

*Л.К. СУК, П.Л. СУК, доктори економічних наук, професори
О.В. ДАНИЛОЧКИНА, кандидат економічних наук, доцент
Національний університет біоресурсів і природокористування України*

Принципи та елементи методу бухгалтерського обліку в фермерських господарствах

Різні форми господарювання, які виникли в Україні в результаті переходу до ринкових відносин, зумовлюють необхідність реформування бухгалтерського обліку з метою приведення його у відповідність із міжнародними правилами. Фермерські господарства за розміром доходу і чисельністю працюючих, як правило, відповідають параметрам малих підприємств і водночас мають специфічні особливості обліку, зумовлені сільськогосподарською діяльністю. Залишаються дискусійними підходи до використання принципів та елементів методу бухгалтерського обліку, організацію якого регулюють Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”¹, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку й інші нормативно-правові документи.

Дослідженню питань ведення бухгалтерського обліку в малих підприємствах присвячено праці П.Й. Атамаса, Ф.Ф. Бутиця, М.Я. Дем’яненка, П.Т. Саблука, В.Б. Моссаковського, П.Я. Хомина, М.Я. Матвієва, С.І. Дроб’язко, Т.М. Козир, С.Б. Холод й інших учених². Міністерство фінансів України затвердило відповідні методичні рекомендації. Проте використання принципів та елементів методу бухгалтерського обліку в фермерських господарствах залишається недостатньо вивченим.

Мета статті – аналіз і оцінка застосування принципів та елементів методу бухгалтерського обліку в фермерських господарствах.

Бухгалтерський облік ведеться відповідно до встановлених норм та правил. Правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці й реєстрації господарських операцій і відображенні їх результатів у фінансовій звітності, називають принципами бухгалтерського обліку. Кількість їх, офіційно визнаних у різних країнах, неоднакова. Ф.Ф. Бутинець³ розглядає 15 принципів та їх застосування у дев’яти європейських країнах: Бельгія, Данія, Франція, Німеччина, Люксембург, Нідерланди, Португалія, Іспанія, Велика Британія.

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” встановлено десять основних принципів бухгалтерського обліку: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність.

Принципи бухгалтерського обліку використовують у будь-яких підприємствах. Проте розмір останніх і галузеві особливості впливають на ступінь дотримання принципів обліку. Розглянемо їх відповідно до специфіки діяльності фермерських господарств.

О обачність – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов’язань та витрат і завищенню оцінки активів та доходів підприємства.

¹ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. № 996–XIV. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

² Дроб’язко С.І. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу: навч. посіб./ за заг. ред. П.Й. Атамаса / С.І. Дроб’язко, Т.М. Козир, С.Б. Холод. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 416 с.; Облік у селянському (фермерському) господарстві: навч. посіб. / М.Я. Дем’яненко, П.Т. Саблук, О.Д. Радченко та ін. – К.: ІАЕ УААН, 2001. – 403 с.; Матвій М.Я. Бухгалтерський облік на малих підприємствах за різними формами: навч. посіб. / М.Я. Матвій, П.Я. Хомин – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 352 с.

³ Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2000. – 640 с.

Обережність або консерватизм передбачає, що якщо можна зробити вибір між різними оцінками фактів господарського життя, то потрібно зупинитися на тій, яка забезпечує найменший прибуток або найменшу чисту вартість. Тобто, бухгалтер своїми діями не повинен заподіяти фірмі збитку, а навпаки, дбати про її достаток. Адже від того, як будуть проведені бухгалтерські записи, фактичний фінансовий стан фірми не зміниться. Але якщо в обліку показати завищені доходи або занижені витрати, то формально (тільки на папері) буде більший дохід, з якого потрібно сплатити податки, що реально заподіє збиток фірмі.

