

2. О применении методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг): Письмо Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14 января 2016 г. N 04-2-1-32/178 – Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь / [Электронный ресурс] /Национальный центр правовой информации Республики Беларусь. – Минск, 2017. – Режим доступа : <http://www.pravo.by>. – Дата доступа : 05.03.2017 г.
3. Гусева, И. Б. Учет и распределение косвенных затрат / И. Б. Гусева, А. Ф. Плеханова // Справочник экономиста [Электронный ресурс]. – 2013 – № 7. – Режим доступа: <http://www.profiz.ru/se/1010/> – Дата доступа:14.11.2014 г.
4. Божок, О. Варианты отнесения общехозяйственных расходов на себестоимость единицы продукции / О. Божок // Главный бухгалтер [Электронный ресурс]. – 2013 г. Режим доступа: <http://gb.by/node/phtml?index=12672&key> Дата доступа: 23.11.2014 г.
5. Бобкова, Е. В. Развитие аудита производственных затрат в сельскохозяйственных организациях: автореферат диссертации. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Е. В. Бобкова; РГАУ-МСХА им. К. А. Тимирязева. – М., 2009. – 21 с.
6. Григорян, Г. А. Развитие управленческих элементов учетно-аналитической системы затрат сельскохозяйственных организаций: автореферат диссертации.... канд. экон. наук: 08.00.1 2/ Г. А. Григорян; Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс. – Орел., 2014. – 24 с.
7. Алешкевич, О. П. Международные стандарты финансовой отчетности : конспект лекций для студентов высших учебных заведений экономических специальностей / О. П. Алешкевич. – Минск :Информпресс, 2013. – 92 с.
8. Вахрушина, М. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник для студентов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Налого и налогообложение», «Финансы и кредит» / М. А. Вахрушина, Л. А. Мельникова. – М.: Издательство «Омега-Л», 2009. – 571 с.
9. Штурмина, О. С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебное пособие / О. С. Штурмина. – Ульяновск : УлГТУ, 2010. – 247 с.

УДК 657.1.012.631.1

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ФОРМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В КРЕСТЬЯНСКИХ (ФЕРМЕРСКИХ) ХОЗЯЙСТВАХ

С. В. Гудков

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»
г. Горки, Могилевская область, Республика Беларусь
(Республика Беларусь, 213407, Могилевская область
г. Горки, ул. Мичурина, 5
e-mail: gudkou@mail.ru)

***Ключевые слова:** крестьянское (фермерское) хозяйство, бухгалтерский учет, задачи учета, форма учета, проблемы ведения учета, критерии выбора формы учета, регистры учета, план счетов бухгалтерского учета, бухгалтерская отчетность.*

Аннотация. В статье раскрыты результаты исследования методик бухгалтерского учета деятельности крестьянских (фермерских) хозяйств. Проанализированы основные нормативно-правовые документы, регламентирующие организацию бухгалтерского учета их деятельности, его задачи, проблемы организации и выбора формы бухгалтерского учета. Предлагается применение трех форм бухгалтерского учета для крестьянских (фермерских) хозяйств: простой, сокращенной и журнально-ордерной. Приводятся критерии их применения в зависимости от размеров земельного участка, отраслей производства и численности наемных работников. Рассмотрены основные методы ведения бухгалтерского учета деятельности крестьянского (фермерского) хозяйства, применяющего простую или сокращенную форму учета. Приводится содержание основных регистров учета каждой формы. Предлагается рабочий план счетов бухгалтерского учета для сокращенной формы учета, состоящий из 23 позиций. Описана особенность отражения данных бухгалтерского учета простой и сокращенной формы учета в годовой бухгалтерской отчетности, а также использование ее данных для проведения комплексного анализа деятельности крестьянского (фермерского) хозяйства.

METHODICAL ASPECTS OF IMPROVING THE FORMS OF ACCOUNTING IN THE FARMERS

S. V. Gudkov

EI «Belarusian State Agricultural Academy»

(Belarus, Mogilev region, Gorki, 213407, 5 Michyrina st.

e-mail: gudkou@mail.ru)

Key words: farmer, accounting, tasks of accounting, the form of the account, the problems of accounting, criteria of forms of accounting, accounting registers, plan of accounts, reporting.

