

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ

Проаналізовано особливості ведення обліку та облікової політики фермерських господарств, визначено основні ознаки необхідності галузевого підходу у формуванні облікової політики; досліджено вплив вибору форм обліку на результати діяльності фермерських господарств. Обґрунтовано чинники, що впливають на вибір типу облікової політики та шляхів її реалізації.

Постановка проблеми. 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 про фермерське господарство [7].

Згідно із статистичними даними [9] у Вінницькій області станом на 01 липня 2012 року зареєстровано 2079 фермерських господарств, що на 353 господарства більше, ніж було в 2010 році, з них – 1511 діючих. Таким чином, за кількістю фермерських господарств Вінницька область посідає 7 місце серед областей України. Найбільше фермерських господарств діє в Бершадському – 122, Теплицькому – 116, Шаргородському районах – 102. Протягом останніх п'яти років кількість фермерських господарств збільшується на 7-8% щорічно. У користуванні фермерських господарств області знаходиться 213,6 тис. га (12,0%) сільськогосподарських угідь, в тому числі 209,5 тис. га ріллі (12,7%). Ними виробляється понад 5% продукції рослинництва та близько 2% продукції тваринництва. Із загальної площі сільськогосподарських угідь та ріллі, які використовують фермерські господарства області, 87,5% знаходяться в оренді. Нині фермерські господарства в сільській місцевості забезпечують роботою не тільки своїх членів сім'ї, але виступають роботодавцями для працездатного сільського населення. Щорічно вони надають роботу більше 5,4 тис. громадянам сільської місцевості, в тому числі 2 тис. жінкам.

Успішне функціонування фермерських господарств, забезпечення їх рентабельного виробництва продукції вимагає організації чіткої системи бухгалтерського обліку. Облік у фермерських господарствах повинен бути налагоджений таким чином, що фермер в будь-який момент міг одержати повну і достовірну інформацію про господарські процеси, визначити свій майновий і фінансовий стан, виявити прибутковість здійснених операцій.

Загальновизнано, що створення цілісної системи обліку передбачає активне застосування специфічного елемента регулювання бухгалтерського обліку та звітності – облікової політики підприємства. Оскільки вибір форм і методів обліку залежить від облікової політики, ця проблема є досить актуальною. Крім того, формування привабливого інвестиційного клімату вимагає постійного пошуку ринкових механізмів підвищення надійності інформації, що виступає засобом забезпечення ефективного інформаційного обміну між фермерським господарством та його контрагентами, державою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації обліку і вибору облікової політики у фермерських господарствах розглядаються у працях відомих вітчизняних науковців, таких як М.Я. Дем'яненко, В.А. Дерій, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, М.Ф. Кропивко, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, Н.Л. Правдюк, О.Д. Радченко, Л.К. Сук, П.Я. Хомин та ін.

Однак на сьогодні дедалі частіше спостерігається формальний, вузькоспрямований підхід до формування облікової політики, який зводиться до складання фінансової звітності відповідно до загальних вимог П(С)БО та зовнішніх користувачів. На таку ситуацію впливають як відсутність достатнього практичного досвіду управління в ринкових умовах, так і недостатнє законодавче врегулювання цього питання, а також недостатнє вивчення з боку науковців цієї проблеми. Питання формування, реалізації облікової політики фермерських господарств та її використання в практиці господарської діяльності потребують певних досліджень, серед яких: формування та упорядкування понятійного апарату; розробка методики формування облікової політики фермерських господарств; забезпечення її документального оформлення; дослідження та удосконалення реалізації для різних рівнів управління тощо.

Роль держави зводиться до встановлення вимог щодо структури, змісту та порядку висвітлення облікової політики, а також внесення до неї змін та їх розкриття, що, з одного боку, надає допомогу фермерському господарстві у розробці такого внутрішнього регламенту, а з іншого, – права суб'єкта проводити вибір серед існуючих альтернатив, результат чого висвітлюється в обліковій політиці, – захищає права користувачів фінансової звітності, забезпечуючи повне отримання ними всієї необхідної інформації для читання та аналізу фінансової звітності.

Зміст та основні положення щодо облікової політики визначені у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та Положенні «Про організацію бухгалтерського обліку та звітності в сільському Україні», також вона повинна базуватися на Плані рахунків бухгалтерського обліку, міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (в першу чергу, МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки») та інших нормативних актах [4].

Структура облікової політики пов'язана з виділенням системних складових: організаційної, методичної, технічної, кожна з яких складається з об'єктів облікової політики та відповідних елементів. Під об'єктом розуміється будь-яка норма або позиція підприємства з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої є альтернативні варіанти. Елемент облікової політики – можливі методичні прийоми, способи та процедури, що обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства. Виділені елементи понятійного апарату щодо облікової політики підприємств забезпечують систематизацію викладення процесу формування, змісту та реалізації облікової політики [1, с. 12].

Постановка завдання. Метою статті є вивчення особливостей ведення бухгалтерського обліку у фермерських господарствах для удосконалення методів його стандартизації засобами облікової політики.

