

**І.Б. САДОВСЬКА\***

(Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки, м. Луцьк, Україна)

**І.І. БАБІЧ\*\***

(Луцький національний технічний університет, м. Луцьк, Україна)

**К.Є. НАГІРСЬКА\*\*\***

(Луцький національний технічний університет, м. Луцьк, Україна)

## Організація обліку і оподаткування у фермерських господарствах в контексті професійного бухгалтерського судження

Фермерські господарства різних організаційно-правових форм налічують більше 70 відсотків від загальної кількості суб'єктів аграрного бізнесу в Україні. По сукупній чисельності працюючих фермерські господарства випереджають інші форми аграрних підприємств. Поряд з цим, невизначеність щодо облікової методології у таких господарствах зумовлена неузгодженістю нормативно-правових актів із засадами відносин власності стосовно майна у вигляді матеріальних ресурсів, інтелектуальних активів, землі, трудової участі членів та привласнення ними прибутку. Виник так званий вакуум методичного забезпечення обліку і оподаткування у фермерських господарствах. Метою статті є інтерпретація правової бази щодо створення і діяльності фермерських господарств та сімейних фермерських господарств, доведення можливості функціонування заявлених економічних суб'єктів в системі прозорої організації обліку та оптимальних систем оподаткування, обґрунтування рекомендацій щодо ймовірних варіантів застосування професійного бухгалтерського судження в умовах малої чисельності працівників фермерських господарств. Проведено систематизацію різних типів фермерських господарств з метою виокремлення найбільш подібних груп питань щодо організації обліку і оподаткування. Розкрито варіанти організації обліку власності засновників з урахуванням різних організаційно-правових форм. Розроблена структура облікової політики, яка спрямована на оптимізацію трудомістких облікових процедур. Обґрунтовані варіанти прийнятних систем оподаткування для різних організаційно-правових форм. Автори публікації оцінили кращі практики застосування облікової методології в інших галузях, зарубіжних країнах, з урахуванням історичного надбання щодо подібних організаційних структур. Вирішення поставленої проблеми у всіх ключових аспектах здійснено в контексті професійного бухгалтерського судження. Саме такий підхід дозволив знайти найбільш оптимальні варіанти організації обліку і оподаткування для найбільш вразливої групи аграрних суб'єктів з позиції чинного рівня доступу до правової і економічної грамотності. Публікація містить елементи методології організації обліку і методичні рекомендації, які можуть бути використані у практиці організації обліку і оподаткування фермерських господарств.

**Ключові слова:** фермерські господарства, сімейні фермерські господарства, організація обліку, облікова політика, оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, професійне бухгалтерське судження.

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-4\(86\)-45-53](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-4(86)-45-53)

\* Садовська Ірина Борисівна, професор кафедри обліку і аудиту Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки (м. Луцьк), доктор економічних наук, професор.

\*\* Бабіч Ірина Іллівна, доцент кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету (м. Луцьк), кандидат економічних наук, доцент.

\*\*\* Нагірська Катерина Євгенівна, доцент кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету (м. Луцьк), кандидат економічних наук, доцент.

## Organizing Accounting and Taxation in Farms in the Context of Using the Professional Judgment

*In Ukraine, farms of various legal forms make up 70 percent of the total number of agricultural business entities. For the indicator of the total number of employees, farms are ahead of other forms of agricultural enterprises. Along with this, the uncertainty regarding the accounting methodology in farms is due to the inconsistency of legal acts with the principles of property relations (using of material resources, intellectual assets, land, labor participation of members and appropriation of profit by them). Therefore, the so-called vacuum of methodological support for accounting and taxation in farms arose. The purpose of the article is to interpret the legal framework for the creation and activities of farms and family farms, to bring the such economic entities into operation in a transparent accounting system and optimal taxation system, to substantiate recommendations on possible options for applying professional accounting judgment in farms with a small number of workers. The systematization of various types of farms was carried out in order to highlight the most similar groups of issues on the organization of accounting and taxation. The options for organizing the accounting taking into account various legal forms were disclosed. The structure of accounting policies was designed to optimize time-consuming accounting procedures. The options for acceptable tax systems for different legal forms were justified. The authors appreciated the best practices of applying the accounting methodology in other industries, foreign countries, taking into account the historical heritage of such organizational structures. The solution to the problem of accounting and taxation in farms was carried out in the context of professional accounting judgment. This approach allows to find the most optimal options for organizing accounting and taxation for the farms. The article contains elements of an accounting methodology and methodical recommendations that can be used in the practice of organizing accounting and taxation of farms.*

**Keywords:** farms, family farms, organization of accounting, accounting policies, taxation of agricultural producers, professional accounting judgment.

