

Центральноукраїнський національний технічний університет  
Економічний факультет  
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»  
зав. кафедрою аудиту, обліку та  
оподаткування  
к.е.н., професор  
Олена МАГОПЕЦЬ  
«21 » грудня 2023 р.

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**  
**за другим (магістерським) рівнем вищої освіти**  
**на тему:**  
**«Податковий аспект формування облікової політики та її**  
**застосування на сільськогосподарських підприємствах»**

Виконав здобувач вищої освіти  
II курсу, групи ООП-22 М (1,4)  
ОПП «Адміністрування податків  
та митних платежів»  
спеціальності 071 «Облік і  
оподаткування»  
Міхайлова Л.В.  
« 21 » грудня 2023 р.

Керівник проекту  
к.е.н., доцент  
Оксана ЮРЧЕНКО  
« 21 » грудня 2023 р.

Рецензент  
к.е.н., доцент, доцент кафедри  
фінансів, банківської справи та  
страхування  
Наталія ГАВРИЛОВА

м. Кропивницький

**Центральноукраїнський національний технічний університет**  
**Факультет економічний**  
**Кафедра аудиту, обліку та оподаткування**  
**Рівень вищої освіти другий (магістерський)**  
**Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»**  
**Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»**  
**Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма**  
**Адміністрування податків та митних платежів**

**ЗАТВЕРДЖУЮ**  
**завідувач кафедри**  
**к.е.н., професор**  
**Олена МАГОПЕЦЬ**  
**« 21 » грудня 2023 року**

**ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ**  
**ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ**  
**ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Міхайлова Леся Василівна

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Податковий аспект формування облікової політики та її застосування на сільськогосподарських підприємствах

2. Керівник роботи (проекту)

Юрченко Оксана Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент  
 (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 21 грудня 2023 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи (проекту)  
обґрунтування рекомендацій з формування податкових аспектів облікової політики базового підприємства на підставі дослідження теоретичних та методичних положень і господарської практики

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

| Розділ | Консультант | Підпис, дата   |                  |
|--------|-------------|----------------|------------------|
|        |             | Завдання видав | Завдання прийняв |
|        |             |                |                  |
|        |             |                |                  |

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

| №з/п | Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи                                                       | Строк виконання етапів роботи | Примітка |
|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|----------|
| 1.   | Узагальнення матеріалів переддипломної практики                                                     | 05.10.2023 р. – 01.11.2023 р. | Виконано |
| 2.   | Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів                      | 02.11.2023 р. – 05.11.2023 р. | Виконано |
| 3.   | Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи                                         | 05.11.2023 р. – 12.11.2023 р. | Виконано |
| 4.   | Оформлення випускної кваліфікаційної роботи                                                         | 12.11.2023 р. – 12.12.2023 р. | Виконано |
| 5.   | Отримання відгуку наукового керівника                                                               | 13.12.2023 р. – 16.12.2023 р. | Виконано |
| 6.   | Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування | 21.12.2023 р.                 | Виконано |

Дата видачі завдання

« 04 » вересня 2023 р.

Підпис керівника

\_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 05 » вересня 2023 р.

Підпис здобувача

\_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

## АНОТАЦІЯ

**Міхайлова Л.В. Податковий аспект формування облікової політики та її застосування на сільськогосподарських підприємствах.** – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Адміністрування податків та митних платежів». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2023.

У першому розділі «Теоретичні засади та галузеві особливості формування облікової політики за податковим аспектом та її використання у сільському господарстві» розкрито сутність, цільова спрямованість та методичні підходи до формування податкового аспекту облікової політики. Розглянуто та узагальнено нормативну регламентацію оподаткування сільськогосподарських підприємств та визначено її вплив на формування облікової політики за податковим аспектом.

У другому розділі «Організаційно-економічні особливості та аналіз господарської діяльності ТОВ «УЛЯНІВКА-АГРО»» висвітлено особливості діяльності досліджуваного підприємства, проведено аналіз майна та джерел фінансування, аналіз фінансового стану та особливості організації та ведення обліку на ньому.

У третьому розділі «Галузеві особливості облікової політики за податковим аспектом та напрями її оптимізації на ТОВ «УЛЯНІВКА-АГРО»» досліджено сучасний стан формування облікової політики базового підприємства за податковим аспектом та надані напрями оптимізації методичної складової його облікової політики.

**Ключові слова:** облікова політика, оподаткування, сільськогосподарські підприємства, єдиний податок, податковий аспект

## ANNOTATION

Mikhailova L.V. The tax aspect of formation and its application at agricultural enterprises. - Graduation qualification work on the second (master's) level of higher education in the specialty 071 «Accounting and Taxation» of the educational and professional program «Administration of taxes and customs payments». - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. - Kropyvnytskyi, 2023.

In the first chapter «Theoretical foundations and sectoral features of the formation of accounting policy according to the tax aspect and its use in agriculture» the essence, target orientation and methodical approaches to the formation of the tax aspect of accounting policy are considered. The regulatory regulation of taxation of agricultural enterprises is considered and its impact on the formation of accounting policy from the tax aspect is determined.

In the second section «Organizational and economic features and analysis of the economic activity of ULYANIVKA-AGRO» the features of the researched enterprise's activity are highlighted, an analysis of property and sources of financing, an analysis of the financial status and features of the organization and its accounting are carried out.

In the third chapter «Sectoral peculiarities of the accounting policy in the part of calculations with the budget of agricultural enterprises and directions of optimization of the accounting policy of ULYANIVKA-AGRO» from the tax aspect" the current state of formation of the accounting policy of agricultural enterprises from the tax aspect is investigated and the directions of optimization of the methodological component of the accounting policy of the researched enterprises from the tax aspect.

**Key words:** accounting policy, taxation, agricultural enterprises, single tax, tax aspect

|                                                                                                                                                                                          |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>ЗМІСТ</b>                                                                                                                                                                             |     |
| <b>ВСТУП</b>                                                                                                                                                                             | 7   |
| <b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА ГАЛУЗЕВІ ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЗА ПОДАТКОВИМ АСПЕКТОМ ТА ЇЇ ВИКОРИСТАННЯ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ</b>                             | 12  |
| 1.1. Податковий аспект облікової політики: сутність, цільова спрямованість та методичні підходи до формування                                                                            | 12  |
| 1.2 Нормативна регламентація оподаткування сільськогосподарських підприємств та її вплив на формування облікової політики за податковим аспектом: світовий досвід та вітчизняна практика | 25  |
| <b>Висновки до розділу 1</b>                                                                                                                                                             | 39  |
| <b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ТА АНАЛІЗ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «УЛЯНІВКА-АГРО»</b>                                                                             | 42  |
| 2.1. Організаційно – економічна характеристика господарської діяльності ТОВ «Улянівка-Агро»                                                                                              | 42  |
| 2.2. Аналіз майна та джерел фінансування ТОВ «Улянівка-Агро»                                                                                                                             | 49  |
| 2.3. Аналіз фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро»                                                                                                                                        | 53  |
| <b>Висновки до розділу 2</b>                                                                                                                                                             | 62  |
| <b>РОЗДІЛ 3. СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ТОВ «УЛЯНІВКА-АГРО» ЗА ПОДАТКОВИМ АСПЕКТОМ</b>                                                                      | 64  |
| 3.1. Аналіз сучасного стану організації обліку та облікової політики ТОВ «Улянівка-Агро»                                                                                                 | 64  |
| 3.2. Напрями оптимізації облікової політики ТОВ «Улянівка-Агро» за податковим аспектом                                                                                                   | 76  |
| <b>Висновки до розділу 3</b>                                                                                                                                                             | 90  |
| <b>ВИСНОВКИ</b>                                                                                                                                                                          | 93  |
| <b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b>                                                                                                                                                        | 98  |
| <b>ДОДАТКИ</b>                                                                                                                                                                           | 107 |

## ВСТУП

Аграрний сектор є важливою галуззю для України, яка забезпечує продовольчу безпеку, підтримує розвиток сільських територій та створює робочі місця. У сучасних умовах сільське господарство стає однією з найбільш складних і вимогливих галузей через величезну кількість і неоднорідність зацікавлених сторін, залучених до процесу виробництва, переробки та реалізації сільськогосподарської продукції та специфіку самого сільськогосподарського виробництва.

З введенням в дію Податкового кодексу України система обліку результатів діяльності суб'єктів господарювання для цілей оподаткування зазнала суттєвих змін. Порядок ведення податкового обліку повинен бути встановлений платником податку в рамках загальної облікової політики та оформлений внутрішніми нормативними документами. З метою більш повної реалізації бюджетоутворюючої та розподільчої функцій податковим законодавством, з огляду на специфіку і стратегічне значення сільськогосподарського виробництва, передбачено варіативний характер оподаткування, зокрема можливість вибору варіанту оподаткування за загальною системою, що передбачає сплату податку на прибуток підприємств або спрощену систему оподаткування, обліку та звітності зі сплатою єдиного податку. Наявність плюралізму організаційно – правових форм, свобода у виборі організаційних та методичних аспектів обліку в межах діючого правового поля, специфіка господарської діяльності та варіативність оподаткування сільськогосподарських товаровиробників поряд із недостатнім рівнем методичного забезпечення та неоднозначним трактуванням термінології обумовлюють доцільність дослідження проблемних аспектів формування облікової політики, зокрема для цілей оподаткування. Саме ці обставини і обумовили вибір теми випускної кваліфікаційної роботи.

Незважаючи на достатньо високий рівень розробки теоретичних та прикладних положень формування облікової політики підприємств вітчизняними науковцями та вагомий доробок здійснений економістами - аграрниками, зокрема такими як В.М. Жук, В.Б. Масаковський, М.Т. Білуха, М.Я. Дем'яненко, Н.І. Дорош, М.М. Коцупатрий, Н.Л. Правдюк та інших, в обліковій практиці спостерігаються суттєві проблеми обумовлені як невирішеністю методологічних аспектів, зокрема неоднозначним трактуванням термінології так і методичних – відсутністю практичних рекомендацій з розробки податкових аспектів облікової політики сільськогосподарськими товаровиробниками. Саме це і визначило цільову спрямованість та структурологічну будову випускної кваліфікаційної роботи. Базовим для дослідження обрано товариство з обмеженою відповідальністю, що здійснює сільськогосподарську діяльність та використовує спрощену систему оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Відповідно за мету поставлено обґрунтування рекомендацій з формування податкових аспектів облікової політики базового підприємства на підставі дослідження теоретичних та методичних положень і господарської практики. Для досягнення мети було поставлено та вирішено наступні завдання:

- досліджено податковий аспект облікової політики та з'ясовано його сутність, цільову спрямованість та методичні підходи до формування;
- вивчено та узагальнено нормативну регламентацію оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та з'ясовано її вплив на формування облікової політики за податковим аспектом;
- надана організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства «Улянівка-Агро»;
- проведено аналіз формування фінансових результатів та оцінку ймовірності банкрутства ТОВ «Улянівка-Агро»;

- встановлено особливості організації обліку та облікової політики ТОВ «Улянівка-Агро»;
- визначено особливості оподаткування ТОВ «Улянівка-Агро» та проведено аналіз відповідності внутрішніх регламентів з організації та ведення обліку;
- узагальнено методологічні засади формування облікової політики ТОВ «Улянівка-Агро» в частині розрахунків з бюджетом;
- обґрунтовано напрями оптимізації методичної складової облікової політики ТОВ «Улянівка-Агро».

Об'єктом дослідження є діюча система оподаткування, обліку та контролю розрахунків з бюджетом в сільськогосподарських підприємствах, в рамках якої формується облікова політика..

Предметом дослідження є сукупність організаційних, методологічних, теоретичних і практичних питань формування облікової політики з метою оподаткування.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень формування податкових аспектів облікової політики сільськогосподарських товаровиробників та обґрунтуванні методичних підходів, розробці практичних рекомендацій і пропозицій з метою удосконалення процедури формування облікової політики за податковим аспектом та її використанні на сільськогосподарських підприємствах.

Отримані в роботі висновки та рекомендації полягають у розробці обґрунтованих пропозицій щодо удосконалення методичних підходів до формування податкового аспекту облікової політики з врахуванням специфіки діяльності базового підприємства та можуть бути використані іншими аналогічними підприємствами з метою оптимізації формування податкової звітності, що визначає практичну цінність роботи.

У процесі дослідження використовувався системний підхід до розкриття економічної сутності категорій «облікова політика», «податковий

аспект облікової політики». Методологічною основою дослідження є діалектичний метод наукового пізнання. Вирішення поставлених завдань ґрунтується на використанні загальнонаукових прийомів та методів: наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу та синтезу, порівняння, вибіркового обстеження та групування, спостереження, узагальнення, табличного та графічного представлення інформації. Для з'ясування особливостей базового підприємства використовувався монографічний метод. Для визначення проблемних аспектів формування облікової політики у частині оподаткування на рівні теорії питання проведено бібліографічне дослідження.

Інформаційною базою дослідження слугували законодавчі та нормативно-правові акти України з питань бухгалтерського обліку та оподаткування; праці провідних вчених-економістів, матеріали науково-практичних конференцій, статистичні джерела, матеріали первинного, аналітичного та зведеного обліку ТОВ «Ульянівка-Агро», внутрішні положення підприємства, результати особистих спостережень автора.

Основні положення й результати дослідження випускної кваліфікаційної роботи оприлюднені на LVII науковій конференції здобувачів вищої освіти ЦНТУ (20 квітня 2023 р., м. Кропивницький), доповідь на тему: «Сучасний стан та напрями вдосконалення спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських підприємств». XI Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем» 30 листопада 2023 року (м. Кропивницький) «Галузеві особливості та проблемні аспекти формування облікової політики сільськогосподарських товаровиробників в цілях оподаткування» та опубліковані у збірнику матеріалів конференції «Облік, аудит, оподаткування та звітність у системі забезпечення економічної стійкості підприємств».

Робота складається із анотації, вступу, трьох основних розділів, висновків до розділів, загальних висновків, списку використаних джерел та додатків.

У першому розділі «Теоретичні засади та галузеві особливості формування облікової політики за податковим аспектом та її використання у сільському господарстві» розкрито сутність, цільова спрямованість та методичні підходи до формування податкового аспекту облікової політики. Розглянуто та узагальнено нормативну регламентацію оподаткування сільськогосподарських підприємств та визначено її вплив на формування облікової політики за податковим аспектом.

У другому розділі «Організаційно-економічні особливості та аналіз господарської діяльності ТОВ «Улянівка-Агро»» висвітлено особливості діяльності досліджуваного підприємства, проведено аналіз майна, джерел фінансування та аналіз фінансового стану досліджуваного підприємства.

У третьому розділі «Сучасний стан та напрями оптимізації облікової політики ТОВ «Улянівка-Агро» за податковим аспектом» досліджено сучасний стан формування облікової політики базового підприємства за податковим аспектом та надані напрями оптимізації його облікової політики.

Робота викладена на 106 сторінках, складається зі вступу, трьох основних розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків, містить 8 таблиці, 19 рисунків.

## **РОЗДІЛ 1**

### **ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА ГАЛУЗЕВІ ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЗА ПОДАТКОВИМ АСПЕКТОМ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ**

#### **1.1. Податковий аспект облікової політики: сутність, цільова спрямованість та методичні підходи до формування**

Загальноприйнятим є розуміння відносності облікової інформації та наявність різних методологічних підходів її формування, узагальнення, інтерпретації та представлення користувачам. Господарська діяльність суб'єкта господарювання здійснюється під впливом різноспрямованих інтересів, відповідно функціонують на ринку різні користувачі облікової інформації, а саме:

- інвестори (сучасні та потенційні);
- менеджери різного рівня;
- представники фінансових установ та контрагенти як потенційні кредитори;
- органи державного регулювання у тому числі і фіскальні.

Ефективність взаємозв'язків суб'єкта господарювання на ринку, дієвість внутрішнього менеджменту безпосередньо обумовлена якістю і повнотою інформації, що забезпечується в системі бухгалтерського обліку. Збалансованість інтересів різних груп користувачів інформації реалізується за сучасними тенденціями розвитку обліку в умовах диференціації облікової інформації.

Науковцями зазначається проблематика необхідності забезпечення оптимального співвідношення відносності і точності облікової інформації поряд з оперативністю її представлення [56, 76, 77]. У цьому зв'язку досліджується проблематика сутності, організаційних та методичних основ формування і використання облікової політики. Облікову політику

розглядають як один з важливих важелів механізму управління так і як складову організації обліку. При висвітленні аспектів управлінської складової облікової політики її порівнюють з політикою фінансовою, виробничою, маркетинговою і таке інше з огляду на спільно цільову спрямованість – максимізацію інтегрованого ефекту господарювання.

Облікова політика має об'єктивні фактори існування, а саме можливість отримання інформації з різним рівнем деталізації, спрямованої на задоволення потреб різних груп користувачів, різноманітність суб'єктів господарювання та різну цільову спрямованість їх діяльності, що зумовлює доцільність використання різних альтернативних підходів. На рівні чинного законодавства відносність створення облікової інформації та необхідність узгодження цілей суб'єкта господарювання з використовуваною методологією обліку реалізується шляхом надання права вибору в межах адміністративної сфери. Облікова політика реалізується на різних рівнях (міжнародний, національний, галузевий, відомчий, мікрорівень). Саме на рівні суб'єкту господарювання становлення і розвиток облікової політики в нашій країні пов'язується з початком реформаційних змін – 2000 роком.

Як було зазначено, наявність різних груп користувачів інформації обумовила виникнення підсистем обліку: управлінська та фінансова, а також сформована чітка тенденція щодо необхідності забезпечення реалізації фіскальної політики держави. До впровадження Податкового кодексу в Україні незважаючи на декларування Законом України про «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» формування податкової звітності виключно за даними бухгалтерського (фінансового) обліку, спостерігалось як на рівні чинної регламентації, так і на рівні облікової практики становлення та розвитку податкової підсистеми обліку.

Суттєва різниця спрямованості, інструментів різних видів обліку та необхідність реалізації фіскальної складової обумовлює доцільність виокремлення облікової політики за різними аспектами:

- управлінським;
- фінансовим;
- податковим.

Облікова політика для забезпечення інформаційних запитів менеджменту обумовлена лише організаційними особливостями, рівнем бізнес культури та необмежена зовні. У частині оформлення і розкриття такої облікової політики також на рівні чинного законодавства відсутні вимоги.

Облікова політика для цілей формування фінансової звітності визначена на рівні як міжнародному (міжнародні стандарти, що визначають сутність, вимоги формування та розкриття, а також за обліковими об'єктами встановлює обмежені варіанти), на національному (в Україні представлено Національними обліковими стандартами та вимогою розкриття облікової політики і надання до звітності розшифровки при її змінах), на рівні підприємства (формалізується вибір суб'єкта з альтернативних варіантів, представлених законодавством). На рівні суб'єкта господарювання такий вибір має фіксуватися внутрішнім регламентом. В умовах формування обороту до оподаткування за різними податками на базі фінансового обліку та припустимості використання різних варіантів є необхідним прописувати і податковий аспект .