При веденні обліку фермерське господарство враховує вимоги Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 30 “Біологічні активи”¹, яким передбачено (пункт 12), що сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”². Отже, керуючись принципом “обачність”, фермер вибирає ту оцінку сільськогосподарської продукції, яка нижча. Такою в більшості випадків є собівартість, а не справедлива вартість.

Повне висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні результати господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Щоб бути достовірною, інформація у фінансових звітах має бути повною в межах суттєвості та витрат, пов’язаних з її одержанням. Фермер деталізує інформацію в межах розумного, враховуючи те, що господарство невелике, а тому факти стають відомими без зайвих бухгалтерських записів.

Автономність – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв’язку з чим особисте

майно та зобов’язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства. Цей принцип дає можливість виявити межі підприємства: територію, активи, пасиви, економічні зв’язки тощо, що особливо важливо і досить складно зробити в умовах приватної власності.

У своїй діяльності фермер використовує будівлі, автомобілі, сільськогосподарські машини та інші об’єкти, які є одночасно його власністю й власністю фермерського господарства. Для обчислення фінансового результату фермер має розмежовувати знаряддя праці на дві групи: а) використовуються для роботи фермерського господарства; б) використовуються для задоволення особистих потреб фермера та його сім’ї.

Розмежуванню підлягає також одержана сільськогосподарська продукція: призначена для реалізації; використовується для власних внутрішніх потреб.

Послідовність – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Цей принцип передбачає, що облікова інформація використовуватиметься тривалий час, а тому вона має бути зіставна за різні звітні періоди діяльності підприємства. Незмінність методів обліку, дотримання єдиного підходу до нього дає можливість фермеру аналізувати свою діяльність і визначати перспективу розвитку. Цей принцип діє практично в усіх країнах Європи.

Безперервність – оцінка активів та зобов’язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі. Цей принцип передбачає, що бухгалтерський облік ведеться безперервно з моменту створення підприємства до його ліквідації, що стосується також і фермерського господарства.

Нарахування та відповідність доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для одержання цих доходів. Доходи й витрати відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів. Цей принцип передбачає, що витрати повинні

¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 5 грудня 2005 р. за № 1456/11736. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. за № 27/4248. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

бути відображені в тому звітному періоді, в якому вони зумовили одержання доходів.

У частині відображення витрат фермерське господарство повністю дотримується зазначеного принципу; в частині відображення доходів – він порушується у разі оцінки одержаної сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю. Щоб не порушувати його, оцінювати продукцію потрібно за її собівартістю і визначати фінансовий результат на стадії реалізації, а не на стадії виробництва, що передбачає П(С)БО 30 “Біологічні активи”.

Історична (фактична) собівартість – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Цей принцип має застосовуватися також і у фермерському господарстві під час оцінки одержаної з виробництва сільськогосподарської продукції.

Єдиний грошовий вимірник – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці. Цей принцип передбачає, що інформація, яка підлягає обліку, має бути відображена в грошових одиницях, які дають можливість її узагальнювати і порівнювати. Бухгалтерський облік є грошовим, що стоїть у фермерських господарств.

Періодичність – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності. Цей принцип передбачає, що фінансовий результат у підприємстві обчислюється за певні періоди (місяць, квартал, рік), а не з моменту його створення. Аналогічний підхід застосовують і у фермерському господарстві. Але специфіка сільського господарства полягає в тому, що собівартість одержаної продукції визначають один раз на рік станом на 31 грудня.

Принципи бухгалтерського обліку пов’язані з елементами його методу.

Більшість учених погоджуються, що елементів є вісім: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність. На їхнє застосування впливають розмір підприємства й галузь діяльності:

Облікові дані повинні бути доказовими, що полягає в обґрунтуванні, в результаті якого встановлюється істина. Тому кожна господарська операція, що відображається в бухгалтерському обліку, має бути підтверджена документом, який є письмовим доказом її здійснення. Процес оформлення господарських операцій документами називається документацією або документуванням.