**Постановка проблеми.** Виклики сучасного аграрного бізнесу, обумовлені змінами в чинному законодавстві, стосуються фермерських господарств (надалі ФГ) та сімейних фермерських господарств (надалі СФГ). Вони є найбільш вразливими і незахищеними з огляду кадрового забезпечення, інформаційної безпеки і методології організації обліку та оподаткування.

Актуальність проблеми організації обліку та оподаткування фермерських господарств в Україні обумовлює той факт, що у країнах ЄС приблизно 80 відсотків аграрного бізнесу складають родинні ферми, що стали фундаментом у формуванні єдиної сільськогосподарської політики в європейських країнах. Фермерство забезпечує населення якісними продуктами, а отже, стає ключем до європейської продовольчої незалежності [1, с. 5].

В результаті проведених досліджень за допомогою анкетування, опитування, інтерв'ювання (від англ. Interview) представників керівного складу фермерських господарств різних організаційно-правових форм (близько 150 суб'єктів), було виявлено низку проблем і ризиків щодо нормального легалізованого їх функціонування. Також було досліджено причини виникнення проблем і ризиків, які практично виокремлені у три групи: 1) відсутність

належного доступу суб'єктів до потрібних для них інформаційних джерел; 2) відсутність достатньої кількості та якості таких джерел; 3) досить низький професійний рівень стосовно питань організації обліку і оподаткування.

Прогнозовані наслідки, які породжують виявлені проблеми, є досить невтішними. Незнання законів не звільняє від відповідальності. Саме за таким принципом працюють фіскальні служби та інші державні контролюючі органи. Відтак одна частина фермерських господарств працює поза межами правового поля без ведення бухгалтерського обліку і без дотримання правил податкового законодавства, друга частина – належним чином веде бухгалтерський облік за варіантом аутсорсингу, проте не завжди користуючись належними для фермерських господарств податковими пільгами [3; 10; 12; 13].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вчені в галузі аграрного бізнесу, обліку та оподаткування більше уваги приділяють дослідженням великих підприємств аграрного сектору економіки. Професійні бухгалтерські видання здебільшого публікують консультаційні матеріали, у яких надаються відповіді на питання окремих фермерських господарств різних організаційно-правових форм,

## Бухгалтерський облік

аналізують зміни до нормативно-правових актів [3-13]. Такими консультаціями, на жаль, не можуть скористатися інші суб'єкти ФГ та СФГ, оскільки відмінності організаційно-правових форм є підставою для застосування різних моделей бухгалтерського, фінансового, управлінського обліку, звітних форм статистичного спостереження і систем оподаткування.

Оцінка дотичних до теми статті останніх досліджень і публікацій вчених аграрного сектору підтвердила низьку зацікавленість наукової спільноти до означеної проблеми [14-21].

**Метою статті** є інтерпретація правової бази щодо створення і діяльності ФГ та СФГ, чинної на момент подання даної публікації, доведення можливості функціонування заявлених економічних суб'єктів в системі прозорої організації обліку та оптимальних систем оподаткування, обґрунтування рекомендацій ймовірних варіантів застосування професійного бухгалтерського судження в умовах малої чисельності працівників фермерських господарств.

**Виклад основного матеріалу.** Згідно даних Державної служби статистики України, станом на 1 травня поточного року зареєстровано 46,1 тис. фермерських господарств. Це на 489 більше (+1 %) в порівнянні з початком 2019 р. (45,6 тис.) [2]. З 1 січня 2018 року до 1 січня 2019 року кількість особистих селянських господарств зменшилася на 0,9 %. У користуванні сільськогосподарських підприємств знаходиться 39,1% усіх угідь. Фермери господарюють на 10,4 % всіх аграрних земель, у власності та користуванні населення – 38,2 %. Проте, кількість земель у користування таких господарств скоротилася на 0,7 %. Проблемаю є факт, що в Україні з 43 тисяч фермерських господарств 70 % з працює у так званій нелегалізованій зоні ризику.

На початку поточного року в Україні налічувалось 3 996,5 тис. особистих селянських господарств, у користуванні яких на 1 січня 2019 р. знаходилось 6 132,2 тис. га землі.

Попит на кінцеву продукцію фермерських господарств з кожним роком зростає. Важливим досягненням у 2019 році є те, що Уряд продовжує фокусуватися на підтримці розвитку фермерських господарств. У 2019 році для фермерів передбачено:

- 90 % компенсація вартості дорадчих послуг;
- 80 % компенсація вартості насіння сільськогосподарських рослин вітчизняного виробництва;
- 70 % компенсація кооперативам вартості придбаного вітчизняного обладнання;
- 40 % компенсація вартості придбаної с/г техніки та обладнання вітчизняного виробництва;
- здешевлення кредитів;
- бюджетна субсидія на 1 гектар новоствореним ФГ;
- бюджетна субсидія на 1 члена не новоствореного ФГ.