Summary. The article reveals the results of a study of methods of accounting activities of farmers. Analyzes the main legal documents regulating the organization of accounting of farmer's activities, its tasks, problems of organization and choice of form of accounting. It is proposed to use the three forms of accounting for farmers: a simple, abbreviated and journal-order. The criteria used for their application depending on the size of land, industries and number of employees. The basic methods of accounting activities of farmers, using simple or abbreviated form of accounting. Given the contents of the main registers of each form. It is proposed the working plan of accounts of accounting for the abbreviated form of the account, consisting of 23 positions. Describes the peculiarity of reflection of accounting data a simple and abbreviated form of accounting in annual financial statements and use its data to conduct a comprehensive analysis of the activities of farmer.

(Поступила в редакцию 30.05.2017 г.)

Введение. В настоящее время согласно Закону Республики Беларусь «О крестьянском (фермерском) хозяйстве» каждое крестьянское

(фермерское) хозяйство должно осуществлять учет результатов своей деятельности и вести статистическую отчетность в установленном порядке. При этом глава крестьянского (фермерского) хозяйства несет установленную законодательством ответственность за искажение результатов деятельности в государственной отчетности. Следовательно, ведение учета для главы фермерского хозяйства является обязательным условием. Основным нормативным документом, регулирующим организацию бухгалтерского учета для субъектов хозяйствования Республики Беларусь, является Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности». Данный Закон устанавливает единые методические основы бухгалтерского учета и отчетности на всей территории Республики Беларусь для всех организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Республики Беларусь, независимо от подчиненности и форм собственности. С учетом современного состояния экономики Республики Беларусь перед бухгалтерским учетом субъектов малого агробизнеса, в том числе крестьянских (фермерских) хозяйств и др. микроорганизаций АПК можно поставить следующие задачи:

- обеспечение контроля за наличием и использованием материальных, денежных и трудовых ресурсов;
- формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах их деятельности;
- своевременное предупреждение негативных явлений в хозяйственно-финансовой деятельности, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов;
- обеспечение своевременных и правильных расчетов по налогам и др. платежам, установленным законодательством Республики Беларусь;
- обеспечение своевременного составления и представления бухгалтерских (финансовых) отчетов.

В настоящее время фермер может организовать бухгалтерский учет в виде использования услуг внештатного специалиста-бухгалтера, который является индивидуальным предпринимателем, или передачи на договорных условиях ведение бухгалтерского учета специализированной организации или централизованной бухгалтерии. Однако необходимо заметить, что фермер знает и понимает свое хозяйство лучше бухгалтера, работающего на стороне, поэтому нет лучшего учетчика, чем он сам. При ведении бухгалтерского учета в малой организации, особенно в крестьянском (фермерском) хозяйстве должна соблюдаться концепция обособленного хозяйства, т. е. его хозяйственная деятельность должна рассматриваться обособленно от домашнего семейного хозяйства. В бухгалтерском учете должны отражаться только те опера-

ции, которые связаны с деятельностью организации как обособленной хозяйственной юридической единицы.

Цель работы. Изучив опыт организации бухгалтерского учета деятельности крестьянских (фермерских) хозяйств Республики Беларусь, было установлено, что в современных экономических условиях почти каждый субъект данной формы хозяйствования сталкивается с проблемами ведения бухгалтерского учета и отчетности. Основной проблемой является отсутствие грамотных научно обоснованных современных рекомендаций по ведению бухгалтерского учета в микроорганизациях АПК, особенно для крестьянских (фермерских) хозяйств. В связи с этим основной целью исследования явилось совершенствование методики ведения бухгалтерского учета деятельности крестьянского (фермерского) хозяйства в современных условиях.

Материал и методика исследований. Исследования проводились на фактических данных бухгалтерского учета и отчетности крестьянских (фермерских) хозяйств Горецкого, Дрибинского и Оршанского районов. При проведении исследования использовались общенаучные методы анализа и синтеза, обобщения, сравнения, абстрактно-логический, монографический, системный подход и др.

Результаты исследований и их обсуждение. В настоящее время в отечественной научной литературе не сложилось единого мнения о том, какой должна быть форма организации бухгалтерского учета для малых субъектов агробизнеса. Под формой бухгалтерского учета подразумевается перечень учетных регистров аналитического и синтетического учета, справочных таблиц и последовательность методов и способов их заполнения.

