

В. Г. Костенко, ас., С. М. Непомняща, студ. гр. ОА 08-2

Кіровоградський національний технічний університет, м. Кіровоград

Особливості бухгалтерського обліку та фінансової звітності у фермерських господарствах

У статті проаналізовано ведення бухгалтерського обліку у фермерських господарствах. Розкрито особливості процесу обліку діяльності та інформаційного забезпечення, наведені приклади вирішення спірних питань

фермерське господарство, оподаткування фермерських господарств, форми обліку, фінансова звітність

Постановка проблеми та її актуальність. Становлення ринкових відносин в аграрному секторі економіки України поставило перед суспільством ряд нових проблем. Найважливішою з них є процес адаптації бухгалтерського обліку в систему міжнародних стандартів, які стають природною складовою національного бухгалтерського обліку.

Ведення бухгалтерського обліку на фермерських господарствах передбачає: з'ясування самим господарством наслідків своєї госпрозрахункової діяльності, обґрунтування розрахунку сум податку, уявлення про розміщення грошових коштів, визначення майнового стану господарства, здійснення самоконтролю та прогнозування.

Перехід до ринкової економіки вимагає від фермерів значно збільшити обсяг інформації, що характеризує їх господарську діяльність. Зі сторони зовнішніх суб'єктів також виникає відповідний інтерес до результатів діяльності фермерських господарств. Збільшується також обсяг інформації щодо попиту на продукцію, що виробляється, можливості її збуту при визначених умовах і вимогах, матеріально-технічному забезпеченні виробництва даної продукції, про основне виробництво та його інноваційну привабливість.

Адаптування механізму бухгалтерського обліку та аналізу діяльності фермерських господарств до ринкових умов господарювання це тривалий, складний і суперечливий процес. В Україні в основному фермерські господарства впевнено знайшли своє місце в економіці країни, проте питання обліку та інформаційного забезпечення фермерських господарств залишаються актуальними та потребують подальшого дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В останні роки питанням обліку та аналізу сільськогосподарської діяльності присвятили свої праці провідні вітчизняні вчені-економісти: Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Дем'яненко М.Я., Жук В.М., Кірейцев Г.Г., Моссаковський В.Б., Палюх М.С., Пушкар М.С., Радченко О.Д., Саблук П.Т., Хомин П.Я., Ярмчук І.Г. та інші.

Метою статті є аналіз ведення бухгалтерського обліку, узагальнення підходів, вироблення методики обліку діяльності фермерських господарств в ринкових умовах господарювання та напрямки вирішення поставлених задач.

Виклад основного матеріалу. Фермерські господарства України функціонують на підставі Закону України "Про фермерські господарства", в якому визначено, що вони є формою підприємництва громадян, які виявили бажання виробляти товарну продукцію, займатися її переробкою та реалізацією. Як юридична особа вони повинні вести бухгалтерський облік результатів своєї діяльності за господарський рік і подавати звітність.

Водночас законом "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (п. 1 ст. 2 Закону N 996-XIV) визначено, що цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської

діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Це означає, що фермерські господарства зобов'язані вести бухгалтерський облік власної діяльності. Те саме зазначено й у ст. 28 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”: фермерське господарство веде бухгалтерський облік результатів своєї роботи і подає відповідним органам фінансову звітність, статистичну інформацію та інші дані, встановлені законодавством України.

Таким чином, при веденні бухгалтерського обліку фермерські господарства, як і всі інші юридичні особи, повинні керуватися насамперед: Законом N 996-XIV, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативними документами, які регламентують ведення бухгалтерського обліку.

Особливості бухгалтерського обліку фермерських господарств полягають у:

- як правило, бухгалтерський облік у фермерському господарстві веде його голова (власник) або один із членів господарства, але зазначені особи не досить добре розуміються на обліку (в тому числі бухгалтерському). З огляду на це бухгалтерський облік у фермерському господарстві має бути максимально спрощеним.;

- фермерському господарству властиве здійснення окремих специфічних господарських операцій, які на інших підприємствах проводяться не часто:

- 1) засновники фермерського господарства здебільшого вносять до складеного капіталу не майно, а лише права користування ним, зокрема права володіння та користування земельними ділянками, будівлями, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права, які перебувають у власності членів фермерського господарства;

- 2) членам господарства виплачується не заробітна плата, а певна частка з отриманого господарством доходу. Таким чином, ці операції потрібно коректно відображати в бухгалтерському обліку.