Вищезазначена інформація свідчить про потребу посилення досліджень щодо можливих варіантів організації прозорого бухгалтерського забезпечення задля виведення із зони нелегалізованих ризиків діяльності фермерських господарств.

Організаційно-правові форми фермерських господарств, наведені в таблиці 1, позиціонують різноманітність методологічних ознак організації обліку та формування облікової політики, що потребує нових підходів до застосування професійного бухгалтерського судження. Також багатоваріативними є системи оподаткування операцій, які залежать від належності фермерських господарств до певної організаційно-правової форми.

Таблиця 1

Організаційно-правові форми фермерських господарств

№	Зміст організаційно-правової форми	Установчий документ	Підстава
1	ФГ як юридична особа	Статут	п.4 ст.1*
2	ФГ як фізична особа-підприємець без статусу юридичної особи	Договір (Декларація) про створення ФГ	п.4 ст.1*
3	Сімейне фермерське господарство (надалі СФГ) як юридична особа	Статут	п.5 ст.1*
4	СФГ без статусу юридичної особи	Договір (Декларація) про створення СФГ	п.5 ст.1*

Джерело: складено авторами на основі Закону України від 19.06.2003 р. № 973-IV «Про фермерське господарство» [6].

На практиці виникають досить неоднозначні ситуації створення фермерських господарств, для яких є характерним невідповідність установчих документів і організаційно-правової форми. Такі непорозуміння унеможливають здійснення будь-яких правочинів у їх господарській діяльності, а також при організації обліку, виборі системи оподаткування та формуванні облікової політики.

Фермерські господарства 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 для ведення фермерського господарства, відповідно до закону (п. 1 ст. 1 Закону № 973-IV) [5].

Водночас, п.1 ст.2 Закону № 996-XIV [5] визначено, що цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх

організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (за текстом – підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством. Це означає, що фермерські господарства зобов'язані вести бухгалтерський облік власної господарської діяльності. Те саме зазначено й у ст. 28 Закону № 973-IV [6]: фермерське господарство веде бухгалтерський облік результатів своєї роботи і подає відповідним органам фінансову звітність, статистичну інформацію та інші дані, встановлені законодавством України.

Таким чином, при веденні бухгалтерського обліку фермерські господарства, як і всі інші юридичні особи, повинні керуватися насамперед:

- Законом України № 996-XIV [5];
- Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [9];
- іншими нормативними документами, які регламентують ведення бухгалтерського обліку [3-11].

В процесі дослідження практики організації обліку та оподаткування фермерських господарств виявилось, що їх можна згрупувати в залежності від особливостей за напрямками. По-перше, як правило, бухгалтерський облік у фермерському господарстві веде його голова (власник) або один із членів господарства, але зазначені особи не досить добре розуміються на обліку (в тому числі бухгалтерському). З огляду на це бухгалтерський облік у фермерському господарстві має бути максимально спрощеним.

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

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

- членам господарства виплачується не заробітна плата, а певна частка з отриманого господарством доходу.

Такі операції потребують коректного документування, оцінки, вибору способу оподаткування та відображення в бухгалтерському обліку. Грамотний і виважений підхід до вирішення означених питань можливий за умови застосування професійного бухгалтерського судження.

По-третє, фермерські господарства за своєю природою є сільськогосподарськими суб'єктами. При організації бухгалтерського обліку мають право і, водночас, зобов'язані враховувати сільськогосподарську специфіку та можливі пільги оподаткування.

По-четверте, не розроблено єдиних наукових і методичних підходів до визначення і розрахунку економічних показників – виручки (доходу), витрат,

фінансових результатів тощо. Особливої уваги заслуговують управлінські нерелевантні та релевантні витрати. Є потреба їх ідентифікувати та систематизувати у групи для можливості застосування на практиці персоналом фермерських господарств різного рівня кваліфікації.

Зазначені принципові особливості формують облікову специфіку, властиву саме фермерським господарствам. Всі інші, неспецифічні операції відображаються у загальноствановленому порядку.

Згідно з п. 5 ст. 8 Закону № 996-XIV [5] підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства; обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації з додержанням єдиних засад, установлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних.

Таким чином, фермерське господарство самостійно вирішує, яку форму обліку обрати. Відповідно до п. 2 ст. 2 Закону № 996-XIV 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.

Вибір форми організації бухгалтерського обліку для фермерських господарств є водночас простим і складним процесом. При цьому потрібно ураховувати всі фактори щодо особливостей їх функціонування, належності до організаційно-правових форм господарювання (таблиця 1), вибору ймовірних систем оподаткування (єдиний податок в залежності від групи, фіксований сільськогосподарський податок, загальна система оподаткування), участі у державних програмах бюджетної допомоги сільськогосподарським товаровиробникам, можливостей отримання грантових фінансувань міжнародної технічної допомоги тощо.

