

Юлія МОРОЗ, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Житомирського національного агроекологічного університету

ОБЛІК У ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ

1. Організаційні основи та економічний механізм діяльності фермерських господарств

Закон від 19.06.03 р. [№ 973-IV](#) «Про фермерське господарство» (далі – Закон № 973) визначає правові, економічні та соціальні засади створення та діяльності фермерських господарств (далі – ФГ) як прогресивної форми підприємницької діяльності громадян у галузі сільського господарства України.

ФГ є **формою підприємницької діяльності громадян**, які виявили бажання виробляти товарну сільгосппродукцію, здійснювати її переробку та реалізацію з метою отримання прибутку на земельних ділянках, наданих їм у власність та/або користування, у тому числі в оренду, для ведення ФГ, товарного сільгоспвиробництва, особистого селянського господарства.

ФГ може бути **створене одним або кількома громадянами** України, які є родичами або членами сім'ї як юридична особа або фізична особа – підприємець. Право на створення ФГ має кожний дієздатний громадянин України, який досяг 18-річного віку та виявив таке бажання.

ФГ, зареєстроване як юрособа, діє на основі статуту, у якому зазначаються: найменування господарства, його місцезнаходження, адреса, предмет і мета діяльності, порядок формування майна (складеного капіталу), органи управління, порядок прийняття ними рішень, порядок вступу до господарства та виходу з нього та інші положення, необхідні для організації господарської діяльності.

ФГ, зареєстроване як юрособа, має статус **сімейного ФГ** за умови, що в його підприємницькій діяльності використовується праця членів такого господарства, якими є виключно члени однієї сім'ї. Сім'ю становлять особи, які спільно проживають, пов'язані спільним побутом, мають взаємні права та обов'язки ([ст. 3](#) Сімейного кодексу).

Головою сімейного ФГ може бути лише член відповідної сім'ї. Головою ФГ є його засновник або інша визначена в статуті особа.

До членів сім'ї та родичів голови ФГ відносяться: дружина (чоловік), батьки, діти, баба, дід, прабаба, прадід, онуки, правнуки, мачуха, вітчим, падчерка, пасинок, рідні та двоюрідні брати та сестри, дядько, тітка, племінники як голови ФГ, так і його дружини (її чоловіка), а також особи, які перебувають у родинних стосунках першого ступеня споріднення з усіма вищезазначеними членами сім'ї та родичами (батьки такої особи та батьки чоловіка або дружини, її чоловік або дружина, діти як такої особи, так і її чоловіка або дружини, у т. ч. усиновлені ними діти).

Членами ФГ можуть бути подружжя, їх батьки, діти, які досягли 14 років, інші члени сім'ї, родичі, які об'єдналися для спільного ведення ФГ, визнають і дотримуються положень статуту ФГ. Членами ФГ не можуть бути особи, які працюють у ньому за трудовим договором (контрактом).

ФГ без статусу юрособи організовується на основі діяльності фізособи-підприємця і має статус сімейного ФГ за умови використання праці членів такого господарства, якими є виключно фізособа-підприємець та члени її сім'ї.

Сімейні ФГ можуть залучати інших громадян виключно для виконання сезонних та окремих робіт, які безпосередньо пов'язані з діяльністю господарства і потребують спеціальних знань чи навичок.

ФГ підлягає держреєстрації як юрособа або фізособа-підприємець.

ФГ має найменування відповідно до Вимог написання найменування юрособи, її відокремленого підрозділу, громадського формування, що не має статусу юрособи, крім організації профспілки, затверджених наказом Мін'юсту від 05.03.12 р. № 368/5. ФГ може мати печатки, для виготовлення яких отримання будь-яких документів дозвільного характеру не передбачається (ст. 58 Господарського кодексу, далі – ГК). Вимоги до печаток прописує ФГ.

Отже, з наведеного можемо виокремити чотири форми ФГ, а саме:

- ФГ – юридична особа;
- сімейне ФГ – юрособа;
- ФГ – фізособа-підприємець;
- сімейне ФГ – фізособа-підприємець.

Механізм та способи реалізації господарської діяльності ФГ установлюються статутом, який є нормативним документом ФГ.

Статут — основний документ ФГ, який формалізує наміри засновників щодо його створення, установлює вимоги до формування статутного (складеного) капіталу, органів управління, розподілу компетенції між ними тощо. Тобто він визначає правовий статус ФГ.

Вплив статуту на подальшу діяльність ФГ важко переоцінити, адже Закон № 973 доволі лояльно підходить до регулювання їхньої діяльності. Відповідно засновники мають право на власний розсуд прописати в статуті багато норм під правові, економічні і соціальні засади діяльності конкретного ФГ.

З метою організації облікового процесу у ФГ розглянемо детальніше зміст окремих положень статуту, які можуть впливати на об'єкти облікової політики.

Обґрунтування об'єктів бухобліку щодо виробничої діяльності ФГ

ФГ як самостійна юридична особа діє на підставі статуту відповідно до ГК, Цивільного та Земельного кодексів (далі – ЦК, ЗК), Закону № 973, інших законодавчих і нормативних актів, що регулюють підприємницьку діяльність в Україні.

ФГ має самостійний баланс, поточний та інші рахунки в банківських установах, печатки, штампи та інші реквізити з власним найменуванням, може від свого імені укладати договори, набувати майнові та пов'язані з ними немайнові права, нести обов'язки, бути позивачем і відповідачем у судах.

У статуті ФГ визначається його найменування та розмежовується місцезнаходження й адреса.

Місцезнаходження ФГ згідно із ст. 93 ЦК визначається як фактичне місце ведення діяльності чи розташування офісу, з якого здійснюється щоденне керування діяльністю (переважно знаходиться керівництво), управління та облік.

Адреса ФГ – це його місцезнаходження, записане в Єдиному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань (далі – ЄДР).

Найменування ФГ має містити інформацію про його організаційно-правову форму та назву.

ФГ створюється з метою отримання прибутку та досягнення економічних і соціальних результатів.

Основні види діяльності формуються за КВЕД у частині:

Секція А «Продукція сільського господарства, лісового господарства та рибного господарства»:

- розд. 01 «Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних із ними послуг»:
 - 01.1 «Вирощування однорічних і дворічних культур»;
 - 01.2 «Вирощування багаторічних культур»;
 - 01.3 «Відтворення рослин»;
 - 01.4 «Тваринництво»;
 - 01.5 «Змішане сільське господарство»;
 - 01.6 «Допоміжна діяльність у сільському господарстві та післяурожайна діяльність»;
- розд. 02 «Лісове господарство та лісозаготівлі»:
 - 02.3 «Збирання дикорослих недеревних продуктів»;
- розд. 03 «Рибне господарство»:
 - 03.1 «Рибальство»;
 - 03.2 «Рибництво (аквакультура)».

Секція С «Переробна промисловість»:

- розд. 10 «Виробництво харчових продуктів»;
- розд. 11 «Виробництво напоїв»;
- розд. 32 «Виробництво іншої продукції».

З метою виконання статутних завдань ФГ може здійснювати будь-які види господарської діяльності, що передбачені КВЕД і не суперечать чинному законодавству України.

Види діяльності, що потребують спеціального дозволу (ліцензії), здійснюються ФГ лише після отримання відповідного спецдозволу (ліцензії).

До **складу майна** (складеного капіталу) ФГ можуть входити: необоротні та оборотні активи, зокрема будівлі, споруди, облаштування, робоча і продуктивна худоба, матеріальні цінності, цінні папери, продукція, вироблена ФГ у результаті господарської діяльності, одержані доходи, інше майно, набуте на підставах, що не заборонені законом, право користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будівлями, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права (у т. ч. на інтелектуальну власність), грошові кошти, які передаються членами ФГ до його складеного капіталу.

Землі ФГ можуть складатися:

- із земельної ділянки, що належить на праві власності ФГ як юрособі;
- земельних ділянок, що належать громадянам – членам ФГ на праві приватної власності;
- земельної ділянки, яка використовується ФГ на умовах оренди.

Права володіння й користування земельними ділянками, які знаходяться у власності членів

ФГ, реалізує ФГ.

ФГ має право споруджувати житлові будинки, господарські будівлі й споруди на належних йому, його членам на праві власності земельних ділянках відповідно до затвердженої документації із землеустрою та містобудівної документації у встановленому законом порядку.

ФГ – орендар погоджує будівництво на орендованій земельній ділянці житлових будинків, господарських будівель і споруд з орендодавцем.

Джерелами формування майна ФГ є:

- грошові й матеріальні внески засновників і членів ФГ;
- доходи, одержані від реалізації продукції, послуг, інших видів господарської діяльності;
- доходи від цінних паперів;
- кредити банків та інших кредиторів;
- майно, придбане в інших суб'єктів господарювання, організацій і громадян у встановленому законодавством порядку;
- інші джерела, не заборонені законодавством України.

Звернення стягнення на частку майна члена ФГ за його власними зобов'язаннями не допускається, крім випадків, передбачених законом.

Формування об'єктів обліку у відносинах ФГ із його персоналом

Засновником ФГ можуть бути один або кілька громадян України, які є родичами або членами сім'ї. Один із засновників повинен відповідати **спеціальним вимогам до засновника ФГ**, а саме:

- це дієздатний громадянин України, який досяг 18-річного віку та виявив бажання створити ФГ;
- якщо ФГ буде створюватися на землях, отриманих у власність чи користування зі складу земель державної чи комунальної власності, він повинен мати досвід роботи у сільському господарстві або освіту, здобуту в аграрному навчальному закладі.

Згідно із Переліком, затвердженим постановою КМУ від 12.08.15 р. [№ 584](#), **документами, що підтверджують досвід роботи у сільському господарстві**, є:

1. Виписка з трудової книжки громадянина із записами, які підтверджують стаж роботи в сільському господарстві.
2. Архівна довідка, що містить інформацію про стаж роботи громадянина в сільському господарстві, видана на підставі архівних документів із зазначенням їх пошукових даних.
3. Копія трудового договору (угоди) між працівником і власником підприємства, організації, уповноваженим ним органом чи фізичною особою, за яким (якою) працівник виконував роботи (надавав послуги) у сільському господарстві.
4. Виписка з погосподарської книги про ведення особистого селянського господарства або участь у веденні особистого селянського господарства.
5. Відомості з ЄДР про види економічної діяльності у галузі сільського господарства, що здійснюються фізособою-підприємцем.

При створенні ФГ зазначені вище вимоги висуваються лише до особи, яка виступає засновником ФГ та набудуватиме права на земельну ділянку для ведення ФГ. Один із засновників ФГ, який прямо зазначається в статуті ФГ, після його реєстрації набуває статусу голови ФГ, а інші члени сім'ї, за умови їх згоди, стають членами цього господарства. Особа, що є головою ФГ, а також його члени повинні бути зазначені у статуті ФГ. Інші члени сім'ї та родичі можуть стати членами цього ФГ після внесення змін до його статуту.

Чинне законодавство не вимагає, щоб голова ФГ був його засновником. Також відсутні положення, які б поширювали вимоги до засновника ФГ на його голову. Єдина законодавча вимога до голови – це має бути повнолітній та повністю дієздатний член ФГ.