В Республике Беларусь в настоящее время большинство крестьянских (фермерских) хозяйств ведут бухгалтерский учет своей деятельности по такой форме, которая предусматривает использование лишь одного регистра учета – Книги учета имущества и деятельности крестьянского (фермерского) хозяйства, состоящей из четырех разделов. К сожалению, данный регистр учета был разработан более десяти лет назад, а за это время произошли значительные изменения во всех сферах экономики, особенно в бухгалтерском учете. Кроме этого, некоторые крестьянские (фермерские) хозяйства при организации бухгалтерского учета своей деятельности используют бухгалтерские счета, метод двойной записи и приспособленные формы регистров бухгалтерского учета, которые предназначаются для использования в крупных сельскохозяйственных организациях. Все это затрудняет ведение бухгалтерского учета, требует от фермера дополнительных затрат труда и рабочего времени и специальных бухгалтерских знаний.

Следует отметить, что на сегодняшний день существуют разнообразные по своей деятельности и составу крестьянские (фермерские) хозяйства: одни занимаются только сельскохозяйственной деятельностью, другие – сочетают ее с иными видами предпринимательской деятельности, кроме того, многие хозяйства используют наемных работников, а к некоторым присоединились и др. хозяйства (в том числе и колхозы или госхозы). По организационным формам крестьянские (фермерские) хозяйства могут быть односемейными, в виде объединений и в виде ассоциаций, созданных в результате реформирования колхозов и совхозов. Кроме того, в зависимости от числа возделываемых культур и видов выращиваемых животных, крестьянские хозяйства подразделяются на одноотраслевые, многоотраслевые и специализированные.

Таким образом, в настоящее время данные хозяйства остро нуждаются в грамотных, научно обоснованных методических рекомендациях по ведению бухгалтерского учета, которые должны отвечать современным требованиям управления и составления бухгалтерской и статистической отчетности, а также не противоречить международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности. Кроме того, имеется острая необходимость в систематизации и структуризации учетной работы с учетом особенностей и условий деятельности крестьянских (фермерских) хозяйств и их организационных форм хозяйствования. При этом необходимо учитывать и тот факт, что учет не должен быть громоздким, сложным, он должен быть экономичным, ясным и доступным всем работникам крестьянского (фермерского) хозяйства.

Проанализировав действующую систему бухгалтерского учета, рассмотрев системы учета для фермерских хозяйств в странах СНГ и зарубежных странах, а также сделав определенные выводы, исходя из предложений и рекомендаций многих ученых, работающих над этим вопросом, и с учетом национальных особенностей развития экономики Республики Беларусь, на наш взгляд, целесообразно бухгалтерский учет в крестьянских (фермерских) хозяйствах вести по одной из нижеприведенных форм с учетом следующих обстоятельств:

- простую форму учета рекомендуется применять хозяйствам, которые имеют размеры земельных участков до 50 га, специализируются на одной отрасли производства и в которых работают собственник и члены его семьи, т. е. без привлечения постоянных наемных работников;
- сокращенную форму учета рекомендуется применять хозяйствам с размером земельного участка до 100 га, с численностью наемных работников до 100 человек за отчетный период и имеющим не-

сколько отраслей производства (животноводство, растениеводство, промышленное производство);

– всем другим крестьянским (фермерским) хозяйствам необходимо вести учет по журнально-ордерной форме учета согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета, утвержденному приказом Министерства финансов РБ № 50 от 29.06.2011 г. и Инструкции по его применению.

Использование предлагаемых форм учета на практике обусловлено тем, что в настоящее время существуют разнообразные по своей деятельности и составу крестьянские (фермерские) хозяйства: одни занимаются только сельскохозяйственной деятельностью, другие – сочетают ее с предпринимательской, кроме того, многие хозяйства используют наемных работников, а к некоторым присоединились и др. хозяйства (в том числе и колхозы или госхозы).

Учет по простой форме предусматривает накопление данных в соответствии с законодательством и с нуждами управления хозяйством. Учет ведется способом простой «однократной записи», не применяя счета бухгалтерского учета и метода двойной записи. Учет хозяйственной деятельности обеспечивается систематическим ведением записей в следующих учетных регистрах:

- книга учета доходов и расходов;
- книга учета земель и их использования;
- книга учета основных средств;
- вспомогательная книга учета продукции и материалов;
- вспомогательная книга учета скота и птицы;
- ведомость финансовых результатов.