Документація господарських операцій має економічне і юридичне значення. Перше полягає в тому, що за допомогою документів здійснюється контроль та аналіз господарських операцій; друге – документ є письмовим доказом здійснення операції й підтверджує її законність. В економічній літературі обґрунтовано необхідність документації в бухгалтерському обліку. Але її використання в малому бізнесі має свої особливості.

Фермер має підтвердити документами суми проведених витрат і одержаних доходів із метою обчислення і сплати податків. Для ведення діяльності необхідно проводити закупки сировини, матеріалів, товарів, оплачувати за електроенергію, воду, виконані роботи й послуги, придбавати основні засоби тощо. Доходи одержують від продажу готової продукції, товарів, виконання робіт і надання послуг на сторону.

Витрати й доходи бізнесмен формує, головним чином, у результаті зовнішніх зв’язків. Тому йому необхідні зовнішні документи, до яких належать ті, які надходять у підприємство зі сторони, або видаються для використання за межі даного підприємства.

Разом із тим багато господарських операцій відбувається всередині підприємства, які оформляються внутрішніми документами. Наприклад, списання сировини на виробництво, оприбуткування готової продукції тощо. У фермерських господарствах є можливість різко скоротити кількість документів, застосувавши відповідні облікові процедури.

Так, для обліку матеріальних цінностей можна застосувати періодичну систему, яка широко використовується в зарубіжних країнах. Суть її полягає в тому, що упродовж звітного періоду на підставі первинних до-

кументів відображають по рахунках лише надходження (покупку) матеріальних цінностей. Їх вибуття розраховують таким чином: залишок на початок періоду по дебету рахунка, плюс оборот за дебетом (надходження), мінус залишок на кінець періоду (встановлюється проведенням інвентаризації), що й становить оборот за кредитом рахунка (вибуття цінностей).

Отже, при періодичній системі не потрібно постійно складати первинні документи на вибуття цінностей і відображати його на рахунках, що значно скорочує обсяг облікових робіт.

Періодичну систему обліку матеріальних цінностей доцільно широко використовувати в підприємствах малого бізнесу. Якщо вони виробляють продукцію, то всі витрати сировини, визначені шляхом розрахунку, відносять на виробництво.

У разі, коли виробляють один вид продукції, то не виникає труднощів у списанні матеріальних цінностей на об'єкти обліку. Але коли одержують кілька видів продукції, то витрати сировини і матеріалів відносять на кожний із них шляхом розподілу. Він необхідний за потреби визначення фактичної собівартості продукції з метою формування інформації для прийняття управлінських рішень. Підприємцю потрібно знати рівень рентабельності виробництва продукції, обґрунтувати ціну її реалізації, визначати фінансовий результат за різними напрямками діяльності.

Звичайно, у малому підприємстві не складно розподілити витрачання матеріалів за видами готової продукції, адже практично кожний з них потребує споживання у виробництві конкретної сировини – щоб одержати картоплю (готова продукція), необхідно її посадити (насіння та посадковий матеріал).

Фермерське господарство може успішно застосовувати періодичну систему обліку матеріальних цінностей. Методичними рекомендаціями визначено, що зниження трудомісткості обліку досягається головним чином за рахунок спрощення обліку матеріальних ресурсів. Усі вони, в міру надходження до господарства, списуються у видахток як витрати. Отже, виключається необхідність ведення обліку руху матеріальних

цінностей упродовж року¹. З таким подходом можна погодитися.

Інвентаризація забезпечує встановлення фактичної наявності матеріальних цінностей. Водночас при безперервній системі за допомогою інвентаризації виявляють лишки й нестачі (якщо вони є) матеріалів, а періодична система обліку такої можливості не забезпечує, що, на перший погляд, обмежує контрольну функцію обліку.