Якщо особа має у власності земельну ділянку для ведення ФГ, яка була набута шляхом успадкування, виділення в натурі (на місцевості) земельної частки (паю), укладення цивільно-правової угоди, права на яку оформлені відповідно до чинного законодавства, вона не зобов'язана звертатися до органів державної влади чи місцевого самоврядування із заявою про надання прав на землю та може безпосередньо подавати документи до уповноважених органів для здійснення держреєстрації ФГ.

Згідно із ст. 4 Закону від 01.07.04 р. № 1952-IV «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» при створенні ФГ обов'язковій держреєстрації підлягають речові права та обтяження на нерухоме майно, розміщене на території України, що належить фізичним та юридичним особам, а саме:

- право власності;
- право користування (сервітут);
- право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис);
- право забудови земельної ділянки (суперфіцій);
- право постійного користування та право оренди земельної ділянки;
- іпотека;
- довірче управління майном; інші речові права відповідно до закону;
- податкова застава, предметом якої є нерухоме майно, та інші обтяження.

1. Права та обов'язки членів ФГ

Члени ФГ мають право:

- брати участь в управлінні діяльністю ФГ у порядку, установленому законодавством України та статутом;
- отримувати інформацію про діяльність ФГ, у тому числі про його доходи та витрати, знайомитися із статутом, документами бухгалтерської звітності та іншими документами в порядку, установленому статутом ФГ;
- брати участь у розподілі прибутку, отриманого ФГ;
- отримувати частину прибутку в порядку, установленому законодавством та статутом;
- отримувати винагороду за працю у грошових одиницях та(або) натуральній формі, мати щоденний і щотижневий відпочинок, трудові та соціальні відпустки відповідно до законодавства про працю;

- продати або іншим чином відступити свою частку (її частину) у власному капіталі ФГ у порядку, установленому статутом;
- набувати у членів ФГ у переважному порядку перед іншими громадянами (не членами ФГ) частки (їх частини) у власному капіталі ФГ;
- вийти зі складу членів ФГ незалежно від згоди інших його членів у порядку, установленому законодавством України і статутом, та отримати вартість своєї частки у майні ФГ, а також належну частину прибутку;
- отримати у разі ліквідації ФГ частину майна, що залишилося після розрахунків із кредитором, або його вартість пропорційно до своєї частки у складеному капіталі ФГ, а також з урахуванням їх особистої трудової участі, якщо інший порядок не передбачено статутом.

Члени ФГ відповідно до законодавства про соцзахист і соцстрахування мають право на соціальне страхування, пенсійне забезпечення і гарантії в разі професійного захворювання, трудового каліцтва, інвалідності і втрати роботи.

Члени ФГ можуть мати інші права, передбачені законодавчими актами та статутом.

Члени ФГ зобов'язані:

- сформувати складений капітал ФГ у порядку та строки, передбачені законодавством і статутом;
- брати особисту трудову участь у діяльності ФГ, за винятком таких випадків: вихід на пенсію за віком або інвалідністю – довічно; перехід на роботу на виборну посаду, проходження військової служби за призовом, навчання на денній формі в установах освіти, що забезпечують отримання вищої, середньої спеціальної та професійно-технічної освіти;
- не розголошувати інформацію, що становить комерційну таємницю ФГ;
- дотримуватися вимог статуту ФГ і виконувати рішення його органів управління відповідно до законодавства і статуту.

2. Зміна складу членів ФГ

Склад членів ФГ може змінюватися з таких підстав:

- прийняття нового члена ФГ, у тому числі в результаті відступлення частки (її частини) члена ФГ у власному капіталі ФГ;
- вихід члена ФГ зі складу його членів;
- виключення члена ФГ зі складу його членів;
- смерть члена ФГ або оголошення його померлим.

Новий член ФГ може бути прийнятий до складу членів ФГ за рішенням загальних зборів членів ФГ (далі – загальні збори) за умови здійснення внеску до складеного капіталу ФГ, а також унаслідок відступлення частки (її частини) члена ФГ у власному капіталі ФГ у порядку, установленому статутом.

Член ФГ має право в будь-який час вийти зі складу членів ФГ незалежно від згоди інших його членів за умови попереднього їх повідомлення не пізніше строку, визначеного статутом, до виходу зі складу членів ФГ.

Член ФГ може бути виключений зі складу членів ФГ на підставі рішення загальних зборів у разі

невиконання або неналежного виконання ним обов'язків, передбачених законодавством або статутом, визнання його недієздатним, обмежено дієздатним або безвісно відсутнім, а також з інших підстав, установлених статутом.

При виході або виключенні члена ФГ зі складу членів ФГ він має право одержати вартість своєї частки у майні ФГ, а також частину прибутку, яка визначається відповідно до законодавства України.

Вартість частки в майні ФГ, що належить громадянину, який вийшов або виключений зі складу членів ФГ, визначається за даними бухгалтерського балансу, складеного на останній день місяця, що передує його вибуттю, а належна йому частина прибутку – за результатом діяльності ФГ у минулому році.

Виплата такому громадянину вартості частки та частини прибутку проводиться після складення фінансової звітності за період прийняття рішення про вихід або виключення зі складу членів ФГ у визначений статутом строк із дня подання заяви про вихід або прийняття рішення про виключення.

У разі смерті члена ФГ або оголошення його померлим його спадкоємець (спадкоємці) може бути прийнятий у члени ФГ за рішенням загальних зборів.

У разі смерті члена ФГ, якщо його спадкоємцем за заповітом є юридична особа або територіальний орган адміністративно-територіальної одиниці України, йому виплачується вартість успадкованої частки у визначеному законодавством порядку.

Якщо спадкоємець (спадкоємці) відмовляється від вступу до складу членів ФГ або загальні збори виносять рішення про відмову у прийнятті спадкоємця (спадкоємців) до складу членів ФГ, розрахунки з ним (з ними) провадяться в порядку, визначеному законодавством.

3. Права та обов'язки ФГ

ФГ має право:

- самостійно господарювати на землі;
- використовувати земельні ділянки відповідно до цілей, для яких вони надані;
- власності на посіви, посадки сільськогосподарських культур і насаджень, вироблену сільгосппродукцію і доходи від її реалізації, за винятком випадків, коли земельну ділянку передано в оренду;
- використовувати в установленому порядку для своїх потреб наявні на земельній ділянці загальнопоширені корисні копалини, торф, водні об'єкти, а також експлуатувати інші корисні властивості землі;
- зводити в установленому порядку житлові, виробничі, культурно-побутові та інші будівлі і споруди;
- проводити в установленому порядку зрошувальні, осушувальні та інші меліоративні роботи, будувати ставки та інші водойми;
- отримати повну компенсацію витрат на підвищення родючості землі у разі вилучення земельної ділянки або добровільної відмови від неї;
- передавати у тимчасове користування земельну ділянку або її частину у випадках і порядку, передбачених законодавством України;
- добровільно відмовитися від земельної ділянки;

- вимагати у прийнятому порядку встановлення та припинення земельного сервітуту.

ФГ зобов'язане:

- забезпечувати використання земельних ділянок відповідно до цільового призначення та умов їх надання;
- ефективно використовувати надані їм земельні ділянки, підвищувати їх родючість, застосовувати природоохоронні технології виробництва, не допускати погіршення екологічної ситуації в результаті своєї господарської діяльності;
- здійснювати комплекс заходів щодо охорони земель, передбачених законодавством;
- сплачувати податки і збори;
- своєчасно вносити плату за земельні ділянки;
- не порушувати права інших землекористувачів, землевласників і власників земельних ділянок, а також орендарів земельних ділянок;
- зберігати геодезичні знаки, протиерозійні споруди, мережі зрошувальних і осушувальних систем;
- у встановленому порядку забезпечувати надання земельного сервітуту.

Органи управління ФГ

Вищим органом управління ФГ є **загальні збори**. Виконавчим органом ФГ є **голова господарства**.

Загальні збори проводяться у присутності членів ФГ або призначених ними представників. За наявності у ФГ лише одного члена повноваження загальних зборів здійснюються ним одноосібно.

Представництво оформлюється належним чином засвідченою довіреністю. Представники членів ФГ можуть бути постійними або призначеними на певний строк. Член ФГ має право в будь-який час замінити свого представника на загальних зборах, повідомивши про це інших членів ФГ.

Член ФГ може передати свої повноваження на загальних зборах іншому члену господарства або іншій особі.

Кількість голосів, що мають члени ФГ, визначається статутом.

До виключної компетенції загальних зборів належить:

- внесення змін до статуту ФГ;
- призначення та звільнення голови ФГ;
- визначення форм контролю за діяльністю виконавчого органу;
- виключення особи із членів ФГ;
- розподіл прибутку;
- прийняття рішення про ліквідацію ФГ, призначення ліквідаційної комісії, затвердження ліквідаційного балансу;

- прийняття рішення про реорганізацію ФГ;
- прийняття до ФГ нових членів;
- прийняття рішень про повну або часткову участь ФГ у створюваних як на території України, так і за її межами господарських товариствах, об'єднаннях та в інших юридичних особах;
- прийняття рішення про відчуження господарства як цілісного майнового комплексу.

Загальні збори вважаються повноважними, якщо на них присутні члени господарства (їхні представники), що володіють у сукупності більш як 50 % голосів.

Загальні збори скликаються головою ФГ і проводяться за необхідності. На загальних зборах рішення приймають простою більшістю голосів присутніх на зборах членів ФГ.

Голова ФГ має право:

- визначати умови й розміри оплати праці членів та працівників ФГ;
- затверджувати зразки печаток, штампів, фірмових бланків, товарних знаків та інших реквізитів ФГ;
- видавати накази, розпорядження, доручення, вказівки, у тому числі усні, обов'язкові для виконання членами і працівниками ФГ;
- затверджувати внутрішні документи ФГ із питань, що не належать згідно зі статутом до виключної компетенції загальних зборів;
- вчиняти від імені ФГ правочини, укладати від імені ФГ договори, контракти, угоди й забезпечувати їх виконання. Право підпису фінансових документів, договорів, а також зовнішньоекономічних контрактів, укладених ФГ, належить його голові, а також особам, уповноваженим довіреністю, виданою головою ФГ;
- представляти ФГ перед органами державної влади, підприємствами, установами, організаціями та окремими громадянами чи їх об'єднаннями; у відносинах з українськими, іноземними юридичними й фізичними особами з усіх питань, пов'язаних із діяльністю ФГ;
- розпоряджатися майном ФГ (включаючи грошові кошти) у межах, визначених загальними зборами;
- без доручення здійснювати будь-які дії від імені ФГ, представляти ФГ в усіх судах (господарських, адміністративних, третейських), будь-яких державних та недержавних установах та організаціях, видавати від імені ФГ довіреності;
- підписувати фінансові, звітні, банківські та інші документи ФГ;
- письмово доручати виконання своїх обов'язків одному із членів ФГ або особі, яка працює за контрактом;
- вирішувати всі інші питання діяльності ФГ, за винятком питань, вирішення яких віднесено статутом до виключної компетенції загальних зборів.

Трудові відносини у ФГ

Трудові відносини у ФГ базуються **на основі праці його членів**. У разі виробничої потреби ФГ має право залучати до роботи в ньому інших громадян за трудовим договором (контрактом).

Трудові відносини членів ФГ **регулюються статутом**, а осіб, залучених до роботи за трудовим договором (контрактом), – законодавством України про працю.

Трудові спори у ФГ вирішуються у встановленому законом порядку.