У процесі дослідження податкового аспекту облікової політики діючих сільськогосподарських підприємств, нами було вивчено регламенти з облікової політики 20-ти таких підприємств Кіровоградської області (Таблиця 1.1)

Таблиця 1.1

## Сільськогосподарські підприємства Кіровоградської області

| №<br>п/п | Назва<br>сільськогосподарського<br>підприємства | Район Кіровоградської<br>області | Чи є регламент з<br>облікової<br>політики |
|----------|-------------------------------------------------|----------------------------------|-------------------------------------------|
| 1        | ФГ «Хлібороб Р»                                 | Кропивницький район              | +                                         |
| 2        | ФГ «Покровське»                                 | Кропивницький район              | +                                         |
| 3        | ДП ДГ «Елітне»                                  | Кропивницький район              | +                                         |
| 4        | ТОВ «Нива 2010»                                 | Кропивницький район              | +                                         |
| 5        | ТОВ «Саторі С»                                  | Кропивницький район              | +                                         |
| 6        | ФГ «Маяк Р»                                     | Кропивницький район              | +                                         |
| 7        | ПАСТ «Надія»                                    | Кропивницький район              | +                                         |
| 8        | ТОВ «Рассвет – Агро»                            | Кропивницький район              | +                                         |
| 9        | ПП «Артур»                                      | Кропивницький район              | +                                         |
| 10       | ТОВ АПК «Ніка»                                  | Кропивницький район              | +                                         |
| 11       | СФГ Фоменка Є.В.                                | Кропивницький район              | +                                         |
| 12       | ТОВ АФ «Відродження»                            | Кропивницький район              | +                                         |
| 13       | ТОВ «Рос Агро»                                  | Кропивницький район              | +                                         |
| 14       | СТОВ «Світоч»                                   | Кропивницький район              | +                                         |
| 15       | ФГ Крикуненко А. А.                             | Кропивницький район              | +                                         |
| 16       | ТОВ «Агрофірма<br>«ПІСЧАНСЬКА»                  | Олександрійський район           | +                                         |
| 17       | ТОВ «Новоселівка - Агро»                        | Олександрійський район           | +                                         |
| 18       | ТОВ «Улянівка-Агро»                             | Олександрійський район           | +                                         |
| 19       | ТОВ АГРОФІРМА «АВЕТ- ЛГД»                       | Олександрійський район           | +                                         |
| 20       | ТОВ «ДОБРОДІЙ-АГРО»                             | Олександрійський район           | +                                         |

Узагальнені дані щодо дослідження податкового аспекту регламентів з облікових політик досліджуваних підприємств узагальнено у таблиці 1.2

Таблиця 1.2

Аналіз окремих аспектів облікової політики досліджуваних  
сільськогосподарських підприємств Кіровоградської області

| Окремий перевірений аспект облікової політики                              | Варіанти                                                                                                                                                             | Кількість п-в, що виражають даний аспект в обліковій політиці |         |
|----------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|---------|
| Аспекти щодо структури облікової політики                                  |                                                                                                                                                                      |                                                               |         |
|                                                                            |                                                                                                                                                                      | од.                                                           | %       |
| Організація облікової політики                                             | єдина облікова політика, що відображає аспекти бухгалтерського обліку та оподаткування (одним наказом керівника)                                                     | 18                                                            | 90,00%  |
|                                                                            | облікова політика, що включає два відокремлені розділи: один присвячений бухгалтерському обліку, інший – податковому обліку (одним наказом керівника)                | 1                                                             | 5,00%   |
|                                                                            | дві самостійні облікові політики – облікова політика для цілей бухгалтерського обліку та облікова політика з метою оподаткування (двома окремими наказами керівника) | 1                                                             | 5,00%   |
| Наявність положень облікової політики з метою оподаткування                | наявні                                                                                                                                                               | 0                                                             | 0,00%   |
|                                                                            | відсутні                                                                                                                                                             | 20                                                            | 100,00% |
| Наявність положень облікової політики з метою управлінського обліку        | наявні                                                                                                                                                               | 1                                                             | 5,00%   |
|                                                                            | відсутні                                                                                                                                                             | 19                                                            | 95,00%  |
| Наявність положень облікової політики для окремих видів податків та зборів | єдиний податок                                                                                                                                                       | 15                                                            | 75,00%  |
|                                                                            | податок на прибуток                                                                                                                                                  | 14                                                            | 70,00%  |
|                                                                            | ПДФО                                                                                                                                                                 | 11                                                            | 55,00%  |
|                                                                            | ПДВ                                                                                                                                                                  | 19                                                            | 95,00%  |
|                                                                            | земельний податок                                                                                                                                                    | 4                                                             | 20,00%  |
|                                                                            | податок на майно                                                                                                                                                     | 3                                                             | 15,00%  |
|                                                                            | рентна плата за спеціальне використання води                                                                                                                         | 6                                                             | 30,00%  |
|                                                                            | ЄСВ і військовий збір                                                                                                                                                | 4                                                             | 20,00%  |
|                                                                            | не зазначається                                                                                                                                                      | 5                                                             | 25,00%  |

| Організаційні аспекти облікової політики                                                        |                                                                                        |    |        |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|----|--------|
| Вказівка на нормативні документи, якими необхідно керуватися під час ведення податкового обліку | є посилання на конкретні нормативні акти щодо податкового обліку                       | 11 | 55,00% |
|                                                                                                 | не зазначається                                                                        | 9  | 45,00% |
| Мета (завдання) податкового обліку                                                              | зазначається                                                                           | 2  | 10,00% |
|                                                                                                 | не зазначається                                                                        | 18 | 90,00% |
| Відповідальний за організацію податкового обліку                                                | керівник підприємства                                                                  | 1  | 5,00%  |
|                                                                                                 | головний бухгалтер                                                                     | 10 | 50,00% |
|                                                                                                 | не зазначається                                                                        | 9  | 40,00% |
| Відповідальний за ведення податкового обліку                                                    | керівник підприємства                                                                  | 1  | 5,00%  |
|                                                                                                 | головний бухгалтер                                                                     | 11 | 55,00% |
|                                                                                                 | не зазначається                                                                        | 8  | 40,00% |
| Організація ведення податкового обліку                                                          | керівник підприємства                                                                  | 1  | 5,00%  |
|                                                                                                 | бухгалтером (головним бухгалтером) в одній особі                                       | 3  | 15,00% |
|                                                                                                 | бухгалтерською службою, очолюваною головним бухгалтером                                | 10 | 50,00% |
|                                                                                                 | бухгалтером з податкового обліку                                                       | 0  | 0,00%  |
|                                                                                                 | відділом з податкового обліку                                                          | 0  | 0,00%  |
|                                                                                                 | на договірних засадах спеціалізованої організацією (аутсорсінг)                        | 2  | 10,00% |
|                                                                                                 | не зазначається                                                                        | 4  | 20,00% |
| Порядок ведення податкового обліку                                                              | у реєстрах бухгалтерського обліку                                                      | 18 | 90,00% |
|                                                                                                 | у реєстрах бухгалтерського обліку з додатковими реквізитами з метою податкового обліку | 2  | 10,00% |
|                                                                                                 | у самостійних реєстрах податкового обліку                                              | 0  | 0,00%  |
|                                                                                                 | змішаний варіант                                                                       | 0  | 0,00%  |
|                                                                                                 | не зазначається                                                                        | 0  | 0,00%  |
| Графік документообігу                                                                           | затверджено (додається до облікової політики)                                          | 10 | 50,00% |
|                                                                                                 | не затверджено                                                                         | 10 | 50,00% |
| Робочий план рахунків із зазначенням субрахунків чи аналітичних                                 | затверджено                                                                            | 18 | 90,00% |
|                                                                                                 | не затверджено                                                                         | 2  | 10,00% |

|                                                  |                                                       |   |        |
|--------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|---|--------|
| рахунків з метою податкового обліку              |                                                       |   |        |
| Технологія обробки інформації податкового обліку | ручна                                                 | 6 | 30,00% |
|                                                  | ручна з частковою автоматизацією                      | 9 | 45,00% |
|                                                  | автоматизована (з використанням комп'ютерних програм) | 5 | 25,00% |
|                                                  | Не зазначається                                       | 0 | 0,00%  |
|                                                  | вказівка на конкретний програмний продукт             | 0 | 0,00%  |

Джерело: складено автором на основі аналізу внутрішніх регламентів

Проведений аналіз внутрішніх регламентів облікових політик діючих сільськогосподарських підприємств, щодо відображення організації податкового обліку дозволив зробити такі висновки:

- положення щодо оподаткування присутні в облікових політиках 90% досліджуваних підприємств, тобто 2 організації з 20 ігнорують необхідність відображення в обліковій політиці питань організації та ведення податкового обліку;

- положення, що стосуються управлінського обліку, в облікових політиках більшості досліджуваних сільськогосподарських підприємств відсутні: тільки 1% з них позначають в обліковій політиці окремі питання щодо управлінського обліку, в той час як аспекти управлінського обліку для цілей оподаткування в жодній обліковій політиці не представлені;

- з числа сільськогосподарських підприємств, що містять положення облікової політики з метою оподаткування, всі підприємства мають у своїй обліковій політиці положення щодо їх режиму оподаткування;

- більшість підприємств відображають у своїй обліковій політиці аспекти, що стосуються сплати окремих податків (єдиний податок, податок на прибуток, ПДФО, ПДВ, земельний податок, податок на майно, рентна плата за спеціальне використання води, ЄСВ і військовий збір) незважаючи на те, що всі ці положення не передбачають альтернативності обліку і, отже,

немає необхідності відображати їх в обліковій політиці;

- посилання на нормативні документи з оподаткування є у 55 % облікових політик, необхідність відображення яких вважаємо зайвою;

- понад третину досліджуваних сільськогосподарських підприємств (майже 40 %) формулюють в обліковій політиці цілі та завдання податкового обліку;

- у 50 % досліджуваних підприємств відповідальний за організацію та ведення податкового обліку несе головний бухгалтер;

- у більшості підприємств податковий облік ведеться бухгалтерською службою, яку очолює головний бухгалтер;

- 90% підприємств вказують в обліковій політиці для цілей оподаткування, що ведуть податковий облік у регістрах бухгалтерського обліку обліку;

- інформація про первинні документи в більшості облікових політик для цілей податкового обліку відсутній, проте при цьому у 5-ти з 20-ти облікових політик зазначено можливість використання самостійно розроблених форм первинних документів для підтвердження доходів та витрат;

- положення щодо порядку розрахунку та сплати ЄП (звітний період, податковий період, податкова ставка та ін.) у більшості організацій не вказуються, що є логічним, оскільки це питання не передбачає альтернативності обліку;

- більшість підприємств, що вивчаються в методичній частині облікової політики з метою оподаткування щодо ЄП вказують низку положень, які не передбачають варіативність прийомів та способів обліку.

Проведене дослідження облікових політик з метою оподаткування сільськогосподарських підприємств, показала, що загалом регламенти з облікових політик в частині оподаткування носять формальний характер і

складені на низькому рівні; облікові політики з метою оподаткування не ефективні; досить низький рівень кваліфікації бухгалтерського персоналу сільськогосподарських підприємств.

Облікова політика для цілей оподаткування реалізує як права, надані податковим законодавством в частині вибору можливих варіантів розрахунку податкової бази так і права щодо варіативності методики фінансового обліку. В порівнянні з обліковою політикою для цілей фінансового обліку перелік свобод, наданих Податковим законодавством України, значно менше, оскільки припускає першочергове задоволення інтересів лише одного користувача - держави в особі податкових органів.

Облікова політика для цілей оподаткування має бути документально закріплена. Згідно з чинним правовим полем можливими є альтернативні варіанти не лише організації та методики накопичення інформації з метою оподаткування але й наприклад, альтернативні варіанти системи оподаткування у малому бізнесі, у сільському господарстві. Таким чином, облікова політика, це елемент системи управління та одночасно є складовою процесу регулювання обліку, а також є інструментом реалізації фіскальних цілей держави та забезпечує можливість збалансування інтересів.

Податковий аспект облікової політики «досліджується сучасними науковцями як України так і зарубіжними. Система обліку з метою оподаткування організовується платником податків самостійно, виходячи з принципу послідовності вживання норм і правил облікового забезпечення формування оборотів до оподаткування, застосовується послідовно від одного податкового періоду до іншого. Порядок ведення обліку з метою оподаткування має встановлюватися платником податків в обліковій політиці для цілей оподаткування та затверджуватися відповідним наказом (розпорядженням) керівника» [25, 36, 61].

Відповідно до сутності обліку з метою оподаткування та трактування облікової політики потребує уточнення термінологія. Так, науковцями

використовуються за цим напрямом різні терміни» [25].

- «податкова облікова політика»;
- «облікова політика з метою оподаткування»;
- «облікова політика у сфері податкового обліку»;
- «облікова політика в частині розрахунків з бюджетом за податками і платежами» [40].

При розробці за податковим аспектом облікової політики є необхідним враховувати потреби інформаційного забезпечення формування оборотів до оподаткування за різними податками, а також необхідність інформаційного забезпечення контролю різними суб'єктами та за різними методами. Зокрема це стосується як внутрішнього поточного контролю (оптимальна облікова політика розроблена з врахуванням особливостей господарюючої одиниці як суб'єкта оподаткування мінімізує на попередньому етапі можливість викривлень оборотів), так і послідуного зовнішнього аудиту що може здійснюватись як за замовленням клієнта так і органами податкового контролю.

У фаховій літературі та фахових методичних виданнях відсутні обґрунтовані рекомендації щодо порядку формування облікової політики з метою оподаткування. У цьому контексті доцільно розглянути загальні методологічні підходи та визначити можливість їх поширення на формування податкового аспекту облікової політики. На рисунку 1.1 схематично показано компоненти методів формування облікової політики, виділено фактори, що впливають на вибір елементів фази та результату. Ця методика призначена для використання безпосередніми виконавцями створення принципів бухгалтерського обліку. Метою розробки податкової сторони облікової політики, на нашу думку, є мінімізація податкового навантаження, оптимізація розподілу та кооперації праці бухгалтерів, недопущення штрафів.

Суб'єктом формування облікової політики може бути як менеджмент підприємства так і виконавець замовлення – аудиторська, консалтингова структура або науково – дослідна установа. При прийнятті рішень щодо вибору суб'єкта доцільно порівняти потенційні витрати та отримані вигоди.

Розроблений нами перелік критеріїв, за якими проводилася оцінка діючих облікових політик, що дозволить сільськогосподарським підприємствам, що перебувають на сплаті ЄП, ефективніше підходити до формування облікової політики з метою оподаткування, що у свою чергу дозволить якісно проводити оптимізацію оподаткування буде наведений у 3 розділі даної роботи.

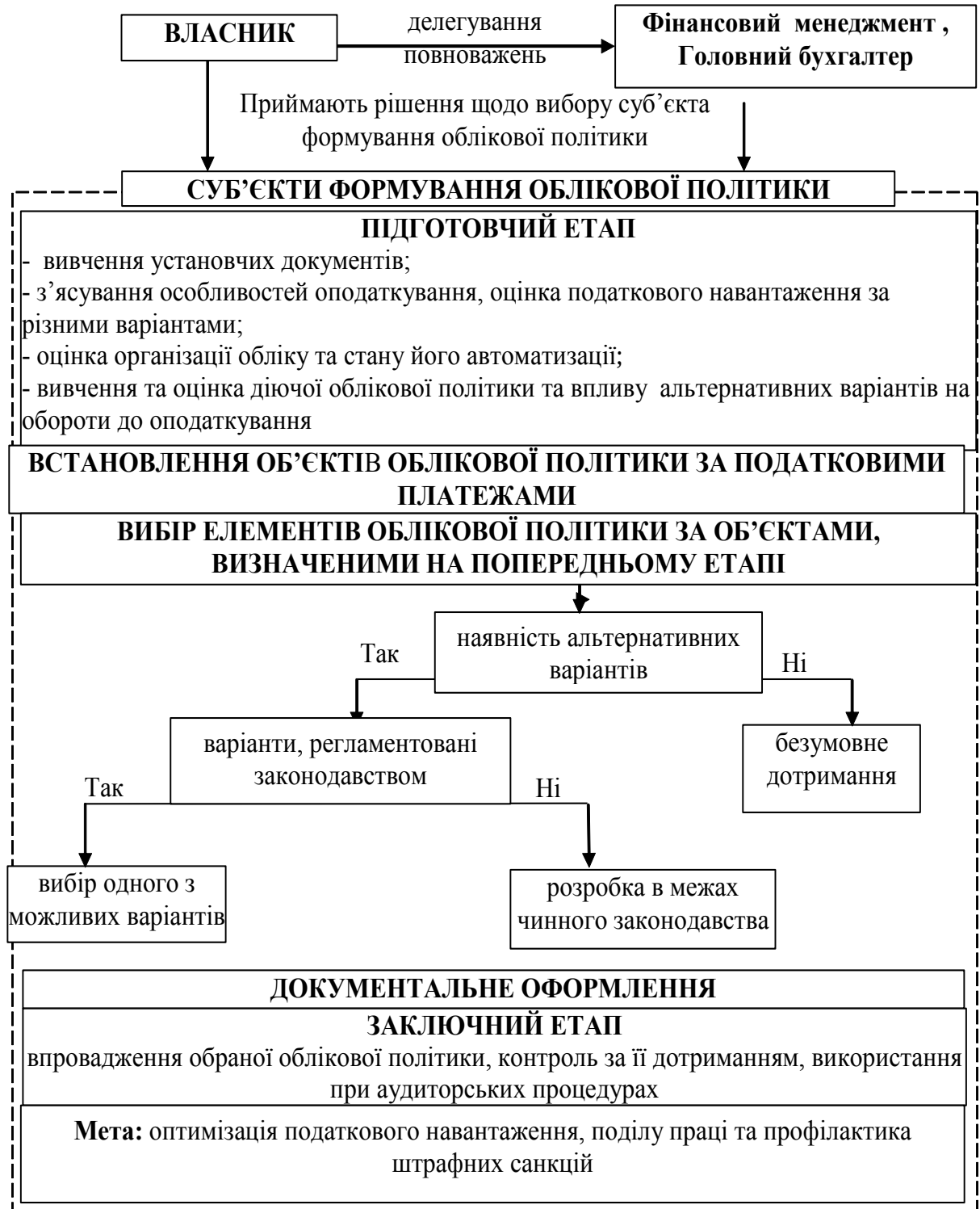


Рис. 1.1. Методика формування облікової політики за податковим аспектом

У Наказі з організації бухгалтерського обліку та облікової політики у результаті розробки податкових аспектів облікової політики у розділі 1 «Організація обліку» має бути зафіксовано вибір системи оподаткування та

перелічені податки що сплачує підприємство. За умови використання спеціального режиму є необхідним посилення на позицію законодавства, а також обґрунтування прав користування пільгою. При прийнятті рішень на цьому етапі доцільно провести аналіз податкового навантаження з використанням різних методик та врахуванням потенційно можливих варіантів оподаткування або їх сполучення.

При виборі одного з альтернативних варіантів є необхідним визначити мотивацію:

- зменшення податкового навантаження;
- спрощення облікової процедури;
- профілактика штрафних санкцій;
- привабливість режиму оподаткування для контрагентів та потенційних інвесторів.

Також у першому розділі Наказу має бути прописано структуру Робочого плану в частині розрахунків з бюджетом, поділ посадових обов'язків стосовно виписки податкових накладних, ведення реєстру податкових накладних, складання податкової звітності.

Вважаємо за доцільне розробляти окремий графік документообігу з метою формалізації кооперації праці в умовах її поділу в частині формування оборотів до оподаткування. Цією частиною Наказу також необхідно передбачити режим подання податкової звітності (автоматизований, паперовий варіанти, кур'єрська доставка, поштові відправлення, особисте представлення). За умови автоматизації необхідно зазначити програмний продукт що застосовується. У Наказі з облікової політики в частині методичної складової по об'єктах, що безпосередньо пов'язані з формуванням оборотів до оподаткування та мають альтернативний характер необхідно висвітлити обраний варіант. Податкові аспекти, на нашу думку, доцільно узагальнити в окремому підрозділі. При створенні облікової політики з податкової точки зору необхідно забезпечити можливість

проведення контрольних процедур, які можуть бути зазначені або в положенні про внутрішній контроль, або у відповідному розділі облікової політики. Наприклад, процедуру експрес-контролю нарахування авансових податкових зобов'язань можна оформити шляхом звірки залишків на відповідних рахунках із зазначенням посадових осіб та умовами процедури. При формуванні податкових аспектів облікової політики є необхідним враховувати як наведені вище чинники впливу так і організаційні і галузеві особливості діяльності.

## **1.2 Нормативна регламентація оподаткування сільськогосподарських підприємств та її вплив на формування облікової політики за податковим аспектом: світовий досвід та вітчизняна практика**

У розвинених країнах світу, як і в Україні, сільське господарство оподатковується нарівні з іншими галузями економіки. При цьому аграрному сектору традиційно надаються певні податкові переваги, а також особливий режим оподаткування, пов'язаний із специфікою виробництва: сезонністю, залежністю від погодного фактору, переважанням дрібних фермерських господарств.

Податкова політика в сільському господарстві націлена на вирішення різних проблем і не є, як це іноді уявляють, інструментом лише дотацій аграрного сектора. Так, «за допомогою податків можуть стимулюватися або, навпаки, придушуватися певні види діяльності (наприклад, природоохоронні заходи часто стимулюються податками); податки надають вплив на структуру аграрного сектора (пільгові податки на земельне інвестування, відгодівлю худоби та деякі інші призвели до концентрації сільськогосподарського виробництва та припливу несільськогосподарського капіталу у відгодівлю худоби, як наприклад у США в 1970-і рр.)» [25].

Сільське господарство чутливе не тільки до розміру податків, а й до їх поєднання. Фіскальні цілі оподаткування в сільському господарстві значною мірою залежать від того, чи застосовуються податки до товару (ресурсу) з еластичним чи нееластичним попитом. Таким чином, земля має вкрай нееластичний попит, тому зростання земельних податків зазвичай супроводжується зростанням надходжень до бюджету, а оподаткування використання мінеральних добрив швидше за все призведе до зменшення їх використання.

Отже, «податкова політика в аграрному секторі дуже чутлива до лобювання. У розвинених країнах світу аграрне лобювання має сильний вплив на свої уряди, тому податкові пільги стають і формою дотування аграрного сектора. При цьому необхідно враховувати, що податкові пільги сільському господарству практично не розглядаються як форма дотацій, що спотворюють світову торгівлю, і, відповідно, виключені з Маракешських та Уругвайських угод (СОТ) щодо сільського господарства» [25].

У всіх країнах світу «еволюція системи оподаткування йшла шляхом спрощення, скорочення числа діючих податків (їх об'єднання), зниження рівня ставок і розширення бази оподаткування. При цьому більш високий ступінь податкових пільг зберігається в країнах, де в структурі виробництва переважають відносно дрібні виробничі одиниці. У США, де розміри ферм більше і ефективність виробництва вища, реформування оподаткування йде шляхом поступового скасування деяких пільг» [25] .

Крім податків до бюджету, сільгоспвиробники разом з іншими суб'єктами господарювання сплачують соціальні виплати. Співвідношення між податками та соціальними виплатами значно відрізняється від країни до країни. Це залежить від державної політики підтримки населення. У Франції найвища частка соціальних виплат у сумі сільськогосподарських податкових платежів (приблизно 50% від загальної суми виплат). «Усі країни ОЕСР можна поділити на три групи за структурою податків. У країнах Центральної

та Західної Європи (крім середземноморських країн) у структурі податків більше значення мають непрямі податки. У середземноморських країнах (Франція, Італія) більше значення мають соціальні виплати та податки на споживання. У Північній Америці (у США та Канаді) - більше значення мають прибутковий податок та податки на майно» [28].

Поточні податки істотно диференційовані. Податки зобов'язані сплачувати всі юридичні та фізичні суб'єкти оподаткування, але підходи до суб'єктів оподаткування суттєво відрізняються залежно від розміру доходу, вікових особливостей та форми організації виробництва.

Податки в аграрному секторі економіки поділяються на загальнодержавні та місцеві (обласні, муніципальні та ін.). Водночас, якщо податки на загальнодержавному рівні в аграрному секторі однакові, то місцеві податки можуть суттєво відрізнятися і визначаються завданнями даного регіону, його специфікою географічного розташування та станом місцевого бюджету. Доходи від державного податку зазвичай розподіляються між загальнодержавним і місцевим рівнями, регіональні або місцеві податки залишаються (майже повністю) в регіональному і місцевому бюджеті.

«Система оподаткування сільського господарства розвинених країн складалася переважно у післявоєнний період. У цей момент вона брала до уваги ряд дуже важливих характеристик галузі післявоєнного періоду: досить висока питома вага сектора у ВВП і в структурі зайнятості країни, необхідність підтримки та вирівнювання доходів у сільському господарстві з іншими галузями економіки, забезпечення сталого постачання населення – продуктовими товарами, переважно дрібних виробничих одиниць. Починаючи з кінця 80-х років майже в усіх розвинених країн пройшли податкові реформи, покликані адаптувати податкове законодавство до сучасного рівня економічного розвитку цих країн. Вони торкнулися і аграрного сектору. Так, у більшості розвинених країнах були значно знижені ставки оподаткування за прямими податками. Високі мінімальні ставки

податку на прибуток, особливо у сільському господарстві, не стимулювали зростання виробництва та заохочували зсув у тіньовий оборот. Зниження податкових ставок збільшило базу оподаткування і дещо підвищило податковий тягар сільського господарства» [48].

