

**Міністерство освіти і науки України**  
**Луцький національний технічний університет**

(повне найменування закладу вищої освіти)

**Факультет бізнесу та права**

(повне найменування факультету)

**Кафедра обліку і аудиту**

(повне найменування кафедри)

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**  
**ЗА СТУПЕНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ «МАГІСТР»**  
**ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ФІНАНСОВИХ**  
**РЕЗУЛЬТАТІВ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ**  
**ПІДПРИЄМСТВАХ**

спеціальність 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва спеціальності)

освітня програма «Облік і оподаткування»

(назва освітньої програми)

Виконав: здобувач вищої освіти  
групи ОПм-21  
**Шилак Олег Олександрович**

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Керівник:  
к.е.н., доцент  
**Сидоренко Роман Вікторович**

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2023 р.  
к.е.н., доцент  
Гарант освітньої програми:  
**Жураковська Ірина Володимирівна**

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Луцьк – 2023 року

ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет бізнесу та права

Кафедра обліку і аудиту

Ступінь вищої освіти: магістр

Галузь знань: 07 Управління та адміністрування

Спеціальність: 071 Облік і оподаткування

Освітня програма: ОП «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. завідувача кафедри обліку і аудиту

\_\_\_\_\_ к.е.н., доцент Оксана НУЖНА

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2023 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ ВИЩОЇ ОСВІТИ

ШИЛАКУ Олега Олександровичу

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема кваліфікаційної роботи Організація обліку і оподаткування фінансових результатів в сільськогосподарських підприємствах

Керівник роботи: Сидоренко Роман Вікторович, к.е.н., доцент,

затверджені наказом закладу вищої освіти від «10» січня 2023 року № 24/01-02

2. Строк подання здобувачем вищої освіти кваліфікаційної роботи 09 грудня 2023 року

3. Вихідні дані до роботи. Нормативно-правові акти з регулювання питань обліку, оподаткування та контролю за темою дослідження, наукова література, посібники, статистичні довідники, первинні і зведені бухгалтерські документи, фінансова і статистична звітність за 2020-2022 роки.

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити):

*ВСТУП*

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

1.1. Економічна сутність та класифікація фінансових результатів

1.2. Нормативне забезпечення організації обліку та оподаткування фінансових результатів

1.3. Особливості діяльності сільськогосподарських підприємств та їх вплив на побудову облікового процесу в галузі

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

2.1. Тенденції діяльності вітчизняних сільськогосподарських підприємств

2.2. Організація обліку фінансових результатів в аграрних підприємствах

2.3. Оподаткування фінансових результатів у сільському господарстві

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

*ВИСНОВКИ*

## 5. Перелік графічного матеріалу:

1. Мета та завдання кваліфікаційної роботи магістра
2. Наукова новизна одержаних результатів кваліфікаційної роботи магістра
3. Визначення поняття «фінансові результати» у працях вітчизняних науковців
4. Посівна площа сільськогосподарських культур в Україні в 2010-2022 роках
5. Частка вартості сільськогосподарської продукції у вартості загальнонаціонального експорту у 2010-2022 роках
6. Структура бухгалтерії СГПП «Несвіч»
7. Кореспонденція рахунків в сільськогосподарських підприємствах при операціях з фінансовими результатами
8. Пропозиція по вдосконаленню аналітичного обліку фінансових результатів
9. Номенклатура статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств
10. Відомість попереднього розрахунку сум податкових зобов'язань на рік

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис	
		завдання видав	завдання прийняв
Розділ 1	Сидоренко Р.В., доцент		
Розділ 2	Сидоренко Р.В., доцент		
Розділ 3	Сидоренко Р.В., доцент		
Нормоконтроль	Сидоренко Р.В., доцент		
Консультант з ЕОМ	Нужна О.А., доцент		

## 7. Дата видачі завдання 27 жовтня 2022 року

### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи магістра	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Обґрунтування теми	до 27.10.2022 р.	
2	Огляд літератури із досліджуваної проблеми	до 20.12.2022 р.	
3	Розділ 1	до 03.03.2023 р.	
4	Розділ 2	до 27.06.2023 р.	
5	Розділ 3	до 08.11.2023 р.	
6	Висновки	до 18.11.2023 р.	
7	Формування переліку джерел посилання	до 21.11.2023 р.	
8	Формування додатків	до 24.11.2023 р.	
9	Оформлення ілюстративного матеріалу	до 28.11.2023 р.	
10	Нормоконтроль	до 02.12.2023 р.	
12	Інструментальна перевірка на академічний плагіат	до 07.12.2023 р.	
13	Представлення кваліфікаційної роботи до захисту	до 09.12.2023 р.	