З особами, залученими до роботи у ФГ, **укладається трудовий договір** (контракт) у письмовій формі, у якому визначаються: строк дії договору, умови праці та відпочинку (тривалість робочого дня, вихідні дні, щорічна оплачувана відпустка, форми оплати праці та її розміри, харчування тощо).

Порядок укладання контрактів при прийнятті (наймі) на роботу у ФГ визначається постановою КМУ від 19.03.94 р. [№ 170](#) «Про впорядкування застосування контрактної форми трудового договору».

Зміст контракту може бути довільним і залежить від конкретних випадків, але має відображати основні розділи Типової форми контракту з працівником, затвердженої наказом Мінпраці від 15.04.94 р. [№ 23](#), та забезпечувати правову основу для вирішення в процесі роботи спірних питань і конфліктів, у тому числі в судовому порядку.

Перевага контракту перед звичайним трудовим договором полягає у максимальній індивідуалізації та конкретизації основних положень трудових відносин.

Видача трудових книжок членам ФГ і громадянам, які працюють у ньому за трудовим договором (контрактом), та **їх ведення** здійснюються відповідно до законодавства про працю.

Розмір оплати праці і тривалість щорічної відпустки осіб, які працюють у ФГ за трудовим договором (контрактом), не повинні бути меншими за встановлену державою мінімальну заробітну плату і передбачену законом тривалість щорічної відпустки.

Голова ФГ створює безпечні умови праці для членів господарства і громадян, які уклали трудовий договір (контракт), забезпечує дотримання вимог техніки безпеки, виробничої гігієни та санітарії, пожежної безпеки.

Правила формування складеного капіталу ФГ для ведення бухобліку

У статуті необхідно зазначити загальний розмір складеного капіталу. Зауважимо, що жодних верхніх чи нижніх меж складеного капіталу немає, тобто засновник може встановити його в розмірі, який він вважає доцільним і достатнім для ведення фермерства.

Власне, формування складеного капіталу відбувається саме **за рахунок злиття окремих часток**, що належать як засновникам, так і членам ФГ. З практичної точки зору, від розміру частки залежить кількість голосів у кожного члена ФГ під час скликання зборів, а також прибуток і майно, які отримують члени ФГ, – розподіл відбувається пропорційно до внеску до складеного капіталу кожного із членів ФГ.

Внесок до складеного капіталу в подальшому **може бути збільшений або зменшений**. Крім того, кожен член має право розпоряджатися своєю часткою складеного капіталу, наприклад вийти з нього або відступитися від своїх прав на користь інших членів ФГ. Це відбувається у встановленому законодавством порядку.

Частка, яку член ФГ вносить до складеного капіталу, обмежує його ризики. За всіма зобов'язаннями підприємства він відповідає лише в його межах, не ризикуючи основним майном, власником якого він є особисто. Сам складений капітал може витрачатись як на господарські потреби ФГ, так і на покриття збитків, що виникли в процесі діяльності ФГ.

Також у статуті треба прописати порядок внесення майна (наприклад, строки, протягом яких засновники або члени ФГ зобов'язані внести майно у складений капітал).

У складений капітал ФГ **можна внести**: будівлі, споруди, облаштування, матеріальні цінності,

цінні папери, інше майно, набуте на підставах, не заборонених законом, право користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будівлями, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права (зокрема, на інтелектуальну власність), грошові кошти.

У статуті можна передбачити, що грошову оцінку внеску до складеного капіталу здійснюють за погодженням інших засновників (членів) або шляхом проведення оцінки майна суб'єктом оціночної діяльності.

Якщо до складеного капіталу вносять майнові права (наприклад, орендовану земельну ділянку), у статуті вказують строк, на який таке майно передано ФГ.

Об'єкти обліку при розподілі прибутку ФГ

Чистий прибуток, одержаний ФГ, залишається у його власності і розподіляється в порядку та періодичності, що визначаються рішенням загальних зборів.

Отриманий ФГ чистий прибуток може направлятися до складеного і резервного капіталу та спеціальних фондів ФГ, а також розподілятися між членами ФГ.

Резервний капітал призначений створити певний фінансовий резерв для погашення можливих збитків у майбутньому або для покриття непередбачених витрат та сплати боргів при ліквідації ФГ.

Спеціальні фонди забезпечують статутну діяльність ФГ із виконання конкретних завдань розвитку матеріально-технічної бази.

Прибуток ФГ, призначений для розподілу між його членами, розподіляється пропорційно до розміру часток кожного члена ФГ у складеному капіталі. Право на отримання частки прибутку, який розподіляється між членами господарства, мають особи, які є членами ФГ на дату розрахунку чистого прибутку на кінець звітного фінансового року.

Формування об'єктів бухобліку при припиненні діяльності ФГ

Припинення діяльності ФГ відбувається в результаті передачі всього майна, прав та обов'язків іншим юрособам шляхом реорганізації, а також у результаті ліквідації ФГ.

Реорганізація ФГ (злиття, приєднання, поділ, перетворення) проводиться за рішенням загальних зборів, а у випадках, передбачених законом, — за рішенням суду або відповідних органів державної влади.

Після закінчення строку пред'явлення вимог кредиторами та задоволення чи відхилення таких вимог комісія з припинення ФГ складає **передавальний акт** (у разі злиття, приєднання або перетворення) або **розподільчий баланс** (у випадку поділу), які містять положення про правонаступництво щодо всіх зобов'язань ФГ, усіх його кредиторів та боржників, включаючи зобов'язання, за якими між сторонами існує спір.

Передавальний акт та розподільчий баланс затверджуються загальними зборами або органом, який прийняв рішення про припинення ФГ. Оригінали або нотаріально посвідчені копії цих документів передаються до органу, який здійснює державну реєстрацію припинення ФГ.

Ліквідація ФГ проводиться за рішенням загальних зборів, за рішенням суду чи господарського суду у випадках, передбачених чинним законодавством, за поданням органів, що контролюють діяльність ФГ у разі систематичного або грубого порушення ним законодавства, з інших підстав згідно із законодавством України.

Ліквідаційна комісія

Ліквідація ФГ проводиться ліквідаційною комісією, що обирається загальними зборами, а у випадках банкрутства та/або припинення діяльності за рішенням суду або господарського суду — ліквідаційною комісією, що призначається цими органами. З моменту призначення

ліквідаційної комісії до неї переходять усі повноваження з управління справами ФГ.

Функції ліквідаційної комісії:

- оцінює наявне майно ФГ;
- виявляє дебіторів та кредиторів ФГ і проводить розрахунки з ними;
- вживає заходів зі сплати боргів ФГ третім особам, а також його членам;
- складає ліквідаційний баланс і подає його загальним зборам або органу, що призначив ліквідаційну комісію.

Задоволення вимог кредиторів у процесі ліквідації ФГ здійснюється в порядку та черговості, визначених законодавством.

Розподіл коштів ФГ під час його ліквідації

Грошові кошти, що належать ФГ, включаючи виручку від продажу його майна під час ліквідації, після оплати праці працівників ФГ, розрахунків із бюджетом та іншими кредиторами розподіляються між членами ФГ пропорційно до їх часток у складеному капіталі.

Майно, передане членами господарства у користування ФГ, повертається в натуральній формі.

Організаційні форми бухобліку у ФГ

Для ведення бухобліку ФГ самостійно обирає форму його організації:

- уведення до штату ФГ посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухобліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юрособи;
- ведення на договірних засадах бухобліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухобліку та складання звітності безпосередньо головою ФГ або за його дорученням одним із членів ФГ.

Прогресивним варіантом організації обліку у ФГ є одержання бухгалтерських послуг через сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи (далі – СОК) або від інших дорадчих служб, які спеціалізуються на веденні бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання.

Створивши разом з іншими ФГ неприбутковий СОК, ФГ може довірити ведення бухобліку не одній людині, а висококваліфікованим фахівцям. При цьому не доведеться виплачувати заробітну плату, оплачувати бланки, спеціалізовану періодику, створювати та оснащувати робочі місця комп'ютерною технікою та програмним забезпеченням.

2. Форми ведення бухобліку у ФГ

ФГ можна рекомендувати вести бухгалтерський облік, застосовуючи один із чотирьох підходів:

1. За простою формою (без використання подвійного запису). Її застосовують сімейні ФГ – суб'єкти мікропідприємництва, у яких працюють засновники (голова) та члени родини (без постійного залучення найманих працівників) за загальної кількості осіб не більше 10 і в яких річний дохід не перевищує суми, еквівалентної 2 млн євро.

2. За спрощеною формою. Її рекомендується застосовувати ФГ – суб'єктам малого підприємництва із середньообліковою чисельністю постійно й тимчасово працюючих за звітний період до 50 осіб (включаючи членів сім'ї) та обсягом виручки за рік, що не перевищує суми, еквівалентної 10 млн євро.

3. Якщо ФГ відповідають статусу середніх підприємств (із середньообліковою чисельністю членів ФГ, постійних і тимчасових працівників за звітний період від 50 до 250 осіб та обсягом виручки від реалізації, еквівалентним сумі в межах від 10 до 50 млн євро), то їм доцільно вести бухгалтерський облік за спрощеним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затвердженим наказом Міністерства фінансів від 19.04.01 р. [№ 186](#), і складати фінансову звітність відповідно до [П\(С\)БО 25](#) «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

4. Щодо ФГ, у яких чисельність постійних і тимчасових працюючих перевищує 250 осіб, а річний дохід від діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 млн євро, то їм доцільно вести бухгалтерський облік за стандартним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів від 30.11.99 р. [№ 291](#), та відповідно до чинних НП(С)БО та П(С)БО.

Для організації обліку у ФГ можна застосовувати:

- Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затверджені наказом Міністерства аграрної політики від 02.07.01 р. [№ 189](#) (далі – Методичні рекомендації № 189);
- Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів від 29.12.2000 р. [№ 356](#) (далі – Методичні рекомендації № 356);
- Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики від 04.06.09 р. [№ 390](#) (далі – Наказ № 390, Методичні рекомендації № 390);
- Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів від 25.06.03 р. [№ 422](#) (далі – Методичні рекомендації № 422);
- Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів від 15.06.11 р. [№ 720](#) (далі – Методичні рекомендації № 720).

Крім того, слід пам'ятати, що, незалежно від обраної форми бухобліку, усі ФГ зобов'язані підтверджувати господарські операції первинними документами, складеними відповідно до вимог [ст. 9](#) Закону від 16.07.99 р. № 996-ХІV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996) і Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів від 24.05.95 р. [№ 88](#).

При цьому можна використовувати як самостійно розроблені документи, так і затверджені форми, зокрема такі:

- спеціалізовані форми первинних документів із обліку основних засобів та інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики від 27.09.07 р. [№ 701](#);
- спеціалізовані форми первинних документів із обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах, затверджені наказом Міністерства аграрної політики від 21.12.07 р. [№ 929](#);
- спеціалізовані форми первинних документів з обліку довгострокових і поточних

біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах, затверджені наказом Мінагрополітики від 21.02.08 р. [№ 73](#);

- спеціалізовані форми первинних документів для суб'єктів рибного господарства в галузі аквакультури, затверджені наказом Мінагрополітики та продовольства від 19.06.12 р. [№ 362](#).