Такий спектр факторів впливу на вибір форми організації бухгалтерського обліку може досягнути професійний фахівець з відповідним рівнем професійного бухгалтерського судження. На основі повного аналізу можливих варіантів функціонування фермерського господарства з найбільш економічно вигідними і захищеними в правовому полі ефективними рішеннями, професійним бухгалтером формується проект наказу «Про організацію бухгалтерського обліку та облікової політики фермерського господарства» (вимоги щодо обов'язковості та основні положення викладені в листі № 31-20080-2-6/8885) [11]. Професійне бухгалтерське судження не є панацеєю, але й не можна його нівелювати на етапі становлення фермерства в Україні та ймовірного виходу на світові ринки в частині сільськогосподарської продукції, інноваційних галузевих технологій, і, врешті, облікової галузевої методології з основами інституціональної константи.

Загальні етапи формування облікової політики фермерського господарства включають: 1) аналіз мети, стратегії і завдань створення фермерського господарства; 2) вибір оптимальної організаційно-правової форми господарювання з урахуванням слабких і сильних сторін щодо людського потенціалу, земельних ресурсів, матеріально-технічного і фінансового забезпечення, ймовірних ринків збуту, доступності до інноваційних технологій, програм міжнародної і державної допомоги тощо (практично, потрібно провести SWOP-аналіз); 3) формування чи внесення відповідних змін до установчих документів (при потребі); 4) розробка організаційних регламентів культури управління майном, бізнес-процесами і людським потенціалом; 5) проектування власне організаційної складової облікової політики; 6) проектування методологічної і методичної складової облікової політики (документообіг, план рахунків, альбом форм внутрішньої управлінської звітності тощо); 7) моніторинг чинних систем оподаткування, аналіз ефективності їх застосування з урахуванням індивідуальних особливостей; 8) моніторинг інституціональних впливів: формальних (на рівні держави), та неформальних (на рівні менталітету, культури і звичаїв територіальної громади місцезнаходження фермерського господарства); 9) проектування технічної складової облікової політики (залежить від фінансових можливостей, доступу до інтернет-ресурсу, наявності компетентних облікових кадрів).

Означені етапи формування облікової політики є необхідними, жоден не може бути нівельований. В іншому випадку, переривається ланцюг створення такої важливої цінності для господарюючого суб'єкта, як надійна облікова система, яка, по-суті, убезпечить фермерські господарства від небажаних ризиків і дозволить розвиватися у запланованому напрямку.

Найбільш оптимальним вирішенням проблеми забезпечення фермерських господарств надійною обліковою системою, є отримання послуг аутсорсингу. Переваги такої форми бухгалтерського супроводу підтверджені на рівні малих підприємств несільськогосподарської галузі. При цьому порівняно малі затрати дають ефект професійного бухгалтерського супроводу, що включає консалтинг, ведення первинних бухгалтерських документів, зведення даних в реєстри за різними класифікаційними ознаками, визначеними з урахуванням індивідуального підходу до кожного фермерського господарства, складання зовнішньої звітності (фінансова, статистична, податкова, інші), моніторинг відповідності системам оподаткування, моніторинг доступу до міжнародних і державних програм допомоги сільськогосподарським товаровиробникам, а також інші не заборонені чинним законодавством послуги.

Одним з першочергових організаційних моментів для фермерських господарств є питання вибору форми бухгалтерського обліку. Проаналізувавши різні варіанти форм бухгалтерського обліку, які використовувались в минулому в різних галузях, в

різних країнах світу, ми дійшли висновку, що для фермерських господарств найбільш прийнятними принципами при виборі форм обліку є простота, співставність і зрозумілість подання інформації для керівництва. Потрібно виключити складні розрахунки і надто складне представлення даних, які завуальовують прозорість і призводять до викривленого розуміння реальних явищ. Просте подання буде зрозумілим для фермерів і дозволить їм виробляти подальші стратегії розвитку, планувати прибуткову, екологічно і соціально спрямовану сільськогосподарську діяльність.

Таким чином, рекомендуємо наступні форми організації бухгалтерського обліку для застосування фермерськими господарствами: 1) проста; 2) спрощена скорочена; 3) спрощена повна; 4) автоматизована. Як видно, тут немає журнально-ордерної та меморіально-ордерної форм бухгалтерського обліку, які практично вичерпались в міру появи нових технічних можливостей та облікових інструментів.

Проста форма може застосовуватись у сімейних фермерських господарствах без статусу юридичної особи. Не вимагається ведення плану рахунків, використання подвійного запису. Просту форму організації бухгалтерського обліку застосовують фермерські господарства, в яких працюють власник (голова) та члени його родини (без залучення найманих працівників). Основним реєстром за простою формою обліку є Книга обліку доходів та витрат (ф. № 3). Разом із цією Книгою за бажанням власника можна вести аналітичний облік окремих видів засобів і зобов'язань шляхом використання відомостей обліку: основних засобів, тварин та птиці, багаторічних насаджень, витрат незавершеного виробництва за видами діяльності, розрахунків тощо.