Здобувач вищої освіти \_\_\_\_\_

(підпис)

(Шилак О.О.)

(прізвище, ініціали)

Керівник кваліфікаційної роботи \_\_\_\_\_

(підпис)

(Сидоренко Р.В.)

(прізвище, ініціали)

## АНОТАЦІЯ

Шилак О.О. Організація обліку і оподаткування фінансових результатів в сільськогосподарських підприємствах. Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра ОП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування. Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2023. 89 с.

Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання, додатків.

У першому розділі розглянуто економічну сутність поняття «фінансові результати», досліджено нормативно-правове забезпечення обліку і оподаткування операцій з фінансовими результатами, проаналізовано особливості діяльності підприємств сільськогосподарської галузі та їх вплив на організацію облікового процесу таких підприємств.

У другому розділі оцінено основні тенденції діяльності сільськогосподарської галузі України, розглянуто порядок первинного та синтетичного обліку фінансових результатів у підприємствах даного сектору, висвітлено особливості оподаткування результатів діяльності сільськогосподарських підприємств.

У третьому розділі наведено шляхи вдосконалення організації облікового процесу фінансових результатів та оптимізації оподаткування в підприємствах сільськогосподарської галузі України.

Основний зміст роботи викладено на 62 сторінці. Робота містить 13 таблиць, 4 рисунки, перелік джерел посилання із 39 найменувань та 5 додатків.

Результати розробок можуть бути застосовані в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: фінансові результати, сільське господарство, єдиний податок, податок на прибуток.

## ANNOTATION

Shylak O.O. Organization of accounting and taxation of financial results in agricultural enterprises. Manuscript.

Master's qualification work of EP «Accounting and Taxation» specialty 071 Accounting and Taxation. Lutsk National Technical University. Lutsk, 2023. 89 p.

The qualification work consists of an introduction, three chapters, conclusions, a list of references, and appendices.

In the first section, the economic essence of the concept of «financial results» is considered, the regulatory legal support for accounting and taxation of transactions with financial results is examined, the peculiarities of the activities of agricultural enterprises and their influence on the organization of the accounting process of such enterprises are analyzed.

In the second section, the main trends of the agricultural sector of Ukraine are assessed, the procedure for primary and synthetic accounting of financial results in enterprises of this sector is considered, and the peculiarities of taxation of the results of agricultural enterprises are highlighted.

In the third section, ways to improve the organization of the accounting process of financial results and optimization of taxation in enterprises of the agricultural sector of Ukraine are given.

The main content of the paper is set out on page 62. The paper contains 13 tables, 4 figures, a list of references of 39 items and 5 appendices.

The results of the development can be applied in the practical activities of enterprises in the woodworking industry.

Keywords: financial results, agriculture, single tax, income tax.

## **ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ**

- BSC - Balanced Scorecard
- ВРХ - Велика рогата худоба
- ЄСВ - Єдиний соціальний внесок
- КСВ - Корпоративна соціальна відповідальність
- МПЗ - Мінімальне податкове зобов'язання
- НП(С)БО - Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку
- ПДВ - Податок на додану вартість
- ПКУ - Податковий кодекс України
- СГПП - Сільськогосподарське приватне підприємство
- США - Сполучені Штати Америки

## ЗМІСТ

ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ	13
1.1. Економічна сутність та класифікація фінансових результатів	13
1.2. Нормативне забезпечення організації обліку та оподаткування фінансових результатів	20
1.3. Особливості діяльності сільськогосподарських підприємств та їх вплив на побудову облікового процесу в галузі	30
Висновки до розділу 1	38
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ	39
2.1. Тенденції діяльності вітчизняних сільськогосподарських підприємств	39
2.2. Організація обліку фінансових результатів в аграрних підприємствах	47
2.3. Оподаткування фінансових результатів у сільському господарстві	55
Висновки до розділу 2	61
РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ	62
Висновки до розділу 3	68
ВИСНОВКИ	69
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	71
ДОДАТКИ	76

## ВСТУП

*Актуальність теми.* Фінансові результати відображають ефективність та успішність діяльності підприємства з економічної точки зору. Вони вказують на те, як ефективно підприємство використовує свої ресурси (грошові, людські, матеріальні) та дозволяють оцінити, наскільки прибутково використовується капітал і яка якість управління активами.

Фінансові результати є основою для розробки стратегій та планів розвитку. Вони допомагають визначити напрямки росту, інвестиційні можливості та конкурентоспроможність підприємства на ринку. Достовірні показники фінансових результатів забезпечують довіру інвесторів, кредиторів, клієнтів та інших стейкхолдерів. Це важливо для залучення інвестицій, отримання кредитів та партнерства. Тому, питання ефективної та якісної організації облікового процесу та оподаткування фінансових результатів стоїть доволі гостро та актуально.