ФГ як суб'єкти малого підприємництва, що відповідають критеріям, зазначеним у [пп. 2 п. 2 розд. I П\(С\)БО 25](#), можуть:

- обліковувати необоротні активи тільки за первісною вартістю без урахування зменшення корисності та переоцінки до справедливої вартості;
- не створювати забезпечення подальших витрат і платежів (на виплату майбутніх відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнавати відповідні витрати в періоді їх фактичного понесення;
- поточну дебіторську заборгованість включати до підсумку балансу за її фактичною сумою.

Далі розглянемо особливості застосування облікових реєстрів залежно від обраної форми обліку у ФГ.

Проста форма бухгалтерського обліку

Основними реєстрами за простою формою обліку у ФГ є Опис майна, Вступний баланс та Книга обліку доходів та витрат (Методрекомендації [№ 189](#)).

Щодо **Вступного балансу**, то у зв'язку з унесенням змін до П(С)БО 25 ФГ, що застосовують просту форму обліку, повинні складати Баланс (форма [№ 1-мс](#)).

В **Описі** зазначають вартість об'єктів основних засобів, виходячи з кошторисних (розрахункових) чи фактичних витрат на їх будівництво та придбання (доставку, установлення, реєстрацію тощо), а на підставі даних про рік ведення об'єктів в експлуатацію та норм амортизації розраховують знос. За відсутності таких даних знос може визначатися, виходячи зі стану об'єкта), що не суперечить вимогам [П\(С\)БО 7](#).

Оцінку товарно-матеріальних цінностей, сільськогосподарської продукції, молодняка тварин, птиці, тварин на відгодівлі, незавершеного виробництва тощо здійснюють згідно з [П\(С\)БО 9](#) за меншою з оцінок: за фактичними (нормативними) витратами на їх виробництво або придбання чи за чистою вартістю реалізації (ціни продажу на аналогічні об'єкти за вирахуванням очікуваних витрат на завершення виробництва і збут).

На підставі даних опису майна ФГ формують показники Балансу (форма № 1-мс), який доцільно складати щомісяця (щоквартально) відповідно до облікової політики ФГ, і подавати на розгляд членам ФГ. В активі балансу відображають вартість основних засобів (первісна вартість за мінусом суми зносу), товарно-матеріальних цінностей і незавершеного виробництва; кошти, заборгованість ФГ (дебіторська заборгованість) тощо; у пасиві – джерела створення засобів, зокрема складений капітал та інші елементи власного капіталу та заборгованість ФГ (кредиторська заборгованість): банку, юридичним та фізичним особам тощо.

Баланс (форма № 1-мс) за результатами господарської діяльності ФГ за рік станом на 31 грудня подається органам державної статистики.

У **Книзі обліку доходів та витрат** здійснюють реєстрацію даних господарських операцій за первинними документами відповідно до видів доходів і витрат з метою визначення результатів господарювання.

До складу доходів включають виручку від реалізації продукції (товарів, послуг та робіт) та інші доходи, склад яких визначається ФГ самостійно. Їх показують у лівій частині Книги. Витрати, у тому числі матеріальні, показують у правій частині Книги. Придбані матеріальні цінності можна

списувати на виробництво одразу, не чекаючи моменту їх фактичного використання. Норми амортизації затверджуються наказом про облікову політику ФГ. Амортизацію на продуктивну худобу в разі використання даного виду обліку нараховувати не треба, а амортизацію багаторічних насаджень слід починати нараховувати з початку плодоношення дерев. У Книзі не зазначається ні внутрішньогосподарський оборот, ні споживання власної продукції.

У кінці звітної періоду (року) обов'язково потрібно провести інвентаризацію та скласти інвентаризаційний опис, а на підставі даних про фактичну наявність запасів уточнити суму витрат та перехідні залишки запасів. За даними інвентаризації також складають Опис майна та Баланс на звітну дату.

Загальний фінансовий результат визначається в кінці звітної періоду або ж, у разі припинення діяльності ФГ, як різницю між загальною сумою доходу та уточненою сумою витрат.

Для більш якісного інформаційного забезпечення управління ФГ можна додатково вести аналітичний облік окремих видів майна і зобов'язань шляхом використання таких відомостей обліку: тварин та птиці, основних засобів, багаторічних насаджень, витрат незавершеного виробництва за видами діяльності, розрахунків тощо.

За даними Книги складають Звіт про фінансові результати (форма № 2-мс) та, за потреби, відповідні форми статистичної звітності:

- Основні показники господарської діяльності фермерського господарства, малого підприємства у сільському господарстві (форма № 2-ферм, затверджена наказом Держстату від 27.11.15 р. [№ 346](#));
- Звіт про основні економічні показники роботи в сільськогосподарських підприємствах (форма № 50-сг, затверджена наказом Держстату від 27.11.15 р. № 346).

Проте [ст. 3](#) Закону № 996 дає можливість ФГ, які мають право на ведення спрощеного ведення доходів і витрат, узагальнювати інформацію в реєстрах бухобліку без застосування подвійного запису лише за умови, що вони не зареєстровані платниками ПДВ. А це не дає права на бюджетну дотацію.

Інакше кажучи, це суперпроста форма ведення бухобліку, але вона не відповідає вимогам платників ПДВ, яким обов'язково визначено ведення обліку з подвійним записом госпоперацій на рахунках. Крім того, хоч Книга обліку доходів і витрат може здатися на перший погляд досить простою для заповнення, та в кінці звітної періоду скласти фінзвітність на основі даних такої форми бухобліку буде досить непросто, особливо форм статистичної звітності.

ФГ можуть одержувати в разі ведення обліку за простою формою більш аналітичну інформацію про госпдіяльність за умови використання Журналів обліку господарських операцій (основних, додаткових і самостійно виготовлених), передбачених Методрекомендаціями № 720, за умови що вони відповідають критеріям малого підприємства за ПК та не зареєстровані платниками ПДВ. При цьому систематизація госпоперацій здійснюється в таких основних журналах обліку госпоперацій:

- Журнал 1-мс обліку активів;
- Журнал 2-мс обліку капіталу і зобов'язань;
- Журнал 3-мс обліку доходів;
- Журнал 4-мс обліку витрат.

Інформація про господарські операції з Журналів 1-мс і 2-мс використовується для складання Балансу (форма № 1-мс), а з Журналів 3-мс і 4-мс – Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

За потреби, зокрема вразі значного обсягу господарських операцій, додатково можуть

застосовуватися такі відомості обліку господарських операцій:

- Відомість 1.1-мс обліку необоротних активів;
- Відомість 1.2-мс обліку нарахування амортизації;
- Відомість 2.1-мс обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами та бюджетом;
- Відомість 2.2-мс обліку розрахунків із працівниками;
- Відомість 4.1-мс обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів.

У разі потреби ФГ можуть використовувати форми реєстрів самостійного виготовлення для узагальнення інформації про господарські операції щодо окремих активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат, підсумкові дані з яких переносяться до відповідних граф журналів.

ФГ можуть використовувати також просту форму бухобліку, яку рекомендовано Методрекомедаціями [№ 422](#).

Така проста форма бухобліку передбачає здійснення подвійного запису госпоперацій на рахунках з використанням Журналу обліку господарських операцій і відповідає вимогам платника ПДВ.

У Журналі обліку госпоперацій записи здійснюються на підставі первинних та зведених облікових документів, відомостей нарахування зарплати та амортизації тощо з відображенням суми операції на рахунках бухобліку.

За потреби записи госпоперацій можуть продовжуватися у вкладних аркушах до Журналу.

Журнал ведеться щомісяця. Дані рядка «Сальдо на кінець місяця» із Журналу за попередній місяць переносяться у рядок «Сальдо на початок місяця» за звітний місяць за кожним рахунком бухгалтерського обліку.

У графі 3 «Зміст операції» у хронологічній послідовності позиційним способом відображаються господарські операції звітного місяця із зазначенням суми операції у графі 4 та одночасно у графах «Дебет» і «Кредит» двох рахунків бухобліку відповідних видів активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів і витрат.

Підсумкові дані в Журналі визначають підрахунком суми оборотів за дебетом і за кредитом усіх рахунків бухобліку та виведенням сальдо на кінець місяця. Суми дебетових і кредитових оборотів за місяць мають бути однаковими і дорівнювати сумі господарської операції в рядку «Усього оборотів за місяць».

Для аналітичного обліку розрахунків з оплати праці, з дебіторами і кредиторами ФГ можуть застосовувати Відомість 3-м, підсумкові дані якої (без повторення записів, що здійснюються в Журналі безпосередньо із первинних документів) заносяться до Журналу обліку господарських операцій з позначенням у графі 3 цієї відомості.

Для ведення обліку господарських операцій ФГ використовує робочий план рахунків, розроблений за Планом рахунків для суб'єктів малого підприємництва.

Порядок ведення бухгалтерського обліку з використанням реєстрів простої форми бухгалтерського обліку, передбачених у Методрекомедаціях № 422, є більш ефективним, адже ці реєстри більш повно відображають результати госпдіяльності і на їх підставі простіше заповнити фінансову та статистичну звітність.

Спрощена форма бухобліку

Ця форма бухгалтерського обліку відповідно до Методрекомедацій [№ 189](#) передбачає

використання двох основних реєстрів на вибір ФГ: Журнал реєстрації господарських операцій фермерського (селянського) господарства або Журнал-Головна.

Для ведення аналітичного обліку окремих господарських об'єктів (витрат, розрахунків, тварин тощо) ФГ можуть використовувати додаткові реєстри:

- Відомість обліку основних засобів та нарахування амортизації або інвентаризаційні описи (інвентарні картки);
- Відомість обліку розрахунків;
- Відомість обліку витрат виробництва.

Господарські операції в Журналі реєстрації господарських операцій фермерського (селянського) господарства (реєстрі Журнал-Головна) відображаються за принципом подвійного запису. Ці реєстри є підставою для складання спрощених форм фінзвітності № 1-м «Баланс» та № 2-м «Звіт про фінансові результати» Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва або, за відповідного статусу ФГ як суб'єкта мікропідприємництва – № 1-мс «Баланс» та № 2-мс «Звіт про фінансові результати» Спрощеного звіту суб'єкта малого підприємництва.

Відомість обліку основних засобів та нарахування амортизації або інвентаризаційні описи (інвентарні картки) використовуються для індивідуального обліку окремих об'єктів основних засобів за показниками наявності та руху у вартісній оцінці та амортизації.

Відомість обліку розрахунків використовується ФГ у разі значної кількості підприємств, з якими ФГ здійснює розрахунки. У ній зазначають стан та рух заборгованості за кожним підприємством або особою (крім оплати праці), а за розрахунками з бюджетом ще й вид податку (платежу).

Відомість обліку витрат виробництва доцільно використовувати в разі здійснення ФГ виробництва кількох видів продукції або формування витрат за окремими видами діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна) та, відповідно, надходження доходів. Облік витрат здійснюється за окремими елементами (статтями), що дозволяє складати відповідні форми фінансової та статистичної звітності. Крім того, за даними цієї відомості можна порівняти витрати й доходи ФГ в аналітичному розрізі і розрахувати фінансовий результат.