Структура податків, що сплачуються у сільському господарстві розвинених країн, показана у таблиці 1.3

Таблиця 1.3

Основні види податків у сільському господарстві деяких розвинених країн

| Види податків         | США         | Франція | Італія     | Великобританія | Німеччина    |
|-----------------------|-------------|---------|------------|----------------|--------------|
| ПДФО                  | +           | +       | +          | +              | +            |
| Корпоративний податок | +           | +       | +          | +              | +            |
| Податок на майно      | _ <b>**</b> | +       | -          | +              | _ <b>**</b>  |
| Земельний податок     | -           | +       | _ <b>*</b> | -              | +            |
| Місцеві податки       | +           | +       | +          | +              | + <b>***</b> |
| ПДВ                   | -           | +       | +          | +              | +            |
| Податок з продажу     | +           | -       | -          | -              | -            |
| Соціальні виплати     | +           | +       | +          | +              | +            |

*\*входить до ПДФО*

*\*\* входить земельний податок*

*\*\*\*вираховуючи промисловий*

Джерело: складено автором на основі [41]

Практично у всіх країнах податок на доходи фізичних осіб і податок на прибуток підприємств (податок на прибуток підприємств) є загальнодержавними податками. Інші податки можуть діяти як на національному, так і на місцевому рівнях: це багато в чому визначається історичними факторами, традиціями країни, станом місцевих бюджетів і обсягом трансфертів, що надходять з центру. У США та Канаді подібні податки існують на регіональному та місцевому рівнях, хоча місцеві ставки

значно знижені порівняно з федеральними. ПДВ також є національним податком у країнах, які його застосовують. У США та Канаді, де податок з продажу схожий на ПДВ, це місцеві податки.

У всіх країнах земельний податок є місцевим податком, який залишається виключно в регіональному або місцевому бюджеті. Крім того, існують спеціальні місцеві податки, які значно відрізняються від країни до країни. Наприклад, у Німеччині до них відноситься промисловий податок, який сплачують не фермери, а підприємства, що обслуговують сільське господарство. Податок на прибуток в Італії або податок на професію у Франції також є місцевим.

Податкова система України, як і будь – якої країни, має спрямованість на реалізацію як фіскальної (бюджетоутворюючої) функції, так і регулюючої. З огляду на місце сільськогосподарського виробництва у житті суспільства (за теорією фізіократів саме виробництво з використанням земельних ресурсів та енергії космосу є основою створення доданої вартості) та ментальну особливість України і наявність унікальних ресурсів сільськогосподарського виробництва саме регулююча функція для оподаткування вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників є найбільш вагомою. Відповідно, в Україні за часи незалежності здійснюється спроба оптимізувати реалізацію функцій оподаткування сільськогосподарських товаровиробників що обумовило функціонування достатньо складної системи, що має варіативний характер і відповідно забезпечує можливість та потребує від суб'єкта господарювання свідомого вибору одного з альтернативних варіантів. Ефективність реалізації фіскальної політики держави певним чином обумовлена адекватністю облікового супроводження, як основи формування податкової звітності та податкового контролю.

«Система обліку розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах посідає важливе місце в системі облікової інформації в умовах

ринкової економіки і вимагає ефективної й раціональної організації обліку розрахунків за податками згідно з бухгалтерським та податковим законодавством» [35].

Систему «податкових платежів сільськогосподарських товаровиробників формує податкове законодавство, що враховує особливості агропромислового виробництва. Законодавство у сфері оподаткування у тому числі і сільськогосподарських товаровиробників узагальнено і систематизовано введеним з 01.04.2011 року Податковим кодексом України» [46].

Відповідно до п. 3.1 ст. 3 Податкового кодексу «податкове законодавство України складається з Конституції України; Податкового кодексу; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням ввізним або вивізним митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання Податкового кодексу та законів з питань митної справи; органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за встановленими правилами» [46].

Податкове законодавство України (що поширюється і на сільськогосподарських товаровиробників) «ґрунтується на базових принципах визначених статтею 4 Податкового кодексу, серед яких:

- загальність оподаткування;
- рівність усіх платників перед законом;
- невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;
- презумпція правомірності рішень платника податку;
- фіскальна достатність;

- соціальна справедливість;
- економічність оподаткування;
- нейтральність оподаткування;
- стабільність;
- рівномірність та зручність сплати;
- єдиний підхід до встановлення податків та зборів» [46].

В Україні виділяється два рівні податків, зборів, внесків: загальнодержавний та місцевий.

Адміністрування податків та контроль за дотриманням вимог податкового законодавства покладено на контролюючі органи. Отже, сільськогосподарське підприємство як суб'єкт податку подає податковому керуючому, в якому воно перебуває на обліку як суб'єкт податку, декларацію або декларацію за іншою формою у встановлений законом строк. Порядок та умови сплати податків також визначаються на рівні чинного законодавства. Предметом обліку на рівні суб'єкта оподаткування є створення обороту до оподаткування (що є досить складним процесом для окремих податків), а також процес розрахунків з бюджетом з проведенням податкових платежів. Предметом контролю є повнота та об'єктивність створення обороту до оподаткування, законність застосування режиму оподаткування (за наявності альтернативних варіантів) і ставок оподаткування, а також своєчасність і повнота розрахунків з державою. Суб'єктами податкового контролю є як органи податкового контролю, так і підрозділи внутрішнього контролю. Методичні підходи можуть бути однакові, але цільова спрямованість різна. Таким чином, для суб'єктів податкового контролю (контролюючих органів) домінує фіскальна спрямованість, результатом якої зазвичай є підсумовування платежів, а також нарахування та стягнення штрафів. У разі проведення перевірки органами внутрішнього аудиту або за дорученням самого платника податків в результаті здійснюється недопущення штрафних

санкцій, а також мають бути обґрунтовані вказівки щодо оптимізації оподаткування.

Згідно з чинним законодавством платник податків «має право самостійно обрати один із трьох варіантів подання податкової декларації до органу державної податкової служби:

- подання особисто платником податків або уповноваженою на це особою;
- надсилання поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;
- відправка засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством» [46].

Пунктом 49.4 ст. 49 Податкового кодексу визначено, що «платники податків, які належать до великих та середніх підприємств, обов'язково подають податкові декларації до органу ДПС в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб» [46]. На малі підприємства ця норма не поширюється. Для сільськогосподарських підприємств за цим напрямом може виникати проблема з огляду на нечіткість критеріїв встановлення розміру. Так, деякі сільськогосподарські підприємства мають у штаті незначну чисельність працюючих, але великих обсяг реалізації, що може бути поєднано з відсутністю автоматизації облікових процедур та відповідно необхідної техніки та програмного забезпечення. Проте, більшість сільськогосподарських підприємств підпадають під критерії малі, що визначає відсутність необхідності подавати податкові декларації в електронній формі з дотриманням умов електронного підпису.

Згідно з чинною системою оподаткування сільськогосподарських товаровиробників найбільш важливими є такі податки:

- «єдиний податок 4 групи;

- податок на додану вартість,
- податок з доходів фізичних осіб (особливості обумовлені потенційною можливістю поєднання трудових доходів та доходів від оренди земельних і майнових паїв, що виникають по взаєминах з одним податковим агентом)» [46] ..

До 2016 року податковий кодекс передбачав звільнення від оподаткування ПДВ окремих операцій, а саме постачання послуг на селі виробниками сільськогосподарської продукції з ремонту шкіл, дошкільних закладів, інтернатів, медичних закладів та надання матеріальної допомоги на продукти харчування власного виробництва звільнена від оподаткування ПДВ, послуги з обробки землі для багатодітних сімей, ветеранів та соціальних установ. Спеціальний режим оподаткування ПДВ мали право застосовувати сільськогосподарські підприємства, основною діяльністю яких є поставка сільськогосподарських товарів або надання послуг, вироблених ними на власних чи орендованих виробничих потужностях, а також за умов постачання, за яких питома вагова вартість с.-г. товарів/послуг становила не менше 75 відсотків вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних податкових періодів загалом. Усе це зумовило необхідність надання в системі бухгалтерського обліку інформації, яка стала підставою для отримання такого статусу та визнання його правомірним. Тому цей аспект необхідно було врахувати в системі бухгалтерського обліку.

Скасування спеціального режиму оподаткування ПДВ з 2016 року принципово не вплинуло на рівень рентабельності сільськогосподарських підприємств, хоча слід зазначити, що починаючи з 2015 року, коли рівень рентабельності сільськогосподарських підприємств становив 41,4%, при цьому значення з кожним роком поступово зменшувалось і досягло значення 18,6% у 2020 році та 6,7% у 2021 році (рис. 1.2). Це дає змогу дійти висновку про комфортний режим оподаткування

сільськогосподарських підприємств, хоча у зв'язку з тенденцією до зниження показників рентабельності його необхідно переглянути та вдосконалити.



Рис. 1.2. Складові механізму оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств

На сучасному етапі більшість сільськогосподарських підприємств з метою оподаткування своєї діяльності застосовують спрощену систему оподаткування, як базується на сплаті єдиного податку 4-ї групи.

Єдиний податок 4-ї групи - це спеціальний режим прямого оподаткування доходів від ведення сільськогосподарського виробництва, що запроваджено у цілях зменшення податкового тиску на

сільськогосподарських товаровиробників галузі і спрощення формування обороту до оподаткування та здійснення контрольних процедур. Законодавством передбачено такий порядок як альтернативу сплати податку на прибуток. Платниками єдиного податку четвертої групи є «сільськогосподарські товаровиробники - юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %» [46]. Крім того, «однією з головних умов перебування на спрощеній системі оподаткування є те, що платники єдиного податку – юридичні особи повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій)» [46] .

Загальні підходи щодо застосування критеріїв віднесення сільськогосподарських підприємств до платників єдиного податку 4-ї групи наведено у таблиці 1.4

Таблиця 1.4

Критерії віднесення сільськогосподарських підприємств до платників єдиного податку 4-ї групи

| Критерії                                                           | Юридичні особи                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Фізичні особи - фермери                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|--------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                    | 4 група                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 4 група                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Граничний обсяг доходу, отриманий впродовж календарного року, грн. | Не обмежено                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Не обмежено                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Максимальна чисельність найманих працівників, осіб                 | Не обмежено                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Не використовують працю найманих осіб                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Види проваджуваної діяльності                                      | Частка с/г товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 1. Здійснюють виключно вирощування, відгодювання сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власновирощеної або відгодованої продукції та її продаж<br>2. Проводять господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси<br>3. Членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї<br>4. Площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить не менше 0,5 гектара, але не більше 20 гектарів сукупно |
| Ставки податку                                                     | Розмір ставок податку залежить від категорії (типу) земельних угідь та місця їх розташування й встановлюється з 1 га сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Строки подання звітності                                           | До 20 лютого року, наступного за звітним                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Визначені обмеження                                                | 1. Суб'єкти господарювання, у яких понад 50 відсотків доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини)<br>2. Суб'єкти господарювання, діяльність яких відноситься до класів 01.47 (розведення свійської птиці), 01.49 (в частині розведення та вирощування перепелів і страусів) та 10.12 (виробництво м'яса свійської птиці)<br>3. Суб'єкти господарювання, що проводять діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів винограду, вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції, виноматеріалів винограду, вироблених на підприємствах первинного виноробства, які експортуються цілими підприємствами, вин винограду, вин плодово-ягідних та/або напоїв медових, вироблених та розлитих у споживчу тару малими виробництвами виноробної продукції з виноматеріалів виключно власного виробництва (не придбаних), отриманих шляхом переробки плодів, ягід, винограду, меду власного виробництва, а також крім електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії (за умови, що дохід від реалізації такої енергії не перевищує 25 відсотків доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) такого суб'єкта господарювання);<br>4. Суб'єкт господарювання, який станом на 1 січня базового (звітного) року має податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |

Джерело: складено автором на основі [28, 31]

Дослідники зазначають, що майже сто відсотків респондентів вважають причиною вибору такого режиму не зменшення податкового тиску, а

спрощення процедур ведення бухгалтерського обліку та уникнення негативних наслідків податкових перевірок. 97% опитаних респондентів [таблиця 1.1] відповіли, що не проводили попередній аналіз податкових наслідків за умови застосування різних режимів оподаткування.

Податковий кодекс також регламентує особливості формування витрат і доходів від сільськогосподарської діяльності з метою формування прибутку до оподаткування. Так, для виробників сільськогосподарської продукції річний податковий період починається 1 липня поточного звітного року і закінчується 30 червня наступного звітного року. Цей аспект безпосередньо впливає на створення таких статей обліку, як незавершене виробництво та «Витрати ССП під урожай наступного року» та потребує узгодження з методологією фінансового обліку та складання фінансової звітності.

Відповідно до існуючої практики фінансова звітність сільськогосподарських товаровиробників ґрунтується на вимогах НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність». Податковим кодексом передбачено, що підприємства, основним видом діяльності яких є виробництво сільськогосподарської продукції, сплачують податок у загальновстановленому порядку та розмірах, але за результатами податкового періоду. Проте офіційна методика формування прибутку для цілей оподаткування базується на єдиній основі з фінансовим обліком, а стандартами бухгалтерського обліку (ані НП(С)БО 30 «Біологічні активи») не вказано, що ціна придбання формується не за календарних результатів, а за підсумками господарського року ( певним чином проблема врівноважується виконанням вимог НП(С)БО 30 «Біологічні активи», але через те, що більшість сільгоспвиробників не оцінювати продукти за справедливою вартістю, проблема існує).

Підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, подають декларацію з податку на прибуток у строки, визначені законом для річного податкового періоду.

Сума нарахованого податку зменшується на суму податку на землю, що використовується в сільськогосподарському виробничому обороті.

Право на оподаткування з податку на прибуток як сільськогосподарський товаровиробник поширюється на підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, дохід яких від її продажу (власного виробництва) за попередній звітний (податковий) рік перевищує 50 відсотків загальної суми доходу.

Вищенаведене визначає необхідність врахування вимог НП(С)БО 17, НП(С)БО 35, норм Податкового кодексу, разом з врахуванням галузевих особливостей діяльності та відповідно специфікою обліку в частині доходів, витрат та формування собівартості (як наприклад, розподіл загальновиробничих витрат один раз на рік без поділу на постійні та змінні, оцінку продукції за справедливою вартістю та формування собівартості один раз на рік).

Порядок справляння єдиного податку 4-ї групи регламентується Главою 2 розділу XIV Податкового кодексу [46].

Об'єктом оподаткування цим податком є площа сільськогосподарських угідь, що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди [46].

Базою оподаткування податком для сільськогосподарських товаровиробників є «нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь. Розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь для сільськогосподарських товаровиробників залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та встановлюється у відсотках до бази оподаткування» [46].

На нормативному рівні з метою більш повної реалізації бюджетоутворюючої та регулюючої функції податкової системи визначено можливість використання альтернативних варіантів оподаткування сільськогосподарськими товаровиробниками, що безпосередньо впливає на

вимоги до бухгалтерського обліку. забезпечення створення обороту до оподаткування та формування розрахункових рахунків з бюджетом. Зазначені обставини зумовлюють необхідність оформлення позиції платника податку у внутрішніх положеннях сільськогосподарських підприємств та оприлюднення в обліковій політиці методологічних аспектів обліку формування обороту до оподаткування.

### **Висновки до розділу 1**

Облікова політика для цілей оподаткування реалізує як права, надані податковим законодавством в частині вибору можливих варіантів розрахунку податкової бази так і права щодо варіативності методики фінансового обліку. Відповідно до сутності обліку з метою оподаткування та трактування облікової політики потребує уточнення термінологія. Так, науковцями використовуються за цим напрямом різні терміни:

- «податкова облікова політика»;
- «облікова політика з метою оподаткування»;
- «облікова політика у сфері податкового обліку»;
- «облікова політика в частині розрахунків з бюджетом за податками і платежами» [32].

Ми погоджуємося з думкою науковців щодо доцільності використання терміну «облікова політика для цілей оподаткування» для податкової точки зору облікової політики. У фаховій літературі та фахових методичних виданнях відсутні обґрунтовані рекомендації щодо порядку формування облікової політики з метою оподаткування. У цьому контексті розглянуто загальні методичні підходи та визначено можливість їх поширення на формування податкового аспекту облікової політики з коригуванням.

У розвинених країнах світу, як і в Україні, сільське господарство оподатковується нарівні з іншими галузями економіки. При цьому аграрному

сектору традиційно надаються певні податкові переваги, а також особливий режим оподаткування, пов'язаний із специфікою виробництва: сезонністю, залежністю від погодного фактору, переважанням дрібних фермерських господарств.

Податкова політика в сільському господарстві спрямована на вирішення різноманітних проблем, а не є, як іноді уявляють, інструментом лише дотацій аграрному сектору. За допомогою податків можна стимулювати або, навпаки, пригнічувати певні види діяльності (наприклад, податками часто стимулюються природоохоронні заходи); податки впливають на структуру аграрного сектора (пільгові податки на інвестиції в землю, відгодівлю великої рогатої худоби та деякі інші призвели до концентрації сільськогосподарського виробництва та припливу несільськогосподарського капіталу у відгодівлю великої рогатої худоби, як, наприклад, у США в 1970-ті роки).

Сільське господарство чутливе не тільки до розміру податків, а й до їх поєднання. Фіскальні цілі оподаткування в сільському господарстві значною мірою залежать від того, чи застосовуються податки до товару (ресурсу) з еластичним чи нееластичним попитом. Таким чином, земля має вкрай нееластичний попит, тому зростання земельних податків зазвичай супроводжується зростанням надходжень до бюджету, а оподаткування використання мінеральних добрив швидше за все призведе до зменшення їх використання.

На вітчизняному нормативному рівні в інтересах більш повної реалізації бюджетоутворюючої та регулюючої функції податкової системи визначено можливість застосування альтернативних варіантів оподаткування сільськогосподарськими товаровиробниками, що безпосередньо впливає на вимоги до бухгалтерський супровід. для створення обороту до оподаткування та складання розрахункових рахунків з бюджетом. Зазначені обставини зумовлюють необхідність оформлення позиції платника податку у

внутрішніх положеннях сільськогосподарських підприємств та оприлюднення в обліковій політиці методологічних аспектів обліку формування обороту до оподаткування.

## **РОЗДІЛ 2**

### **ОРГАНІЗАЦІЙНО – ЕКОНОМІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ТА АНАЛІЗ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «УЛЯНІВКА-АГРО»**

#### **2.1. Організаційно – економічна характеристика господарської діяльності ТОВ «Улянівка-Агро»**

Товариство з обмеженою відповідальністю «Улянівка-Агро» є самостійним підприємством, метою діяльності якого є виробництво, переробка та реалізація сільськогосподарської продукції, інша підприємницька діяльність, спрямована на отримання розумного прибутку, а також надання послуг населенню, пов'язаних із сільським господарством. і бізнес. провадження з нею інших суміжних видів діяльності.

ТОВ "Улянівка-Агро" є юридичною особою, має права та виконує обов'язки, пов'язані зі своєю діяльністю, має окремий рахунок та інші рахунки в установах банків, круглу печатку зі своїм найменуванням, товарний знак, штампи та інші реквізити.

ТОВ «Улянівка-Агро» зареєстровано 13.10.2017 року та діє на підставі статуту (Додаток А), який було перереєстровано 19 жовтня 2020 р. на підставі Конституції України, Господарського кодексу, Земельного кодексу та інших законодавчих актів України. ТОВ «Улянівка-Агро» функціонує у формі товариства з обмеженою відповідальністю, що спеціалізується на рослинництві, а саме на вирощуванні зернових та технічних культур, незважаючи на занадто диверсифікований предмет діяльності згідно із статутом. За КВЕД ТОВ «Улянівка-Агро» зареєструвало основний вид діяльності - клас 01.11 «Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур» та як інший вид діяльності - допоміжну діяльність у рослинництві, допоміжну діяльність у тваринництві, оптову торгівлю зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин.

Згідно нової редакції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV р. ТОВ «Улянівка-Агро» відноситься до малих, оскільки підпадає під критерій: «Малими є підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів - до 4 мільйонів євро включно;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 8 мільйонів євро включно;
- середня кількість працівників - до 50 осіб включно» [13].

Проте, показники ТОВ «Улянівка-Агро» за останні чотири роки (Додатки Б, В, Д, Е) балансують між критеріальними значеннями щодо середніх та малих підприємств. Так, станом на 01.01.2020 року показники ТОВ «Улянівка-Агро» відповідали критеріями віднесення до середніх підприємств відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а саме: «середніми є підприємства, які не відповідають критеріям для малих підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів - до 20 мільйонів євро включно;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 40 мільйонів євро включно;
- середня кількість працівників - до 250 осіб включно» [13].

На ТОВ «Улянівка-Агро» станом на 01.01.2020 р.:

- балансова вартість активів – становила 4,23 мільйонів євро (тобто більше 4 мільйонів євро і менше 20 мільйонів євро);

– чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - становив 1,73 мільйонів євро (тобто менше не тільки 8 мільйонів євро, а і 40 мільйонів євро);

– середня кількість працівників – 80 осіб (тобто більше 50 осіб, але менше 250 осіб).

