

УДК 657.1:631.115.1

В.С. Лень, канд. екон. наук**Д. В. Зоценко**, асистент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ЩОДО ВИБОРУ ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ**В.С. Лень**, канд. экон. наук**Д. В. Зоценко**, ассистент

Черниговский национальный технологический университет, г. Чернигов, Украина

ОТНОСИТЕЛЬНО ВЫБОРА ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ФЕРМЕРСКИХ ХОЗЯЙСТВАХ**Vasyl Len**, PhD in Economics**Diana Zotsenko**, assistant

Chernihiv National Technological University, Chernihiv, Ukraine

ABOUT THE CHOICE OF THE FORM OF ACCOUNTING IN FARM ENTERPRISES

Проаналізовано нормативну базу України, яка регламентує вибір форми бухгалтерського обліку у фермерських господарствах. Доведено, що на вибір форми обліку впливає значна кількість різних зовнішніх та внутрішніх факторів, насамперед юридична форма господарювання та обрана система оподаткування. Впливають на вибір форм бухгалтерського обліку також зміст форм фінансової, податкової та статистичної звітності. Зрештою вибір форми після аналізу потреб в отриманні інформації для управління та складання зовнішньої звітності залежить від керівника фермерського господарства.

Ключові слова: фермерські господарства, форми бухгалтерського обліку, оподаткування, подвійний запис.

Проанализирована нормативная база Украины, которая регламентирует выбор формы бухгалтерского учета в фермерских хозяйствах. Доказано, что на выбор формы учета влияет значительное количество разных внешних и внутренних факторов, в первую очередь юридическая форма хозяйствования и избранная система налогообложения. Влияют на выбор форм бухгалтерского учета также содержание форм финансовой, налоговой и статистической отчетности. В конечном результате выбор формы после анализа нужд в получении информации для управления и составление внешней отчетности зависит от руководителя фермерского хозяйства.

Ключевые слова: фермерские хозяйства, формы бухгалтерского учета, налогообложение, двойная запись.

The article analyses the legal base of Ukraine, which regulates the choice of the accounting forms for farms. Authors have approved the influence of significant number of the external and internal factors, such as legal form of an entity and taxation method, on the choice of the accounting form. Contents of financial, tax and statistics reports also pose a significant influence. As a result, after the analysis of information needs for management and reporting purposes option for the appropriate accounting form depends on the farm-owner.

Key words: farms, accounting forms, taxation, double entry.

Постановка проблеми. Фермерське господарство, згідно зі ст. 28 Закону України “Про фермерське господарство”, повинно з моменту його реєстрації вести бухгалтерський облік результатів діяльності, складати і подавати фінансову, статистичну та інші види звітності [1]. Одним з основних елементів системи бухгалтерського обліку є форма бухгалтерського обліку. Форма бухгалтерського обліку – це певна система реєстрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення в них інформації. Форму бухгалтерського обліку визначає певне поєднання хронологічного та систематичного обліку, форми зв’язку між обліковими реєстрами, спосіб та техніка облікових записів [2]. Обрана форма бухгалтерського обліку фермерським господарством повинна забезпечувати складання фінансової, податкової, статистичної та управлінської звітності.

Отже, вибір оптимального варіанта форми ведення бухгалтерського обліку у фермерських господарствах є однією з проблем для фермера, а також предметом чисельних дискусій у науковому середовищі. У зв’язку з цим питання вибору форми бухгалтерського обліку фермерськими господарствами та її приведення у відповідність до потреб складання звітності та управління залишаються актуальними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням питань застосування форм обліку у фермерських господарствах приділяли увагу вітчизняні та зарубіжні вчені, зо-

крема: І.Д. Ватуля, Л.О. Гладка, В.А. Дерій, А.В. Довбуш, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрій, О.С. Кривоконь, С.І. М'яка, М.Ф. Огійчук, Є.І. Степаненко, Н.Л. Правдюк, О.Д. Радченко, Т.М. Сторожук, Е.Н. Фахретдінова та інші.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на численні галузеві наукові розробки, проблема удосконалення форм обліку для фермерських господарств, яка б враховувала специфіку їх роботи, залишається невирішеною, що не відповідає сучасним умовам господарювання.