Як варіант, ФГ можуть здійснювати узагальнення інформації про господарські операції в реєстрах бухгалтерського обліку відповідно до розд. II Методрекомендацій № 422, зокрема:

- Відомість 1-м – розд. I «Облік готівки грошових документів», розд. II «Облік грошових коштів та їх еквівалентів»;
- Відомість 2-м «Облік запасів»;
- Відомість 3-м – розд. III «Облік розрахунків з дебіторами кредиторами за податками й платежами, довгострокових зобов'язань до доходів майбутніх періодів», розд. IV «Облік розрахунків з оплати праці»;
- Відомість 4-м – розд. V «Облік необоротних активів та амортизації (зносу)», розд. VI «Облік капітальних фінансових інвестицій та інших необоротних активів»;
- Відомість 5-м – розд. VII «Облік витрат», розд. VIII «Облік витрат на виробництво», розд. IX «Облік доходів фінансових результатів», розд. X «Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат платежів»;
- Оборотно-сальдова відомість.

Водночас в обліку ФГ є певна специфіка, пов'язана з особливостями сільгоспвиробництва. Тому реєстри Методрекомендацій № 422 слід доповнити під потреби та особливості

конкретного ФГ.

Окрім зазначених відомостей, ФГ для обліку біологічних активів і сільгосппродукції можуть вести допоміжні відомості. Для цього можна скористатися регістрами, затвердженими Наказом № 390, наприклад:

- Відомість № 4.2 с.-г. аналітичного обліку довгострокових біологічних активів;
- Відомість № 8.1 с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів рослинництва;
- Відомість № 8.2 с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва тощо.

За потреби ФГ можуть використовувати й інші регістри журнально-ордерної форми обліку для сільгосп підприємств відповідно до Методрекомедацій № 390.

Порядок, способи реєстрації, система регістрів та узагальнення інформації у ФГ, які відповідають статусу середніх підприємств

Такі ФГ відповідно до [ст. 291](#) ПК теж підпадають під спрощену систему оподаткування, обліку та звітності і мають право застосовувати Методрекомедації [№ 720](#). Щодо робочого плану рахунків, який розробляється ФГ, то найбільш доцільно використати спрощений План рахунків і складати фінансову звітність, передбачену [НП\(С\)БО 1](#).

Для узагальнення господарських операцій методом подвійного запису для одержання інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та фактів господарської діяльності ФГ можна рекомендувати використовувати регістри журнально-ордерної форми обліку для сільгосп підприємств відповідно до вимог Методрекомедацій [№ 390](#).

ФГ, які є платниками податку на прибуток, узагальнюють показники фінзвітності у формах, визначених у НП(С)БО 1.

Порядок, способи реєстрації, система регістрів та узагальнення інформації у ФГ, які відповідають статусу великих підприємств

Господарські операції в таких ФГ відображаються на рахунках робочого плану, побудованого за загальним Планом рахунків, та узагальнюються в регістрах журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств відповідно до вимог Методрекомедацій № 390. Якщо такі ФГ відповідають вимогам ст. 291 ПК, їм надається право на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності та використання положень Методрекомедацій № 720. Щодо фінансової звітності, то це будуть форми, передбачені у НП(С)БО 1.

3. Оподаткування ФГ

ПК передбачає для сільгосптоваровиробників (у т. ч. ФГ) спрощену систему оподаткування, обліку та звітності у вигляді сплати єдиного податку (далі – ЄП) четвертої групи.

ФГ можуть бути платниками ЄП четвертої групи за умови, що частка сільгосптоваровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %.

Якщо сільгосптоваровиробник утворюється шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення згідно з відповідними положеннями ЦК, то зазначена норма щодо частки сільгосптоваровиробництва (вона має дорівнювати або перевищувати 75 % за попередній податковий (звітний) рік), поширюється на:

- усіх осіб окремо, які зливаються або приєднуються;
- кожну окрему особу, утворену шляхом поділу або виділення;

- особу, утворену шляхом перетворення.

Платниками ЄП можуть бути сільгосптоваровиробники:

- утворені шляхом злиття або приєднання, – у рік утворення, якщо частка сільгосптоваровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік всіма товаровиробниками, які беруть участь у їх утворенні, дорівнює або перевищує 75 %;
- утворені шляхом перетворення платника податку – у рік перетворення, якщо частка сільгосптоваровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 %;
- утворені шляхом поділу або виділення – з наступного року, якщо частка сільгосптоваровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 %;
- новоутворені – з наступного року, якщо частка сільгосптоваровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 %.

ФГ як платники ЄП звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

- податку на прибуток підприємств;
- податку на майно (у частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільгосптоваровиробництва;
- рентної плати за спеціальне використання води.

Нарахування, сплата та подання звітності з інших податків і зборів здійснюються платниками ЄП у порядку, розмірах та у строки, установлені ПК.

Об'єктом оподаткування для ФГ як платників ЄП є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільгосптоваровиробника або надана йому в користування, у тому числі на умовах оренди.

Базою обкладення податком для платників ЄП – сільгосптоваровиробників є нормативна грошова оцінка (далі – НГО) одного гектара сільгоспугідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) відповідно до Методики нормативної грошової оцінки земель сільгосппризначення, затвердженої постановою КМУ від 16.11.16 р. [№ 831](#), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, устанавленого ПК.

Базою обкладення податком для платників ЄП для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) є НГО ріллі з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, устанавленого ПК.

Для платників ЄП розмір ставок податку з одного гектара сільгоспугідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках до бази оподаткування) для:

- ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільгоспугідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) – 0,95;
- ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, –

0,57;

- багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,57;
- багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,19;
- земель водного фонду – 2,43;
- сільгоспугідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту, – 6,33.

Перелік гірських зон та поліських територій визначається постановами КМУ від 11.08.95 р. № [647](#) «Про перелік населених пунктів, яким надається статус гірських» та від 25.12.98 р. № [2068](#) «Про визначення поліських територій України».

Податковим (звітним) періодом для ФГ – платників ЄП є календарний рік.

Податковий (звітний) період починається з 1-го числа першого місяця податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем останнього місяця податкового (звітного) періоду.

Попередній податковий (звітний) рік для новоутворених сільгосптоваровиробників – це період із дня державної реєстрації до 31 грудня того самого року.

Податковим (звітним) періодом для сільгосптоваровиробників, що ліквідуються, є період із початку року до їх фактичного припинення.

Для суб'єктів господарювання, які перейшли на сплату ЄП зі сплати інших податків і зборів, установлених ПК, перший податковий (звітний) період починається з 1-го числа місяця, що настає за наступним податковим (звітним) кварталом, у якому особу зареєстровано платником ЄП, і закінчується останнім календарним днем останнього місяця такого періоду.

ФГ як платники ЄП:

- самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік;
- сплачують податок щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах: у I кварталі – 10 %; у II кварталі – 10 %; у III кварталі – 50 %; у IV кварталі – 30 %.
- у разі якщо вони утворені протягом року шляхом злиття, приєднання або перетворення у звітному податковому періоді, у тому числі за набуті ними площі нових земельних ділянок, уперше сплачують податок протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у якому відбулося утворення (виникнення права на земельну ділянку);
- у разі припинення діяльності шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу в податковому (звітному) періоді зобов'язані подати в період до їх фактичного припинення контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та місцем розташування земельних ділянок уточнену податкову декларацію.

У разі якщо протягом податкового (звітного) періоду змінилася площа сільгоспугідь та/або земель водного фонду у зв'язку з набуттям (втратою) на неї права власності або користування, ФГ як платники єдиного податку зобов'язані:

- уточнити суму податкових зобов'язань із податку на період починаючи з дати набуття

(втрати) такого права до останнього дня податкового (звітного) року.

- подати протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним періодом, контролюючим органам за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки декларацію з уточненою інформацією про площу земельної ділянки, а також відомості про наявність земельних ділянок та їх нормативну грошову оцінку;
- у разі надання сільгоспугідь та/або земель водного фонду в оренду іншому платникові податку, враховують орендовану площу земельних ділянок у своїй декларації. У декларації орендаря така земельна ділянка не враховується;
- у разі оренди ними сільгоспугідь та/або земель водного фонду в особи, яка не є платником податку, враховують орендовану площу земельних ділянок у своїй декларації;
- перераховують в установленій строк загальну суму ЄП.

ФГ як сільгосптоваровиробники для переходу на **спрощену систему оподаткування** або щорічного підтвердження статусу платника ЄП подають до 20 лютого поточного року:

- загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок (сільгоспугідь (ріплі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень), та/або земель водного фонду внутрішніх водойм (озер, ставків та водосховищ), – контролюючому органу за своїм місцезнаходженням (місцем перебування на податковому обліку);
- звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки – контролюючому органу за місцем розташування такої земельної ділянки;
- розрахунок частки сільгосптоваровиробництва – контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок;
- відомості (довідку) про наявність земельних ділянок – контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок.

У відомостях (довідці) про наявність земельних ділянок зазначаються дані про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, у тому числі про кожний договір оренди земельної частки (паю).

Сільгосптоваровиробники, утворені протягом року шляхом злиття, приєднання або перетворення, подають протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем його утворення, до контролюючих органів за своїм місцезнаходженням та за місцем розташування земельних ділянок декларацію з податку за період від дати утворення до кінця поточного року для набуття статусу платника податку, а також усіх прав і обов'язків щодо погашення податкових зобов'язань або боргів, які передані йому як правонаступнику.

Дохід сільгосптоваровиробника, отриманий від реалізації сільгосппродукції власного виробництва та продуктів її переробки (крім підакцизних товарів, за винятком виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТЗЕД 2204 29–2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції), включає доходи, отримані від:

- реалізації продукції рослинництва, виробленої (вирощеної) на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, а також продукції рибництва, виловленої (зібраної), розведеної, вирощеної у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах), та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;
- реалізації продукції рослинництва на закритому ґрунті та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;

- реалізації продукції тваринництва і птахівництва та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;
- реалізації сільгосппродукції, що вироблена із сировини власного виробництва на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства.

У разі якщо сільгосппідприємство утворюється шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення, у рік такого утворення до суми, отриманої від реалізації сільгосппродукції власного виробництва та продуктів її переробки (крім підакцизних товарів, за винятком виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТЗЕД 2204 29–2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції), включаються також доходи, отримані протягом останнього податкового (звітного) періоду від надання таких супутніх послуг:

- послуги із збирання врожаю, його брикетування, складування, пакування та підготовки продукції до збуту (сушіння, обрізування, сортування, очистка, розмелювання, дезінфекція (за наявності ліцензії), силосування, охолодження), які надаються покупцю такої продукції сільгосппідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю);
- послуги з догляду за худобою і птицею, які надаються її покупцю сільгосппідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю);
- послуги із зберігання сільгосппродукції, які надаються її покупцю сільгосппідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю);
- послуги з відгодівлі та забою свійської худоби і птиці, які надаються її покупцю сільгосппідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію до дати її фактичної передачі покупцю).

У разі якщо в податковому (звітному) році частка сільгосптоваровиробництва становить менш як 75 %, сільгосптоваровиробник сплачує податки в наступному податковому (звітному) році на загальних підставах.

Якщо така частка не перевищує 75 % через виникнення обставин непереборної сили в попередньому податковому (звітному) році, то до платника податку в наступному податковому (звітному) році зазначена вимога не застосовується. Такі платники податку для підтвердження статусу платника єдиного податку подають податкову декларацію разом із рішенням органів державної влади про наявність обставин непереборної сили та перелік суб'єктів господарювання, що постраждали внаслідок таких обставин.