Таблицею 2.1 представлені показники ТОВ «Улянівка-Агро» у порівнянні із критеріями віднесення до малих підприємств відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Таблиця 2.1

Показники ТОВ «Улянівка-Агро» у порівнянні із критеріями віднесення до середніх підприємств відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» за 2019 – 2022 рр.

| №  | Критерії віднесення до малих підприємств                                          | Відповідно до ЗУ «Про б. о.» від 16.07.1999 року № 996-XIV р. | Показники ТОВ «Улянівка-Агро» |             |             |             |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|-------------------------------|-------------|-------------|-------------|
|    |                                                                                   |                                                               | 01.01.2019                    | 01.01.2020  | 01.01.2021  | 01.01.2022  |
| 1  | 2                                                                                 | 3                                                             | 4                             | 5           | 6           | 7           |
| 1. | балансова вартість активів, тис.грн./млн.євро                                     | до 4 мільйонів євро включно                                   | 74035/2,39                    | 111656/4,23 | 109174/3,14 | 108842/3,56 |
|    | відповідність критеріям                                                           |                                                               | +                             | -           | +           | +           |
| 2. | чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис.грн./млн.євро | до 8 мільйонів євро включно                                   | 79123/2,55                    | 45769/1,73  | 83596/2,40  | 64924/2,12  |
|    | відповідність критеріям                                                           |                                                               | +                             | +           | +           | +           |
| 3. | середня кількість працівників, осіб                                               | до 50 осіб включно                                            | x                             | 80          | 75          | 75          |
|    | відповідність критеріям                                                           |                                                               | x                             | -           | -           | -           |

Джерело: складено автором на основі [43]

Основна діяльність ТОВ «Ульянівка-Агро» зосереджена переважно на рослинництві, тому агрофірма у своїй діяльності для досягнення високих врожаїв використовує науково обґрунтовану сівозміну, рекомендовану Міністерством аграрної політики та харчової промисловості та Державним інститутом ім. ґрунтоустрою.

Землі ТОВ «Ульянівка-Агро» належать до земель, які використовуються на умовах оренди. Договір оренди землі в ТОВ «Ульянівка-Агро» підлягає реєстрації в органах місцевого самоврядування. У господарстві забезпечується раціональна сівозміна, що зумовлює щорічні структурні зміни посівних площ різних культур.

Для забезпечення високої схожості посівів ТОВ «Ульянівка-Агро» відбирає якісний насіннєвий матеріал, який дозволяє ТОВ «Ульянівка-Агро» забезпечувати правильний ріст рослин, знижувати негативний вплив бур'янів, хвороб та шкідників без додаткових витрат енергії (добрива, пестицидів і на цій основі підвищити врожайність і якість одержуваної продукції, покращити екологічний стан поля.

Таблицею 2.1 наведена динаміка і структура виробленої продукції ТОВ «Ульянівка-Агро» за 2020 – 2022 рр., що розрахована на підставі даних показників форм 50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» (Додатки Ж,З,И)

Таблиця 2.2

Динаміка і структура виробленої продукції ТОВ «Ульянівка-Агро» за 2020 – 2022 рр.

| Види продукції       | 2020 рік  |                 | 2021 рік  |                 | 2022 рік  |                 |
|----------------------|-----------|-----------------|-----------|-----------------|-----------|-----------------|
|                      | тис. грн. | в % до підсумку | тис. грн. | в % до підсумку | тис. грн. | в % до підсумку |
| 1                    | 2         | 3               | 4         | 5               | 6         | 7               |
| Рослинництво, всього | 52861,6   | 100             | 57071,3   | 100             | 63969,8   | 100             |

|                                       |         |       |         |       |         |       |
|---------------------------------------|---------|-------|---------|-------|---------|-------|
| Зернові та зернобобові, у тому числі: | 35255,9 | 66,69 | 27778,4 | 48,67 | 32581,0 | 50,93 |
| - пшениця озима                       | 17696,4 | 33,48 | 18622,2 | 32,63 | 24473,6 | 38,26 |
| - кукурудза на зерно                  | 17559,5 | 33,22 | 7476,3  | 13,10 | 8107,4  | 12,67 |
| Боби сої                              | 2413,7  | 4,57  | 4890,4  | 8,57  | 5805,5  | 9,08  |
| Насіння ріпаку й кользу               | 2653,0  | 5,02  | -       | -     | 7337,2  | 11,47 |
| Насіння соняшнику                     | 12539,0 | 23,72 | 24402,5 | 42,76 | 18246,1 | 28,52 |

Джерело: складено автором на основі Фінансової звітності (Додатки А, Б, В)

Дані наведені у таблиці 2.2 свідчать, левову частку у структурі виробленої продукції господарства займають зернові та зернобобові, що унаочнює рисунок 2.1.

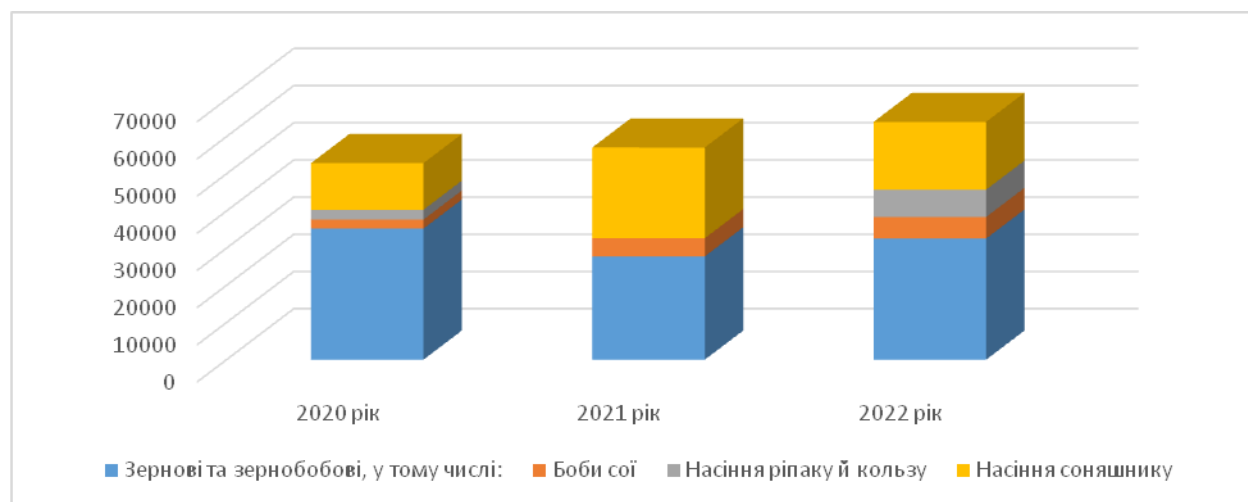


Рис. 2.1. Динаміка і структура виробленої продукції ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2022 рр.

Процеси цифровізації обумовлюють доцільність деяких змін у формі 50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств». Так, наприклад, «Microsoft відкриває ліцензію на набір інструментів «ферми майбутнього». Ця нова платформа дає змогу фермерам відстежувати діяльність та життя їхнього господарства протягом усього року, приділяючи особливу увагу коливанням температури, вологості ґрунту,

рівню поживних речовин у ґрунті та здоров'ю рослин. Маючи доступ до таких даних, фермери зможуть отримати цілісніше уявлення про клімат у їхніх господарства» [10]. Це призведе до збільшення витрат агропідприємств на забезпечення цифрових технологій. Вважаємо за доцільне форму 50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» доповнити розділом «Придбання ІТ технологій та необоротних активів, що забезпечують їх використання».

На ТОВ «Улянівка-Агро» у структурі активів балансу цифрові продукти представлені у складі нематеріальних активів (табл. 2.3., рис. 2.2).

Таблиця 2.3

Структура та динаміка нематеріальних активів  
ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2022 рр., тис.грн.

| Групи нематеріальних активів | Залишок на початок 2019 р. | Надійшло за 2019 р. | Залишок на початок 2020 р. | Накопичена амортизація | Надійшло за 2020 р. | Залишок на початок 2021 р. | Накопичена амортизація | Залишок на початок 2022 р. | Накопичена амортизація |
|------------------------------|----------------------------|---------------------|----------------------------|------------------------|---------------------|----------------------------|------------------------|----------------------------|------------------------|
| 1                            | 2                          | 3                   | 4                          | 5                      | 6                   | 7                          | 8                      | 9                          | 10                     |
| Права користування майном    | 3792                       | -                   | 3792                       | 177                    | 119                 | 3911                       | 282                    | 3911                       | 389                    |
| Інші нематеріальні активи    | -                          | 541                 | 541                        | 5                      | -                   | 541                        | 17                     | 541                        | 30                     |
| Всього                       | 3792                       | 541                 | 4236                       | 182                    | 119                 | 4452                       | 299                    | 4452                       | 419                    |

\* складено на підставі Приміток до фінансової звітності (Додатки А,Б,В)



Рис. 2.2 Структура та динаміка нематеріальних активів  
ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2022 рр., тис.грн.

Дані, наведені в таблиці 2.3 та на рисунку 2.2, свідчать про стабільно низьку питому вагу цифрових активів у складі нематеріальних активів. До 2019 року їх не було взагалі, а у 2019 році надійшло 541 тис. грн, що становило 12,49% у структурі нематеріальних активів. Цифрова продукція ТОВ «Улянівка-Агро» представлена програмним забезпеченням, а саме базовим програмним забезпеченням та бухгалтерськими програмами: М.Е.doc та 1С Бухгалтерія v8.8. Перша з них («М.Е.Doc» (Мій електронний документ, Медок, Медок) – це розширений продукт, платформа, яка дозволяє бухгалтеру заповнювати та надсилати податкову звітність до органів ФССУ та обмінюватися первинними документами з контрагентами. Програма необхідна для ведення фінансового обліку та фінансової звітності. Всі перераховані вище продукти придбані в офіційних постачальників, є ліцензійними версіями та мають технічну підтримку.

Отже, ТОВ «Улянівка-Агро» є типовим малим сільськогосподарським підприємством, що спеціалізується на рослинництві зерно-технічного напрямку. Цифрові продукти ТОВ «Улянівка-Агро» представлені програмним забезпеченням, а саме базовим програмним забезпеченням та бухгалтерськими програмами: М.Е.doc та 1С Бухгалтерія v8.8. Процеси цифровізації обумовлюють доцільність деяких змін у формі 50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», тому вважаємо за доцільне форму 50-с.г. доповнити розділом «Придбання ІТ технологій та необоротних активів, що забезпечують їх використання».

## 2.2. Аналіз майна та джерел фінансування ТОВ «Улянівка-Агро»

Аналіз фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро» є найважливішою складовою його економічної діяльності. Мета аналізу майна та джерел фінансування фінансової звітності полягає у тому, щоб наочно представити зміни, що відбулися в основних статтях балансу та прийняти рішення щодо траєкторії продовження діяльності.

Таблицею 2.4 на підставі даних фінансової звітності досліджуваного підприємства (Додатки А, Б, В) наведена структура і динаміка активів ТОВ «Улянівка-Агро» за 2019 – 2022 рр.

Таблиця 2.4

Структура і динаміка активів ТОВ «Улянівка-Агро» за 2019 – 2022 рр.

| Активи                                   | на 01.01.2019 р. |             | на 01.01.2020 р., |              | на 01.01.2021 р. |              | на 01.01.2022 р. |              |
|------------------------------------------|------------------|-------------|-------------------|--------------|------------------|--------------|------------------|--------------|
|                                          | грн              | %           | грн               | %            | грн              | %            | грн              | %            |
| 1                                        | 2                | 3           | 4                 | 5            | 6                | 7            | 8                | 9            |
| <b>1. Необоротні активи</b>              |                  |             |                   |              |                  |              |                  |              |
| <b>Нематеріальні активи</b>              | 3695             | 4,99        | 4151              | 3,72         | 4153             | 3,80         | 4033             | 3,71         |
| первісна вартість                        | 3792             | х           | 4333              | х            | 4452             | х            | 4452             | х            |
| накопичена амортизація                   | 97               | х           | 182               | х            | 299              | х            | 419              | х            |
| <b>Незавершені капітальні інвестиції</b> | 107              | 0,14        | 50                | 0,04         | 147              | 0,13         | 152              | 0,14         |
| <b>Основні засоби</b>                    | 2 543            | 3,43        | 16 258            | 14,56        | 21 338           | 19,54        | 20 464           | 18,80        |
| - первісна вартість                      | 3 485            | х           | 20 076            | х            | 28 532           | х            | 31 610           | х            |
| знос                                     | 942              | х           | 3 818             | х            | 7 194            | х            | 11 146           | х            |
| <b>Усього за розділом I</b>              | <b>6 345</b>     | <b>8,57</b> | <b>20 459</b>     | <b>18,32</b> | <b>25 638</b>    | <b>23,48</b> | <b>24 649</b>    | <b>22,65</b> |

| II. Оборотні активи                                              |               |              |                |              |                |              |                |              |
|------------------------------------------------------------------|---------------|--------------|----------------|--------------|----------------|--------------|----------------|--------------|
| Запаси                                                           | 39 047        | 52,74        | 55074          | 49,32        | 55 251         | 50,61        | 65 928         | 60,57        |
| Виробничі запаси                                                 | 5071          | 6,85         | 4568           | 4,09         | 6 361          | 5,83         | 578            | 0,53         |
| Незавершене виробництво                                          | 13 531        | 18,28        | 7394           | 6,62         | 11 135         | 10,20        | 3 544          | 3,26         |
| Готова продукція                                                 | 20 445        | 27,62        | 43 102         | 38,60        | 37755          | 34,58        | 56666          | 52,06        |
| Товари                                                           | -             | -            | 10             | 0,01         | -              | -            | -              | -            |
| Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги | 3 803         | 5,14         | 11 423         | 10,23        | 5557           | 5,09         | 393            | 0,36         |
| Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами | 1 382         | 1,87         | 2 543          | 2,28         | 3 016          | 2,76         | 642            | 0,59         |
| з бюджетом                                                       | 4 972         | 6,72         | 9 410          | 8,43         | 14 506         | 13,29        | 8 085          | 7,43         |
| Інша поточна дебіторська заборгованість                          | 15 175        | 20,50        | 7250           | 6,49         | 4 567          | 4,18         | 5743           | 5,28         |
| Гроші та їх еквіваленти                                          | 187           | 0,25         | 2570           | 2,30         | 132            | 0,12         | 112            | 0,10         |
| Рахунки в банках                                                 | 187           | 0,25         | 2570           | 2,30         | 132            | 0,12         | 112            | 0,10         |
| Витрати майбутніх періодів                                       | 674           | 0,91         | 542            | 0,49         | 464            | 0,43         | 265            | 0,24         |
| Інші оборотні активи                                             | 2 450         | 3,31         | 2385           | 2,14         | 43             | 0,04         | 3025           | 2,78         |
| Усього за розділом II                                            | <b>67 690</b> | <b>91,43</b> | <b>91 197</b>  | <b>81,68</b> | <b>83 536</b>  | <b>76,52</b> | <b>84 193</b>  | <b>77,35</b> |
| Баланс                                                           | <b>74 035</b> | <b>100</b>   | <b>111 656</b> | <b>100</b>   | <b>109 174</b> | <b>100</b>   | <b>108 842</b> | <b>100</b>   |

Джерело: складено автором на основі Фінансової звітності (Додатки А, Б, В)

| Пасиви                    | на 01.01.2019 р. |   | на 01.01.2020 р. |   | на 01.01.2021 р. |   | На 01.01.2022 |   |
|---------------------------|------------------|---|------------------|---|------------------|---|---------------|---|
|                           | грн              | % | грн              | % | грн              | % | грн           | % |
| 1                         | 2                | 3 | 4                | 5 | 6                | 7 | 8             | 9 |
| <b>I. Власний капітал</b> |                  |   |                  |   |                  |   |               |   |

|                                                                 |               |              |                |              |                |              |                |              |
|-----------------------------------------------------------------|---------------|--------------|----------------|--------------|----------------|--------------|----------------|--------------|
| Зареєстрований (пайовий) капітал                                | 50            | 0,07         | 50             | 0,04         | 50             | 0,05         | 50             | 0,05         |
| Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)                     | 14 723        | 19,89        | 18 340         | 16,43        | 29 338         | 26,87        | 53 147         | 48,83        |
| Неоплачений капітал                                             | -43           | -0,06        | -              | -            | -              | -            | -              | -            |
| <b>Усього за розділом I</b>                                     | <b>14 730</b> | <b>19,90</b> | <b>18 390</b>  | <b>16,47</b> | <b>29 388</b>  | <b>26,92</b> | <b>53 147</b>  | <b>48,83</b> |
| <b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>            |               |              |                |              |                |              |                |              |
| Довгострокові кредити банків                                    | -             | -            | 16591          | 14,86        | 1214           | 1,11         | 889            | 0,82         |
| <b>Усього за розділом II</b>                                    | <b>-</b>      | <b>-</b>     | <b>16 591</b>  | <b>14,86</b> | <b>1 214</b>   | <b>1,11</b>  | <b>889</b>     | <b>0,82</b>  |
| <b>III Поточні зобов'язання і забезпечення</b>                  |               |              |                |              |                |              |                |              |
| Поточна кредиторська заборгованість за: товари, роботи, послуги | 12522         | 16,91        | 9544           | 8,55         | 14 719         | 13,48        | 9831           | 9,03         |
| розрахунками з бюджетом                                         | 168           | 0,23         | 321            | 0,29         | 334            | 0,31         | 396            | 0,36         |
| розрахунками зі страхуванням                                    | 41            | 0,06         | 46             | 0,04         | 18             | 0,02         | 169            | 0,16         |
| розрахунками з оплати праці                                     | 195           | 0,26         | 221            | 0,20         | 191            | 0,17         | 652            | 0,60         |
| Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами      | 29 892        | 40,38        | 31 454         | 28,17        | 39             | 0,04         | 22 839         | 20,98        |
| Поточні забезпечення                                            | 454           | 0,61         | 582            | 0,52         | 500            | 0,46         | 685            | 0,63         |
| Інші поточні зобов'язання                                       | 16 033        | 21,66        | 34 507         | 30,90        | 62771          | 57,50        | 20 184         | 18,54        |
| <b>Усього за розділом III</b>                                   | <b>59 305</b> | <b>80,10</b> | <b>76 675</b>  | <b>68,67</b> | <b>78 572</b>  | <b>71,97</b> | <b>54 756</b>  | <b>50,31</b> |
| <b>Баланс</b>                                                   | <b>74 035</b> | <b>100</b>   | <b>111 656</b> | <b>100</b>   | <b>109 174</b> | <b>100</b>   | <b>108 842</b> | <b>100</b>   |

Структура та динаміка пасивів ТОВ «Улянівка-Агро» характеризується зростанням власного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку. ТОВ «Улянівка-Агро» не створює резервного капіталу, що потребує зміни.

Структуру капіталу і зобов'язань ТОВ «Улянівка-Агро» за останні чотири роки представлена на рис. 2.4.

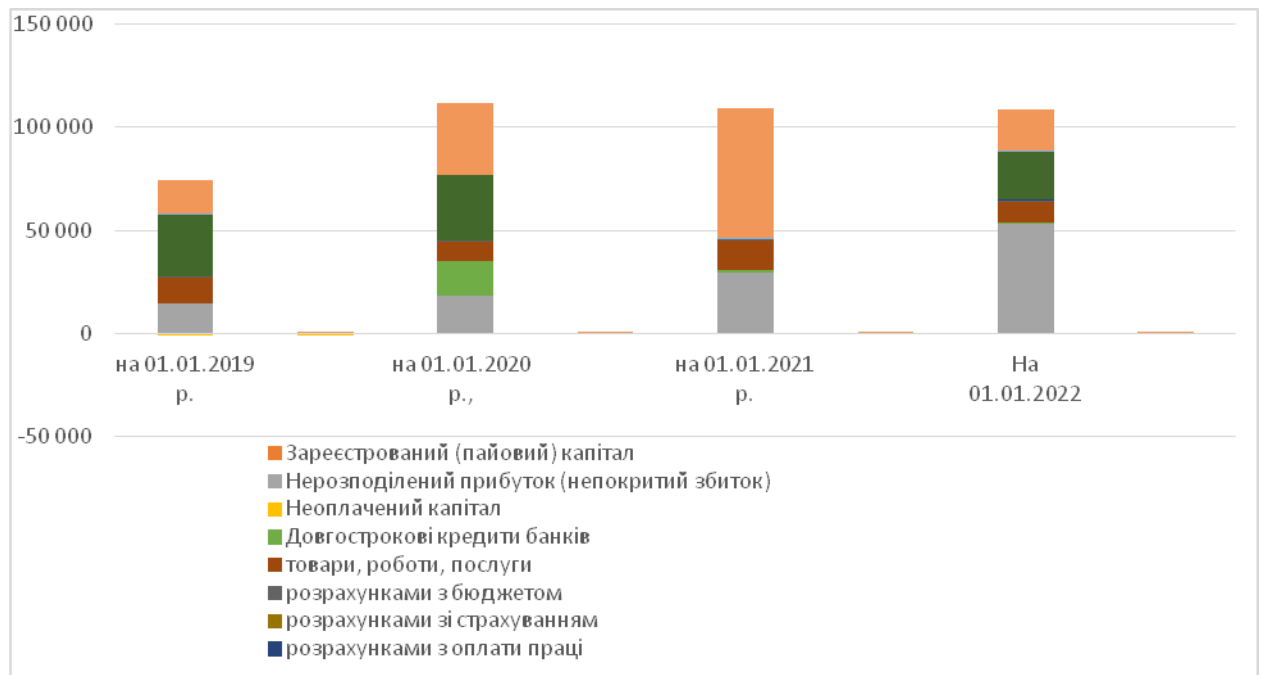


Рис. 2.4. Структура капіталу і зобов'язань ТОВ «Улянівка-Агро» за останні чотири роки

Статутний капітал ТОВ «Улянівка-Агро» збільшується за рахунок нерозподіленого прибутку, що свідчить про достатньо високу ефективність виробництва, незважаючи на падіння валюти, військові дії, несприятливі погодні умови та зменшення державної підтримки сільськогосподарських підприємств і товаровиробників.

### 2.3. Аналіз фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро»

Фінансовий стан ТОВ «Улянівка-Агро» - «це здатність фінансувати свою діяльність. Він характеризується забезпеченістю фінансовими ресурсами, необхідними для нормального функціонування підприємства,

доцільністю їх розміщення та ефективністю використання, фінансовими взаємовідносинами з іншими юридичними та фізичними особами, платоспроможністю та фінансовою стійкістю» [26].

Показники фінансового стану ТОВ «Ульянівка-Агро» розраховувалися за допомогою програмного продукту, розробленого лізинговою компанією, з використанням електронної таблиці Microsoft Excel. При розрахунку використовувалася інформація, яка міститься у фінансовій звітності ТОВ «Ульянівка-Агро», а саме: баланси (Звіт про фінансовий стан) ТОВ «Ульянівка-Агро» за 2020-2022 роки та звіти про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (додатки А, Б, В). Після заповнення апікаційної форми було автоматично прийнято сім заявок з розрахованими коефіцієнтами, що характеризують фінансовий стан ТОВ «Ульянівка-Агро» за 2020-2022 роки.