Мета статті. Метою статті є обґрунтування вибору форми бухгалтерського обліку для фермерських господарств.

Виклад основного матеріалу. Серед дослідників існують різні думки щодо застосування форм обліку у фермерських господарствах. Н.А. Канцедал [3] вважає просту форму обліку без застосування подвійного запису прийнятною для застосування у господарствах сімейного типу, що займаються вузькоспеціалізованим виробництвом без залучення найманих працівників. Проста форма обліку з використанням подвійного запису пропонується для фермерських господарств із середньообліковою чисельністю працівників – не більше 10 осіб та площею землекористування до 100 га. В інших випадках, у разі відповідності підприємства критеріям віднесення до малих, пропонується застосовувати спрощену форму обліку, а при віднесенні до середніх та великих – форми обліку, які розроблені для використання Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [4].

Н.В. Данік вважає, що для забезпечення більшої інформативної бази та визначення фінансового результату діяльності фермерських господарств ефективнішим є використання організації обліку з застосуванням спрощеного плану рахунків [5]. Тобто пропонує застосування спрощених форм обліку.

А. Довбуш, досліджуючи види фермерських господарств та їх вплив на вибір форми обліку, пропонує мікрогосподарствам (до 10 осіб, обсяг реалізації до 100 тис. євро) вести облік за простою формою, малим (до 10–50 осіб, обсяг реалізації до 100–500 тис. євро) – за простою, а великим (більше 50 осіб, обсяг реалізації понад 500 тис. євро) – за журнально-ордерною [6].

Російська дослідниця Е.Н. Фахретдінова пропонує вести облік у мікрогосподарствах (площа до 50 га, зайнятих до 15 осіб, обсяг виручки до 60 млн руб.) і малих господарствах (площа до 200 га, зайнятих до 100 осіб, обсяг виручки до 400 млн руб.) на основі реєстрів без застосування системи рахунків, а в середніх господарствах (площа понад 200 га, зайнятих до 200 осіб, обсяг виручки до 1000 млн руб.) застосовувати спрощену форму обліку та спрощений план рахунків бухгалтерського обліку [7].

Інша російська дослідниця – О.І. Степаненко – просту форму обліку рекомендує для фермерських господарств з площею до 50 га та обсягом доходу до 1000 мінімальних місячних зарплат, а спрощену форму обліку із застосуванням подвійного запису в селянських господарствах, де ці показники перевищено [8].

О.А. Нестерук пропонує у фермерських господарствах вести Книгу обліку праці та її оплати, Журнал обліку коштів, Книгу обліку продукції й матеріально-виробничих запасів, Журнал обліку кредитів і розрахунків. Для визначення фінансового результату, ведення податкового обліку й складання податкової звітності, аналізу результатів діяльності запропонована Книга обліку доходів і витрат і Відомість фінансових результатів. Книга максимально пристосована для ведення податкового обліку й складання податкової звітності та дозволяє найбільш повно відбивати всі доходи й витрати господарства, вести детальний аналітичний облік доходів за різними джерелами їхнього надходження і витрат за кожною статтею витрат. Відомість фінансових результатів дозволяє визначити

підсумок всієї діяльності селянського господарства, а також проаналізувати структуру доходів за видами діяльності й витрат за статтями витрат [9]. Пропонована форма обліку не передбачає використання подвійного запису і за суттю є простою.

Досліджень думки керівників фермерських господарств щодо застосування певних форм обліку українськими науковцями у науковій періодиці бібліотеки ім. Вернадського ми не знайшли. Серед російських науковців такі дослідження проводились зокрема Н.А. Шиловой. Її соціологічні опитування голів фермерських господарств під час проведення занять з бухгалтерського обліку показали, що відображення господарських операцій на рахунках за допомогою подвійного запису, їх розподіл за регістрами бухгалтерського обліку й складання звітності є зрозумілішими й доступнішими, ніж проведення операцій за простою системою за принципом “витрата – дохід”. Подвійний запис і система рахунків головам селянських господарств є кращим для практичної роботи та розвитку творчої думки у справі оптимізації виробничо-фінансових операцій і управління ними [10].