Основным регистром учета при простой форме учета является Книга учета доходов и расходов. Использование данной книги учета позволяет улучшить организацию учета доходов и расходов крестьянского (фермерского) хозяйства, его расчетной дисциплины, а также позволяет в любой момент времени определять наличие денежных средств на расчетном счету. Записи в книге должны подтверждаться соответствующими документами, кроме того, они должны производиться в хронологическом порядке. Поэтому в данной книге предусмотрены графы для указания даты и номера документов, в которых отражены хозяйственные операции, и изложения их краткого содержания. В Книге учета доходов и расходов доходы крестьянского (фермерского) хозяйства следует отражать не только одной общей суммой по каждой операции, но и подразделять на доходы, полученные от основной сельскохозяйственной деятельности, и проч. доходы (графы 4-6). Расходы, понесенные хозяйством в течение года, следует отражать об-

щей суммой по каждой операции и по укрупненным статьям затрат (графы 7-12). Раздельный учет доходов и расходов позволяет фермеру получать необходимую информацию о доходах и расходах, используемую для оценки его хозяйственной деятельности и выявления внутрихозяйственных резервов ее улучшения. Расходы хозяйства, которые не относятся на затраты производства продукции (затраты по строительству, приобретению основных средств и др.), необходимо указывать отдельно в графе 13 «Расходы, не относимые на затраты производства продукции». В деятельности крестьянского (фермерского) хозяйства могут возникать и расходы, связанные с финансовой деятельностью и др., которые следует учитывать при определении финансового результата. Такие расходы рекомендовано отражать в Книге учета доходов и расходов в графе 14 «Прочие расходы, относимые на финансовый результат».

Также в Книге учета доходов и расходов следует отражать суммы полученных банковских кредитов или займов. Так, если на расчетный счет крестьянского (фермерского) хозяйства поступает банковский кредит или за счет кредита произведена оплата за материальные ресурсы, или получен другой займ, то производятся записи в следующих графах: «Задолженность за хозяйством» и «Остаток денежных средств на конец дня». Если же происходит погашение их, то эти суммы находят отражение в графах «Задолженность хозяйству» и «Остаток денежных средств на конец дня». Наличие в Книге учета доходов и расходов граф «Задолженность хозяйству» (графы 15) и «Задолженность за хозяйством» (графы 16) дает возможность осуществлять учет расчетов с кредиторами и дебиторами, причем фермер без затруднений может определить состояние расчетов по всем операциям. На основании графы «Остаток денежных средств на конец дня» (графы 17) фермер в любой момент времени может увидеть наличие денежных средств на своем расчетном счете.

Следует отметить, что если итог по графе 5 «Доходы: итого» превышает итог по графе 7 «Расходы: итого», то это свидетельствует о наличии прибыли от проведенных операций. Если же расходы превышают доходы, то хозяйство понесло убыток. Однако не следует забывать о тех расходах, которые не относятся на затраты производства, поэтому их не следует учитывать при определении финансового результата. Это расходы хозяйства, которые учитываются в графе 13 Книги учета доходов и расходов.

Таким образом, использование Книги учета доходов и расходов позволяет фермеру получать необходимую информацию о доходах и

расходах, используемую для оценки его хозяйственной деятельности и выявления внутрихозяйственных резервов ее улучшения.

Учет по сокращенной форме предлагается вести фермерским хозяйствам, которые имеют несколько отраслей производства (животноводство, растениеводство, промышленное производство), используют наемных работников и расположенных на территории не более 100 га. В этом случае крестьянским (фермерским) хозяйствам, по нашему мнению, бухгалтерский учет целесообразно вести с использованием метода «двойной записи» (т. е. использовать определенные счета бухгалтерского учета) и необходимых регистров учета. Причем в качестве регистров бухгалтерского учета предлагается использовать:

- книгу учета хозяйственных операций;
- книгу учета земель и их использования;
- книгу учета основных средств и начисленного износа (амортизации);
- книгу учета скота и птицы;
- книгу учета производственных запасов и готовой продукции;
- книгу учета денежных средств и расчетов;
- книгу учета затрат на производство и выхода продукции;
- книгу учета прибылей (убытков), фондов и резервов;
- ведомость финансовых результатов;
- сводную ведомость;
- оборотную ведомость.