- 3) фермерське господарство займається сільськогосподарською діяльністю. Отже, при веденні бухгалтерського обліку господарство повинно враховувати всю облікову сільськогосподарську специфіку.

Зазначені принципові особливості формують облікову специфіку, властиву саме фермерським господарствам.

Усі інші, неспецифічні операції відображаються у загальновстановленому порядку. Наприклад, нарахування та виплата заробітної плати найманим працівникам, придбання та продаж товарів тощо.

Згідно з п. 5 ст. 8 Закону N 996-XIV підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства; обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації з додержанням єдиних засад, установлених даним Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних.

Таким чином, фермерське господарство самостійно вирішує, яку форму обліку обрати. Але, відповідно до п. 2 ст. 2 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” суб'єкти підприємницької діяльності, яким згідно з законодавством надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності. Як зазначено в листі “Щодо бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів малого підприємства” від 16.05.2008 р N 31-34000-10-10/17931, такими суб'єктами підприємницької діяльності є юридичні особи, визначені відповідно до Закону України “Про державну підтримку малого підприємництва” від 19.10.2000 N 2063-III. У свою чергу, зазначений Закон суб'єктами малого підприємництва визначає серед інших, юридичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких:

– середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб;

– обсяг річного валового доходу не перевищує 70 млн. грн.

Перший показник розраховується згідно з п. 3 Інструкції “Зі статистики кількості працівників” від 28 вересня 2005 року N 286. Другий — це загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів (робіт, послуг), в тому числі ПДВ, акцизний збір, якщо фермерське господарство є платником цих податків. Фактично це показник рядка 010 Звіту про фінансові результати. Обидва показники розраховуються за даними попереднього року.

Отже, якщо фермерське господарство відповідає цим критеріям, воно може, але не зобов’язане застосовувати спрощену систему бухгалтерського обліку і звітності, тому що відповідно до ст. 11 Закону N 2063-III спрощена система оподаткування, бухгалтерського обліку та звітності може застосовуватися поряд з діючою загальною системою оподаткування, бухгалтерського обліку та звітності, передбаченою законодавством, на вибір суб’єкта малого підприємництва. Про те, що фермерське господарство обирає спрощену систему бухгалтерського обліку та звітності, воно повинне зазначити у власному наказі “Про організацію бухгалтерського обліку та облікової політики фермерського господарства” (лист N 31-20080-2-6/8885).

При спрощеній системі бухгалтерського обліку і звітності фермерське господарство має складати та подавати лише дві форми фінансової звітності — спрощені Баланс (ф. N 1-м) та Звіт про фінансові результати (ф. N 2-м), замість п’яти, які подають інші підприємства. Спрощені Баланс та Звіт про фінансові результати складаються відповідно до П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”.

Щодо форм бухгалтерського обліку, то згідно з п. 1.6 Методичних рекомендацій “З організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах” наказ від 2 липня 2001 року N 189 облік необхідно вести за однією з таких форм:

- простою;
- спрощеною (відповідно до пунктів 3 — 7 Методичних рекомендацій N 189);
- спрощеною (відповідно до пунктів 8.2, 8.3 Рекомендацій N 189);
- повною.

Просту форму обліку (без використання подвійного запису) застосовують господарства, в яких працюють власник (голова) та члени його родини (без залучення найманих працівників).

Основним регістром за простою формою обліку є Книга обліку доходів та витрат (ф. N 3 затверджено наказом N 189). Разом із цією Книгою за бажанням власника можна вести аналітичний облік окремих видів засобів і зобов’язань шляхом використання відомостей обліку: основних засобів, тварин та птиці, багаторічних насаджень, витрат незавершеного виробництва за видами діяльності, розрахунків тощо.

За даними бухгалтерських записів, зазначеними у Книзі, можна отримати відомості про хід господарського процесу, скласти Баланс та Звіт про фінансові результати (спрощені). Для складання Балансу додатково використовуються дані інвентаризаційних описів про наявність цінностей та відомості обліку основних засобів, де зазначаються вартість одержаних та списаних об’єктів та сума нарахованої амортизації за звітний період.

Спрощену форму обліку (відповідно до пунктів 3 — 7 Методичних рекомендацій N 189) пропонується застосовувати господарствам з середньообліковою кількістю працюючих за звітний період — до 10 осіб включно (крім членів сім’ї) і обсягом виручки за рік, що не перевищує 500 тис. грн.