Багато авторів розглядають питання аутсорсингу бухгалтерських послуг у фермерських господарствах. Так, Я.І. Костецький зазначає, що у невеликих фермерських господарствах зарубіжних країн облік ведуть за простою схемою, використовуючи лише Журнал реєстрації господарських операцій, а в інших – фермери щомісячно направляють в облікове агентство заповнені первинні документи і після їх оброблення одержують звіт. При такій постановці обліку у фермера відпадає потреба в економічному аналізі, який здійснюють ті ж агентства [11]. Як нову форму організації обліку у фермерських господарствах, що полягає у наданні кваліфікованих послуг обслуговуючими сервісними кооперативами або сільськогосподарськими дорадчими службами, презентує також О.С. Кривоконь [12].

Щодо аутсорсингу послуг з бухгалтерського обліку, представляє інтерес також досвід США, де на певних територіях функціонують Бюро сільськогосподарського обліку, які після закінчення кожного фінансового року накопичують одержувану від фермерських господарств інформацію в комп’ютерних банках даних. Це полегшує ведення бухгалтерського обліку фермерами і позбавляє їх від необхідності створення власних баз даних, що пов’язане з високим рівнем трансакційних витрат сільськогосподарських товаровиробників. За фермерськими запитами Бюро надає господарствам інформацію для інформування банків і податкових інспекцій з метою проведення аналізу їх виробничо-господарської діяльності й оцінювання перспектив розвитку [13].

Аналіз вищеперелічених джерел свідчить, що окремі дослідники розглядають не всі фактори, які впливають на вибір форми бухгалтерського обліку, а також пов’язують форму бухгалтерського обліку з усіма вимогами інституційного середовища. Усі підприємства складають фінансову, податкову та статистичну звітність. Згідно з п. 2 ст. 3 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [14] фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Отже, застосовувані фермерськими господарствами форми бухгалтерського обліку повинні забезпечувати накопичення інформації для складання усіх цих форм звітності. Проте жоден з перелічених дослідників не розглядав вибір форми обліку залежно від потреб накопичення інформації для формування статистичної звітності, зокрема для заповнення форм 50-сг “Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств” [15] та № 2-ферм “Основні показники діяльності фермерського господарства” [16]. Для заповнення цих форм у системі бухгалтерського обліку необхідно накопичувати інформацію за елементами і статтями витрат, доходами і витратами за кожним видом виробленої продукції рослинництва і тваринництва, деталізовану інформацію за

придбаними матеріальними ресурсами тощо, що вимагає застосування розвиненої системи робочого плану рахунків.

Найбільш повний перелік факторів, які впливають на вибір форми бухгалтерського обліку фермерським господарством, наводить Е.Н. Фахретдінова, а саме: розміри господарства; спеціалізація; юридичний статус; рівень товарності; наявність і чисельність найманих робітників; кваліфікація голови фермерського господарства у сфері бухгалтерського обліку; кількість членів селянського (фермерського) господарства; дохід від підприємницької діяльності; режим оподаткування; одержання субсидій.

Нами узагальнено дослідження факторів, що впливають на вибір форми обліку фермерським господарством, та доповнено новими, які наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Фактори, що впливають на вибір форми обліку фермерським господарством

Фактори	Характеристика
Юридичний статус	Статус фізичної особи підприємця не вимагає складання фінансової та статистичної звітності, а статус акціонерного товариства вимагає безумовного використання повного плану рахунків та не допускає застосування простої і спрощеної форми обліку
Розмір підприємства	Площа сільськогосподарських угідь, поголів'я тварин і птиці тощо
Дохід від підприємницької діяльності	Просту та спрощену форму обліку можуть застосовувати мікропідприємства та малі підприємства
Розмаїтість діяльності	Рослинництво, тваринництво та їх структура
Кількість членів фермерського господарства	Чисельність
Наявність і чисельність найманих робітників	Середньоспискова чисельність
Відносини із системою оподаткування	Система оподаткування, звільнення від певних податків, зменшення ставок податків, надання пільг з оподаткування тощо
Відносини з Державною службою статистики*	Перелік форм статистичної звітності та їх зміст
Зміст фінансової звітності*	Зміст фінансової звітності вимагає накопичення інформації для заповнення її статей, що впливає на вибір форми обліку
Рівень кваліфікації	Рівень кваліфікації керівників та бухгалтерських кадрів підприємства та їх ініціативність тощо
Вартість та якість аутсорсингу*	Вартість та якість аутсорсингу бухгалтерських послуг можуть бути вирішальними під час його вибору
Наявність технічного оснащення функцій управління	Комп'ютерна техніка, програмні продукти, засоби оргтехніки тощо
Тактика та стратегія розвитку підприємства	Мета і завдання розвитку підприємства на довгострокову перспективу, використання інвестицій, що очікуються, інновації, тактичні підходи до вирішення перспективних завдань
Одержання субсидій	Одержання субсидій залежить від юридичного статусу підприємства