Також рекомендуємо ведення Журналу реєстрації господарських операцій у їх хронологічній послідовності. Обов'язково складаються первинні документи в момент фактичного здійснення господарських операцій, або фіксуються в Журналі в момент отримання від сторонніх організацій. Для інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, рекомендуємо вести систематизовану реєстрацію, виокремлюючи при цьому операції щодо наявності та руху майна в частині основних, оборотних активів і розрахунків. Основні засоби необхідно вести в окремих Журналах або Книгах. При цьому, варто створити інвентарні описи і нараховувати амортизацію, застосовуючи правила П(С)БО 7 «Основні засоби» та ст. 138 ПКУ [4]. Очевидно, що ведення простої форми бухгалтерського обліку не вимагає великих професійних знань, проте, всі правила слід прописувати в наказі «Про організацію бухгалтерського обліку та облікової політики фермерського господарства» (лист № 31-20080-2-6/8885) [11]. За даними бухгалтерських записів, зазначеними у Книзі або у Журналі, можна отримати відомості про хід господарського процесу, скласти спрощені Баланс та Звіт про фінансові результати. Для складання Балансу додатково використовуються

дані інвентаризаційних описів про наявність цінностей та відомості обліку основних засобів, де зазначаються вартість одержаних та списаних об'єктів й сума нарахованої амортизації за звітний період.

Спрощена форма організації бухгалтерського обліку і звітності застосовується у фермерських господарствах відповідно до ст. 11 Закону № 2063-III на їх вибір. Тобто, рекомендованими є спрощена скорочена форма, в якій переважають елементи простої форми та необов'язковість застосування подвійного запису і плану рахунків. Проте, перевагою є використання систематизованого переліку Відомостей для обліку окремих видів активів, розрахунків, зобов'язань та землі.

Із застосуванням простої, спрощеної скороченої і спрощеної повної систем бухгалтерського обліку і звітності фермерське господарство має складати та подавати лише дві форми фінансової звітності – спрощені Баланс (ф. № 1-м) та Звіт про фінансові результати (ф. № 2-м). Спрощені Баланс та Звіт про фінансові результати складаються відповідно до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [8].

Спрощену скорочену форму організації бухгалтерського обліку пропонується застосовувати господарствам з середньообліковою кількістю працюючих за звітний період – до 10 осіб включно (крім членів сім'ї) і обсягом виручки, рекомендованої для мікропідприємств.

Основний реєстр для обліку за цією формою – Журнал реєстрації господарських операцій (ф. № 4). Для ведення аналітичного обліку окремих господарських об'єктів (витрат, розрахунків, тварин, продукції тощо), крім цього Журналу, фермер може використовувати інші реєстри (форми № 5-№ 7).

Фермерські господарства, які відповідають статусу малих підприємств ведуть бухгалтерський облік за спрощеною повною формою з використанням форми Журнал-Головна (ф. № 8). Причому, використовується План рахунків (рекомендується спрощений), і подвійне відображення господарських операцій. Фінансова звітність подається аналогічно як для малих підприємств з урахуванням Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» [9].

Питання земельних відносин в частині нарахування і сплати податків у фермерських господарствах має деякі відмінності порівняно з іншими формами господарювання. Платниками земельного податку є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі, а об'єктами оподаткування – земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні, та земельні частки (паї), які перебувають у власності. Такі норми визначені статтями 269 та 270 Податкового кодексу України [4]. Плату за землю сплачують безпосередньо власники землі та землекористувачі. Термін сплати – з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою. У разі переходу права власності на земельну ділянку від одного власника – юридичної або фізичної особи до іншого протягом календарного року податок сплачується попереднім власником за

період з 01 січня цього року до початку того місяця, в якому припинилося право власності на зазначену земельну ділянку, а новим власником – починаючи з місяця, в якому він набув право власності. Юридичні особи, які засновані громадянами України або юридичними особами України, мають право набувати у власність земельні ділянки для здійснення підприємницької діяльності шляхом внесення земельних ділянок її засновниками до статутного (складеного) капіталу фермерського господарства. Право власності на земельну ділянку, а також право постійного користування та право оренди земельної ділянки виникають з моменту державної реєстрації цих прав.

Члени фермерських господарств зобов'язані сплачувати єдиний соціальний внесок, що визначено Податковим кодексом України, а також надані детальні пояснення окремими листами. При цьому, члени фермерських господарств прирівнюються до осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Однак, є певні застереження і позитивні моменти, які потрібно враховувати при формуванні положень облікової політики фермерського господарства, застосовуючи принципи простоти і прозорості облікової системи та оподаткування. Отже, члени фермерського господарства не залежно від факту отримання доходу, зобов'язані сплачувати мінімальний єдиний соціальний внесок, визначений законодавством на дату сплати.