Основний регістр для обліку за цією формою — Журнал реєстрації господарських операцій (ф. N 4 затверджено наказом N 189). Для ведення аналітичного обліку окремих господарських об’єктів (витрат, розрахунків, тварин, продукції тощо), крім цього

Журналу, фермер може використовувати інші регістри (форми N 5 — N 7 затверджено наказом N 189).

Господарства, які відповідають статусу малих підприємств (з середньообліковою кількістю працівників за звітний період — від 10 до 50 осіб та обсягом виручки від реалізації від 500 тис. грн. до 70 млн. грн.), ведуть бухгалтерський облік за спрощеною формою (відповідно до пунктів 8.2, 8.3 Методичних рекомендацій N 189). Тобто цими Методичними рекомендаціями пропонується застосовувати форму Журнал-Головна (ф. N 8 затверджено наказом N 189). Причому кореспонденція рахунків відображається на первинних документах або в меморіальних ордерах, застосовується спрощений План рахунків.

Отже, інші господарства повинні вести облік за повною формою, застосовуючи План рахунків, при ручній обробці — регістри обліку, затверджені наказом “Про затвердження спеціалізованих форм регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування” від 4 червня 2009 року N 390, заповнення яких регламентовано Методичними рекомендаціями (які слід застосовувати з урахуванням зауважень, наведених у листі “Про невідповідність Методичних рекомендацій” від 29.09.2009 року N 31-34000-20-5/26023), затвердженими цим наказом. І, звичайно, такі господарства повинні складати та подавати фінансову звітність за всіма п’ятьма формами.

Що ж до майна, то те яке належить фермерському господарству, вказано у ст. 19 Закону України “Про фермерські господарства” визначено як складений капітал. Однак не слід плутати це поняття капіталу з бухгалтерським поняттям. Відповідно до бухгалтерського обліку складений капітал — це активна сторона балансу. А за бухгалтерським поняттям такий капітал — пасив балансу. Тому всі внески членів фермерського господарства до складеного капіталу (майна) здійснюються за рахунок внесків до статутного капіталу, який обліковується на рахунку 40 “Статутний капітал”.

Отже, в установчому договорі про створення фермерського господарства та статуті фермерського господарства слід зазначати вартість та перелік майна, яке в рахунок внесків до статутного капіталу буде внесено до складеного капіталу (майна) фермерського господарства, хоча в статуті наводити перелік майна не обов’язково, а лише суму. Сума, за якою вноситься майно, погоджується членами господарства. Вона має відповідати справедливій вартості майна (сума, за якою може бути здійснено обмін активу, або оплату зобов’язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами).

Сума зафіксованого статутного капіталу відображається в бухгалтерському обліку за дебетом рахунку 46 , “Неоплачений капітал” з кредитом рахунку 40 , “Статутний капітал”.

Майно, яке вноситься, умовно можна поділити на три частини:

- грошові кошти, які від членів господарства переходять у власність фермерського господарства;
- майно (матеріальні активи), право власності на яке переходить від членів господарства до фермерського господарства як юридичної особи;
- активи, що не мають матеріальної форми.

Отримане фермерським господарством майно обліковується у складі відповідних активів — основних засобів, запасів тощо, а майнові права — у складі нематеріальних активів.

Передачу майна доцільно оформляти первинними документами, прийнятими для відповідного виду майна. Наприклад, при передачі об’єктів основних засобів чи малоцінних необоротних матеріальних активів слід складати акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів. Такий акт має складатися комісією, склад якої затверджується головою фермерського господарства. Отримані основні засоби, інші

необоротні активи після зарахування на баланс підлягають амортизації в установленому порядку.

При передачі запасів слід оформляти накладну-вимогу на відпускання (внутрішнє переміщення) матеріалів. У цьому випадку наявність комісії не обов'язкова. Накладна підписується особою, яка передала запаси, та особою, яка їх прийняла від імені господарства. На накладній має бути дозвільний підпис голови господарства.

Слід зазначити, що якщо до складеного капіталу передається нерухоме майно, перехід прав власності на таке майно підлягає державній реєстрації (п. 1 ст. 182 Цивільного кодексу, п. 1 ст. 4 Закону України “Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень” від 01.07.2004 N 1952-IV). На сьогодні таку реєстрацію проводять БТІ на підставі Тимчасового порядку N 7/5.