Рисунком 2.5 представлено перший додаток, у якому було розраховано коефіцієнти за три роки останні роки та загальна інтегральна оцінка фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро» також за три останні роки. Інтегральна оцінка фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2022 рр. складає 3,35 бали з п'яти можливих, що дає підстави оцінити фінансовий стан ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2022 рр. як задовільний.

Рисунком 2.6 представлено другий додаток, у якому було розраховано коефіцієнти за два роки (без врахування 2022) і загальна інтегральна оцінка фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро» також за два роки. Інтегральна оцінка фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2021 рр. склала 3,03 бали з п'яти можливих, що дає підстави оцінити фінансовий стан ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2021 рр. за це період як задовільний. Проте, порівняння інтегрального показника ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2021 рр. та за 2020 – 2022 рр. дає підстави стверджувати, що хоча інтегральний показник фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро» залишається на досить низькому рівні, динаміка цього інтегрального показника є позитивною.

| Показники                                                              | Розрахункові показники |         |          | Середній показник |
|------------------------------------------------------------------------|------------------------|---------|----------|-------------------|
|                                                                        | 2020                   | 2021    | 2022     |                   |
| 1                                                                      | 3                      | 4       |          | 5                 |
| <b>1. Аналіз майнового стану підприємства</b>                          |                        |         |          |                   |
| 1.1. Коефіцієнт зносу основних засобів                                 | 0,19                   | 0,25    | 0,35     | 0,26              |
| <b>2. Аналіз ліквідності підприємства</b>                              |                        |         |          |                   |
| 2.1. Коефіцієнт покриття                                               | 1,19                   | 1,06    | 1,54     | 1,26              |
| 2.2. Коефіцієнт швидкої ліквідності                                    | 0,47                   | 0,36    | 0,33     | 0,39              |
| 2.3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності                                 | 0,03                   | 0,00    | 0,00     | 0,01              |
| 2.4. Чистий оборотний капітал, тис. грн.                               | 14522,00               | 4964,00 | 29437,00 | 16307,67          |
| <b>3. Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства</b> |                        |         |          |                   |
| 3.1. Коефіцієнт платоспроможності (автономії)                          | 0,16                   | 0,27    | 0,49     | 0,31              |
| 3.2. Коефіцієнт фінансування                                           | 5,07                   | 2,71    | 1,05     | 2,94              |
| 3.3. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами            | 0,16                   | 0,06    | 0,35     | 0,19              |
| 3.4. Коефіцієнт маневреності власного капіталу                         | 0,79                   | 0,17    | 0,55     | 0,50              |
| <b>4. Аналіз ділової активності підприємства</b>                       |                        |         |          |                   |
| 4.1. Коефіцієнт оборотності активів                                    | 0,49                   | 0,76    | 2,38     | 1,21              |
| 4.2. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості               | 1,47                   | 5,12    | 21,08    | 9,22              |
| 4.3. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості                | 1,64                   | 2,87    | 12,22    | 5,57              |
| 4.4. Строк погашення дебіторської заборгованості, днів                 | 223,13                 | 127,21  | 29,87    | 126,74            |
| 4.5. Строк погашення кредиторської заборгованості, днів                | 248,57                 | 71,22   | 17,31    | 112,37            |
| 4.6. Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів                       | 0,67                   | 1,13    | 3,00     | 1,60              |
| 4.7. Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)            | 3,89                   | 3,44    | 8,64     | 5,32              |
| 4.8. Коефіцієнт оборотності власного капіталу                          | 2,76                   | 3,50    | 6,29     | 4,18              |
| <b>5. Аналіз рентабельності підприємства</b>                           |                        |         |          |                   |
| 5.1. Коефіцієнт рентабельності активів                                 | 0,06                   | 0,10    | 0,94     | 0,37              |
| 5.2. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу                       | 0,36                   | 0,48    | 2,47     | 1,10              |
| 5.3. Коефіцієнт рентабельності діяльності                              | 0,13                   | 0,14    | 0,39     | 0,22              |
| Загальна інтегральна оцінка фінансового стану підприємств              |                        | 3,35    |          |                   |

Рис. 2.5 Показники фінансового стану і інтегральна оцінка ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2022 рр.

| Показники                                                              | Розрахункові показники |             | Середній показник |
|------------------------------------------------------------------------|------------------------|-------------|-------------------|
|                                                                        | 2020                   | 2021        |                   |
| 1                                                                      | 3                      | 4           | 5                 |
| <b>1. Аналіз майнового стану підприємства</b>                          |                        |             |                   |
| 1.1. Коефіцієнт зносу основних засобів                                 | 0,19                   | 0,25        | 0,22              |
| <b>2. Аналіз ліквідності підприємства</b>                              |                        |             |                   |
| 2.1. Коефіцієнт покриття                                               | 1,19                   | 1,06        | 1,13              |
| 2.2. Коефіцієнт швидкої ліквідності                                    | 0,47                   | 0,36        | 0,42              |
| 2.3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності                                 | 0,03                   | 0,00        | 0,02              |
| 2.4. Чистий оборотний капітал, тис. грн.                               | 14522,00               | 4964,00     | 9743,00           |
| <b>3. Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства</b> |                        |             |                   |
| 3.1. Коефіцієнт платоспроможності (автономії)                          | 0,16                   | 0,27        | 0,22              |
| 3.2. Коефіцієнт фінансування                                           | 5,07                   | 2,71        | 3,89              |
| 3.3. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами            | 0,16                   | 0,06        | 0,11              |
| 3.4. Коефіцієнт маневреності власного капіталу                         | 0,79                   | 0,17        | 0,48              |
| <b>4. Аналіз ділової активності підприємства</b>                       |                        |             |                   |
| 4.1. Коефіцієнт оборотності активів                                    | 0,49                   | 0,76        | 0,63              |
| 4.2. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості               | 1,47                   | 5,12        | 3,30              |
| 4.3. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості                | 1,64                   | 2,87        | 2,25              |
| 4.4. Строк погашення дебіторської заборгованості, днів                 | 223,13                 | 127,21      | 175,17            |
| 4.5. Строк погашення кредиторської заборгованості, днів                | 248,57                 | 71,22       | 159,89            |
| 4.6. Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів                       | 0,67                   | 1,13        | 0,90              |
| 4.7. Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)            | 3,89                   | 3,44        | 3,66              |
| 4.8. Коефіцієнт оборотності власного капіталу                          | 2,76                   | 3,50        | 3,13              |
| <b>5. Аналіз рентабельності підприємства</b>                           |                        |             |                   |
| 5.1. Коефіцієнт рентабельності активів                                 | 0,06                   | 0,10        | 0,08              |
| 5.2. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу                       | 0,36                   | 0,48        | 0,42              |
| 5.3. Коефіцієнт рентабельності діяльності                              | 0,13                   | 0,14        | 0,13              |
| Загальна інтегральна оцінка фінансового стану підприємств              |                        | <b>3,03</b> |                   |

Рис. 2.6 Показники фінансового стану і інтегральна оцінка ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2021 рр.

Рисунками 2.7 і 2.8 наведено частку кожного коефіцієнта у структурі інтегрального показника, що дозволяє з'ясувати за рахунок яких показників відбувається покращення (чи погіршення) інтегрального показника.

| Показники                                                              |          | Загальна оцінка підприємства |
|------------------------------------------------------------------------|----------|------------------------------|
| <b>1. Аналіз майнового стану підприємства</b>                          |          |                              |
| 1.1. Коефіцієнт зносу основних засобів                                 | 0,26     | 0,12                         |
| <b>2. Аналіз ліквідності підприємства</b>                              |          |                              |
| 2.1. Коефіцієнт покриття                                               | 1,26     | 0,14                         |
| 2.2. Коефіцієнт швидкої ліквідності                                    | 0,39     | 0,10                         |
| 2.3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності                                 | 0,01     | 0,15                         |
| 2.4. Чистий оборотний капітал, тис. грн.                               | 16307,67 | 0,05                         |
| <b>3. Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства</b> |          |                              |
| 3.1. Коефіцієнт платоспроможності (автономії)                          | 0,31     | 0,20                         |
| 3.2. Коефіцієнт фінансування                                           | 2,94     | 0,05                         |
| 3.3. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами            | 0,19     | 0,18                         |
| 3.4. Коефіцієнт маневреності власного капіталу                         | 0,50     | 0,16                         |
| <b>4. Аналіз ділової активності підприємства</b>                       |          |                              |
| 4.1. Коефіцієнт оборотності активів                                    | 1,21     | 0,30                         |
| 4.2. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості               | 9,22     | 0,09                         |
| 4.3. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості                | 5,57     | 0,03                         |
| 4.4. Строк погашення дебіторської заборгованості, днів                 | 126,74   | 0,03                         |
| 4.5. Строк погашення кредиторської заборгованості, днів                | 112,37   | 0,03                         |
| 4.6. Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів                       | 1,60     | 0,10                         |
| 4.7. Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)            | 5,32     | 0,20                         |
| 4.8. Коефіцієнт оборотності власного капіталу                          | 4,18     | 0,30                         |
| <b>5. Аналіз рентабельності підприємства</b>                           |          |                              |
| 5.1. Коефіцієнт рентабельності активів                                 | 0,37     | 0,40                         |
| 5.2. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу                       | 1,10     | 0,40                         |
| 5.3. Коефіцієнт рентабельності діяльності                              | 0,22     | 0,32                         |
| <b>Сума</b>                                                            |          | <b>3,35</b>                  |

Рис. 2.7 Частка кожного коефіцієнта у структурі інтегрального показника ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2022 рр.

| Показники                                                              |         | Загальна оцінка підприємства |
|------------------------------------------------------------------------|---------|------------------------------|
| <b>1. Аналіз майнового стану підприємства</b>                          |         |                              |
| 1.1. Коефіцієнт зносу основних засобів                                 | 0,22    | 0,12                         |
| <b>2. Аналіз ліквідності підприємства</b>                              |         |                              |
| 2.1. Коефіцієнт покриття                                               | 1,13    | 0,14                         |
| 2.2. Коефіцієнт швидкої ліквідності                                    | 0,42    | 0,10                         |
| 2.3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності                                 | 0,02    | 0,15                         |
| 2.4. Чистий оборотний капітал, тис. грн.                               | 9743,00 | 0,05                         |
| <b>3. Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства</b> |         |                              |
| 3.1. Коефіцієнт платоспроможності (автономії)                          | 0,22    | 0,15                         |
| 3.2. Коефіцієнт фінансування                                           | 3,89    | 0,05                         |
| 3.3. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами            | 0,11    | 0,18                         |
| 3.4. Коефіцієнт маневреності власного капіталу                         | 0,48    | 0,16                         |
| <b>4. Аналіз ділової активності підприємства</b>                       |         |                              |
| 4.1. Коефіцієнт оборотності активів                                    | 0,63    | 0,30                         |
| 4.2. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості               | 3,30    | 0,03                         |
| 4.3. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості                | 2,25    | 0,03                         |
| 4.4. Строк погашення дебіторської заборгованості, днів                 | 175,17  | 0,03                         |
| 4.5. Строк погашення кредиторської заборгованості, днів                | 159,89  | 0,03                         |
| 4.6. Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів                       | 0,90    | 0,05                         |
| 4.7. Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)            | 3,66    | 0,20                         |
| 4.8. Коефіцієнт оборотності власного капіталу                          | 3,13    | 0,30                         |
| <b>5. Аналіз рентабельності підприємства</b>                           |         |                              |
| 5.1. Коефіцієнт рентабельності активів                                 | 0,08    | 0,32                         |
| 5.2. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу                       | 0,42    | 0,40                         |
| 5.3. Коефіцієнт рентабельності діяльності                              | 0,13    | 0,24                         |
| <b>Сума</b>                                                            |         | <b>3,03</b>                  |

Рис. 2.8 Частка кожного коефіцієнта у структурі інтегрального показника ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2021 рр.

На підставі даних, що наведені на рис. 2.7, 2.8 можна зробити висновок, що зростання інтегрального коефіцієнта відбулось за рахунок покращення показників коефіцієнта рентабельності діяльності, коефіцієнта

рентабельності активів, коефіцієнта оборотності матеріальних активів, коефіцієнта оборотності кредиторської заборгованості.

Рисунком 2.9 наведено зведену таблицю фінансових показників ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2022 рр. із зазначенням нормативних значень

Додаток

Зведена таблиця фінансових показників підприємства

| Показник                                                               | Нормативне значення | 2 020р.  | 2 021р. | 2022     |
|------------------------------------------------------------------------|---------------------|----------|---------|----------|
| 1                                                                      | 2                   | 3        | 4       | 5        |
| <b>1. Аналіз майнового стану підприємства</b>                          |                     |          |         |          |
| 1.1. Коефіцієнт зносу основних засобів                                 | зменшення           | 0,19     | 0,25    | 0,35     |
| <b>2. Аналіз ліквідності підприємства</b>                              |                     |          |         |          |
| 2.1. Коефіцієнт покриття                                               | > 1                 | 1,19     | 1,06    | 1,54     |
| 2.2. Коефіцієнт швидкої ліквідності                                    | 0,6 - 0,8           | 0,47     | 0,36    | 0,33     |
| 2.3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності                                 | > 0 збільшення      | 0,03     | 0,00    | 0,00     |
| 2.4. Чистий оборотний капітал, тис. грн.                               | > 0 збільшення      | 14522,00 | 4964,00 | 29437,00 |
| <b>3. Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства</b> |                     |          |         |          |
| 3.1. Коефіцієнт платоспроможності (автономії)                          | > 0,5               | 0,16     | 0,27    | 0,49     |
| 3.2. Коефіцієнт фінансування                                           | < 1 зменшення       | 5,07     | 2,71    | 1,05     |
| 3.3. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами            | > 0,1               | 0,16     | 0,06    | 0,35     |
| 3.4. Коефіцієнт маневреності власного капіталу                         | > 0 збільшення      | 0,79     | 0,17    | 0,55     |
| <b>4. Аналіз ділової активності підприємства</b>                       |                     |          |         |          |
| 4.1. Коефіцієнт оборотності активів                                    | збільшення          | 0,49     | 0,76    | 2,38     |
| 4.2. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості               | збільшення          | 1,47     | 5,12    | 21,08    |
| 4.3. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості                | збільшення          | 1,64     | 2,87    | 12,22    |

|                                                             |                |        |        |       |
|-------------------------------------------------------------|----------------|--------|--------|-------|
| 4.4. Строк погашення дебіторської заборгованості, днів      | зменшення      | 223,13 | 127,21 | 29,87 |
| 4.5. Строк погашення кредиторської заборгованості, днів     | зменшення      | 248,57 | 71,22  | 17,31 |
| 4.6. Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів            | збільшення     | 0,67   | 1,13   | 3,00  |
| 4.7. Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача) | збільшення     | 3,89   | 3,44   | 8,64  |
| 4.8. Коефіцієнт оборотності власного капіталу               | збільшення     | 2,76   | 3,50   | 6,29  |
| <b>5. Аналіз рентабельності підприємства</b>                |                |        |        |       |
| 5.1. Коефіцієнт рентабельності активів                      | > 0 збільшення | 0,06   | 0,10   | 0,94  |
| 5.2. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу            | > 0 збільшення | 0,36   | 0,48   | 2,47  |
| 5.3. Коефіцієнт рентабельності діяльності                   | > 0 збільшення | 0,13   | 0,14   | 0,39  |

Рис. 2.9. Зведена таблиця фінансових показників ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2022 рр.

Дані рисунку 2.9 дозволяють зробити наступні висновки:

Коефіцієнт зносу основних засобів ТОВ «Улянівка-Агро», коефіцієнти ліквідності ТОВ «Улянівка-Агро», коефіцієнти платоспроможності (фінансової стійкості) ліквідності ТОВ «Улянівка-Агро» або знаходяться за межами нормативних значень, або характеризується негативною динамікою.

Коефіцієнти ділової активності і рентабельності підприємства ТОВ «Улянівка-Агро» або знаходяться у межах нормативних значень, або характеризується позитивною динамікою.

Рисунком 2.10 подано оцінку фінансових результатів діяльності ТОВ «Улянівка-Агро»

| Показник            | за 2020 рік<br>(базовий<br>період)  | за 2021 рік                         |                                      |                  |
|---------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|--------------------------------------|------------------|
|                     | абсолютна<br>величина, тис.<br>грн. | абсолютна<br>величина, тис.<br>грн. | абсолютне<br>відхилення,<br>тис.грн. | відхилення,<br>% |
| 1                   | 2                                   | 3                                   | 4                                    | 5                |
| Валовий<br>прибуток | 14385,00                            | 21123,00                            | 6738,00                              | 46,84            |
| Чистий<br>прибуток  | 5884,00                             | 11358,00                            | 5474,00                              | 93,03            |

| за 2022 рік                         |                                      |                  |                                                                               |
|-------------------------------------|--------------------------------------|------------------|-------------------------------------------------------------------------------|
| абсолютна<br>величина,<br>тис. грн. | абсолютне<br>відхилення,<br>тис.грн. | відхилення,<br>% | відхилення<br>від<br>показників<br>такого ж<br>періоду<br>базового<br>року, % |
| 6                                   | 7                                    | 8                | 9                                                                             |
| 77900,00                            | 56777,00                             | 268,79           | 441,54                                                                        |
| 102148,00                           | 90790,00                             | 799,35           | 1636,03                                                                       |

Рис. 2.10 Оцінка фінансових результатів діяльності ТОВ «Ульянівка-Агро»

Дані наведені на рис. 2.10 дають підстави стверджувати, що фінансові результати мають позитивну динаміку.

Загальна оцінка фінансового стану ТОВ «Ульянівка-Агро» за 2020-2021 роки склала 3,03 бали з п'яти можливих, що дає право оцінити фінансовий стан ТОВ «Ульянівка-Агро» за 2020-2021 роки як задовільний. Загальна оцінка фінансового стану ТОВ «Ульянівка-Агро» за 2020-2022 роки становить 3,35 бала з п'яти можливих, що обґрунтовує оцінку фінансового стану ТОВ «Ульянівка-Агро» за 2020-2022 роки як задовільний. Незважаючи на відносно низькі показники загальної оцінки фінансового стану, його позитивна динаміка дає підстави для сприяння покращенню фінансового стану ТОВ «Ульянівка-Агро».

## Висновки до розділу 2

Товариство з обмеженою відповідальністю «Ульянівка-Агро» є самостійним підприємством, метою діяльності якого є виробництво, переробка та реалізація сільськогосподарської продукції, інша підприємницька діяльність, спрямована на отримання розумного прибутку, а також надання послуг населенню, пов'язаних із сільським господарством. і бізнес. провадження з нею інших суміжних видів діяльності.

Згідно нової редакції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV р. ТОВ «Ульянівка-Агро» відноситься до малих, оскільки підпадає під критерій.

Основна діяльність ТОВ «Ульянівка-Агро» зосереджена переважно в рослинництві, тому в своїй діяльності аграрне підприємство використовує науково-обґрунтовані сівозміни, для досягнення високих показників врожайності, які рекомендовані Міністерством аграрної політики та продовольства та Державним інститутом землеустрою.

Отже, ТОВ «Ульянівка-Агро» є типовим малим сільськогосподарським підприємством, що спеціалізується на рослинництві зерно-технічного напрямку. Цифрові продукти ТОВ «Ульянівка-Агро» представлені програмним забезпеченням, а саме базовим програмним забезпеченням та бухгалтерськими програмами: М.Е.doc та 1С Бухгалтерія v8.8. Процеси

За останні три роки відбувається зменшення валюти балансу, що є негативною тенденцією. На ТОВ «Ульянівка-Агро» левову частку активів складають запаси (більше 50%).

У структурі зобов'язань ТОВ "Ульянівка-Агро" підприємство має зобов'язання за довгостроковими кредитами банків та короткострокові зобов'язання за довгостроковими зобов'язаннями, термін погашення яких настав у звітному періоді.

Структура та динаміка пасивів ТОВ «Улянівка-Агро» характеризується зростанням власного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку. ТОВ «Улянівка-Агро» не створює резервного капіталу, що потребує зміни.

Статутний капітал ТОВ «Улянівка-Агро» збільшується за рахунок нерозподіленого прибутку, що свідчить про достатньо високу ефективність виробництва, незважаючи на падіння валюти, військові дії, несприятливі погодні умови та зменшення державної підтримки сільськогосподарських підприємств і товаровиробників.

Інтегральна оцінка фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2021 рр. склала 3,03 бали з п'яти можливих, що дає підстави оцінити фінансовий стан ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2021 рр. як задовільний. Інтегральна оцінка фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2022 рр. складає 3,35 бали з п'яти можливих, що дає підстави також оцінити фінансовий стан ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2022 рр. як задовільний. Але, незважаючи на достатньо низькі показники інтегральної оцінки фінансового стану її позитивна динаміка дає підстави стверджувати про поліпшення фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро».

## РОЗДІЛ 3

### СУЧАСНИЙ СТАН ТА НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ТОВ «УЛЯНІВКА-АГРО» ЗА ПОДАТКОВИМ АСПЕКТОМ

#### 3.1 Аналіз сучасного стану організації обліку та облікової політики ТОВ «Улянівка-Агро»

Господарство, що досліджується, веде бухгалтерський облік, забезпечує формування податкової, фінансової та статистичної звітності через окремий структурний підрозділ – Службу бек-офісу. Штат бек-офісної служби включає 6 посад (Додаток Е). Всі працівники підпорядковуються безпосередньо головному бухгалтеру. Бухгалтери на складі підпорядковуються агроному, а з методистів - бухгалтеру з виробництва і головному бухгалтеру.

