощеної звітності фермерських господарств / О. Д. Радченко // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 4. – С. 100 –105.

78. Роз'яснення щодо заповнення окремих показників форми державного статистичного спостереження № 2-ферм «Основні показники господарської діяльності фермерського господарства, малого підприємства у сільському господарстві» від 30.11.2012 р. № 18/1-12/26 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>

79. Рыбак Т. Н. Новая программа Всемирного банка по бухгалтерскому учету и аудиту в действии. / Т.Н. Рыбак // Налоги Беларуси. – 2014. – № 20 (308). – С. 4-8.

80. Світові тенденції в сільському господарстві /«Агрономіка –

БайєрКропСайєнс». – 2014. – № 1. – 19 с.

81. Стратегія розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>

82. Сук Л. К. Облік поточних біологічних активів і сільськогосподарської продукції / Л. К. Сук // Облік і фінанси. – 2014. – № 2. – С. 71–78.

83. Сук Л. К. Принципи та елементи методу бухгалтерського обліку в фермерських господарствах / Л. К. Сук, П. Л. Сук, О. В. Данілочкіна // Економіка АПК. – 2012. – № 10. – С. 71–76.

84. Сук Л. К. Форми обліку для підприємств малого бізнесу / Л. К. Сук // Науковий вісник Академії муніципального управління. Серія: Економіка. – 2011. – Вип. 10. – С. 39 – 46.

85. Теперішня фінансова криза загрожує розвалом міжнародної бухгалтерської мови і правил [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/press/49959e16c2494/>

86. Яцко М. В. Особливості розкриття інформації для зовнішніх користувачів без фінансового інтересу через процес оприлюднення / М. В. Яцко // Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка. – 2013. – Вип. 40. – Ч. 3. – С. 84-88.