Щодо майнових прав, то наказом “Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” від 22.11.2004 року N 732 затверджено типові форми первинного обліку лише для об'єктів права інтелектуальної власності. Для прав користування майном — землею, будівлями тощо аналогічні форми не встановлено. Отже, необхідно користуватися самостійно виготовленими формами документів, які повинні містити всі обов'язкові реквізити первинного документа, передбачені п. 2 ст. 9 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Доцільно при оформленні прав користування майном використовувати форми первинних документів, передбачені для об'єктів права інтелектуальної власності, відкоригувавши окремі реквізити під майнові права. Наприклад, в назвах форм замість “об'єктів права інтелектуальної власності” слід зазначати “майнових прав”. Тоді введення майнових прав в господарський оборот оформляється відкоригованим Актом введення в господарський оборот тощо.

Нарахування амортизації майнових прав та інших нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) (п. 25 ПБО 8). Згідно зі ст. 20 Закону України “Про фермерські господарства” майнові права, що входять до складеного капіталу фермерського господарства, передаються йому на визначений у статуті термін. Таким чином, амортизація нараховується протягом визначеного у статуті терміну.

Водночас згідно з п. 25 П(С)БО 8 не підлягають амортизації нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання та правом постійного користування земельною ділянкою. З цього випливає, що якщо до складеного капіталу на строк, скажімо, десять років вносять право користування земельною ділянкою, яка на праві власності належить учаснику, таке право підлягає амортизації протягом десяти років, тому що фермерське господарство не має постійного права користування. Якщо ж це саме право внесено на період діяльності фермерського господарства, а строк діяльності статутом не визначено, то одержиме невизначений строк корисного використання права на земельну ділянку. У цьому разі амортизація не нараховується.

Як і у випадку з нерухомим майном, якщо до складеного капіталу передається майнове право на нерухоме майно, перехід такого права згідно з п. 1 ст. 182 Цивільного кодексу підлягає державній реєстрації.

На виконання цієї норми Цивільного кодексу набрав чинності Закон України “Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень” від 01.07.2004 N 1952-IV, яким передбачено створення єдиної системи державної реєстрації речових прав на земельні ділянки й інше нерухоме майно, а також обмеження цих прав. Реєстратором речових прав є Державний комітет України по земельних ресурсах (Держкомзем України), а Державний реєстр прав на нерухомість і їх обмеження буде сформовано у складі Державного земельного кадастру.

Відповідно до п. 5 Розділу V “Прикінцеві положення” Закону N 1952-IV до

створення єдиної системи органів реєстрації прав, а також до формування Державного реєстру прав у складі державного земельного кадастру реєстрація об'єктів нерухомості проводиться комунальними підприємствами БТІ.

Висновки. Фермерське господарство є видом підприємницької діяльності громадян у сфері сільськогосподарського виробництва, яка передбачає здійснення такої діяльності працею його членів. У зв'язку з цим законодавство передбачає обов'язкову трудову участь кожного члена господарства у його діяльності. Член фермерського господарства за своїм соціально-економічним статусом є працюючим власником. Тому його трудова діяльність у господарстві базується на членстві і регулюється не трудовим договором, а статутом господарства.

Конкретний механізм оплати праці членів фермерського господарства визначається статутом фермерського господарства. Якщо ж у статуті такий порядок не визначено, механізм оплати потрібно встановити внутрішнім документом підприємства, наприклад, протоколом загальних зборів членів фермерського господарства. При цьому розподілятися може лише чистий дохід (прибуток) — отримані доходи за мінусом витрат. Тобто це сума, яка в бухгалтерському обліку відображається за кредитом субрахунку 441 “Прибуток нерозподілений”.

Список літератури

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV.
2. Закон України “Про фермерське господарство” 19 червня 2003 року N 973-IV.
3. Кириленко І. Г. Агропромисловий комплекс України : сучасний стан та погляд у майбутнє //Економіка АПК. №4, 2001.
4. Савчук В.К. Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств. —К.: Урожай, 1995. —328с.
5. Титова Н.І. Фермер і закон.-Львів.-1996.
6. Титова Н.І. Фермерство в Україні. Основні правові засади. Питання та відповіді.-Львів.-1998.
7. Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]/ Цивільний Кодекс України — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>
8. Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>

Одержано 24.09.10