4. Облік земель ФГ

Для бухобліку операцій із земельними ділянками ФГ використовуються такі рахунки:

- 01 «Орендовані необоротні активи» – земельні ділянки, які використовує ФГ за договорами оренди;
- 23 «Виробництво» – формування поточних витрат за окремими статтями на поліпшення родючості ґрунтів, які безпосередньо використовуються у разі створення об'єктів діяльності протягом одного технологічного процесу;
- 100 «Інвестиційна нерухомість» – коли земельну ділянку планують використовувати для здавання в оренду, а не для організації виробництва;

- 101 «Земельні ділянки» – якщо підприємство утримує земельну ділянку з метою використання в процесі виробництва;
- 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» – ведеться облік капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи);
- 122 «Права користування майном» – ведеться облік наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» – за умови, що ФГ придбало ділянку, щоб перепродати.

Вартість земельних ділянок не амортизується (п. 22 П(С)БО 7 «Основні засоби»).

Типові бухгалтерські проведення, пов'язані з операціями із землею у ФГ, наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Основні бухгалтерські проведення за господарськими операціями із земельними ділянками у ФГ

(грн.)

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5
1. Придбання земельних ділянок у власність для здійснення господарської діяльності в сільськогосподарському виробництві				
У юридичної особи				
1.1	Нараховано заборгованість за придбану земельну ділянку	152	685	300 000
1.2	Одержано послуги за оформлення придбанної земельної ділянки (нотаріальні послуги, реєстрація права власності, отримання інформації про земельну ділянку тощо)	152	642, 685	5 000
1.3	Оприбутковано земельну ділянку для здійснення господарської діяльності ФГ	101	152	305 000
У фізичної особи				
1.4	Нараховано заборгованість за земельну ділянку та відображено дохід фізособи	152	685	280 000
1.5	Одержано послуги за оформлення придбанної земельної ділянки (нотаріальні послуги, реєстрація права власності, отримання інформації про земельну ділянку тощо)	152	642, 685	7 000
1.6	Оприбутковано земельну ділянку для здійснення господарської діяльності ФГ	101	152	287 000
1.7	Утримано ПДФО (280 000 x 5 %)*	685	641/ПДФО	14 000
1.8	Утримано військовий збір (далі – ВЗ) (280 000 x 1,5 %)	685	641/ВЗ	4 200
* Ставка ПДФО застосовується в розмірі 5 % від вартості земельної ділянки, якщо продаж здійснюється в розмірах, які перевищують норми безоплатної передачі земельних ділянок громадянам із земель державної або комунальної власності (ст. 172 ПК). Наприклад, для земельної ділянки з цільовим призначенням для ведення садівництва – не більше 0,12 га; для ведення особистого селянського господарства – не більше 2,0 га.				
2. Придбання земельної ділянки для здійснення інвестицій (здача в оренду для отримання орендних платежів)				
2.1	Оприбутковано земельну ділянку до складу	100	152	320 000

	інвестиційної нерухомості			
3. Переоформлення земельної ділянки, що використовувалась у господарстві, для здійснення інвестицій				
3.1	Змінено цільове призначення земельної ділянки, що знаходиться у власності ФГ	100 «Інвестиційна нерухомість»	101 «Земельні ділянки»	280 000
4. Придбання земельної ділянки для продажу				
4.1	Нараховано заборгованість під час придбання земельної ділянки для подальшого продажу	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	410 000
5. Переоформлення земельної ділянки, що знаходиться у власності ФГ, для продажу				
5.1	Змінено цільове призначення земельної ділянки під час продажу	286	100, 101	375 000
6. Продаж земельної ділянки, що належить ФГ на правах власності				
6.1	Списано вартість проданої земельної ділянки	943	286	250 000
6.2	Нараховано дохід від реалізації земельної ділянки	377	712	400 000
6.3	Списано результати від продажу земельної ділянки:	712	791	400 000
	– доходи			
	– витрати	791	943	250 000
7. Передача земельної ділянки ФГ як внеску до статутного (складеного) капіталу інших підприємств				
7.1	Переведено земельну ділянку до складу активів, утримуваних для продажу	286	100, 101	450 000
7.2	Визнано дохід від передачі земельної ділянки до статутного (складеного) капіталу	377	712	600 000
7.3	Списано балансову вартість земельної ділянки, утримуваної для продажу	943	286	450 000
7.4	Відображено довгострокову інвестицію у статутний (складений) капітал	14	377	600 000
8. Формування капітальних витрат на поліпшення земель				
8.1	Відображено витрати, пов'язані з капітальними вкладеннями на поліпшення земель (терміном на 5 років)	152	20, 22, 66, 65, 13, 68 тощо	240 000
8.2	Прийнято в експлуатацію об'єкти капітальних вкладень, пов'язаних з поліпшенням земель	102	152	240 000
8.3	Нараховано амортизацію за об'єктом капітальних вкладень, пов'язаних з поліпшенням земель, у V кварталі поточного року (240 000 : 5)*	231	131	12 000
<p>* На відміну від вартості землі, яка не має кінцевого строку використання, капітальні витрати на поліпшення земель підлягають амортизації (п. 22 П(С)БО 7), що нараховується ФГ щомісячно (щоквартально або раз на рік). Капітальні витрати не можна відразу включити до виробничої собівартості конкретного виду продукції в повному обсязі, що насамперед пов'язано з довготривалим ефектом від їх використання – на поліпшених землях протягом декількох років буде вироблятися різна продукція. Крім того, амортизаційні відрахування на капітальне поліпшення земель слід розподіляти на собівартість тих сільгоспкультур, які вирощувалися на зазначених землях, пропорційно до посівних площ. До капітальних витрат на поверхневе поліпшення земель ФГ можна віднести витрати неінвентарного характеру (не пов'язані з будівельними спорудами) на: осушення та зрошення ґрунтів, вапнування, гіпсування, терасування поверхні ґрунту, планування земельних ділянок, корчування площ під рілля, очищення полів від каменів і валунів, зрізання купин, розчищення</p>				

чагарників, очищення водойм.

Кожен вид капітального вкладення визначається окремим об'єктом основних засобів (в окремих випадках – комплексними витратами), вартість якого формується за встановленим переліком витрат, понесених на здійснення поліпшення. Наприклад, це витрати на оплату праці працівників, ЄСВ, амортизація основних засобів, матеріальні витрати, нафтопродукти, мінеральні та органічні добрива, послуги і роботи сторонніх організацій, інше.

Строк використання цих вкладень можна обмежити тривалістю однієї сівозміни, тобто 5–7 років.

9. Формування поточних витрат на поліпшення земель

9.1	Відображено поточні витрати на поліпшення земель, що використовувалися для вирощування картоплі	231	208	100 00
-----	---	-----	-----	--------

10. Облік орендованих земель

10.1	Відображено вартість земельної ділянки, взятої в операційну оренду	01	–	200 000
10.2	Відображено вартість земельної ділянки, термін операційної оренди якої закінчився	–	01	200 000

11. Облік права користування земельною ділянкою без зарахування до складеного капіталу

Право власності на користування земельною ділянкою передається ФГ на визначений строк

11.1	Нараховано заборгованість за придбане право на користування земельною ділянкою (строком на 10 років)	154	685	30 000
11.2	Одержано послуги за оформлення права на користування земельною ділянкою	154	642, 685	3 000
11.3	Зараховано на баланс право на користування земельною ділянкою	122	154	30 300
11.4	Нараховано амортизацію на право користування земельною ділянкою*	23	133	275
11.5	Повернено ФГ право на користування земельною ділянкою власнику	133	122	30 000
11.6	Списано вартість послуг з оформлення права на користування земельною ділянкою	133	122	3 000
11.7	Відображено вартість земельної ділянки, на яку одержано право на користування	02	–	200 000
11.8	Відображено вартість земельної ділянки, строк права на користування якою закінчився	–	02	200 000

Право власності на користування земельною ділянкою передається ФГ на невизначений строк

11.9	Зараховано на баланс ФГ право власності на користування земельною ділянкою з невизначеним строком	122	55	100 000
11.10	Нараховано власнику відповідну оплату за умовами договору щодо надання права користування земельною ділянкою	23, 91	685	2 000
11.11	Повернено ФГ право на користування земельною ділянкою власнику	55	122	100 000

* Право на користування земельною ділянкою може мати тимчасовий (строковий) або постійний характер. З цього випливає: якщо ФГ користується правом на земельну ділянку, наприклад, на 10 років, то таке право підлягає амортизації протягом 10 років, тому що в ФГ немає постійного права користування. Якщо це саме право належить ФГ на період діяльності, а строк діяльності статутом не визначено, то й не визначено строк використання права на земельну ділянку. У такому разі амортизація не нараховується.

Якщо право власності на користування земельною ділянкою передається ФГ на невизначений строк, то амортизація на його вартість не нараховується, власнику здійснюється відповідна оплата за умовами договору.

5. Облік складеного капіталу ФГ

Отримане ФГ від його членів майно обліковується у складі відповідних активів – основних

засобів, запасів тощо, а майнові права – у складі нематеріальних актів, загальна вартість яких формує складений капітал ФГ.

Порядок формування складеного капіталу обумовлюють у статуті ФГ ([ч. 4 ст. 1](#) Закону № 973). Жодних обов'язкових вимог щодо формування й розміру складеного капіталу ФГ нормативні акти не містять, тому такий капітал може становити будь-яку суму.

Не дозволяється вносити до складеного капіталу:

- бюджетні кошти;
- кошти, отримані в кредит та під заставу ([ч. 3 ст. 86](#) ГК);
- облігації ([ч. 2 ст. 8](#) Закону від 23.02.06 р. № 3480-IV «Про цінні папери та фондовий ринок»);
- особисті немайнові права інтелектуальної власності ([ч. 4 ст. 423](#) ЦК);
- земельні ділянки, призначені для ведення особистого селянського господарства та товарного сільгоспвиробництва (заборона діє, поки не набере чинності закон про ринок земель);
- майно, вилучене з цивільного обігу на території України, наприклад бойові отруйні речовини, наркотичні, спеціальні технічні засоби негласного отримання інформації (постанова Верховної Ради від 17.06.92 р. [№ 2471-XII](#)).

Передача майна доцільно оформляти первинними документами, як правило, це акти та протоколи або довільної форми, прийняті для відповідного виду майна. Такий акт має складатися комісією, склад якої затверджується головою ФГ.

Оцінка майнових внесків до складеного капіталу ФГ здійснюється за первісною вартістю, узгодженою членами ФГ, яка відповідає справедливій вартості з урахуванням витрат, передбачених [П\(С\)БО 7](#), [П\(С\)БО 8](#) і [П\(С\)БО 9](#).

Для бухгалтерії та узагальнення інформації про стан та рух складеного капіталу ФГ використовується рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», зокрема субрахунок першого порядку 403 «Інший зареєстрований капітал», другого порядку 4031 «Складений капітал членів ФГ», який вказується в робочому плані рахунків ФГ. За кредитом відображається збільшення складеного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення).

Аналітичний облік складеного капіталу ведеться за кожним членом ФГ.