Виклад основного матеріалу. При веденні бухгалтерського обліку на фермерському господарстві можна визначити три такі основні особливості :

По-перше, як правило, бухгалтерський облік у фермерських господарствах веде його голова чи один з членів господарства, але зазначені особи не досить добре розуміються на обліку. Тому облік максимально спрощений, а це в свою чергу відбивається на обліковій політиці.

По-друге, для фермерського господарства властиве здійснення окремих специфічних господарських операцій, які на інших підприємствах проводяться не часто, а саме: 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. Таким чином, ці операції потрібно коректно відображати в бухгалтерському обліку і про них зазначити в обліковій політиці.

По-третє, фермерське господарство займається сільськогосподарською діяльністю. Отже, при веденні бухгалтерського обліку господарство повинно враховувати всю облікову сільськогосподарську специфіку [5]. Саме тому зазначені та інші принципи особливості формують облікову специфіку, властиву саме фермерському господарству.

В даний час фермерські господарства застосовують 4 основні форми ведення обліку [3]: 1) проста, 2) спрощена, 3) за спрощеним Планом рахунків, 4) за повним Планом рахунків.

З огляду на розмаїтість господарської діяльності, можна припустити, що ефективне регулювання порядку відбиття всіх господарських ситуацій неможливо по визначенню. Бухгалтерське законодавство, ідучи шляхом зближення з міжнародними стандартами формування фінансової звітності, поступово відмовляється від твердого нормативного регулювання відображення в обліку й звітності окремих господарських операцій. При цьому ставка робиться на підвищення професійного рівня бухгалтера, що повинен вести облік і формувати звітність, виходячи з декларованих принципів обліку й умов господарювання організації, а не тільки на основі норм, установлених державою.

Для з'ясування питань, які повинні бути вирішені в рамках облікової політики, фермерське господарство повинне в першу чергу визначити сукупність способів, необхідних їй для відбиття в бухгалтерському обліку й звітності фактів її господарського життя. Тобто, при формуванні облікової політики треба розглядати не всі теоретично можливі факти господарського життя, а лише ті, які мають місце в діяльності або плануються в найближчому майбутньому (табл. 1).

Таблиця 1

Завдання облікової політики та її виміри для фермерських господарств

Вимір облікової політики	Завдання
Соціальний	Створення соціальних гарантій для захисту зовнішніх користувачів шляхом забезпечення єдності інтерпретації даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності
Економічний	Отримання ефекту від використання раціональної облікової політики, оптимальне забезпечення інформацією потреб управління, скорочення обсягів документообороту, підвищення дієвості внутрішньогосподарського контролю
Галузевий	Врахування необхідності галузевих особливостей застосування П(С)БО
Системний	Тестування показників діяльності, економічної політики та стратегії підприємств для визначення цілей облікової політики фермерського господарства і критеріїв вибору альтернативних варіантів
Взаємозв'язок показників	Вплив елементів облікової політики та альтернативних варіантів їх обліку на основні показники діяльності, оптимізацію оподаткування, формування інформації для потреб управління, що дасть можливість керівнику та власнику використовувати облікову політику як інструмент управління
Інформаційний	Сталість облікової політики та розкриття у фінансовій звітності дозволяє на її основі будувати прогнози майбутнього стану об'єкта
Юридичний	Використання документів з облікової політики для усунення невизначеностей у нормативних документах з бухгалтерського обліку та у якості письмових доказів при вирішенні господарських спорів, конфліктів з податковими чи іншими органами

Джерело: [4]

Отже, розробка Положення про облікову політику потребує значної уваги для забезпечення вирішення завдань діяльності фермерського господарства.

Як зазначають вчені, зокрема О.Д. Радченко [8], вітчизняні розробки з управління виробництвом, і відповідно відображення потреб виробництва у обліковій політиці для належного збору інформації, на

відміну від зарубіжної теорії і практики, почалися лише в останні роки тому, що за планової економіки вимоги ведення обліку забезпечувалися централізованими розробками і показниками. Саме тому до останнього часу домінувала думка й про те, що побудова бухгалтерського обліку залежить переважно від організації виробництва. І відповідно облікова політика має бути тільки засобом контролю й організації дотримання нормативних вимог ведення обліку на підприємстві [6].

Таким чином, можна дійти висновку, що в залежності від застосування на підприємстві певних концепцій управління виробництвом, бухгалтерський облік має бути спроможним надавати відповідну інформацію різним ланкам управління, що відповідно знаходить відображення в обліковій політиці. Саме у цьому ракурсі і простежується зв'язок облікової політики з потребами управління.

Нормативне регулювання бухгалтерського обліку дещо обмежує свободу підприємств у виборі методики обліку. Але спрямування облікової політики на вимоги управління передбачає і значно ширше застосування її інструментарію, ніж це передбачено нормативами. Зокрема, спрямування її на обслуговування потреб менеджменту полягає у множині підходів до вибору об'єктів облікової політики та їх оцінки. При цьому обираються оптимальні варіанти співвідношення зовнішніх і внутрішніх вигід і витрат, з урахуванням особливостей діяльності підприємства. Вартість ведення обліку, як відомо, не повинна перевищувати ефективності від отриманої за його допомогою інформації.