Структуру облікової служби та поділ службових обов'язків за топологічними об'єктами представлено рисунком 3.1

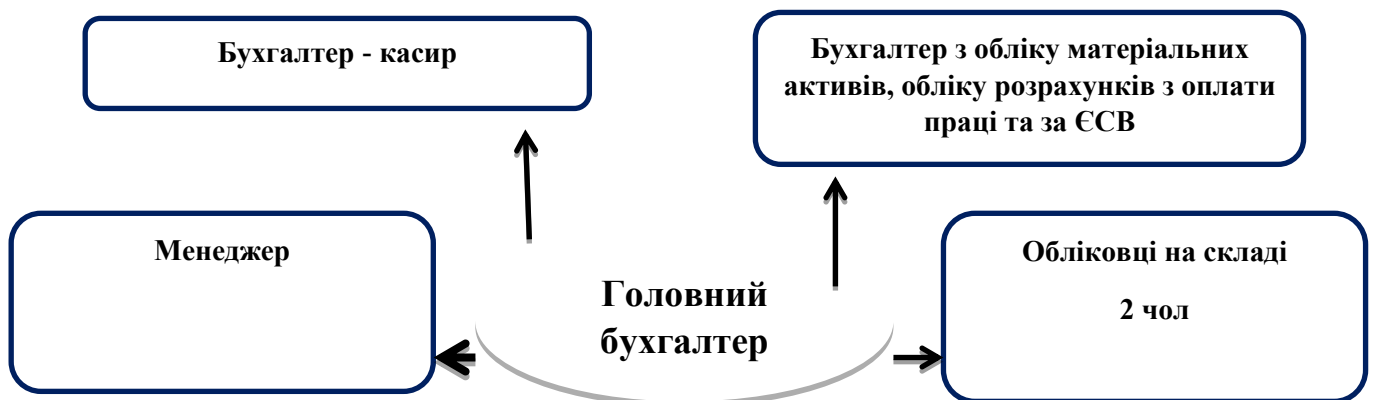


Рис. 3.1 Структура служби Вак-офіс ТОВ «Улянівка-Агро»

За освітою всі працівники відповідають Нормативним кваліфікаційним вимогам. Суттєвим недоліком внутрішніх регламентів служби Вак-офіс підприємства є відсутність посадових інструкцій (тільки одна), незважаючи

на те, що їх розподіл є достатньо чітким та відповідає потребам господарства. Головний бухгалтер ТОВ «Улянівка-Агро» відповідає за постановку та ведення обліку згідно з вимогами чинного законодавства, об'єктивність формування та своєчасність подання звітності, веде Головну книгу, здійснює виписку податкових накладних, ведення податкового реєстру та складання звітності. На підприємстві налагоджене складське господарство, з матеріально – відповідальними особами укладені відповідні угоди. Проте, як і стосовно інших реєстрів та реєстрів не складено графіку документообігу. Єдиним регламентом служби Back-офіс є «Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку ТОВ «Улянівка-Агро»» затверджене Наказом № 51 розроблений ще у січні 2018 року. (Додаток К) Позитивним є те, що регламент є структурованим, складається із 15 розділів, де зазначені особливості організації обліку відповідно до специфіки діяльності підприємства. Проте, на нашу думку, певні позиції є суперечливими та носять імперативний характер. У регламенті не зазначено за якою формою ведеться бухгалтерський облік. Так, при дослідженні було виявлено, що досліджуване підприємство застосовує автоматизовану форму з використанням програмне забезпечення 1С Бухгалтерія v8.8 Дана програма для сільськогосподарського підприємства є багатофункціональним галузевим рішенням для ведення бухгалтерського та податкового обліків з будь-якою системою оподаткування, включаючи підготовку регламентованої та спеціалізованої звітності. Ця програма застосовується для ведення спеціалізованого та регламентованого обліку на підприємствах, що знаходяться як на загальній, так і спеціальній системі оподаткування.

Дана програма може ефективно використовуватися на підприємствах різних типів: як у безпосередніх виробників сільськогосподарської продукції рослинництва та тваринництва, так і на підприємствах, що займаються не тільки виробництвом, а й переробкою сільськогосподарської продукції, та забезпечує вирішення всіх завдань, що стоять перед бухгалтерською

службою цих підприємств. На досліджуваному підприємстві вона забезпечує:

- облік тварин на вирощуванні та відгодівлі у подвійному кількісному вимірі (голови та маса);
- облік руху тварин із групи до групи, переміщення з ферми на ферму, відображення отримання приплоду та приросту ваги тварин;
- звітність щодо руху тварин у розрізі ваги, вартості, кількості голів;
- облік витрат за утримання та експлуатації сільськогосподарських машин та обладнання;
- облік дорожніх листів автомобілів, тракторів, вантажних машин з автоматичним розрахунком ПММ за нормою;
- реєстрація вироблення основних засобів з нарахуванням амортизації за кількома параметрами;
- відображення у бухгалтерському обліку операцій реалізації за рахунок заробітної плати;
- облік доходів та витрат по ЄП, звітність щодо доходів та витрат для цілей ЄП.

Також перевагою даної автоматизованої форми є можливість віддаленої роботи та контролю:

- організації робочих місць безпосередньо у віддалених виробничих підрозділах;
- дозволяє агрономам вести облік витрат і випускати продукцію до посівної площі (поля);
- вести облік виконаних технологічних операцій (оранка, сівба, внесення добрив та ін.) до поля;
- вести облік продажів сільськогосподарської продукції у фізичній та заліковій вазі;
- розподіляти площі посіву з культур та підрозділів;
- бачити структуру посівних площ та розподіляти її за культурами

загалом;

- формувати географічну структуру посівних площ;
- формувати спеціалізовані звіти;
- зоотехнікам вести розширений облік витрат за утримання тварин та птиці у розрізі статевозростних груп тварин;
- вести облік маси поголів'я продуктивної та робочої худоби на позабалансових рахунках;
- формувати звіти «Рух худоби та птиці фермою СП-51», «Звіт про корми»;
- вести облік реалізованих тварин у головах;
- бухгалтеру з обліку кадрів та заробітної плати проводити розрахунок відрядної заробітної плати;
- вести взаєморозрахунки в розрізі договорів, строку нарахування та продукції, за яку нараховується орендна плата;
- бухгалтеру з обліку транспорту та сільгосптехніки враховувати нафтопродукти у кілограмах із застосуванням коефіцієнта перерахунку в літри;
- реєструвати вироблення основних засобів за такими параметрами: машино-дні, машино-зміни, відпрацьовано годин, перевезено тонн, загальний пробіг, пробіг з вантажем, тонно-кілометри і т. д.;
- враховувати витрати на ремонт, рух палива за кожною одиницею техніки;
- можливість проводити розрахунок собівартості продукції бухгалтерському обліку, як помісячно, і раз на рік.

На підприємстві доцільно придбати новий програмний продукт у зв'язку із заборобою використовувати 1С Бухгалтерія в Україні. З огляду на високу прибутковість є доцільним запланувати здійснення інвестицій на придбання програмного продукту адаптованого до умов сільськогосподарського виробництва або адресно розробленого для

сільськогосподарських товаровиробників, що забезпечує повну комп'ютеризацію обліку сільськогосподарських підприємств. Проте, фахівці зазначають, що крім базових програм є необхідними ще й програми – надбудови і вважається однією з найкращих («Мікст», м. Черкаси), «Кварц: Конфігурація для сільськогосподарських підприємств України» («Кварц», м. Черкаси). Проте, на нашу думку, оптимальним варіантом для господарства є придбання пакету прикладних програм, що забезпечують ведення обліку за архівно – комп'ютерною формою розроблених ННЦ «Інституту аграрної економіки» УААН (керівник розробки Кропивко М.Ф.). При придбанні доцільно передбачити постановку та супроводження.

Позитивним є те що на досліджуваному підприємстві розроблено Робочий план рахунків (Додаток Л). Але при дослідженні було виявлено розбіжність у регламентах. Так, у п.3.7 розділу 3 «Первинний облік» Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку ТОВ «Улянівка-Агро» зазначено, що для ведення бухгалтерського обліку досліджуване підприємство застосовує план рахунків без використання класу 8. А у робочому плані рахунків (Додаток Л) ці рахунки представлені з поділом на елементи витрат. Так, зазначений рахунок має такі субрахунки:

80 «Матеріальні витрати»

81 «Витрати на оплату праці»

82 «Відрахування на соціальні заходи»

83 «Амортизація»

84 «Інші операційні витрати»

85 «Інші витрати»

Також суттєвим недоліком регламенту є його невідповідність чинній методології з огляду на суттєві законодавчі зміни, як наприклад, норми НП(С)БО 30 «Біологічні активи», норми Податкового кодексу України тощо. Обстеження облікової практики свідчить що у господарстві дотримуються чинної методології обліку, зокрема в частині біологічних активів. Так,

досліджуване господарство запровадило облік біологічних активів та оцінку продукції при первісному визнанні за справедливою вартістю, а також здійснює формування фінансових результатів та їх відображення в обліку з формуванням доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції. Проте, є необхідним формалізувати облікову політику та організаційні аспекти для чого потрібно розробити внутрішній регламент з врахуванням специфіки галузі та організаційних особливостей господарства. При цьому доцільно скористатись Методичними рекомендаціями розробленими науковцями та практиками.

Складові облікової політики підприємства «можна поділити на дві групи: організаційно-технологічні та методологічні.

До організаційно-технологічних складових частин облікової політики слід відносити:

- вибір організаційної побудови обліку ні підприємстві та форми бухгалтерського обліку відповідальність власника (керівника) та головного бухгалтера за організацію обліку;
- склад та структуру бухгалтерії підприємства;
- перелік посадових осіб підприємства а правом розпорядчого підпису;
- перелік матеріально відповідальних та підзвітних осіб;
- перелік та склад фінансової, статистичної та оперативної звітності, що надає підприємство відповідним користувачам» [39].

До «методологічних складових облікової політики відносять обрані підприємством методи та процедури організації та ведення бухгалтерського обліку на окремих його ділянках» [41] .

Облік необоротних активів. Облік основних засобів:

- визначається гранична межа вартості активів, що мають відноситись до основних засобів;

- обираються методи нарахування амортизації для окремих об'єктів;
- визначається термін корисного використання основних засобів.

Згідно з діючим Положенням п. 6.2 «вартісна межа віднесення до основних засобів визначена понад 6000 грн., що є неприйнятним і не відповідає змінам внесеним до НП(С)БО 7 Основні засоби та ПКУ. Відповідно до нього щоб включити актив до основних засобів у бухгалтерському обліку, потрібно відповідати лише трьом критеріям:» [41]

- «актив повинен бути матеріальним;
- це повинен бути засіб праці, тобто об'єкт, який майже не змінює свою форму під час використання;
- повинно очікуватися тривале використання активу протягом більше ніж одного року. «Очікується» означає, що немає планів продати, списати або використовувати актив протягом року» [41].

Тому в цих критеріях не є обов'язковим врахування витрат, тому основний засіб в обліку може мати будь-які витрати. Наприклад, принтер, сканер, комп'ютерна миша, офісні меблі тощо. Важливо врахувати, що до складу ОЗ входять матеріальні цінності, які є засобами праці та їх довгострокове використання передбачається більше одного року.

Таким чином підприємству доцільно переробити регламент з облікової політики з урахуванням змін у чинних нормативних документах, а саме:

- НП(С)БО 7 «Основні засоби».
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів від 30 вересня 2003 року № 561.

Для податкових цілей також застосовуються положення пункту 14.1.138 та статті 138 Податкового кодексу України.

Також потребує обґрунтування метод нарахування амортизації чому передує відпрацювання амортизаційної політики. Ми вважаємо, з огляду на

сезонність виробництва у рослинництві доцільним застосування для основних засобів використання яких має сезонний характер виробничого методу амортизації (як і для автотранспорту де здійснюється облік тонно км або пробігу), а для інших більш прийнятним є варіант прямолінійної амортизації що обумовлює необхідність встановлення терміну корисної експлуатації та ліквідаційної вартості. Також є необхідним визначити складові облікової політики в частині відображення витрат з ремонту. Вважаємо за необхідне створити на підприємстві постійно діючу балансову комісію до складу якої ввести інженера, бухгалтера з обліку матеріальних активів та представника адміністрації. Комісія має здійснювати оцінку необоротних активів, встановлювати термін корисної експлуатації, приймати рішення про постановку на баланс або списання з балансу, визначати амортизацій політику.

У Положенні п.6.4 зазначено, що «до складу МНМА відносяться матеріальні цінності, що призначені для використання у господарській діяльності протягом періоду, який більше одного року з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких не перевищує 6000 грн.» [Додаток К]. Однак, відповідно до змін ПКУ для теперішнього часу (з 23.05.2020 р.) їхня вартість повинна не перевищувати 20 000 грн, згідно з пп. 14.1.138 ПКУ. Відповідно досліджуваному підприємству необхідно зазначити відповідні критерії у Положенні.

У діючому Положенні стосовно ремонту передбачено «вартість поточних та капітальних ремонтів відносити на витрати, а вартість реконструкції, добудови основних засобів відносити до капітальних інвестицій і відображати як збільшення вартості основних засобів». Ми вважаємо таку редакцію не прийнятною з огляду на суперечність з чинною методологією.

У підпункті 2.1 було зазначено, що на підприємстві значний обсяг дебіторської заборгованості (спостерігається наявність і простроченою), що

обумовлює необхідність формування резерву сумнівних боргів. Відповідно до п. 7 НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» «поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом, включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів» [41].

Вважаємо, що створення резерву на основі класифікації дебіторської заборгованості є прийнятним варіантом для досліджуваного господарства, тоді як можливість групування дебіторів за строками погашення боргу є прийнятною, а саме:

- до 30 днів;
- від 30 до 60 днів;
- від 60 до 180 днів;
- від 180 днів до одного року;
- більш ніж один рік.

Відповідно до класифікації доцільно в межах рахунку 361 відкрити субрахунок другого порядку 3612 «Прострочена заборгованість покупців» з аналітикою в межах класифікаційних груп.

Щодо обліку запасів Положенням передбачено лише те, що:

- запаси визнавати активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена;
- запаси відображати в бухгалтерському обліку по первісній вартості;
- при відпуску запасів у виробництво їх оцінку здійснювати за методом Фіфо.

Не відображено у внутрішньому регламенті оцінку при списанні придбаних для виробничих потреб запасів та незавершеного виробництва. Пропонуємо при списанні придбаних для виробничих потреб запасів - за

середньозваженою собівартістю, незавершеного виробництва - за нормативними затратами, а товарів за цінами продажу.

Також Положення з облікової політики не містить інформації щодо терміну подання звітності матеріально – відповідальними особами та варіанту обліку товарно – матеріальних цінностей.

– У Положенні з облікової політики взагалі відсутня інформація щодо побудови обліку витрат як основного облікового об'єкту. Відповідно є необхідним формалізувати:

– об'єкти обліку витрат (за діючим варіантом культури і групи культур, а також види незавершеного виробництва та види робіт з відображенням у книзі обліку витрат та виходу продукції);

– методи обліку витрат (попроцесний);

– статті витрат (у відповідності з галузевими методичними рекомендаціями);

– порядок розподілу загально виробничих витрат (з віднесенням всіх загальновиробничих витрат рослинництва на об'єкти розподілу пропорційно всіх прямих витрат по завершенню року);

– створення резервів за рахунок витрат виробництва (не створюються).

Вважаємо доцільним обліковувати прямі витрати об'єкта «поле» та вид робіт, витрати на які підлягають розподілу, наприклад, оранка, догляд за парами тощо. Що стосується методики обліку витрат, то доцільно ввести нормативний елемент за допомогою технологічних карт, розрахованих за регіональними стандартами для галузі сівозміни, що дасть змогу управляти витратами в оперативному режимі, а також забезпечувати потреби поточного екологічного аудиту.

Важливою складовою є порядок організації обліку витрат, доходів, фінансових результатів діяльності та їх використання. На підприємстві формують фінансовий результат у відповідності з вимогами НП(С)БО 30

«Біологічні активи». Проте у внутрішньому регламенті не прописано організаційну складову за цим напрямом. Етапи формування облікової політики з обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю схематично представлено рисунком 3.1

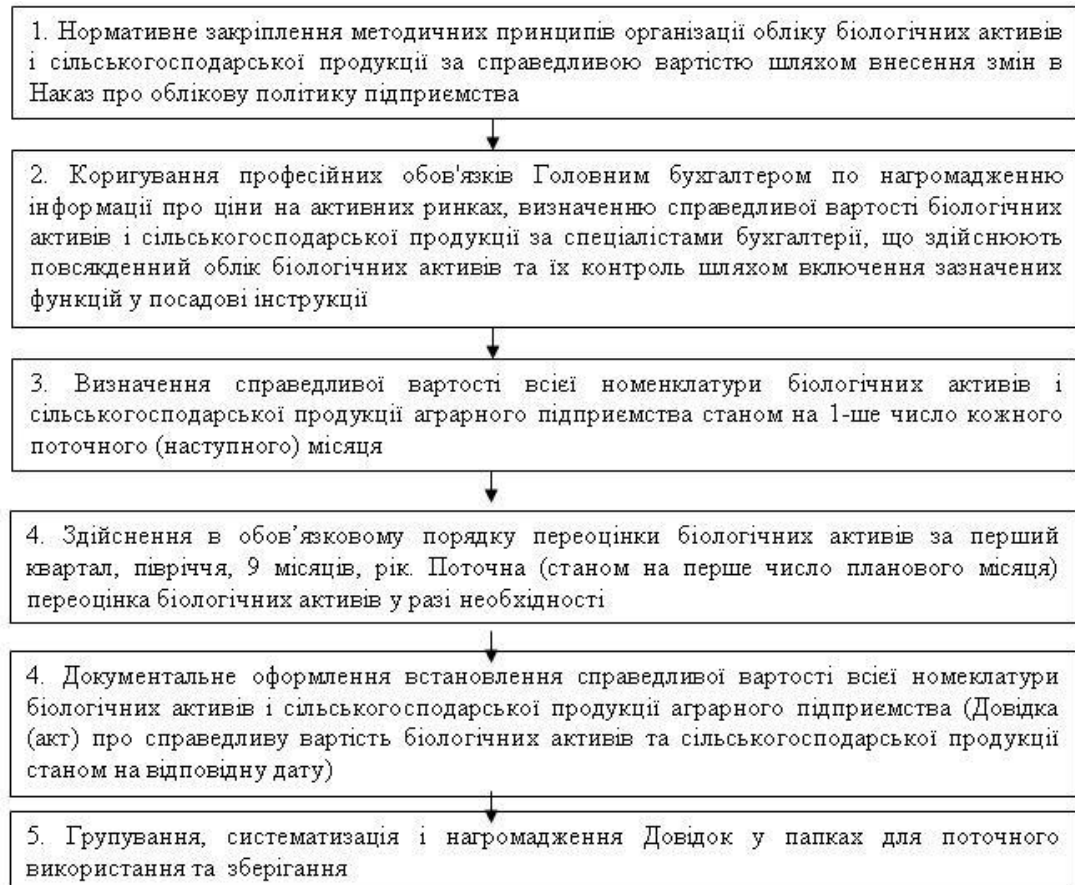


Рис. 3.1 Етапи формування облікової політики з обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю

Положення має також враховувати особливості обліку надзвичайної діяльності через ризикованість сільськогосподарського виробництва, а також систему, обрану компанією для зменшення ризику: внутрішня охорона чи послуги страхової компанії (додаткові витрати виникають для економіки, хоча їх питома вага невелика), що визначає доцільність внутрішнього резервування.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення Типовим планом рахунків передбачено рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові

надходження». Особливістю є те, що надзвичайні витрати можуть бути проведені в одному звітному періоді, а доходи для їх компенсації отримані в зовсім іншому звітному періоді, що перевищує 12 місяців.

Діючим законодавством визначено, що доходи сільськогосподарських підприємств формуються в залежності від видів діяльності, які здійснює підприємство, тобто звичайної діяльності та надзвичайних подій, що обумовлює наявність варіантів відображення в обліку, доцільним є відображення коштів, що надходять по кредиту рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» та дебету рахунку 31 «Рахунки в банках», а віднесення на дохід після використання записом:

Дебет 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»

Кредит 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»

Проте, за податковим аспектом облікової політики для господарств які мають значні надходження (досліджуване господарство взагалі не мало такого цільового фінансування) застосування наведеного методичного підходу може спричинити втрату права на спрощений режим оподаткування.

В господарстві необхідно запровадити створення Довідки для документального підтвердження відомостей про реальну вартість біологічних активів та сільськогосподарської продукції – акта, в якому об'єктом обліку є реальна вартість одиниці біологічних активів. або сільськогосподарської продукції, метод оцінки з посиланням на відповідний додаток, а також суму планових витрат на місці реалізації.

У господарстві справедлива вартість визначається один раз на рік при визначенні фінансового результату, але альтернативним є варіант щомісячного встановлення. Другий, незважаючи на організаційні ускладнення забезпечує високі аналітичні якості звітності.

Таким чином, є необхідним оптимізувати організаційні аспекти обліку у господарстві та виправити методичні помилки, потребує оновлення регламент як за організаційним так і за методичним аспектом.

### **3.2 Напрями оптимізації облікової політики ТОВ «УЛЯНІВКА-АГРО» за податковим аспектом**

Особливості ведення сільськогосподарської діяльності, які визначають специфіку оподаткування та впливають на формування облікової політики з податкової точки зору, з'ясовуються в розділі 1, зокрема наявність договорів оренди землі чи майнових паїв, необхідність відокремити облік доходів від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів переробки власного виробництва, спеціальні режими оподаткування. Альтернативний варіант – обрати систему оподаткування: на загальних засадах або спрощену систему оподаткування.

На досліджуваному підприємстві у «Положенні про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку ТОВ «Улянівка-Агро»» відсутній розділ з організації облікової політики з метою оподаткування, що є суттєвим недоліком. Тому ми пропонуємо розробити такий розділ.

Складання облікової політики з метою оподаткування є одним із напрямів податкової оптимізації.

Облікова політика підприємства може бути організована одним з наступних способів:

- єдина облікова політика, що відображає всі необхідні аспекти бухгалтерського обліку та оподаткування (затверджується одним наказом керівника);
- облікова політика, що включає два розділи: один – бухгалтерському обліку, інший – податковому обліку (затверджується одним наказом керівника);
- дві самостійні облікові політики – облікова політика для цілей бухгалтерського обліку та облікова політика для цілей оподаткування

(затверджуються відповідно двома окремими наказами керівника).

Облікова політика з метою оподаткування, порівняно, нове і до кінця недооцінене явище в обліково-аналітичній системі сільськогосподарських організацій.