Примітка: * доповнено.

На наш погляд, обираючи форму обліку фермерським господарством, треба врахувати насамперед вимоги нормативних документів щодо організації бухгалтерського обліку та оподаткування. Так, згідно зі ст. 28 Закону України “Про фермерське господарство” фермерське господарство веде бухгалтерський облік результатів своєї роботи і подає відповідним органам фінансову звітність, статистичну інформацію та інші дані, встановлені законодавством України [1]. Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [14]. Згідно з цим Законом підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них

з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології оброблення облікових даних.

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.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб’єктів підприємницької діяльності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

Центральними органами влади розроблено та затверджено відповідні методичні рекомендації щодо форм обліку (табл. 2).

Таблиця 2

Затверджені в Україні форми бухгалтерського обліку

Назва методичних рекомендацій	Розробник	Затверджено	Форми обліку	Кількість журналів (основних реєстрів)	Кількість відомостей (допоміжних реєстрів)	Рекомендовано до застосування
Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах [17]	Мінагрополітики	Наказ від 02.07.2001 № 189	Проста	1	–	Селянські (фермерські) господарства без залучення найманих працівників
			Спрощена	7	–	Селянські (фермерські) господарства
Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами [18]	Мінфін	Наказ від 25.06.2003 № 422	Проста	1	1	Малі підприємства
			Спрощена	5 + оборотно-сальдова відомість	–	Малі підприємства
Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами [19]	Мінфін	Наказ від 15.06.2011 № 720	Спрощена	4	5	Малі підприємства, що відповідають вимогам ст. 156 Податкового кодексу України
Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку [20]	Мінфін	Наказ від 29.12.2000 № 356	Журнально-ордерна	7 + Головна книга	17	Підприємствами й організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ)
Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств [21]	Мінагрополітики	Наказ від 04.06.2009 № 390	Журнально-ордерна	15 + Головна книга	45	Сільськогосподарські підприємства

Наведені в табл. 2 форми обліку передбачають використання подвійного запису, крім простої форми для селянських (фермерських) господарств. Згідно з п. 3 ст. 3 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” 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. Отже, згідно з цим Законом та враховуючи вимоги Податкового кодексу України [22], проста форма обліку без застосування подвійного запису, яка затверджена Методичними рекомендаціями з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, може бути застосована фермерськими господарствами, які:

- не зареєстровані платниками податку на додану вартість у зв’язку з тим, що обсяг оподатковуваних ПДВ операцій не перевищує 300 тис. грн з урахуванням ПДВ;
- за обсягом річного оподаткованого доходу належать до IV або VI групи юридичних осіб, не є платниками податку на додану вартість та сплачують єдиний податок за ставкою 5 або 7 %.

Слід також зазначити, що норма Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах щодо дозволу вести бухгалтерський облік за простою формою селянським (фермерським) господарствам без залучення найманих працівників згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” не працює, адже в Законі застосування простої форми не пов’язане з залученням найманих працівників. Тобто навіть за наявності найманих працівників проста форма обліку без застосування подвійного запису може застосовуватись, якщо фермерське господарство відповідає зазначеним вище вимогам. В інших випадках фермерські господарства можуть використовувати форми обліку, які ґрунтуються на подвійному записі.

На вибір форми бухгалтерського обліку впливає також юридична форма господарювання та податкове законодавство. Можливості застосування певних форм бухгалтерського обліку залежно від цих факторів наведено в табл. 3.