У зв'язку з тим, що під час створення ФГ складений капітал формується певний період, для вказання фактичної величини сплати внесків у складений капітал призначено рахунок 46. За дебетом цього відображають заборгованість членів ФГ за внесками до складеного капіталу, за кредитом – погашення такої заборгованості. Аналітичний облік неоплаченого складеного капіталу ведеться за кожним членом ФГ.

Подальший облік одержаних актів до складеного капіталу ФГ ведуть за загальним порядком (див. табл. 2).

Таблиця 2. Бухоблік формування складеного капіталу у ФГ

(грн.)

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5
Формування складеного капіталу				

1.1	Сформовано складений капітал ФГ за статутом	46	4031	105 000
2. Внески членів ФГ				
2.1	Погашено заборгованість членів ФГ за внесками до складеного капіталу: – грошовими коштами	311	46	10 000
2.2	– земельною ділянкою	101	46	50 000
2.3	– обладнанням	104	46	20 000
2.4	– правом користування земельною ділянкою	122	46	10 000
2.5	– насінням	208	46	15 000
3. Вилучення частки складеного капіталу членів ФГ, які вибули*				
3.1	Вилучено частку складеного капіталу члена ФГ, який вибув	4031	452	20 000
3.2	Нараховано до виплати члену ФГ, який вибув, належну частку у складеному капіталі	452	672	20 000
3.3	Нараховано до виплати члену ФГ, який вибув, належну частку у власному капіталі, розраховану за правилами, визначеними у статуті	422, 43, 441	672	100 000
* У разі повернення внесків члену ФГ слід урахувати, що майно, яке передається, належить ФГ. Під час передання майна від ФГ його члену відбувається перехід права власності. Одночасно члену ФГ, який виходить з його складу, передається майно ФГ у частині власного капіталу пропорційно до його частки у складеному капіталі.				

6. Облік витрат та результатів господарської діяльності ФГ

Облік витрат на виробництво сільгосппродукції ФГ здійснюється на рахунку 23 «Виробництво» за відкритими субрахунками, передбаченими в обліковій політиці ФГ. До основних субрахунків можна віднести:

- 231 «Виробництво продукції рослинництва»;
- 232 «Виробництво продукції тваринництва»;
- 233 «Роботи та послуги допоміжних підрозділів»;
- 234 «Підсобні промислові виробництва».

На субрахунках другого порядку можна деталізувати виробництво окремих видів продукції органічного характеру. Наприклад, субрахунок 2311 «Виробництво продукції рослинництва за звичайними технологіями», 2312 «Виробництво органічної продукції рослинництва», 2321 «Виробництво продукції тваринництва за звичайними технологіями», 2322 «Виробництво органічної продукції тваринництва» тощо.

Аналітичний облік витрат на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг ФГ здійснюється в розрізі окремих сільськогосподарських культур, видів і груп тварин, птиці, видів допоміжних підрозділів і промислових виробництв. Наприклад, субрахунок 23111 «Вирощування озимої пшениці за звичайними технологіями», 23121 «Органічне вирощування озимої пшениці».

У невеликих ФГ з метою скорочення витрат на ведення обліку можна застосовувати знеособлений (котловий) метод формування витрат у цілому в розрізі продукції рослинництва і тваринництва.

Формування витрат за статтями в процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг ФГ

За кожним об'єктом витрат, визначених в аналітичному розрізі на рахунку 23, витрати формуються за окремими статтями, передбаченими обліковою політикою ФГ.

Щоб можна було використовувати результати обліку витрат за окремими статтями для формування показників звітності, зокрема статистичної звітності [№ 2-ферм](#) «Основні показники

господарської діяльності фермерського господарства, малого підприємства у сільському господарстві», ФГ можна рекомендувати формувати витрати відповідно до визначених елементів у цій формі. Тоді статтями витрат будуть такі елементи:

1. Витрати на оплату праці – відображають заробітну плату за окладами, тарифами, премії, матеріальну допомогу та заохочення, гарантії, компенсаційні виплати, оплату відпусток, інші витрати на оплату праці.

2. Відрахування на соціальні заходи – відображають відрахування ЄСВ, відрахування на індивідуальне страхування персоналу ФГ та відрахування на інші соціальні заходи за встановленими законодавством нормами від загального розміру витрат на оплату праці.

3. Матеріальні затрати – усього – показують вартість продуктів сільського господарства і промисловості, послуг сторонніх організацій, які використані господарством на виробництво продукції (робіт, послуг), включаючи витрати на закладку й догляд за молодими багаторічними насадженнями, у тому числі:

- насіння та посадковий матеріал – відображаються відповідні витрати продуктів сільського господарства незалежно від джерел їх надходження, з них покупні – відображається вартість покупних кормів;

- мінеральні добрива – формують дані про вартість мінеральних добрив, фактично використаних у звітному році. Витрати на доставку мінеральних добрив у ФГ власним транспортом, підготовку до внесення у ґрунт, вивезення їх на поля та ін. до витрат за цим рядком не включаються. Вони показуються за відповідними елементами витрат;

- нафтопродукти – наводять вартість пального та мастильних матеріалів, які використані на виробничі потреби, без витрат на транспортування пально-мастильних матеріалів власним транспортом.

- електроенергія – показують витрати на електроенергію, що використана на виробничі потреби, як одержану від інших суб'єктів господарювання, так і вироблену власними електрогенераторними установками (електростанціями);

- пальне – відображають вартість пального, витраченого на виробничі потреби в оцінці за фактичною вартістю його придбання;

- запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту – формують витрати на запасні частини для тракторів, комбайнів, автомобілів, сільськогосподарських машин, інших машин і обладнання, вартість інструментів, кольорових і чорних металів, використаних на ремонт техніки та обладнання з виробничою метою, а також витрати на будівельні матеріали, які використані на ремонт виробничих об'єктів.

4. Оплата послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями, та інші матеріальні витрати – показують витрати на всі види промислових товарів, які використано на виробничі потреби і не відображено вище. У цьому рядку показують також суми оплати іншим суб'єктам господарювання послуг із поточного ремонту сільськогосподарської техніки, автомобілів, унесення добрив, боротьби зі шкідниками рослин і хворобами тварин (уключаючи вартість використаних отрутохімкатів, біопрепаратів, медикаментів та інших засобів захисту), транспортування вантажів. До цієї статті також включають вартість хімікатів, які використано з ветеринарно-профілактичною метою (хлорного вапна, каустичної соди, гексахлорану, мідного та залізного купоросу тощо).

5. Амортизація – показують суми нарахованої амортизації на всі види основних засобів виробничого призначення, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, які використовувались для потреб виробництва.

6. Інші операційні витрати – формуються інші прями витрати на виробництво, зокрема загальногосподарські витрати та інші витрати, які не відображено за наведеними вище статтями. До них належать витрати на підготовку кадрів масових професій, витрати на службові

відрядження, орендна плата за земельні та майнові паї, втрати, пов'язані з підтриманням орендованих земельних та майнових паїв у належному технічному стані, зокрема втрати на проведення поточних і капітальних ремонтів, на посів, що повністю або частково загинули, і на тварин, які загинули, а також суми ЄП.

До цієї статті не включаються втрати, які належать до адміністративних витрат та витрат на збут.

Окремо показують суми нарахованої плати за оренду земельних та майнових паїв.

Загальновиробничі втрати ФГ у разі потреб обліковуються на рахунку 91 із подальшим розподілом на окремі об'єкти витрат певного структурного підрозділу: Дт 23 (окремі аналітичні рахунки структурного підрозділу) – Кт 91 за структурним підрозділом. База для розподілу взначається в обліковій політиці ФГ.

ФГ можуть формувати втрати в розрізі аналітичних статей для потреб управління. Як приклад, у статті «Оплата послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями, та інші матеріальні втрати» можна відділити окремо статтю «Оплата послуг і робіт, виконаних сільськогосподарським виробничим кооперативом».

За кожным об'єктом витрат формуються об'єкти калькуляції та здійснюється розрахунок собівартості продукції відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Мінагрополітики від 18.05.01 р. [№ 132](#).

Собівартість окремих видів сільгосппродукції ФГ взначається входячи з витрат, віднесених на відповідну культуру (групу культур) чи вид (групу) тварин.

Фактична собівартість продукції (робіт та послуг) у ФГ розраховується загалом за рік, крім продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв, фактична собівартість якої взначається щомісяця.

Об'єктам калькуляції є конкретні види продукції, робіт та послуг.

У рослинництві, крім сільськогосподарської продукції, об'єктам обліку витрат можуть бути роботи, виконані в поточному році під урожай майбутнього року.

Розрахунок собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюється у такій послідовності:

- 1) розподіляються між окремими об'єктам планування та обліку витрати з утримання необоротних активів;
- 2) взначається собівартість робіт та послуг допоміжних виробництв;
- 3) розподіляються загальні витрати на зрошення та осушення земель, включаючи витрати на утримання меліоративних споруд, на вапнування та гіпсування ґрунтів та на утримання полезахисних смуг;
- 4) списується частина витрат бюджетництва на сільськогосподарські культури, що заплюються;
- 5) списуються з витрат основного виробництва суми надзвичайних витрат;
- 6) розподіляються бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати;
- 7) корегуються витрати, пов'язані з послугами сільськогосподарських виробничих кооперативів;
- 8) взначається загальна сума виробничих витрат за об'єктам обліку;
- 9) взначається собівартість продукції рослинництва;

10) визначається собівартість продукції підсобних промислових виробництв з переробки рослинницької продукції;

11) розподіляються витрати з утримання кормоцехів;

12) визначається собівартість продукції тваринництва;

13) визначається собівартість продукції, робіт, послуг інших виробництв.

Витрати на утримання основних засобів, включаючи орендну плату, відносяться на собівартість продукції окремих культур та видів незавершеного виробництва таким чином:

- тракторів – пропорційно до обсягу виконаних ними механізованих тракторних та будівельних робіт (в умовних еталонних гектарах);
- ґрунтообробних машин – пропорційно до оброблених площ, зайнятих певними культурами;
- сівалок – пропорційно до площі посіву культур;
- технічних засобів для збирання врожаю – прямо або пропорційно до зібраної площі певних культур;
- машин для внесення в ґрунт добрив – пропорційно до фізичної маси внесених добрив;
- меліоративних споруд – пропорційно до меліорованих площ;
- приміщень для зберігання продукції – пропорційно до кількості та тривалості зберігання продукції протягом звітного періоду;
- землі, земельних ділянок – пропорційно до площі культур.

Витрати на утримання меліоративних споруд ФГ відносяться на сільгоспкультури, які вирощуються на зрошуваних та окремо осушених землях. Витрати на зрошення, якщо вони не можуть бути безпосередньо віднесені на певні культури, розподіляються між ними, а також пасовищами та сіножатями пропорційно до площі поливних земель.

Витрати на догляд за полезахисними лісовими смугами включаються без вартості одержаних із цих смуг дров, хмизу, плодів (за цінами їх можливої реалізації чи використання). Ці витрати відносяться на багаторічні насадження та посіяні культури пропорційно до площ, до яких лісові смуги прилягають.

Витрати на утримання тваринницького приміщення, де розміщено декілька видів худоби, розподіляються пропорційно до зайнятої площі.

Собівартість одиниці продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв визначається діленням суми витрат на обсяг продукції (робіт та послуг).