Побудова елементів облікової політики з метою оподаткування досліджуваного підприємства полягає у виборі того чи іншого способу з кількох передбачених податковим законодавством. При цьому кожен пункт облікової політики слід супроводжувати посиланням на відповідний нормативний документ або конкретну статтю в ПК. Поряд з цим досліджуване підприємство в обліковій політиці може конкретизувати ті положення, за якими в законодавстві відсутня чітка ситуація і є певні протиріччя. Облікова політика з метою оподаткування може бути вагомим аргументом при захисті інтересів ТОВ «Улянівка-Агро» перед податковою службою та у господарському суді.

Податкова політика підприємства, яка знаходить своє відображення в обліковій політиці з метою оподаткування, виступає найважливішим елементом податкового планування. Правильне складання облікової політики для цілей оподаткування багато в чому дозволить якісно ТОВ «Улянівка-Агро» проводити оптимізацію оподаткування. Формування облікової політики для оподаткування – глибокий багатоаспектний процес, результатом якого є ефективне функціонування системи податкового та управлінського обліку з метою оподаткування. На нашу думку, облікова політика з метою оподаткування має складатися з двох окремих розділів: розділу, присвяченого податковому обліку, та розділу, присвяченому управлінському обліку з метою оподаткування, що проілюстровано рисунком

3.2



Рис.3.2 Структура облікової політики з метою оподаткування

Розрахунки за податками, як об'єкт обліку, мають основне місце в підсистемі бухгалтерського та податкового обліку, що визначає необхідність їх побудови з врахуванням норм податкового законодавства та особливостями господарської діяльності, що обов'язково повинно бути відображено в обліковій політиці. В бухгалтерському обліку об'єктами обліку в частині розрахунків з бюджетом відповідно є:

- формування та облік розрахунків з податку на прибуток;
- формування єдиного податку та витрат на його нарахування, а також розрахунки з бюджетом за цим податком;
- формування податкових зобов'язань та податкового кредиту і розрахунки з бюджетом;
- формування зобов'язань та облік розрахунків з екологічного

податку;

– стягнення ПДФО, військового збору та облік розрахунків з бюджетом як податкового агента з ПДФО.

Відповідно в частині податку на прибуток, для сільськогосподарських підприємств на загальній системі оподаткування, основними складовими облікової політики є методичні підходи до обліку доходів та витрат, що формують фінансовий результат, податкові різниці та витрати на податок на прибуток. В частині ПДВ основними складовими облікової політики є формування зобов'язань та податкового кредиту та державна підтримка у вигляді права використання підприємством перевищення податкових зобов'язань над податковим кредитом.

Формування облікової політики щодо розрахунків за податками безпосередньо залежить від чинної системи оподаткування, яка визначає механізм розрахунку зобов'язань перед бюджетом та відображення їх в обліку, тому, як було зазначено у розділі 1, є необхідним враховувати це при побудові внутрішніх регламентів з облікової політики ТОВ «УЛЯНІВКА-АГРО». Ми пропонуємо досліджуваному підприємству впровадити окремий розділ у Положенні про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку ТОВ «Улянівка-Агро» з метою забезпечення дотримання норм законодавства з питань оподаткування, складання та подання податкової звітності, застосування якої сприятиме належній організації обліку на досліджуваному підприємстві.

Реалізація зазначеного підходу потребує розробки відомостей синтетичного та аналітичного обліку податкових розрахунків відповідно до податкового законодавства, що дозволить групувати дані про нараховані та сплачені суми податку та контролювати дотримання платіжної дисципліни щодо своєчасності перерахування податку. зобов'язання перед бюджетом досліджуваного підприємства.

Для узагальнення даних по розрахунках з бюджетом за податками,

платником яких є ТОВ «Улянівка-Агро» в межах облікової політики доцільно передбачити спеціальний реєстр, що забезпечить відстеження формування оборотів та розрахунки як за кожним окремим податком так і дасть можливість узагальнення стану розрахунків.

Взаємозв'язок фінансового та податкового аспектів облікової політики на прикладі платника ЄП наведено рисунком 3.3.

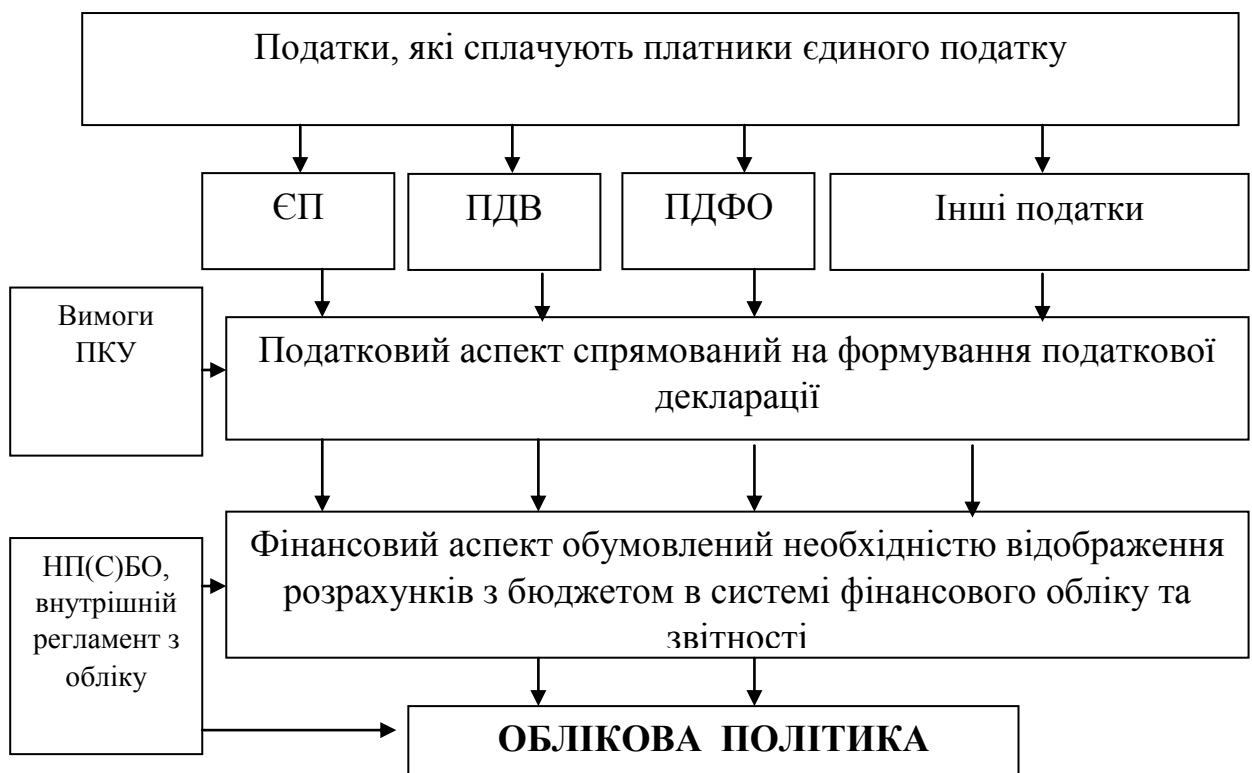


Рис. 3.3. Формування облікової політики за податковим аспектом

Дотримання вимог НП(С)БО є обов'язковим в системі фінансового обліку та формування фінансової звітності за будь – яким варіантом оподаткування. За висновками науковців що ґрунтуються на дослідженні стану бухгалтерського обліку у сільському господарстві спостерігається негативна тенденція спрощення методології обліку, зокрема це стосується нехтування базовими принципами фінансового обліку: обачності, послідовності, недотримання вимог «галузевого стандарту» стосовно формування фінансових результатів з їх визнанням при оприбуткуванні

продукції за справедливою вартістю в обліку платників ЄП. Ця ситуація приводить до зниження аналітичних якостей звітності. З огляду на це потенційно можливим є заміна оподаткування ЄП на пряме оподаткування прибутку (за розрахунками науковців у більшості господарств це не призведе до збільшення податкового навантаження, а навпаки його знизить). У цьому зв'язку, формування облікової політики суб'єктів господарювання має велике значення та відповідно є необхідним при її розробці враховувати статус платника податків.

Ми погоджуємося з думкою експертів щодо аналогічного впровадження обов'язкового розкриття облікової політики підприємства в примітках до річної фінансової звітності, внесення як додатку до податкової звітності підприємства розділу наказу про облікову політику, що стосується податкової точки зору. Вважаємо, що це дасть можливість упорядкувати відбір платників для перевірки документів, а також забезпечити організацію процедури відповідно до особливостей обліку та оподаткування конкретного платника під час камерального контролю.

Таким чином, формування податкового аспекту формування облікової політики сільськогосподарських підприємств, у тому числі і ТОВ «Улянівка-Агро» є необхідним і доцільним з огляду на усунення на етапі формування облікової політики можливих штрафних санкцій у наслідок методичних похибок.

З огляду на суперечливість інтересів сільськогосподарського підприємства та фіскальних органів розрахунки з бюджетом за податками є одним з найважливіших об'єктів контролю. Відповідно в інтересах суб'єкта господарювання здійснювати внутрішній контроль або зовнішній за замовленням та за рахунок підприємства.

У фіскальних цілях контроль здійснюється органами ДПС. Є особливості методології та методики внутрішнього та зовнішнього контролю. Ми приєднуємось до позицій науковців [34,52,55] стосовно доцільності

організації перманентного внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах у частині розрахунків з бюджетом. Формування облікової політики у цьому зв'язку, що передбачає особливості оподаткування є дуже важливими.

Так, є необхідним запровадити при розробці робочого плану рахунків аналітику що забезпечує виокремлення витрат, що враховуються з метою оподаткування та не враховуються; потенційного права не підтвердженого податковими накладними на податковий кредит; можливості оперативного контролю частки доходу від сільськогосподарської реалізації тощо. При здійсненні контрольних процедур саме на підставі обстеження облікової політики є можливим з'ясувати наявність системних помилок, що потенційно приводять до похибок у податковій звітності.

При здійсненні контрольних процедур з метою встановлення достовірності фінансової звітності та її відповідності податковій звітності, як внутрішніми структурами підприємства, так і податковими органами, облікова політика має бути самостійним об'єктом дослідження, що обумовлює необхідність розробки відповідних методичних підходів, а саме методики вивчення облікової політики при здійсненні податкового контролю з врахуванням галузевих особливостей сільського господарства.

Основними завданнями фінансового контролю є перевірка достовірності ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Контролю на відповідність дотримання вимог податкового законодавства є перевірка повноти та своєчасності сплати податків.

Крім того, додаткові контрольні процедури включають консультації з платником податків з питань оподаткування з метою своєчасного та правильного проведення розрахунків з бюджетом або уникнення переплат та повідомлень про застосування податковими органами до підприємства фінансових санкцій; надання консультацій щодо усунення допущених платником правопорушень при нарахуванні та сплаті податкових зобов'язань

до бюджету; надання допомоги в організації оптимального оподаткування. Поставлені завдання дозволять врахувати їх при розробці програми управління та виборі управлінських процедур на всіх її етапах.

Таким чином, формування оборотів до оподаткування та обліку розрахунків за податками є особливим об'єктом формування облікової політики в сільському господарстві, що обумовлює при застосуванні загальноприйнятих методичних підходів до проведення перевірки враховувати необхідність розробки методичних рекомендацій щодо проведення обстеження облікової політики за податковим аспектом при перевірці обліку та відображення у звітності розрахунків за податками на підприємствах, які займаються виробництвом сільськогосподарської продукції.

При проведенні контрольних процедур за об'єктом розрахунки з бюджетом з податку на прибуток сільськогосподарських товаровиробників доцільно використовувати алгоритм визначення витрат (доходу) з податку на прибуток, який реалізується у вигляді реєстрів обліку та уточнюється на підставі проведення обстеження облікової політики клієнта (або суб'єкта контролю). Так, до проведення перевірки доцільно визначити аспекти облікової політики що визначають формування доходів (встановити наявність бартерних операцій, операцій по розрахунках з пов'язаними особами), методику формування витрат, зокрема в частині прямих та накладних, порядку формування собівартості з метою оподаткування. Доцільно на етапі обстеження облікової політики виявити потенційно можливі податкові різниці та оцінити побудову обліку та облікову політику на предмет їх формування безпосередньо в системному обліку.

Відповідно до необхідності відображення в обліку оборотів до оподаткування по податках з виокремленням субрахунків другого порядку необхідно формалізувати у Додатку до Наказу з облікової політики структуру побудови рахунку 641 «Розрахунки за податками»:

- 6411 – ПДВ;
- 6412 – ЄП;
- 6413 – ПДФО;
- 6414 - екологічний податок.

Також для більш повної реалізації контрольної функції обліку за податковим аспектом доцільно по рахунку 644 «Податковий кредит» відкрити аналітичні рахунки:

- 6441 – вичерпаний податковий кредит;
- 6442–потенційно можливий податковий кредит (за умови отримання податкової накладної постачальника);

При обстеженні облікової політики досліджуваного підприємства встановлено, що у регламенті не прописано порядок віднесення на витрати нарахованого ЄП.

Відповідно до п. 2.21 «Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Мінагрополітики України від 18.05.2001 р. № 132, у бухгалтерському обліку сума ЄП має обліковуватись на окремому субрахунку до рахунку 91 Загальновиробничі витрати, що обумовлює для досліджуваного підприємства з огляду на наявність загальновиробничих витрат рослинництва та тваринництва відкриття ще субрахунку 913» [34] .

В обліковій практиці господарства нарахований ЄП відносять безпосередньо на витрати рослинництва. За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» за обліковою політикою встановленою на галузевому рівні має відображатися сума визнаних витрат, за кредитом - за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації» (Інструкція № 291).

В кінці звітної періоду (року) суму ЄП сільськогосподарські підприємства розподіляють між об'єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно до площ сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень та перелогів), зайнятих відповідними культурами.

Такий порядок для досліджуваного господарства, яке здійснює діяльність як у галузі рослинництва так і тваринництва, такий розподіл не обґрунтований, оскільки витрати зі сплати ЄП формують тільки собівартість продукції рослинництва, що призводить до її завищення. Тому за підходами, рекомендованими підприємствам науковцями, є можливим визначити порядок розподілу суми ЄП – одним з варіантів є віднесення таких сум на основні галузі та об'єкти витрат пропорційно до суми прямих витрат або обрати іншу базу розподілу. Більш прийнятним, на нашу думку, є використання бази розподілу що обрана для інших загальновиробничих витрат.

Ускладненням організації обліку розрахунків за єдиним податком є те, що на практиці не передбачено документа, в якому здійснюється розподіл сум єдиного податку, тому для усунення зазначеної проблеми доцільно використовувати на практиці спеціальну розрахункову форму розподілу сум ЄП, що дозволить визначати частку ЄП у собівартості одиниці продукції, зокрема рослинництва (рис. 3.4).



⋯ - Пропоновані документи для обліку ЄП згідно з податковим законодавством

⋯ - Пропоновані документи для обліку ЄП згідно з бухгалтерським законодавством

Рис. 3.4. Організація обліку розрахунків за ЄП

При обстеженні облікової політики досліджуваного підприємства в частині розрахунків з ПДВ з'ясовано, що для відображення ПДВ, що залишається у розпорядженні господарства на підприємстві використовують рахунок 48 «Цільове фінансування». Така облікова політика застосовується більшістю сільськогосподарських підприємств, що є суб'єктом оподаткування ПДВ, тому саме такі методичні підходи і було рекомендовано платникам податку. Проте, згідно з базовим принципом фінансового обліку

«превалювання сутності над формою» такий режим оподаткування не є безпосередньо цільовим фінансуванням, а також використання рахунку 48 «Цільове фінансування» поєднується з рахунком 719 «Інші доходи від операційної діяльності» і призводить до штучного збільшення оборотів.

Згідно з галузевими рекомендаціями у фінансовій звітності платника ПДВ позитивна різниця з ПДВ відображається у рядку 010 «Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», а від'ємна - по рядку 040 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» Звіту про фінансові результати.

Відповідно до Податкового кодексу, у разі якщо виробничі ресурси (виготовлені або придбані), використовуються сільськогосподарським підприємством частково для виготовлення сільськогосподарської продукції, а частково в іншій сфері, сума сплаченого (нарахованого) податкового кредиту підлягає розподілу відповідно до частки використання таких ресурсів в операціях сільськогосподарського виробництва та інших. Доцільно при встановленні такої частки та розподілу податкового кредиту накопичувати суми нерозподіленого податкового кредиту з ПДВ протягом звітного періоду на окремому аналітичному рахунку 6413 «ПДВ, що підлягає розподілу». Після визначення частки та розподілу податкового кредиту з ПДВ між видами діяльності суми з кредиту аналітичного рахунку 6413 списуються на дебет відповідних аналітичних рахунків 6411 або 6412.

Досліджуване господарство, як було зазначено у розділі 2, дотримується вимог законодавства в частині перерахунку коштів на електронний рахунок в СЕА ПДВ. Кореспонденція рахунків за умови застосування запропонованого варіанту облікової політики наведено таблицею 3.1

Таблиця 3.1

Кореспонденція рахунків за умови застосування запропонованого  
варіанту облікової політики

| № п/п | Зміст господарської операції                                                                                                                                                                                                                                   | Кореспонденція рахунків |                   |
|-------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|-------------------|
|       |                                                                                                                                                                                                                                                                | Дт                      | Кт                |
| 1     | Нараховано дохід від реалізації сільгосппродукції:<br>- м'ясо у живій вазі (на переробку);<br>- соняшникова олія, вироблена на орендованих виробничих потужностях з власної сировини;<br>- гречана крупа, вироблена на давальницьких умовах з власної сировини | 361                     | 701               |
| 2     | Відображено податкові зобов'язання з ПДВ                                                                                                                                                                                                                       | 701                     | 6411              |
| 3     | Відображено собівартість реалізованої сільгосппродукції                                                                                                                                                                                                        | 901                     | 212,<br>26        |
| 4     | Нараховано дохід від реалізації цукру, виробленого на власних потужностях із закупленого цукрового буряку                                                                                                                                                      | 361                     | 701               |
| 5     | Відображено податкові зобов'язання з ПДВ                                                                                                                                                                                                                       | 701                     | 6412              |
| 6     | Відображено собівартість реалізованого цукру                                                                                                                                                                                                                   | 901                     | 26                |
| 7     | Придбано ветпрепарати та корми                                                                                                                                                                                                                                 | 208                     | 631               |
| 8     | Відображено податковий кредит з ПДВ                                                                                                                                                                                                                            | 6411                    | 631               |
| 9     | Закуплено цукровий буряк для виготовлення цукру                                                                                                                                                                                                                | 201                     | 631               |
| 10    | Відображено податковий кредит з ПДВ                                                                                                                                                                                                                            | 6412                    | 631               |
| 11    | Придбано бухгалтерське програмне забезпечення                                                                                                                                                                                                                  | 154                     | 685               |
| 12    | Відображено податковий кредит з ПДВ, який підлягає розподілу                                                                                                                                                                                                   | 6413                    | 685               |
| 13    | Програмне забезпечення введено в експлуатацію                                                                                                                                                                                                                  | 127                     | 154               |
| 14    | Проведено розрахунки:<br>- із покупцями;<br>- із постачальниками;<br>- із іншими кредиторами                                                                                                                                                                   | 311<br>631<br>685       | 361<br>311<br>311 |
| 15    | Розподілено податковий кредит з ПДВ за операцією з придбання бухгалтерського програмного забезпечення:<br>- на діяльність;<br>- на діяльність за загальною системою оподаткування                                                                              | 6411<br>6412            | 6413<br>6413      |
| 16    | Відображено дохід від реалізації на суму перевищення податкового зобов'язання над податковим кредитом з ПДВ                                                                                                                                                    | 6411                    | 706               |
| 17    | Суму перевищення податкового зобов'язання над податковим кредитом з ПДВ                                                                                                                                                                                        | 3131                    | 311               |
| 18    | Списано на фінансовий результат<br>- доходи;<br>- витрати                                                                                                                                                                                                      | 701,<br>706<br>791      | 791<br>901        |

Податкові наслідки розрахунків з бюджетом ПДВ впливають з товарних розрахунків, що потребує узгодження податкових аспектів облікової політики в розділі ПДВ та методологічної складової облікової політики в розділі розрахунків. При розрахунках за товарними операціями

необхідно передбачити рівень аналітики розрахунків з постійними для господарства контрагентами, з якими укладено декілька договорів. Тому, за умови формалізації рівня «договірної» аналітики у внутрішніх нормативних актах, необхідно, наприклад, розраховувати податкові зобов'язання за операціями «відвантаження» в рамках виконання одного договору та податкові зобов'язання за отриману передоплату. за іншим договором. Якщо аналіз визначається в розрізі контрагентів, податкові наслідки будуть іншими. Також у зв'язку із запровадженням процедури внутрішнього контролю доцільно (як того вимагає чинний план рахунків) відокремити відображення авансових платежів покупцями на рахунку 681 «Облік отриманих авансів». Таким чином, порівняння кредитового сальдо за рахунком 681 «Розрахунки за авансами одержаними» з дебетовим сальдо за рахунком 643 (за умови співвідношення 6/1) дасть на кінець звітного періоду підставу для виявлення повного нарахування податкове зобов'язання за аванс. Подібний підхід доречний і щодо розрахунків з постачальниками. Також у зв'язку з існуванням бартерної форми розрахунків доцільно запровадити окремий перелік розрахунків з метою уникнення негативних наслідків та, як уже зазначалося вище, запровадити можливість визначення вартості в поточних цінах у складі облікова політика.

Таким чином, виходячи з вищенаведеного є необхідним розглядати облікову політику з метою оподаткування як об'єкт обліку та оподаткування так і як інформаційне джерело контролю. Облікова політика використовується на всіх етапах контролю,

### Висновки до розділу 3

На основі дослідження організаційних аспектів бухгалтерського обліку та облікової політики досліджуваного підприємства виявлено необхідність оптимізації організаційних аспектів бухгалтерського обліку в господарстві та виправлення методичних помилок. Елементи облікової політики, які є застарілими та не відповідають чинному законодавству щодо обліку довгострокових активів, створення резерву сумнівних боргів, побудови обліку витрат та організаційних аспектів обліку біологічних активів мають визначено. Положення потребує оновлення як організаційно, так і методично.