Найбільш проблемним для фермерських господарств є облік власності. Згідно ст. 19 Закону № 973-IV [6] майно, яке належить фермерському господарству, визначено як складений капітал. Однак не слід плутати це поняття капіталу з бухгалтерським поняттям. Відповідно до бухгалтерського обліку складений капітал – це активна сторона балансу, а за бухгалтерським поняттям такий капітал – пасив балансу. Тому всі внески членів фермерського господарства до складеного капіталу (майна) здійснюються за рахунок внесків до статутного капіталу, який обліковується на рахунку 40 «Статутний (складений) капітал».

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

Сума зафіксованого статутного капіталу відображається в бухгалтерському обліку за дебетом рахунку 46 «Неоплачений капітал» з кредитом рахунку 40 «Статутний (складений) капітал».

Майно, яке вноситься членами фермерського господарства, умовно можна поділити на три частини:

## Бухгалтерський облік

1) грошові кошти, які від членів фермерського господарства переходять у його власність реально;

2) майно (в частині матеріальної складової), право власності на яке переходить від членів господарства до фермерського господарства як юридичної особи;

3) майнові права – права володіння та користування майном – землею, будівлями, спорудами, що не мають матеріальної форми, і не переходять на правах власності до фермерського господарства, а лише як право користування.

Отримане фермерським господарством майно обліковується у складі відповідних активів – основних засобів, запасів тощо, а майнові права – у складі нематеріальних активів. Якщо до складеного капіталу передається нерухоме майно, перехід прав власності на таке майно підлягає державній реєстрації.

Доцільно при оформленні прав користування майном використовувати форми первинних документів, передбачені для об'єктів права інтелектуальної власності, відкоригувавши окремі реквізити під майнові права.

Нарахування амортизації майнових прав та інших нематеріальних активів у фермерських господарствах здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом при зарахуванні на баланс. Відповідно до ст. 20 Закону № 973-IV [6], майнові права, що входять до складеного капіталу фермерського господарства, передаються йому на визначений у статуті термін. Відповідно, амортизація нараховується протягом визначеного у статуті терміну. При поверненні власнику або члену фермерського господарства майнових прав, не потрібно зменшувати статутний (складений) капітал, якщо майнові права повністю амортизовані.

Не підлягають амортизації нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання та право постійного користування земельною ділянкою.

Фермерське господарювання є видом підприємницької діяльності громадян у сфері сільськогосподарського виробництва, яка передбачає здійснення такої діяльності працею його членів (п. 1 ст. 1 Закону № 973-IV). У зв'язку з цим законодавство передбачає обов'язкову трудову участь кожного члена господарства у його діяльності. Член фермерського господарства за своїм соціально-економічним статусом є працюючим власником. Тому його трудова діяльність у господарстві базується на членстві та регулюється не трудовим договором, а статутом фермерського господарства (п. 2 ст. 27 Закону № 973-IV) [6].

Таким чином, члени фермерського господарства отримують не заробітну плату, а дохід від здійснення підприємницької діяльності (виконання трудової функції). Водночас такий дохід може виплачуватися залежно від внеску до статутного капіталу, а не від виконання трудової функції. Тоді виплата доходу є виплатою звичайних дивідендів.

Конкретний механізм оплати праці членів фермерського господарства визначається статутом фермерського господарства. Якщо ж у статуті такий порядок не визначено, механізм оплати потрібно

встановити внутрішнім документом підприємства, наприклад, протоколом загальних зборів членів фермерського господарства. При цьому розподілятися може лише чистий дохід (прибуток) – отримані доходи за мінусом витрат. Тобто це сума, яка в бухгалтерському обліку відображається за кредитом субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений».

Розподілений прибуток зазвичай і є оплатою праці для членів фермерського господарства. Однак, з розподілених сум потрібно утримати всі податки та збори. Відтак членам господарства виплачується дохід за мінусом податків та зборів. Перший вид доходу обкладається пенсійним внеском та з такого доходу утримується податок з доходів фізичних осіб за ставкою 15 %. Внески до інших фондів соцстраху можуть справлятися лише на добровільних засадах. Як показали дослідження, здебільшого фермерські господарства з доходів своїх членів ці внески не сплачують.

