Андрій ДОВБУШ

ОРГАНІЗАЦІЯ РАЦІОНАЛЬНОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНИХ АГРОФОРМУВАННЯХ

Розглянуто проблеми організації раціонального ведення бухгалтерського обліку в агроформуваннях, а саме, у фермерських господарствах. Обгрунтовано застосування різних форм обліку в залежності від розмірів господарств.

В умовах реформування економіки України сільське господарство – одна з пріоритетних галузей національної економіки. Це визначено та закріплено низкою законодавчих актів, що спрямовані на подальше поглиблення реформування аграрного сектора економіки та покращення добробуту селян.

Сучасні аграрні перетворення в Україні – важлива складова економічної реформи. Програма аграрної реформи передбачає комплексну перебудову агропромислового виробництва, у тому числі перехід до багатоукладності сільського господарства, зміну юридичного статусу певної частини колективних сільськогосподарських підприємств, що перетворюються у товариства з обмеженою відповідальністю, приватні, фермерські та інші невеликі підприємства.

Сьогодні незаперечним є той факт, що фермерські господарства визнані, існують поряд з іншими та конкурують як рівноправна форма господарювання на селі. Підтвердженням цього є набрання чинності Закону України "Про фермерське господарство", що спрямований на створення умов для реалізації ініціативи громадян щодо виробництва товарної сільськогосподарської продукції, її переробки та реалізації на зовнішньому і внутрішньому ринках, а також для забезпечення раціонального використання й охорони земель фермерських господарств.

На початок 2003 року цих господарств нараховувалось більше 43 тисяч. Вони використовують земельні ділянки площею 2823 тис. га, що становить 6,8 % від загальної площі сільськогосподарських угідь в Україні.

Але сьогодні не можна стверджувати, що фермери України належать до забезпечених верств населення. Основна маса організаційно-економічних проблем, з якими стикаються фермери, загалом залишається невирішеною. Такий стан пояснюється:

- диспаритетом цін на промислову та аграрну продукцію;
- зміною пріоритетів місцевих владних структур щодо перспектив підтримки фермера;
- недосконалою податковою системою;
- незбалансованою системою страхування.

© Андрій Довбуш, 2004.

Господарська діяльність навіть невеликого за розмірами фермерського господарства передбачає використання значних ресурсів: землі, власних чи орендованих основних засобів, коштів, – що вимагає постійного аналізу розрахунків витрат на виробництво та отриманих результатів.

У процесі виробництва і збуту необхідно враховувати витрати, оцінювати результати, визначати та сплачувати податки, інші платежі в бюджет, володіти інформацією щодо розміщення власних засобів та їх джерел для оцінки майнового стану, тобто контролювати всі внутрішні та зовнішні фінансові відносини. Таким чином, фермерське господарство діє на принципах підприємництва, з метою отримання прибутку.

Успішна прибуткова діяльність фермерського господарства та ефективні ділові відносини з ринковим середовищем вимагають чіткої системи економічної інформації, що формується в системі обліку. Ефективність роботи фермерських господарств ще невисока. Прибутків вони отримують дуже мало, на них значний вплив має організація бухгалтерського обліку. Ще одна проблема – більшість фермерів стикається з великими труднощами, використовуючи нову систему бухгалтерського обліку, тому що вони майже не підготовлені до її застосування.

Необхідність ведення обліку в фермерських господарствах зумовлена наданням їм статусу господарської одиниці, що вступає у взаємовідносини з фінансовими установами, банком, іншими юридичними організаціями та особами.

Ведення обліку має на меті:

- з'ясування господарем наслідків господарської діяльності шляхом співставлення грошових надходжень і витрат;
- обґрунтування розрахунку податку на прибуток для платежів у бюджет;
- визначення майнового стану господарства, зокрема, під час одержання кредитів банку, страхування, оподаткування;
- здійснення самоконтролю та прогнозування шляхом аналізу результатів діяльності, кон'юнктури ринку, руху цін на сільськогосподарську продукцію.

Отже, думка про те, що облік необхідний, в першу чергу, державі в особі податкових органів, а лише потім фермеру, є помилковою. Користувачів обліковою інформацією, окрім фермера, виявляється набагато більше, це не тільки податкові органи, і у взаємовідносинах з більшістю таких організацій зацікавлений сам фермер.

Це питання завжди актуальне. З цього приводу ще понад 20 років тому говорив І. І. Ємець: "Бухгалтерський облік у всіх сільськогосподарських підприємствах повинен стати дійовим способом у забезпеченні кращого використання землі, виробничих приміщень, тракторів, комбайнів, іншої техніки, раціонального та економічного використання палива, кормів, мінеральних добрив, гербіцидів, інших матеріальних засобів, а також фінансових і трудових ресурсів"[3].