Особливості оподаткування досліджуваного підприємства визначаються становищем фермерського господарства як сільськогосподарського товаровиробника. У структурі товарної продукції понад 98 % припадає на сільськогосподарську. Отже, фермерське господарство є платником податку та ПДВ. При аналізі облікової політики фермерського господарства з податкової точки зору виявлено, що ці питання недостатньо врегульовані у внутрішніх нормативних документах. У зв'язку з цим необхідно включити облікову політику для цілей оподаткування до «Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку ТОВ «Ульянівка-Агро». У цій частині мають бути визначені режим оподаткування, можливість визначення поточної ціни для цілей створення податкових наслідків, сума, що приймається господарством для компенсації витрат на відрядження, та податкові зобов'язання, пов'язані зі складанням податкових накладних. зазначено. Окремим заходом до положення або окремою частиною має бути також розроблено положення про розподіл прибутку та дивідендну політику.

Виокремлення податкової сторони облікової політики сільськогосподарських товаровиробників є необхідним і доцільним з точки зору усунення можливих штрафів на етапі створення облікової політики внаслідок методологічних помилок. При проведенні контрольних процедур з метою перевірки внутрішніми структурами та податковими органами достовірності фінансової звітності та її відповідності податковій звітності облікова політика має бути самостійним об'єктом дослідження, що потребує розробки відповідних методичних підходів, зокрема методів вивчення облікової політики при проведенні податкового контролю з урахуванням галузевих особливостей сільського господарства.

На підставі дослідження облікової практики з'ясовано наявність проблемних питань що потребують висвітлення за податковим аспектом облікової політики ТОВ «Улянівка-Агро». Відповідно обґрунтовано рекомендації з побудови робочого плану рахунків в частині розрахунків з бюджетом за податками; визначено недоцільність застосування рахунка 48 «Цільове фінансування», надано рекомендації з обліку та розподілу ЄП.

У результаті дослідження особливостей використання облікової політики в системі контролю розрахунків з бюджетом ПДВ необхідно розглянути облікову політику як об'єкт обліку та оподаткування та як інформаційне джерело контролю. Облікова політика повинна застосовуватися на всіх етапах податкової перевірки. Результатом контрольних процедур має бути оцінка відповідності податкових аспектів облікової політики вимогам чинного законодавства як з точки зору фінансового обліку, так і податкової звітності. При необхідності за результатами перевірки обґрунтовуються та надаються рекомендації щодо оптимізації облікової політики з податкової точки зору.

## ВИСНОВКИ

На підставі вивчення та узагальнення нормативної регламентації та праць науковців з'ясовано, що облікова політика для цілей оподаткування реалізує як права, надані податковим законодавством в частині вибору можливих варіантів розрахунку податкової бази так і права щодо варіативності методики фінансового обліку. Відповідно до сутності обліку з метою оподаткування та трактування облікової політики потребує уточнення термінологія.

Ми приєднуємось до позиції що висловлюється окремими фахівцями стосовно доцільності за податковим аспектом облікової політики використовувати термін «облікова політика з метою оподаткування». У науковій літературі та фахових методичних публікаціях відсутні обґрунтовані рекомендації щодо процедури формування облікової політики з метою оподаткування. У цьому зв'язку розглянуто загальні методичні підходи до формування облікової політики та визначено можливість їх поширення на формування податкового аспекту облікової політики з відповідною адаптацією.

На нормативному рівні, з метою більш повної реалізації бюджетоутворюючої та регулюючої функції податкової системи, визначено можливість застосування сільськогосподарськими товаровиробниками альтернативних варіантів оподаткування, що спричиняє безпосередній вплив на вимоги до облікового забезпечення формування оборотів до оподаткування та побудову обліку розрахунків з бюджетом. Ці обставини визначають необхідність формалізації у внутрішніх регламентах сільськогосподарських підприємств статусу платника податків та розкриття в обліковій політиці методичних аспектів обліку формування оборотів до оподаткування.

У результаті проведеного аналізу з'ясовано, що досліджуване господарство ТОВ «Улянівка-Агро», засноване на приватній власності фізичних осіб, має середні розміри, здійснює виробництво на орендованих землях, спеціалізується на вирощуванні технічних та зернових культур. Діяльність господарства є рентабельною. Підприємство відповідно з обсягами реалізації сільськогосподарської продукції та послуг (більш 99%) має право на статус сільськогосподарського товаровиробника при виборі варіанту оподаткування. Особливості формування фінансових результатів обумовлені сільськогосподарським характером діяльності та статусом сільськогосподарського товаровиробника як платника ПДВ. Так, у структурі доходів у середньому за три останніх роки частка фінансового результату виявленого при первісному визнанні сільськогосподарської продукції становить 15%, а частка іншого операційного доходу за рахунок державної підтримки 11%. При проведенні аналітичних процедур в автоматизованому режимі з метою оцінки ймовірності банкрутства з'ясовано її відсутність. Висновок ґрунтується на отриманій комплексній оцінці 4,16 балів за 5 – ти бальною системою. Також проведено порівняння фінансових параметрів господарства з параметрами фінансово стійкого модельного господарства. Коректність порівняння ґрунтується на тому, що параметри модельного господарства розраховані для господарств Кіровоградської області, які мають організаційно – правову форму - товариства з обмеженою відповідальністю, землекористування яких від 2500 до 5000 га та спеціалізація – рослинництво з вирощуванням зернової та технічної продукції. Обґрунтовано на підставі проведеного порівняння необхідність оптимізації фінансового менеджменту, зокрема не відповідає модельному структура виробничого капіталу та співвідношення основних і оборотних активів. Спостерігається залежність господарства від залучених ресурсів. На підставі аналізу з'ясовано, що це обумовлено неефективністю управління дебіторською заборгованістю та відповідно є необхідним оптимізація розрахунків. За цим напрямом

рекомендовано при відпуску продукції з відстрочкою платежу передбачити з метою нівелювання для підприємства негативних наслідків умови комерційного кредиту або проведення остаточного розрахунку за ф'ючерсними цінами. Також, є необхідним розробити Положення про розподіл прибутку та зацікавлювати власників у розвитку бізнесу, а саме здійснювати нарахування дивідендів. Певним чином, ефективність фінансового менеджменту обумовлена якістю його інформаційного забезпечення, що здійснюється в системі фінансового обліку. Відповідно у цьому зв'язку потребує оптимізації облікова політика господарства.

На підставі обстеження організаційних аспектів обліку та облікової політики господарства з'ясовано необхідність оптимізації як організаційних аспектів обліку у господарстві так і виправлення методичних помилок. Так, обґрунтовано доцільність зміни програмного продукту (забороненої 1 С) та придбання нової комп'ютерної. Визначено елементи облікової політики що є застарілими та не відповідають чинному законодавству, що стосується обліку необоротних активів, створення резерву сумнівних боргів, побудови обліку витрат, організаційних аспектів обліку біологічних активів. Потребує оновлення регламент як за організаційним так і за методичним аспектами.

Особливості оподаткування підприємства ТОВ «Ульянівка-Агро» визначаються статусом фермерського господарства як сільськогосподарського товаровиробника. У структурі товарної продукції понад 98% припадає на сільськогосподарську. Отже, фермерське господарство є платником податку та ПДВ. Існують також певні особливості фермерського господарства як податкового агента з ПДФО, пов'язані з наявністю земельних паїв, орендованих у працівників підприємства. При перевірці облікової політики фермерського господарства з податкової точки зору встановлено, що ці питання висвітлені недостатньо. У цьому контексті до положення про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику необхідно включити розділ про облікову політику для цілей оподаткування.

У цій частині має бути визначено режим оподаткування, можливість визначення звичайної ціни з метою створення податкових наслідків, визначену суму, прийняту економікою для компенсації витрат на відрядження та визначені податкові зобов'язання щодо складання податку. надаються рахунки-фактури. Положення про розподіл прибутку та дивідендну політику також мають бути оформлені окремим розділом або окремим розділом. Виокремлення податкової сторони облікової політики сільськогосподарських товаровиробників є необхідним і доцільним з точки зору усунення можливих штрафів на етапі створення облікової політики внаслідок методологічних помилок. При проведенні контрольних процедур визначення достовірності фінансової звітності та її відповідності податковій звітності облікова політика має бути самостійним предметом дослідження, що зумовлює необхідність розробки відповідних методичних підходів, зокрема методики дослідження облікової політики, при проведенні перевірок та податкових контролю з урахуванням специфіки галузі Сільське господарство.

На підставі дослідження облікової практики з'ясовано наявність проблемних питань що потребують висвітлення за податковим аспектом облікової політики ТОВ «Улянівка-Агро». Відповідно обґрунтовано рекомендації з побудови робочого плану рахунків в частині розрахунків з бюджетом за податками; визначено недоцільність застосування рахунка 48 «Цільове фінансування» при формуванні фінансових результатів, надано рекомендації з обліку та розподілу ЄП.

У результаті дослідження особливостей використання облікової політики в системі контролю розрахунків з бюджетом ПДВ виявлено необхідність розгляду облікової політики як об'єкта обліку та контролю, а також її інформаційного джерела. Облікова політика повинна застосовуватися на всіх етапах податкової перевірки. Результатом контрольних процедур має бути оцінка відповідності податкових аспектів

облікової політики вимогам чинного законодавства як з точки зору фінансового обліку, так і податкової звітності. При необхідності за результатами перевірки обґрунтовуються та надаються рекомендації щодо оптимізації облікової політики з податкової точки зору.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Афанас'єва І.І. Фактори формування облікової політики. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*, 2015. № 4. С. 9-12. URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=PDF/VSUNU\\_2015\\_4\\_3.pdf](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/VSUNU_2015_4_3.pdf)
2. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник для студентів спеціальності «Облік і контроль» вищих навчальних закладів. 3-тє вид., допов. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2002. 592 с.
3. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку . Житомир: ПП «Рута», 2005. 528 с.
4. Гайдаржийська О.М., Степанюк А.О. Відображення інформації про виплати працівникам у звітності підприємства. URL: [http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/21\\_1\\_2018ua/11.pdf](http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/21_1_2018ua/11.pdf)
5. Галузева угода між Мінагрополітики України, Всеукраїнським об'єднанням організацій роботодавців «Федерація роботодавців агропромислового комплексу та продовольства України» і профспілкою працівників агропромислового комплексу України в сільському господарстві на 2014-2020 рр. від 20 груд. 2013 р. URL: <http://profapk.org.ua/cms/legislature/agreement/industry/selo.html>
6. Гафурова О. В. Сільськогосподарська діяльність (сільськогосподарське виробництво) як об'єкт аграрних правовідносин. *Підприємництво, господарство і право*. 2008. № 4. С. 56–59
7. Давидов Г. М. Реформування системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників на основі рентних відносин на землю. Кіровоградщина - 2025: пріоритети і можливості розвитку :

збірник тез доповідей науково-практичної конференції, 7 червня 2017 року, м. Кропивницький. Кропивницький : «Ексклюзив-Систем», 2017. С. 187 - 190.

8. Давидов Г. М., Шалімова Н. С., Лисенко А. М., Магопєць О. А. Оподаткування та державна підтримка сільськогосподарських товаровиробників: регіональні пріоритети та євроінтеграційні процеси : монографія. Кропивницький : ФОП Александрова М. В., 2017. 208 с.

9. Дем'яненко М. Я. Проблеми ПДВ в агропромисловому виробництві. *Фінанси України*. 2006. № 10. С. 3–8.

10. Державна фіскальна служба України : офіційний вебсайт. URL : <http://sfs.gov.ua> .

11. Деякі питання формування переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією: Постанова Кабінету Міністрів України від 06 груд. 2022 р. № 1364. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1364-2022-%D0%BF#Text>

12. Директиви Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість. URL: Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994\\_928](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_928)

13. Дубіна М.В., Калягіна О.М. Нормативне регулювання та забезпечення обліку розрахунків з оплати праці на сільськогосподарських підприємствах. *Науковий вісник Херсонського державного університету*, 2015. Вип. 1. Ч.1. С. 149-152. URL: [http://www.ej.kherson.ua/journal/economic\\_15/1/40.pdf](http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_15/1/40.pdf).

14. Єгорова Ю. Спрощена система оподаткування для сільгоспвиробників. *Вісник. Офіційно про податки*. 2016. URL : <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/9401> .

15. Житний П.Є., Афанас'єва І.І. Процес формування облікової інформації в управлінні. *Вісник ЖДТУ. Економіка, управління та адміністрування*, 2010. № 3 (53) Ч. 2. С 100-102. URL:

<http://ven.ztu.edu.ua/article/view/66756/62351>

16. Жмудінський В. П. Птахівничі господарства, як суб'єкти сільськогосподарського товаровиробництва, їх види. *Держава і право*. 2017. № 75. С. 286-298.
17. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.
18. Завгородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики. Київ: «Знання» 2003. 327 с.
19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
20. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322–VIII. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=322-0>.
21. Конвенція про захист заробітної плати № 95. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993\\_146#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/993_146#Text).
22. Конституція України : Закон України від 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/ed20171013>
23. Кравчук Л. С. Розвиток і підвищення ефективності аграрного сектора економіки на основі вдосконалення податкового регулювання : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03. Миколаїв, 2008. 216 с.
24. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2005. 372 с.
25. Курбанов К. Р. Диференціація розподілу доходів як фактор впливу на економічний розвиток країни *Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму*. 2011. №. 1(4). С. 211–217.

26. Лайко П. А., Осадчий С.О. Непряме оподаткування сільськогосподарських товаровиробників : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ УААН, 2005. 186 с.
27. Лень В.С. Виплати працівникам: поняття, структура та облік. URL: <https://ppeu.stu.cn.ua/index.pl?task=arcls&id=65>.
28. Лупенко Ю. О., Тулуш Л. Д. Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів. Економіка АПК. 2016. № 1. С. 5–17. URL: <http://eaprk.org.ua/sites/default/files/eaprk/2016/1/1.pdf>
29. Магопець О.А. Оптимізація податкового навантаження сільськогосподарських товаровиробників в умовах застосування спрощеної системи оподаткування. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. Кропивницький : ЦНТУ, 2017. Вип. 31. С. 160- 171.
30. Магопець О.А. Визначення сутності поняття «податок» з урахуванням його змістовних характеристик. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2017. Вип. 32. С. 160-171.
31. Магопець О.А. Економічні категорії в системі податкових відносин: взаємозв'язок, взаємозалежність та змістовні відмінності у сутності понять. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2016. Вип. 30. С. 181-188.
32. Машевська А.А. Теоретичне підґрунтя організації оплати праці суб'єктів господарювання. *Ефективна економіка*, 2019. №11. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11\\_2019/189.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2019/189.pdf)
33. Мельник В. М. Генеза теорій податків. *Фінанси України*. 2004. № 8. С. 42- 53.
34. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_011](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011).

35. Мочерний С. В. Основи економічної теорії : підручник / С. В. Мочерний, В. К. Симоненко, В. В. Секретарюк, А. А. Устенко.; за ред. С. В. Мочерного. Київ : вид-во «Знання», КОО, 2000. 601 с.
36. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 8 від 01 січ. 2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text) .
37. Оляднічук Н. В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2014. Вип. 84. С. 149–155. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/zhpumus\\_2014\\_84\\_24.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/zhpumus_2014_84_24.pdf)
38. Онищенко А.В. Підвищення мотивації праці персоналу підприємства. *Науковий вісник Луганського національного аграрного університету*. 2019. № 1. URL: <http://localhost:8080/xmlui/handle/123456789/771>
39. Островерха Р. Е. Організація обліку: навч. посіб. К. : Центр учб. л-ри, 2012. 568 с.
40. Павленко А. Спецрежим ПДВ: врятувати сільське господарство і догодити МВФ. URL: [www.epravda.com.ua/columns/2016/03/22/586322/](http://www.epravda.com.ua/columns/2016/03/22/586322/)
41. Панухник О.В. Напрями та шляхи трансформації державної підтримки суб'єктів аграрної сфери України. *Всеукраїнський науковий журнал Актуальні проблеми інноваційної економіки*. 2017. № 1. С. 5-10.
42. Перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією: наказ Мінінтеграції від 22 груд. 2022 р. № 309. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1668-22#Text>.
43. Петухова Т.О., Богданович О.Л., Галенко І.В. Теоретичні основи обліку праці та зарплати в сучасних умовах. *Вісник економіки транспорту і промисловості*, 2018. №64 С. 61-68. URL:

<https://doi.org/10.18664/338.47:338.45.v0i64.149963>

44. Податкова декларація платника єдиного податку 4 групи: Наказ Міністерства фінансів України 19 черв. 2015 р. № 578 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.11. 2022 р. № 394) URL: <https://docs.dtki.ua/doc/z1562->

[22?\\_gl=1\\*1dyguwg\\*\\_gcl\\_au\\*MTk0MDU4ODU5MC4xNjg1MTE4NDkx&\\_ga=2.204354647.653289372.1685310055-1299757768.1638015948](https://docs.dtki.ua/doc/z1562-22?_gl=1*1dyguwg*_gcl_au*MTk0MDU4ODU5MC4xNjg1MTE4NDkx&_ga=2.204354647.653289372.1685310055-1299757768.1638015948)

45. Податкове регулювання соціального розвитку: світовий досвід та тенденції в Україні : монографія / Ю. Б. Іванов, О. М. Тищенко, О. В. Грачов та ін. ; за заг. ред. Ю. Б. Іванова. Харків. : ФОП Александрова К. М.; ВД «ІНЖЕК», 2012. 496 с.

46. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

47. Подмешальська Ю.В., Бескоста Г.М., Стафійчук К.В. Аудит розрахунків з оплати праці. *Ефективна економіка*. № 12. 2017. С. <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5975>

48. Попова В.Д., Колотило Ю.І. Облік оплати праці: проблеми та напрями удосконалення облікового забезпечення управління персоналом. *Молодий вчений*. 2019. №10 (74). URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2019/10/149.pdf>

49. Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» від 16 жовт. 2014 р. № 569 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF#Text>

50. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua>

51. Про внесення змін до Інструкції про порядок нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування. Наказ

міністерства фінансів України від 04.05.2018 № 469. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0645-18#top>

52. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України від 30 лист. 2021 № 1914-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text>

53. Про державну статистику : Закон України від 17 вер. 1992 р. № 2615-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2614-12#Text>

54. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати. Наказ Державного комітету статистики України від 13.01.2004 № № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text> .

55. Про затвердження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Tex>.

56. Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати: Постанови Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 № 100. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text>

57. Про прожитковий мінімум: Закон України від 15.07.1999 р. № 966–XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/966-14>.

58. Прокопенко Н. С. Податкове регулювання агропромислового виробництва : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ, 2009. 316 с.

59. Рядінська В. Доцільність прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб. *Наука і правоохорона*. 2013. №8. С. 196-201.

60. Садовніков О.А., Сировой Г.В. Сучасні проблеми обліку розрахунків з оплати праці та удосконалення їх шляхів. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля: науковий журнал*, 2011. №8 (162). Ч. 1. С. 76 – 83.

61. Синчак В. П. Система оподаткування у сільському господарстві

України: теорія, методологія та практика : монографія. Харків : ХУУП, 2008. 476 с.

62. Сідоренко Р.В. Оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств: сучасний стан та перспективи розвитку. URL: [http://bses.in.ua/journals/2016/12-2\\_2016/34.pdf](http://bses.in.ua/journals/2016/12-2_2016/34.pdf)

63. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй. пер. О. Васильєва [та ін.]. Київ : Port-Royal, 2001. 593 с.

64. Танклавська Н. С. Оподаткування діяльності аграрних підприємств : монографія. Херсон : Олді-плюс, 2006. 152 с.

65. Тибінка Г.І. Організаційно-економічний механізм регулювання оплати праці в господарській системі України. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. URL: [https://www.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/03/dis\\_Tybinka.pdf](https://www.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/03/dis_Tybinka.pdf)

66. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підруч. – 5-те вид., допов. і перероб. Київ : Алерта, 2011. 976 с.

67. Ткаченко Н.А. Особливості документального оформлення операцій з обліку праці та її оплати. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/osoblivosti-dokumentalnogo-oformlennya-operaciy-z-obliku-praci-ta-ii-oplati.html>

68. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. навч. посіб. Київ : А.С.К., 2006. 784 с.

69. Тулуш Л., Малініна Н. Особливості формування системи прямого оподаткування аграрного сектору в розвинутих країнах. *Соціально-економічні проблеми і держава*. 2012. Вип. 1 (6). С. 124–134.

70. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: підруч. 3-тє вид., перероб. і доп. К.: «Знання» Прес, 2001. 253 с.

71. Цивільний кодекс України : Закон України від 16 січн. 2003 р. № 435-IV, зі змінами та доповненнями : URL <http://zakon.rada.gov.ua>

72. Черевко Г., Колодій А. Агрохолдинги в агробізнесі України: шанси і загрози. *Аграрна економіка*. 2012. Т. 5. № 3–4.
73. Чубай В. М. Вплив податкової системи на добробут фізичних осіб. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2010. Вип. 20.10. С. 261-266.
74. Шепель І. В. Шляхи удосконалення організації обліку оплати праці на сільськогосподарських підприємствах. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Економічні науки*. 2014. Вип. 8(4). С. 211-215.  
[URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu\\_en\\_2014\\_8%284%29\\_51](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2014_8%284%29_51)
75. Якушик І. Д., Литвиненко Я. В. Податкові системи зарубіжних країн : довідник. Київ : «МП Леся», 2004. 480 с.
76. Ярмолюк О. Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства. *Ефективна економіка*. 2014. № 4.
77. Ярмолюк О.Ф., Киян А.В. Особливості облікової політики щодо ресурсного потенціалу підприємства. URL: <http://global-national.in.ua/issue-11-2016/19-vipusk-11-cherven-2016-r/2236-yarmolyuk-o-f-kiyan-a-vosoblivosti-oblikovoji-politiki-shcho>
78. Organisation for Economic Co-operation and Development. URL: <http://www.oecd.org>.
79. Tax Rates Around the World 2020. URL: <http://www.worldwide-tax.com>.
80. Zhmudinskyi V. P. Current issues of agricultural single tax collection. *Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ*. 2017. № 1 (13). С. 312–318.

# ДОДАТКИ