У малому бізнесі невеликий обсяг матеріальних запасів, а тому власник має можливість постійно спостерігати в натурі за їхнім надходженням і вибуттям, тобто без систематичних записів, які є просто зайвими. Якщо навіть виявлено зловживання з матеріальними цінностями, то власнику часто немає сенсу звертатися до судово-слідчих органів, бо в малому підприємстві працівники, як правило, мають тісні родинні зв'язки. У фермерському господарстві працює сам фермер і його родина.

Отже, в малому підприємстві інвентаризацію проводять із метою виявлення фактичної наявності цінностей для обчислення обсягу їх вибуття у разі застосування періодичної системи обліку запасів.

Бухгалтерський облік – це вартісний облік. У ньому відображаються лише ті об'єкти, які мають грошову оцінку. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку повинна застосовуватися у будь-яких суб'єктів господарювання. Базою оцінки є ціна як грошове вираження вартості. Калькулювання – це науково обґрунтована система обчислення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт і наданих послуг. Між оцінкою й калькулюванням є прямий взаємозв'язок – ціна використовується для проведення калькулювання, а калькулювання – для обчислення нової ціни. Оцінка і калькулювання – необхідні елементи методу бухгалтерського обліку в будь-якому підприємстві. В малому бізнесі менше об'єктів калькулювання, ніж у великому бізнесі, а тому використовуються прості його способи.

¹ Бухгалтерія у сільському господарстві: Методичні рекомендації з ведення бухгалтерського обліку та звітності в селянських (фермерських) господарствах за простою системою. – К. : "Наш час", 1997. – 72 с.

Елементами методу бухгалтерського обліку є рахунки та подвійний запис.

Рахунки бухгалтерського обліку є способом систематичного спостереження, групування й поточного відображення стану та руху господарських засобів і джерел їх утворення. Підприємства використовують рахунки як інструмент ведення обліку. Кількість їх обмежується потребами господаря. Підприємства малого бізнесу застосовують спрощений план рахунків. Фізичні особи-підприємці обліковують доходи і витрати без бухгалтерських рахунків.

Господарські операції відображаються на рахунках подвійним записом, тобто кожна операція водночас записується на дебеті одного й на кредиті іншого рахунків в однакових сумах.

Малі підприємства ведуть облік на рахунках із використанням подвійного запису. Так, Міністерство фінансів України наказом № 422 від 25 червня 2003 року затвердило “Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами”¹. Рекомендаціями передбачено просту і спрощену форми бухгалтерського обліку.

У простій формі обліку застосовують один регістр – Журнал обліку господарських операцій, в якому робиться подвійний запис на бухгалтерських рахунках.

Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає використання п’яти відомостей. Кожна з них призначена для обліку за конкретними рахунками. На підставі первинних і зведених документів у відомості роблять запис за дебетом та кредитом рахунків. Наприкінці місяця обороти з кредиту рахунків переносять до оборотно-сальдової відомості, яка є Головною книгою.

Розглянуті варіанти простої й спрощеної форм передбачають ведення бухгалтерського обліку в малих підприємствах на рахунках із використанням подвійного запису.

Методичними рекомендаціями передбачено, що для ведення фінансового обліку фермер застосовує “Журнал реєстрації господарських операцій”, який уможлиблює за

відсутності бухгалтерських рахунків зберегти подвійний принцип відображення господарських операцій, що, крім контрольних функцій, має суттєве методологічне значення². Як бачимо, у фермерських господарствах навіть за простою системою не відмовляються від подвійного запису.

Податковим кодексом України визначено (п. 44.2, ст. 44), що платники податку на прибуток, що оподатковуються за ставкою нуль відсотків і відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 ст. 154 цього Кодексу, ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат із метою обчислення об’єкта оподаткування за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України³.

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (ст. 3, п. 3) передбачено, що підприємства, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть узагальнювати інформацію в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” визначає (п. 9), що суб’єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного обліку доходів і витрат та які не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть систематизувати інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, у регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису⁴.

Таким чином, є правові основи вести бухгалтерський облік у малих підприємствах без подвійного запису.