Методика розробки облікової політики підприємств на створення якісної інформації для внутрішнього управління передбачає певну схему її формування. На думку дослідників, «структурно-логічна схема формування передбачає ряд етапів: підготовчий, основний та заключний. Комплексність методики забезпечується виділенням засад, які повинні дотримуватися на всіх етапах формування облікової політики та при її реалізації: загальні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначені законодавством; вимоги до облікової політики підприємств (законності, адекватності, гласності, ефективності, єдності); а також врахуванням характеру впливу факторів, які зумовлюють вибір об'єктів та елементів облікової політики підприємств» [1, с.12]. Тому етапи формування облікової політики фермерських господарств приведені нами у табл. 2.

У своїй обліковій політиці фермерські господарства детально описують: принципи обліку статей звітності; методи оцінки окремих статей звітності; факти, що стосуються змін в обліковій політиці.

Взаємозв'язок облікової політики підприємств з потребами менеджменту та з формування ним управлінських рішень полягає в тому, що в Положенні про облікову політику враховують вимог різних ланок управління.

Таблиця 2

Етапи формування облікової політики фермерських господарств

Етап	Характеристика
I організаційний	Створення відповідного виконавчого органу та закріплення за його фахівцями обов'язків та повноважень
II підготовчий	Визначення стратегічних і тактичних напрямів господарської діяльності банку і об'єктів обліку
III дослідження	Етап вивчення зовнішніх умов господарювання
IV розробки	Етап вибору елементів облікової політики банку, розробка порядку інформаційного забезпечення процесу формування облікової політики
V заклучний	Затвердження базисного та складання поточного розпорядчого документа про облікову політику; її впровадження та контроль за дотриманням

Джерело: [4, 5, 6]

Відомо, що спрямування обліку на потреби оподаткування підприємств спотворює реальний стан фінансово-господарської діяльності. Це спричиняє обмежене використання інформації, що формується в бухгалтерському обліку на потреби управління. А саме облікова політика дає змогу використовувати дозволена П(С)БО варіативність обліку в оцінці фінансового стану й активів підприємства. Таким чином, як вважають учені [2, 5], стає більш можливим значну частину завдань, пов'язаних із забезпеченням потреб менеджменту необхідною інформацією, перекласти на бухгалтерський облік.

Це стосується різних сфер та об'єктів облікової політики, а в першу чергу достовірності формування вартості активів, проведення оцінки при їх подальшому використанні, що впливає на ринкову вартість підприємства і одночасно інформує менеджерів про реальний їх стан.

Таким чином, творче ставлення до облікової політики дає змогу підвищити економічну ефективність системи обліку за рахунок використання даних обліку для зовнішньої звітності та внутрішнього управління.

Висновки. Формування облікової політики фермерського господарства повинне враховувати стан інформації для врахування її впливу на розвиток підприємництва. Основними принципами облікової політики є створення сприятливих умов управління. Отже, основне призначення облікової політики в фермерському господарстві полягає в: забезпеченні методичного та методологічного відображення його майна, фінансово-господарських операцій та результатів діяльності; упорядкуванні облікового процесу в частині бухгалтерського та управлінського обліку; забезпеченні загальної ефективності обліку та конкретних його форм.

Облікова політика є обов'язковим внутрішнім документом, що описує методи, принципи та процедури бухгалтерського обліку та дає можливість забезпечити ефективне здійснення обліково-операційної роботи у фермерському господарстві.

SUMMARY

The peculiarities of accounting and accounting policy of farms are analyzed, the key characteristics of necessity for a sectoral approach to the accounting policy formation are identified; the influence of choice of accounting types on the performance of farms is studied. The factors influencing the choice of the type of accounting policy and ways of its implementation are justified.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ

1. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Національний аграрний ун-т. – К., 2005. – 21с.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV.
3. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах від 02.07.2001 №189.
4. Міщенко С.М. Облікова політика в системі управління банком: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Національний аграрний ун-т. – К., 2004. – 21с.
5. Облікова політика підприємства: навч. Посіб. /за ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.М. – Київ, в-во ТОВ «ЮР-АГРО-ВЕСТА», 2007. – 326 с.
6. Пилявеш В. М. Методичні підходи до здійснення контролю за станом бухгалтерського обліку на фермерських господарствах / В.М. Пилявеш // Збірник національного аграрного університету. – 2010. – Вип. 5, Т. 2. – С. 74-78.
7. Про фермерське господарство: Закон України прийнятий Верховною Радою від 19.06.2003 №973-IV.
8. Радченко О.Д. Складові облікової політики сільськогосподарських підприємств / С.В. Гироль, О. Д. Радченко // Економіка АПК. – 2008. – №10. – С. 73-77.
9. Сайт Вінницької обласної служби статистики <http://www.vn.ukrstat.gov.ua>

Надійшла до редколегії 19 листопада 2013 р.