Значні зміни в організацію бухгалтерського обліку вносить застосування комп’ютерної техніки, тому основним напрямком вдосконалення обліку у фермерських господарствах слід вважати його автоматизацію з використанням автоматизованого робочого місця (АРМ) бухгалтера. Дослідження Л.Б. Гнатишин показують, що для фермерських господарств проблема автоматизації процесу обліку і створення АРМ фермера вирішується набагато краще, ніж у колективних сільськогосподарських підприємствах, оскільки не потребує утворення великих і громіздких пакетів програм, для роботи з якими необхідний щонайменше середній рівень кваліфікації як в обліковій справі, так і в роботі з персональним комп’ютером. Тобто АРМ фермера повинно забезпечити роботу в діалоговому режимі, контролювати результати обчислень, здійснювати повторний розрахунок. Тому основна концепція побудови АРМ бухгалтера фермерського господарства полягає в централізації автоматизованої обробки інформації безпосередньо на робочому місці облікового працівника з використанням персональних баз даних [23].

В.І. Корнюшин вважає можливим застосування фермерськими господарствами програм у вигляді універсальних заготовок, з яких за допомогою спеціальних налаштувань можна зробити програму, яка підходить до будь-якої фірми. 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. На ринку програмних продуктів класу міні-бухгалтерія розповсюдження отримали “Міні-бухгалтерія” (фірма “1С”, Москва), “Бухгалтерія малого підприємства” (фірма “Фор”, Москва), “Фінанси без проблем” (“Хакерс-Дизайн”, Маріуполь) та інші. Ці програмні продукти орієнтовані переважно на фінансовий облік і реалізують функції синтетичного та вартісного аналітичного обліку та дозволяють формувати звітність [24].

Таблиця 3

Система оподаткування та рекомендовані форми обліку

Форма господарювання	Показники					Звільнення від оподаткування					
	Режим оподаткування	Обсяг доходу	Чисельність найманих осіб	Ставка податку	Форма обліку	Податок на прибуток	ПДВ	Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності	Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	Земельний податок	Збір за спеціальне використання води
Фізична особа-підприємець:	На єдиному податку:										
	II група	До 1,0 млн грн	Макс. 10	2–20 % МЗП	Книга обліку доходів	+	±	+	+	+	–
	III	До 3,0 млн грн	Макс. 20	5 % доходу	Книга обліку доходів	+	+	+	+	+	–
	V група	До 20,0 млн грн	Не обмежена	7 % доходу	Книга обліку доходів	+	+	+	+	+	–
Юридична особа: фермерське господарство	Фіксований сільськогосподарський	Частка доходу від сільськогосподарського товаровиробництва дорівнює або перевищує 75 %	Не обмежена	0,03–0,15 % нормативної оцінки землі	Рекомендації № 189 [17] або № 390 [21]	+	–	+	–	+	+
	IV група	До 5,0 млн грн	Макс. 50	5 % доходу	Рекомендації № 189 [17]	+	+	+	+	+	–
	VI група	До 20,0 млн грн	Не обмежена	7 % доходу	Рекомендації № 189 [17]	+	+	+	+	+	–
	Загальна система оподаткування	Понад 20 млн грн	Не обмежена	Загальна ставка оподаткування прибутку	Рекомендації № 189 [17] або № 390 [21]	–	+	–	–	–	–
	Спрощений облік доходів і витрат (п. 154.6 ПКУ)	До 3,0 млн грн	Макс. 20	0 % на прибуток	Рекомендації № 720 [19]	0 %	–	–	–	–	–

Крім того, на ринку програмних продуктів пропонуються бухгалтерські програми “Бест” та “Акцент”, які переважно орієнтовані на малі підприємства торгівлі та/або послуг і вимагають адаптації до виробничої діяльності. Така переробка конфігурації програм, початково не пристосованих до ведення обліку в сільському господарстві, буде коштувати дорожче, ніж покупка самої програми, що є економічно не доцільним.

Розроблені також окремі галузеві рішення для ведення обліку показників молочного скотарства, свинарства (“Акцент – племінний облік у свинарстві”), кролівництва (“Автоматизована система племінного обліку кролів”) і т. ін. Ці програми спрямовані, насамперед, на здійснення обліку і контролю виробничих показників (раціон, рух поголів’я тощо). Вони можуть застосовуватись також і фермерськими господарствами, однак, не дають можливості повністю автоматизувати обліковий процес. Фермеру доведеться окремо вести облік багатьох ділянок і складати звітність.