Проблеми бухгалтерського обліку підприємницької діяльності (різних форм власності та різних форм господарювання) недостатньо вивчені, хоча їм приділяється багато уваги в економічній літературі і повсякденній діяльності органів влади й управління нашої держави.

Дослідженням різних аспектів бухгалтерського обліку присвячені роботи виданих вітчизняних економістів І. О. Белебехи, М. Т. Білухи, О. С. Бородіна, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Толова, А. М. Герасимовича, П. І. Гайдуцького, М. Я. Дем'яненка,

Т. Г. Кірейцева, М. В. Кружального, Ю. Я. Литвина, В. Г. Лінника, В. Б. Моссаковського, Л. К. Сука, П. Т. Саблука, В. В. Сопка. Питання організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві висвітлювали сучасні зарубіжні економісти, зокрема М. М. Коцупатрий, П. С. Безруких, Н. М. Грабова та ін.

Нині вітчизняна система обліку в фермерських господарствах має варіанти: простий і подвійний. Із зарубіжного досвіду запозичено методологію визначення результату за спрощеною схемою "витрати-випуск", а з власного досвіду збережено застосування подвійного методу.

Основою сучасного обліку для фермерських господарств України є "Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах", затверджені наказом Міністерства аграрної політики України за № 189 від 2 липня 2001 р. [4]. У цьому документі розкрито сумісні з сучасною практикою господарювання облікові інструменти, передбачені для застосування у фермерських господарствах, Він сприяє тому, щоб економічна робота в таких господарствах відповідала завданням сьогодення. Ним визначаються державна програма збору інформації в господарствах із урахуванням їхніх особливостей, умов та організації діяльності.

Особливу увагу приділив вивченню цієї проблеми академік М. Я. Дем'яненко, який доводить необхідність та доцільність ведення обліку в фермерських господарствах, тому що це – система, що показує стан і зміни усіх господарських засобів за натурально-речовою ознакою у вартісному виразі і дає можливість фермеру-керівнику ефективно управляти виробництвом, вміло вирішувати фінансові питання та орієнтуватись у податковому законодавстві.

Згідно з рекомендаціями застосовують чотири форми бухгалтерського обліку: просту, спрощену (за спрощеним Планом рахунків бухгалтерського обліку як для суб'єктів малого підприємництва) та повну журнально-ордерну (для великих сільськогосподарських підприємств).

На невеликих за розмірами фермерських господарствах, котрі не мають галузей, пов'язаних з великими матеріальними витратами, і ведуть переважно готівкові розрахунки, а праця власника та членів його сім'ї базується на особистій трудовій участі – слід застосовувати просту систему обліку без подвійного відображення. Рекомендується вести Книгу обліку доходів та витрат, де фінансовий результат обчислюється безпосередньо за формулою "витрати-випуск", котру використовують для заповнення декларації про доходи і подають у податкову адміністрацію для аналізу виробничо-фінансової діяльності. Ведення обліку в Книзі оптимальне для фермерського господарства, що не зареєстроване як юридична особа.

Для господарств з такими ж ознаками, але зареєстрованих як юридичні особи, де працює до 10 осіб (крім членів сім'ї), обсяг виручки від реалізації за рік становить до 500 тис. грн., і яким потрібно складати баланс та фінансову звітність, – рекомендується використовувати спрощену форму обліку з подвійним відображенням. Регістром обліку у такому випадку є Журнал реєстрації господарських операцій, де прибуток може обчислюватися також за балансовим методом. Цей варіант обліку не тотожний спрощеній системі обліку, оскільки тут використовують умовні рахунки, укрупнені за економічним змістом.

Господарства, що відповідають статусу малих підприємств (з середньооблiковою чисельністю працівників за звітний період від 10 до 50 осіб та обсягом виручки від реалізації за рік від 500 тис. грн. до 2,5 млн. грн.), ведуть бухгалтерський облік за спрощеним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва і складають фінансову звітність згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва". Облік у господарствах, що відповідають статусу малих підприємств, пропонується вести за формою Журнал-Головна з використанням методу подвійного запису.

Господарства, що відповідають статусу великих сільськогосподарських підприємств, ведуть облік згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій усіх галузей народного господарства. При цьому можуть використовуватися різні форми обліку.