Фактична собівартість продукції, робіт та послуг допоміжних виробництв визначається щомісяця і за цією оцінкою відноситься на споживачів. Послуги, надані одним допоміжним виробництвом іншому, оцінюються за плановою собівартістю і не коригуються. Аналітичні рахунки закриваються в такій черговості: газо-, тепло-, електро-, водопостачання, ремонтна майстерня, холодильні установки, вантажний автотранспорт, гужовий транспорт.

Транспортні роботи тракторів і послуги живої тягової сили калькулюються раз у кінці року.

Формування витрат з утримання та експлуатації машинно-тракторного парку здійснюють без витрат на паливо і вартості робочої сили за роботами, виконаними в рослинництві. Ці суми списують прямо на відповідні об'єкти обліку в рослинництві. Інші витрати розподіляють між

окремими культурами і транспортними роботами пропорційно до виконаних робіт в умовних еталонних гектарах. Після списання витрат на об'єкти робіт, виконаних у рослинництві, залишаються витрати, які відносяться лише на транспортні роботи тракторів. За витратами, що залишаються, визначають фактичну собівартість 1 ет. га (1 т•км) транспортних робіт тракторного парку шляхом ділення суми витрат на обсяг транспортних робіт.

Собівартість соломи, гички, стебел кукурудзи і соняшнику, капустиного листя та іншої побічної продукції рослинництва визначається виходячи з розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної чи основної продукції. Під час складання звітної калькуляції із загальної суми витрат на вирощування певної культури виключається вартість побічної продукції.

Вартість гною, одержаного від групи тварин, визначається виходячи з нормативно-розрахункових витрат, витрат на його прибирання та доставки до місця зберігання, вартості підстилки. Собівартість тонни гною визначається діленням загальної суми витрат на його фізичну масу. Кількість рідкого гною переводиться у звичайний гній виходячи із вмісту сухих речовин.

В умовах використання ФГ спрощеного плану рахунків бухгалтерії витрати відображаються за такими рахунками:

Таблиця 3

№ рахунку	Назва	Зміст
1	2	3
15	Капітальні інвестиції	Облік та узагальнення інформації про капітальні інвестиції
23	Виробництво	Облік та узагальнення інформації про витрати на основне і допоміжне виробництво, виробничий брак
39	Витрати майбутніх періодів	Облік та узагальнення інформації про витрати майбутніх періодів
90	Собівартість реалізації	Облік та узагальнення інформації про виробничу собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів
91	Загальновиробничі витрати	Облік та узагальнення інформації про накладні виробничі витрати на організацію та управління виробництвом, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування
96	Інші витрати	Облік та узагальнення інформації про інші витрати операційної діяльності та інші витрати діяльності, а також обліковуються належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів (обов'язкових платежів)

Облік фінансових результатів та чистого прибутку ФГ

У результаті реалізації ФГ сільгосппродукції формується фінансовий результат на рахунку 79.

Після сплати єдиного податку, який можна відображати за Дт 23, 79, 91 – Кт 641 (наказ Держкомстату від 12.11.07 р. [№ 416](#)), ФГ формує чистий фінансовий результат: прибуток, якщо оборот за кредитом рахунку перевищує оборот за дебетом рахунка; збиток – якщо доходи не покривають витрати.

Рахунок 79 є номінальним і на кінець звітного періоду закривається з віднесенням прибутку на Кт 441, а збитку – у Дт 442, і сальдо він не має. Створений фінансовий результат відповідно до визначених у статуті правил підлягає розподілу або залишається як нерозподілений прибуток (непокритий збиток) як сальдо на балансі підприємства і формує власний капітал (чисті активи) ФГ.

Розподіл прибутку здійснюється відповідно до статуту ФГ і чинного законодавства за такими напрямками (табл. 4).

Таблиця 4. Бухгалтерський облік розподілу прибутку у ФГ

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Списання непокритих збитків	443	442
2	Поповнення складеного капіталу за рішенням членів ФГ, зокрема пропорційно до наявного складеного капіталу	443	4031
3	Поповнення (створення) резервного капіталу ФГ	443	43
4	Створення спецфондів для забезпечення статутної діяльності ФГ з виконання конкретних завдань розвитку матеріально-технічної бази ФГ	443	422
5	Нарахування дивідендів членам ФГ відповідно до статуту і чинного положення у ФГ	443	671
6	Закриття субрахунка 443. Сальдо на цьому субрахунку в кінці року закривається за рахунок нерозподіленого прибутку (збитку)	441 та/або 442	443

За умови застосування ФГ спрощеного плану рахунків формування та використання резервного капіталу та спеціальних фондів здійснюється на окремих субрахунках і аналітичних рахунках до рахунка 40 «Власний капітал», зокрема 401 «Складений капітал членів ФГ», 402 «Резервний капітал», 403 «Спеціальні фонди», 404 «Інший вкладений капітал».

ФГ за різних обставин може завершити звітний період зі збитками. Сума збитку відображається на окремому субрахунку і списується за рахунок раніше накопиченого нерозподіленого прибутку, а якщо його недостатньо – за рахунок резервного капіталу, цільових фондів розвитку, складеного капіталу і навіть додаткових внесків до складеного капіталу. На ФГ, де немає таких джерел, непокритий збиток відображають у балансі в дужках у складі власного капіталу та вираховують його із загального підсумку.

Обліком фінансових результатів та їх розподілом і списанням завершується бухоблік господарських певного звітного періоду.

7. Умови отримання та облік бюджетної дотації для ФГ

Право на отримання бюджетної дотації мають сільськогосподарські виробники, які здійснюють види діяльності відповідно до п. 16^{1.3} Закону від 24.06.04 р. № 1877-IV «Про державну підтримку сільського господарства України» (далі – Закон № 1877) та постанов КМУ: від 08.02.17 р. № 83 «Про затвердження Порядку розподілу бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції у 2017 році», від 22.03.17 р. № 178 «Деякі питання виплати бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції», від 21.02.17 р. № 179 «Про затвердження Порядку ведення та форми Реєстру отримувачів бюджетної дотації, а також порядку надання відповідної інформації Державною фіскальною службою та Державною казначейською службою».

Дотація – це грошові кошти, які надаються ФГ з держбюджету безповоротно й не мають цільового призначення.

ФГ може отримати бюджетну дотацію за умови подання заяви до ДФС за місцем свого обліку як платника ПДВ і внесення його до Реєстру отримувачів бюджетної дотації.

Відмова від внесення до Реєстру отримувачів бюджетної дотації можлива в разі, якщо:

- 1) буде встановлено, що ФГ як товаровиробник не відповідає вимогам щодо питомої ваги сільгосптоварів (не менше 75 %) у вартості всіх товарів;
- 2) товаровиробник не зареєструвався платником ПДВ;
- 3) щодо такого товаровиробника прийнято рішення про припинення діяльності;

4) заяву подано не безпосередньо керівником та неуповноваженою особою або її уповноваження не підтверджено документально.

Право на отримання бюджетної дотації мають юридичні особи та фізичні особи – підприємці, основною діяльністю яких є постачання сільгосптоварів (у визначенні [п. 2.15 ст. 2](#) Закону № 1877), вироблених ними на власних або орендованих основних засобах, за умови що питома вага вартості таких сільськогосподарських товарів становить не менш як 75 % вартості всіх товарів, поставлених ними протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно, та які на кінець звітного періоду (місяця), за який проводиться бюджетна дотація, в установленому порядку включені до Реєстру отримувачів бюджетної дотації, сформованого ДФС.

До сільськогосподарських товарів належить продукція, зазначена у групах 1–24 УКТЗЕД згідно із Законом від 19.09.13 р. [№ 584-VII](#) «Про Митний тариф України» (далі – Закон № 584), якщо при цьому такі товари (продукція) вирощуються, відгодовуються, виловлюються, збираються, виготовляються, виробляються, переробляються безпосередньо виробником цих товарів (продукції), а також продукти обробки та переробки цих товарів (продукції), якщо вони були придбані або вироблені на власних або орендованих потужностях (площах) (п. 2.15 розд. I Закону № 1877).

До сільськогосподарської продукції (товарів) також належать відходи, отримані під час виробництва сільськогосподарської продукції (товарів), визначеної у групах 1–24 УКТЗЕД згідно з Законом № 584, а саме: органічні добрива (гній, перегній, пташиний послід, а також полова, бадилля тощо), суміші органічних та мінеральних добрив, у яких частка органічних добрив становить більше 50 % від загальної ваги таких сумішей, а також усе біологічне паливо та енергія, отримані під час переробки та утилізації сільськогосподарської продукції (товарів) та їх відходів (біогаз, біодизель, етанол, тверде біопаливо, у виробництві якого було використано сільськогосподарську продукцію (її відходи) у розмірі понад 50 % від усієї використаної продукції, електрична енергія, пар, гаряча вода тощо).

Не мають права на отримання бюджетної дотації за звітний (податковий) період, за який проводиться бюджетна дотація, особи, які:

- були виключені з Реєстру отримувачів бюджетної дотації, сформованого ДФС, або втратили статус отримувачів бюджетної дотації до початку або в такому звітному періоді;
- за даними Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань змінили основний вид діяльності але в установленому порядку та строки не подали до контролюючого органу заяви для внесення змін до такого Реєстру;
- мають податковий борг з ПДВ на день, що настає після граничного строку сплати цього податку за звітний період, за який надається бюджетна дотація.

Унесені до реєстру товаровиробники щомісячно мають подавати до органу ДФС [декларацію з ПДВ](#) із додатком, у якому зазначається розрахунок податкових зобов'язань додатної різниці між сумою податкових зобов'язань та податкового кредиту за результатами діяльності протягом звітного (податкового) періоду та розрахунок питомої ваги вартості сільгосптоварів, поставлених протягом наступних 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців). Нарахування податкової дотації здійснюється відповідно до коефіцієнтів пропорційності, визначених як співвідношення суми коштів, які спрямовуються на бюджетну дотацію, і частки сплаченої до бюджету суми ПДВ відповідно для товаровиробників, які займаються розведенням свійської птиці та/або виробництвом м'яса свійської птиці та/або виробництвом яєчних продуктів, яєчного альбуміну, яєчного порошку (КВЕД 01.47, 10.12 та 10.80) та інших товаровиробників, які провадять види діяльності, визначені в [п. 16¹.3](#) Закону № 1877 (крім КВЕД 01.47, 10.12 та 10.80).

Для синтетичного обліку бюджетних дотацій використовують рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Аналітичний облік надходження цих коштів та визнання їх доходом здійснюється за джерелами надходжень.

Бюджетна дотація відображається за такою кореспонденцією рахунків:

1. Отримано ФГ бюджетну дотацію: Дт 311 – Кт482 (аналітичний рахунок «Бюджетна дотація сільськогосподарським товаровиробникам»);
2. Отриману бюджетну дотацію визнано доходом: Дт 482 – Кт 719.

Бюджетна дотація визнається доходом лише за однієї умови, а саме після підтвердження того, що її буде отримано. Щодо виконання ФГ умов її використання, то їх чинним законодавством не передбачено і вони не можуть впливати на визнання бюджетної дотації доходом ([п. 16–19 П \(С\)БО 15](#)).

Одержана бюджетна дотація використовується ФГ на його власний розсуд відповідно до потреб розвитку господарської діяльності та забезпечення фінансової стійкості.