І.Д. Ватуля та Л.О. Гладка зазначають, що спеціалізованих бухгалтерських програм для фермерських господарств немає. Залишаються до вибору програми “Парус” або “1С: Бухгалтерія”. Проте ці програми досить дорогі й їх можливості фермерським господарством будуть використані незначною мірою.

Так, серед програмних продуктів 1С для обліку на сільськогосподарських підприємствах призначені “1С: Предприятие 8. Управление сельскохозяйственным предприятием для Украины” (від 25 до 470 тис. грн залежно від чисельності автоматизованих робочих місць), “1С: Предприятие 8. Бухгалтерия сельскохозяйственного предприятия для Украины” (від 5 до 12 тис. грн), “1С: Предприятие 8. Бухгалтерия элеватора, мельницы и комбикормового завода для Украины” (від 8 до 20 тис. грн), “1С: Предприятие 8. Селекция в животноводстве. Свиноводство для Украины” (від 3 до 33 тис. грн), “1С: Предприятие 8. Молокозавод”, “1С: Предприятие 8. Спутниковый мониторинг”.

Серед програм корпорації “Парус” (м. Київ) для обліку в сільському господарстві є лише “Комплексна система управління підприємством з переробки молочної сировини”.

У зв’язку з цим І.Д. Ватуля та Л.О. Гладка пропонують під час застосування простої форми обліку для фермерських господарств використовувати Журнал обліку господарських операцій, який вести в редакторі електронних таблиць Excel з використанням формул для горизонтальних та вертикальних підрахунків [25].

Висновки і пропозиції. На підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки і пропозиції:

1. Серед науковців існує багато думок щодо застосування форм бухгалтерського обліку фермерськими господарствами. Більшість досліджень щодо форм бухгалтерського обліку фермерських господарств не є системними, оскільки не враховують усіх факторів, які впливають на вибір форми бухгалтерського обліку, а також потреб в отримання інформації для внутрішньої, призначеної для управління підприємством, та всієї зовнішньої звітності.

2. Аналіз наукових та нормативних джерел вказує, що на вибір форми обліку фермерським господарством впливають як зовнішні, так і внутрішні фактори. З зовнішніх факторів найбільший вплив здійснює інституційне середовище, а саме оподаткування і зміст зовнішньої звітності, а з внутрішніх – кваліфікація відповідального за ведення бухгалтерського обліку, стратегія розвитку та вартість аутсорсингу.

3. Застосування простої форми обліку без використання подвійного запису є недостатнім для забезпечення вимог інституційного середовища, насамперед щодо фінансової, податкової та статистичної звітності, що зумовлює необхідність використання подвійного запису та застосування більш розвинених спрощеної або повної форми обліку.

4. Особливості діяльності фермерських господарств потребують розроблення для них спеціалізованих бухгалтерських програм, з якими можна працювати в діалоговому режимі та які легко адаптуються до змін законодавства.

5. У кінцевому результаті вибір форми бухгалтерського обліку після аналізу потреб в отриманні інформації для управління та складання зовнішньої звітності залежить від керівника фермерського господарства.