Міністерство фінансів України наказом від 15 червня 2011 року № 720 затвердило “Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими

¹ Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25 червня 2003 р. № 422. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

² Бухгалтерія у сільському господарстві: Методичні рекомендації з ведення бухгалтерського обліку та звітності в селянських (фермерських) господарствах за простою системою. – К. : “Наш час”, 1997. – 72 с.

³ Податковий кодекс України: – К.: Паливода А.В., 2011. – 536 с.

⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 р. № 39, у редакції наказу від 24 січня 2011 р. № 25. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

підприємствами”. Методичні рекомендації¹ визначають систему реєстрів, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в них без подвійного запису.

Передбачено використовувати чотири журнали: Журнал 1-мс обліку активів; Журнал 2-мс обліку капіталу і зобов’язань; Журнал 3-мс обліку доходів; Журнал 4-мс обліку витрат.

Інформацію про господарські операції з первинних документів переносять у журнали, а на їхній основі складають спрощений фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва.

Проілюструємо на прикладах процес відображення в обліку господарських операцій згідно із запропонованими методичними рекомендаціями.

1. Від постачальника одержано товари. Пишемо у журнал 1-мс у графу 10 “Запаси надійшло” і водночас у журнал 2-мс у графу 15 “Кредиторська заборгованість нараховано”.

2. Оплачено постачальнику за раніше одержані товари. Пишемо у журнал 1-мс у графу 15 “Грошові кошти вибуло” і одночасно у журнал 2-мс у графу 14 “Кредиторська заборгованість сплачено”.

3. Нараховано амортизацію основних засобів. Пишемо у журнал 1-мс у графу 6 “Амортизація нараховано” і одночасно у журнал 4-мс у графу 6 “Амортизація основних засобів, нематеріальних активів”.

Таким чином, у цих методичних рекомендаціях подвійний запис використовується, а прагнення його не помічати ускладнює ро-

зуміння змісту господарських операцій та порядок їх обліку.

Будь-яка господарська операція викликає зміни в балансі, яких є чотири типи. Отже, якщо хочемо мати баланс, то потрібний і подвійний запис. Без нього не можна обійтися навіть у малих підприємствах та фермерських господарствах.

Ми погоджуємося, що подвійний запис – це відкриття людства. Він не має винахідника, як не мають його гроші й розмовна мова.

Отже, можна зробити такі висновки.

1. Фермерські господарства мають особливості у використанні принципів та елементів методу бухгалтерського обліку, зокрема вони можуть:

а) проявляти обачність під час оцінки сільськогосподарської продукції, одержаної з виробництва;

б) дотримувати автономності під час відображення активів, капіталу і зобов’язань;

в) визначати фінансовий результат діяльності на стадії реалізації, а не виробництва;

г) відмовитися від ведення частини внутрішніх первинних документів, що значно скорочує їхню кількість та спрощує порядок документування.

2. Нормативно-правовими документами передбачено, що частина підприємств можуть узагальнювати інформацію в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Проведений аналіз показує, що у разі, коли потрібно скласти баланс, то необхідно застосовувати подвійний запис. Без нього не можна обійтися навіть у малих підприємствах і фермерських господарствах.

Розглянуто порядок використання принципів та елементів методу бухгалтерського обліку в фермерських господарствах, зокрема, дотримання обачності, автономності, єдиного грошового вимірника, можливість ведення обліку без застосування подвійного запису.

Рассмотрен порядок использования принципов и элементов метода бухгалтерского учёта в фермерских хозяйствах, в частности, соблюдения осмотрительности, автономности, единого денежного измерителя, возможность ведения учёта без применения двойной записи.

An article describes how to use principles and elements of the method of accounting on farms, in particular, compliance with prudence, autonomy, unified monetary gauge, the possibility of accounting without double entry recording.

*

¹ Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 15 червня 2011 р. № 720. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.