**Висновки.** Фермерські господарства різних організаційно-правових форм зобов'язані вести бухгалтерський облік у відповідності до вимог чинного законодавства України і, в першу чергу керуючись Законом України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Встановлено чотири форми фермерських господарств, які частково відрізняються організацією бухгалтерського обліку, порядком формування звітності, засадами оподаткування, відносинами власності. Правила ведення бухгалтерського обліку визначаються для кожного фермерського господарства індивідуально у Наказі про облікову політику, який затверджує власник (керівник, голова, директор). Обов'язковою є суцільна реєстрація фактів господарської діяльності фермерського господарства у відповідних формах первинних документів з дотриманням вимог Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995 р. № 88. Для мікро-фермерських господарств дозволяється використовувати спрощену систему бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису, проте, з належним хронологічним і систематичним відображенням господарських операцій у рекомендованих реєстрах, книгах, журналах.

Безліч проблем у веденні бухгалтерського обліку, виявлених в результаті анкетування фермерських господарств, вказує на потребу у фахівцях з бухгалтерського обліку, які би володіли навичками професійного судження. Враховуючи малу чисельність працівників у більшості фермерських господарств (біля 90 відсотків у Волинській області), рекомендуємо користуватись послугами аутсорсингу. Така форма організації бухгалтерського обліку забезпечить фермерські господарства від фінансових санкцій різного характеру, дозволить в повній мірі скористатися державними програмами підтримки, що в результаті буде поштовхом для їх всебічного розвитку.

**4 Список використаних джерел**

1. Черевко Г. Фермерство в Україні: міф чи реальність. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК.* 2017. № 24(1). С. 3-8.
2. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
6. Про фермерське господарство: Закон України від 19.06.2003 р. № 973-IV. URL: <https://docs.dtki.ua/doc/1088.283.0>
7. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затверджені наказом Мінагрополітики від 02.07.2001 р. № 189. URL: <https://dtki.com.ua/documents/ukr/2001/37/37nov9.html>
8. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Мінагрополітики від 04.06.2009 р. № 390. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN48748.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN48748.html)
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність», затверджено Наказом Міністерства фінансів України 25.02.2000 р. № 39 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 24.01.2011 р. № 25), Заголовок Положення в редакції Наказу Міністерства фінансів № 226 від 31.05.2019 р.. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0161-00>
10. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186. URL: <https://online.dtki.ua/book/2cf340be-a0e7-47af-a4903b93ce440beb/navPoint-9>
11. Про застосування чинного законодавства. Лист Міністерства фінансів України від 08.12.2005 р. № 31-20080-2-6/8885. URL: [https://zakononline.com.ua/documents/show/449180\\_\\_449245](https://zakononline.com.ua/documents/show/449180__449245)
12. Золотухін О. Податкові пільги для сільгоспідприємств. URL: <https://news.dtki.ua/taxation/common/55796>
13. Золотухін О. Бухгалтерський облік у фермерських господарствах. *Вісник податкової служби України.* № 12, березень 2010 р. URL: [http://cons.parus.ua/\\_d.asp?r=06BKJAc61deebea13af22109112b551d6a84b](http://cons.parus.ua/_d.asp?r=06BKJAc61deebea13af22109112b551d6a84b)
14. Кривоконь О. С. Організація обліку та контролю діяльності фермерських господарств: Монографія. Вінниця: П.П. Балюк, 2008. 183 с.

15. Король Г. О., Труш Ю. Т., Акімова Т. В. Облік у фермерських господарствах. Навч. Посібник. Дніпропетровська: НМетАУ, 2015. 49 с.
16. Коваль О. В. Особливості обліку у фермерських господарствах. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія Економічні науки.* 2012. № 4(70), Том 2. С. 102-105.
17. Коваль Н. І., Мандибур В. В. Удосконалення організації обліку фермерських господарств: зарубіжний досвід. *Глобальні та національні проблеми економіки.* 2015. № 3. С. 877-882.
18. Підпригора І. В., Харіна І. В., Кірюшкіна Ю. М. Особливості обліку та шляхи його вдосконалення у фермерських господарствах. *Причорноморські економічні студії.* 2018. Вип. 34. С. 195-197.
19. Довбуш А. В. Визначення фінансових результатів фермерських господарств. *Збірник наукових праць Подільського ДАТУ.* Випуск 21. Кам'янець-Подільський: ПДАТУ, 2013. С. 170-174.
20. Суліменко Л. А., Нечипорук О. В. Тенденції та підходи до обліку і звітності в фермерських господарствах на регіональному та світовому рівнях. *Облік і фінанси АПК.* 2012. № 1. С. 52-58.
21. Коробова Н. М. Професійне судження бухгалтера та його місце в організації обліку на сільськогосподарському підприємстві. *Облік і фінанси АПК.* 2010. № 1. С. 51-54.