Список використаних джерел

1. *Про фермерське господарство* [Електронний ресурс] : Закон України від 19.06.2003 № 973-IV. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1088.283.2>.
2. *Лень В. С.* Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика : навч. посіб. / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – Вид. 4-ге. – Тернопіль : Навчальна книга – Богдан, 2012. – 744 с.
3. *Канцедал Н. А.* Варіативний підхід до вибору форми обліку фермерських господарств [Електронний ресурс] / Н. А. Канцедал. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Natural/Vzhdtu/econ/2009_2/9.pdf.
4. *План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99>.
5. *Данік Н. В.* Особливості ведення обліку фермерських господарств [Електронний ресурс] / Н. В. Данік // Інноваційна економіка. – 2011. – № 1. – С. 101–104. : Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2011_1/101.pdf.
6. *Довбуш А.* Види фермерських господарств та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку / А. Довбуш // Економічний аналіз. – 2008. – Вип. 3 (19). – С. 280–282.
7. *Фахретдинова Э. Н.* Развитие методического обеспечения бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах [Электронный ресурс] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Э. Н. Фахретдинова. – Казань : Казанский государственный аграрный университет, 2011. – Режим доступа : <http://economy-lib.com/razvitie-metodicheskogo-obespecheniya-buhgalterskogo-ucheta-v-krestyanskih-fermerskih-hozyaystvah#ixzz2KvDzZSmL>.
8. *Степаненко Е. И.* Учет и отчетность в крестьянских (фермерских) хозяйствах [Электронный ресурс] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Е. И. Степаненко. – Орел : Орловский государственный технический университет, 2003. – Режим доступа : <http://economy-lib.com/uchet-i-otchetnost-v-krestyanskih-fermerskih-hozyaystvah>.
9. *Нестерук О. А.* Развитие бухгалтерского учета в крестьянских фермерских хозяйствах [Электронный ресурс] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / О. А. Нестерук. – Ростов-на-Дону, 2009. – Режим доступа : http://www.ceninauku.ru/page_12055.htm.
10. *Шилова Н. А.* Оптимизация бухгалтерского учета на малых предприятиях аграрного сектора экономики [Электронный ресурс] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Н. А. Шилова. – Ставрополь, 2006. – 18 с. – Режим доступа : <http://economy-lib.com/optimizatsiya-buhgalterskogo-ucheta-na-malyh-predpriyatiyah-agrarnogo-sektora-ekonomiki>.
11. *Костецкий Я. І.* Облік та аналіз діяльності фермерських господарств [Електронний ресурс] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Я. І. Костецкий. – Тернопіль : Тернопільський державний економічний університет, 2006. – 19 с. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnu/2009_142_1/09kyi.pdf.
12. *Кривоконь О. С.* Організація обліку та контролю діяльності фермерських господарств : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.06.04 / О. С. Кривоконь. – К. : Нац. аграр. ун-т, 2006. – 21 с.
13. *Застрожніков А. Г.* Місце і роль фермерських господарств в системі агробізнесу / А. Г. Застрожніков // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – Мелітополь : Люкс, 2010. – № 2. – С. 106–116.
14. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
15. *Форма № 50-сг* “Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1303-07>.

16. *Форма № 2-ферм* “Основні показники діяльності фермерського господарства” [Електронний ресурс] : Наказ Держстату України від 14.06.2013 № 181. – Режим доступу : <http://interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/8015>.

17. *Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах* [Електронний ресурс] : Наказ Мінагрополітики від 02.07.2001 № 189. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0189555-01>.

18. *Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами* [Електронний ресурс] : Наказ Мінфіну від 25.06.2003 № 422. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=293593.

19. *Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами* [Електронний ресурс] : Наказ Мінфіну від 15.06.2011 № 720. – Режим доступу : <http://interbuh.com.ua/ua/view/oneregulations/2046>.

20. *Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку* [Електронний ресурс] : Наказ Мінфіну від 29.12.2000 № 356. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=293587.

21. *Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств* [Електронний ресурс] : Наказ Мінагрополітики від 04.06.2009 № 390. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN48748.html.

22. *Податковий кодекс України* [Електронний ресурс] : Закон України від 02.12.2010 № 2755–VI. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

23. *Гнатишин Л.* Механізми відтворення власного капіталу фермерських господарств [Електронний ресурс] / Л. Гнатишин // Вісник Львівського національного аграрного університету. – 2013. – № 20. – С. 157–161. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vldau_2013_20_27.pdf.

24. *Корнюшин В. И.* Бухгалтерские информационные системы [Электронный ресурс] / В. И. Корнюшин. – М. : МИЭМП, 2010. – 112 с. – Режим доступу : <http://www.razym.ru/biz/buhuchet/133177-kornyushin-vi-buhgalterskie-informacionnye-sistemy.html>.

25. *Ватуля І. Д.* Організація обліку у фермерських господарствах : навч. посіб. / І. Д. Ватуля, Л. О. Гладка. – К. : ЦУЛ, 2009. – 312 с.