Таким образом, все хозяйственные операции в хронологическом порядке сначала записываются в Книгу учета хозяйственных операций, а затем разносятся по счетам и регистрам бухгалтерского учета. Она является комбинированным регистром, который содержит все применяемые крестьянским (фермерским) хозяйством бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций по каждому из них. Заполнение Книги учета хозяйственных операций начинается с записей сумм остатков по всем счетам крестьянского (фермерского) хозяйства на начало отчетного периода. Затем в хронологическом порядке в графе «Содержание операции» записываются все хозяйственные операции, произошедшие в хозяйстве за отчетный период, а суммы по ним должны проставляться как по дебету, так и по кредиту соответствующих счетов в соответствии с требованиями бухгалтерского учета. После регистрации хозяйственных операций в данной книге учета их следует также записать в соответствующие регистры учета. В конце отчетного периода, а при желании в конце каждого месяца, фермеру необходимо подсчитать сальдо по каждому счету. И на основании уже остатков по счетам Книги учета хозяйственных операций на конец от-

четного периода фермер может составить Бухгалтерский баланс своего хозяйства. Также для учета деятельности крестьянского (фермерского) хозяйства с применением сокращенной формы учета предлагается использовать счета бухгалтерского учета, приведенные в табл.

Таблица – Рабочий (сокращенный) План счетов бухгалтерского учета для крестьянских (фермерских) хозяйств

Счета для учета средств хозяйства	Номер счета	Счета для учета источников средств	Номер счета
Основные средства	01	Амортизация основных средств	02
Вложения в долгосрочные активы	08	Расчеты по кредитам и займам	67
Материалы	10	Расчеты по налогам и сборам	68
Животные на выращивании и откорме	11	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	18	Расчеты с персоналом по оплате труда	70
Основное производство	20	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76
Общехозяйственные затраты	26	Уставный капитал	80
Касса	50	Резервный капитал	82
Расчетные счета	51	Добавочный капитал	83
Валютные счета	52	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	Прибыли и убытки	99
Доходы и расходы	90		

Таким образом, использование предлагаемого комплекта регистров бухгалтерского учета и соответствующих счетов при применении сокращенной формы учета деятельности крестьянского (фермерского) хозяйства позволит его владельцу учесть его хозяйственную деятельность, исчислить фактическую себестоимость произведенной им продукции, получить экономическую информацию, достаточную как для составления бухгалтерской отчетности, так и для проведения всестороннего анализа производственно-финансовой деятельности его хозяйства. Кроме этого, использование данных регистров учета позволяет обеспечить контроль за наличием и движением имущества, использованием материальных ресурсов и денежных средств.

По истечении календарного года, а также по истечении каждого квартала фермер определяет финансовый результат деятельности хозяйства. Эти данные необходимы фермеру как для анализа финансового состояния своего хозяйства, так и для определения размера налоговых платежей в бюджет в соответствии с законодательством Республики Беларусь. В этих целях фермерам предлагается вести Ведомость финансовых результатов, записи в которой производятся ежеквартально нарастающим итогом из Книги учета доходов и расходов (при простой форме учета) и из Книги учета хозяйственных операций (при со-

кращенной форме учета). Также по истечении отчетного года на основании рекомендуемых регистров (книг учета) составляются сводная и оборотная ведомости, бухгалтерский баланс, а также и др. отчетность.

Заключение. Резюмируя вышеизложенное, можно заключить следующее, что в настоящее время в отечественной научной мысли не сформировалось единого мнения о том, какой должна быть форма организации и ведения бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах. Так, некоторые ученые-экономисты рекомендуют вести учет, применяя счета бухгалтерского учета, принцип «двойной записи» и регистры учета, а другие считают целесообразным вести учет способом простой «однократной записи» с использованием только регистров бухгалтерского учета. В проведенном исследовании для крестьянских (фермерских) хозяйств рекомендуется использовать формы учета как с применением двойной записи, так и без нее. При этом форму учета, при которой используются только регистры учета без использования счетов, следует называть простой формой учета. А форму ведения бухгалтерского учета с использованием счетов и регистров бухгалтерского учета следует называть сокращенной формой. Выбор варианта ведения бухгалтерского учета для субъектов малого агробизнеса обоснован объемами производства, размерами хозяйств, количеством отраслей производства и числом занятых работников в этих хозяйствах. Использование предлагаемых форм бухгалтерского учета и комплектов регистров учета позволит владельцу крестьянского (фермерского) хозяйства своевременно и достоверно учесть всю его хозяйственную деятельность, исчислить фактическую себестоимость произведенной им продукции, получить экономическую информацию, достаточную как для составления бухгалтерской отчетности, так и для проведения всестороннего анализа производственно-финансовой деятельности его хозяйства.