**4 References**

1. Cherevko, H. (2017). *Fermerstvo v Ukraini: mif chy realnist [Farming in Ukraine: Myth or Reality]. Visnyk Lvivskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu. Serii: Ekonomika APK, 24(1), 3-8.*
2. Official site of the State Statistics Service of Ukraine. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua>
3. Verkhovna Rada Ukrainy. (16.01.2003). *Hospodarskyi kodeks Ukrainy [Economic Code of Ukraine].* Retrieved from <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
4. Verkhovna Rada Ukrainy. (02.12.2010). *Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine].* Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
5. Verkhovna Rada Ukrainy. (16.07.1999). *Pro bukhghalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine].* Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
6. Verkhovna Rada Ukrainy. (19.06.2003). *Pro fermerske hospodarstvo: Zakon Ukrainy [On Farming: Law of Ukraine].* Retrieved from <https://docs.dtki.ua/doc/1088.283.0>
7. Minahropolityky. (02.07.2001). *Metodychni rekomendatsii z orhanizatsii ta vedennia bukhghalterskoho obliku v selianskykh (fermerskykh) hospodarstvakh [Methodical recommendations for organization and accounting in farms].* Retrieved from <https://dtki.com.ua/documents/ukr/2001/37/37nov9.html>
8. Minahropolityky. (04.06.2009). *Metodychni rekomendatsii shchodo zastosuvannia rehistriv zhurnalno-ordernoi formy obliku dlia*



silskohospodarskykh pidpriemstv [Methodical recommendations on the use of registers of log-order accounting form for agricultural enterprises]. Retrieved from [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN48748.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN48748.html)

9. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (25.02.2000). Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 25 «Sproshchena finansova zvitnist» [National Accounting Standard 25 “Simplified Financial Reporting”]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0161-00>

10. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (19.04.2001). Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii subiektiv maloho pidpriemnytstva [Plan of accounts of accounting of assets, capital, liabilities and business transactions of small business entities]. Retrieved from <https://online.dtkr.ua/book/2cf340be-a0e7-47af-a4903b93ce440beb/navPoint-9>

11. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (08.12.2005). Pro zastosuvannia chynnoho zakonodavstva [On the application of current legislation]. Retrieved from [https://zakononline.com.ua/documents/show/449180\\_\\_449245](https://zakononline.com.ua/documents/show/449180__449245)

12. Zolotukhin, O. (10.06.2019). Podatkovi pilhy dlia silhospidpriemstv [Tax breaks for agricultural enterprises]. Retrieved from <https://news.dtkr.ua/taxation/common/55796>

13. Zolotukhin, O. (2010). Bukhhalterskyi oblik u fermerskykh hospodarstvakh [Accounting in farms]. *Visnyk podatkovoi sluzhby Ukrainy*. Retrieved from [http://cons.parus.ua/\\_d.asp?r=06BKJac61deebea13af22109112b551d6a84b](http://cons.parus.ua/_d.asp?r=06BKJac61deebea13af22109112b551d6a84b)

14. Kryvokon, O. S. (2008). Orhanizatsiia obliku ta kontroliu diialnosti fermerskykh hospodarstv

[Organization of accounting and control of farm activities]. Vinnytsia: P.P. Baliuk.

15. Korol, H. O., Trush, Yu. T., Akimova, T. V. (2015). Oblik u fermerskykh hospodarstvakh [Accounting in farms]. Dnipropetrovska: NMetAU.

16. Koval, O. V. (2012). Osoblyvosti obliku u fermerskykh hospodarstvakh [Features of accounting in farms]. *Zbirnyk naukovykh prats VNAU. Seriiia Ekonomichni nauky*, 4(70), Vol 2, 102-105.

17. Koval, N. I., Mandybura, V. V. (2015). Udoskonalennia orhanizatsii obliku fermerskykh hospodarstv: zarubizhnyi dosvid [Improvement of the organization of accounting of farms: foreign experience]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*, (3), 877-882.

18. Pidopryhora, I. V., Kharina, I. V., Kiriushkina, Yu. M. (2018). Osoblyvosti obliku ta shliakhy yoho vdoskonalennia u fermerskykh hospodarstvakh [Features of accounting and ways of its improvement in farms]. *Prychornomorski ekonomichni studii*, (34), 195-197.

19. Dovbush, A. V. (2013). Vyznachennia finansovykh rezultativ fermerskykh hospodarstv [Determination of financial results of farms]. *Zbirnyk naukovykh prats Podilskoho DATU*, (21), 170-174.

20. Sulimenko, L. A., Nechyporuk, O. V. (2012). Tendentsii ta pidkhody do obliku i zvitnosti v fermerskykh hospodarstvakh na rehionalnomu ta svitovomu rivniakh [Farming Accounting and Reporting Trends and Approaches at Regional and World Levels]. *Oblik i finansy APK*, (1), 52-58.

21. Korobova, N. M. (2010). Profesiine sudzhennia bukhhaltera ta yoho mistse v orhanizatsii obliku na silskohospodarskomu pidpriemstvi [The professional judgment of the accountant and his place in the organization of accounting in an agricultural enterprise]. *Oblik i finansy APK*, (1), 51-54.