Таким чином, ощадливий керівник фермерського господарства зацікавлений створити всі умови для того, щоб витрати з організації та ведення облікових робіт були однією з найменш витратних статей.

У сучасних умовах для фермерських господарств найбільш раціональні форми бухгалтерського обліку – проста і спрощена. Менше застосовуються господарствами інші форми обліку. Це пов'язано з тим, що господарств, які можна прирівняти до великих, нараховується 931, а це становить 2,2% від загальної кількості.

Стосовно першої форми бухгалтерського обліку, то вона доречна для господарств, що ведуть переважно натуральне господарство, здійснюють розрахунки готівкою, діяльність їх однорідна. Ця форма є хронологічним записом господарських операцій без подвійного відображення. Її не слід застосовувати господарствам, котрі ведуть фінансову звітність. Вона оптимальна для особистих господарств населення, питома вага яких у загальному виробництві важливих видів сільськогосподарської продукції зросла до 65%. Проста форма обліку найдоступніша для фермера-керівника, вивчення та застосування її не потребують вищої освіти. Вона забезпечує щоденний хронологічний запис господарських операцій, що дає змогу проводити оперативні розрахунки з прибутковості господарства і таким чином мінімізувати витрати на обліковий процес. Проста форма обліку найбільш повно виконує функцію контролю з боку голови господарства, зберігає комерційну таємницю виробничо-фінансової діяльності господарства, тобто за допомогою простого обліку отримується максимум інформації з найменшими затратами. Ця інформація дає змогу оцінити фінансовий стан, забезпечити розвиток господарства та збільшити його доходи в майбутньому.

Така форма обліку зручна й ефективна в перші три роки, коли господарство перебуває на стадії розвитку та становлення і не сплачує податків. Але коли господарство, маючи значні матеріальні та фінансові ресурси, від простої форми повинно перейти до спрощеної форми обліку із застосуванням регістрів обліку та спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку із застосуванням фінансової звітності № 1 "Баланс" та № 2 "Звіт про фінансові результати", фермери, які, за

незначним винятком, не мають спеціальної освіти, стикаються з труднощами у веденні обліку і складанні звітності. Утримувати бухгалтера – нераціонально, це потребує значних фінансових витрат, а його відсутність обмежує можливість фермера-керівника, забирає час на економічні розрахунки в оцінці фінансово-економічного стану підприємства та на складання необхідної, своєчасної та достовірної фінансової, податкової та статистичної звітності.

Вихід із цього становища може бути тільки в запровадженні автоматизації облікового процесу. Виконувати роботи з обліку і складання звітності можуть обслуговуючі кооперативи з надання інформаційно-консалтингових послуг, які потрібно створювати в районі, області. Досвідчені спеціалісти опрацюють за допомогою комп'ютерної техніки бухгалтерську документацію і кваліфіковано, дотримуючись єдиної методики, підготують фінансову, податкову та статистичну звітність по колу фермерських господарств, які створили кооператив.

Такий підхід дасть змогу фермерові до мінімуму зменшити витрати на облік та підготовку звітності, а також мати оперативні дані про діяльність фермерських господарств для потреб керівників районного, обласного рівнів, інших зовнішніх користувачів. Оскільки фінансова звітність не є конфіденційною, то можлива щорічна публікація бюлетеня по області з основних економічних показників діяльності фермерських господарств.

Складність ведення бухгалтерського обліку в сільському господарстві змушує бухгалтера постійно вдосконалювати свою кваліфікацію, стежити за останніми змінами та доповненнями до вже діючих законів і враховувати їх у своїй практичній діяльності. Бухгалтеру іноді потрібно виявити справжнє мистецтво, щоби, з одного боку, не загнати підприємство в кут через сплату податків, а з іншого боку, не порушити закон та уникнути штрафних санкцій. Найкращим виходом з цієї ситуації є автоматизація бухгалтерського обліку.

Література

1. *Дем'яненко М. Я. Облік у селянському (фермерському) господарстві. / Посібник .– К.: ІАЕ, 2001. – 403 с.*
2. *Лавріненко Л. І. Організація раціонального обліку в сучасних агроформуваннях // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК: стан та перспективи: В 3-х ч. – Ч. 1: Проблеми адаптації бухгалтерського обліку АПК України до міжнародних правил та вимог. – С. 17–19.*
3. *Ємець І. І. Раціональна організація первинного обліку в колгоспах і на міжгосподарських підприємствах. – К.: Урожай, 1982. – С. 3.*
4. *Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затверджені Міністерством аграрної політики України від 02.07.2001р. № 189.*

Редакція отримала матеріал 18 травня 2004 р.