Дослідження економічного змісту фінансових результатів здійснювали О.М. Вакульчик, Є.В. Протасова, А.А. Нечаєва, О.П. Вашків, О.Я. Фірман, О.В. Назаренко, Р.В. Лукаш, Л.І. Полятикіна, С.В. Новикова, Н.М. Гудзенко, М.В. Григораш, Ю.А. Гайбура та ін. Окремі аспекти особливостей організації обліку та оподаткування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств розкрито в дослідженнях О.В. Ільчак, А.І. Коріненко, О.О. Маринченко, О.Г. Сокіл, Р.В. Сидоренка, Л.В. Коваль, А.В. Заболотчук, Л.К. Сук, П.Л. Сук, І. Фесун, М.В. Єрмолаєвої та ін. Проте можна чітко стверджувати, що організацію обліку та оподаткування фінансових результатів в сільськогосподарських підприємствах розкрито недостатньо.

*Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.* Кваліфікаційна робота магістра виконана відповідно до тематики науково-дослідної роботи Луцького національного технічного університету за темою «Розвиток обліково-аналітичного забезпечення формування та контролю

звітних показників суб'єктів господарювання» (№ д/р: 0123U100955) на 2023-2025 роки.

*Мета і завдання дослідження.* Метою кваліфікаційної роботи магістра є вивчення операцій з фінансовими результатами сільськогосподарських підприємств та їх вплив на організацію облікового процесу.

Для досягнення поставленої мети було вирішено наступні завдання:

- дослідити сутність фінансових результатів;
- проаналізувати нормативно-правове забезпечення операцій з обліку та оподаткування фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах;
- виявити особливості діяльності сільськогосподарських підприємств та їх вплив на особливості організації облікового процесу;
- проаналізувати основні тенденції у вітчизняній сільськогосподарській галузі;
- дослідити порядок організації обліку фінансових результатів в даній галузі;
- розглянути порядок оподаткування результатів діяльності сільськогосподарських підприємств;
- запропонувати шляхи покращення облікового процесу фінансових результатів в сільськогосподарських підприємствах та оптимізації їх оподаткування.

*Об'єктом дослідження* є організація облікового процесу фінансових результатів та їх оподаткування у сільському господарстві.

*Предметом дослідження* є теоретичні та практичні аспекти обліку і оподаткування фінансових результатів в сільському господарстві.

*Методи дослідження.* В процесі дослідження використано загальнонаукові та специфічні методи. Зокрема для дослідження сутності фінансових результатів – аналіз та синтез, в процесі вивчення нормативно-правового забезпечення застосовано індукцію та дедукцію. При вивченні організації облікового процесу та механізмів оподаткування, розробки

пропозицій – метод аналогії. Методи аналізу, використано для виявлення динаміки показників діяльності підприємств сільськогосподарської галузі.

*Інформаційну базу дослідження* становлять нормативно-правові акти, матеріали Державного комітету статистики, науково-практичних конференцій, праці вітчизняних і зарубіжних учених з питань організації обліку і оподаткування фінансових результатів та особливостей діяльності підприємств сільського господарства.

*Новизна одержаних результатів* полягає у розробці організаційних регламентів обліку і оподаткування фінансових результатів на підприємствах сільськогосподарського сектору економіки. Найсуттєвішими теоретичними та практичними результатами, що характеризують новизну дослідження й особистий внесок автора є:

*Набули подальшого розвитку:*

- наповнення наказу про облікову політику сільськогосподарських підприємств розділом, який стосується номенклатури статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств в залежності від виду діяльності;

- процес оптимізації оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств шляхом впровадження в практичну діяльність таких суб'єктів господарювання відомостей попереднього розрахунку-порівняння майбутніх сум податкових зобов'язань по єдиному податку та по податку на прибуток;

*Практичне значення одержаних результатів.* Представлені в роботі пропозиції та рекомендації направлені на вдосконалення організаційних аспектів обліку та оподаткування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств.

Основні положення кваліфікаційної роботи магістра були використані у практичній діяльності СГПП «Несвіч», про що зазначено у рецензії з підприємства.

*Особистий внесок.* Кваліфікаційна робота магістра є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі основні розробки та пропозиції, що

містяться в роботі, належать особисто автору.

*Апробація результатів дослідження.* Основні результати дослідження пройшли апробацію на: XV Міжнародній науково-практичній конференції молодих учених та здобувачів освіти «Сучасні проблеми і перспективи розвитку, обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки» (4 листопада 2023р).

*Публікації.* Основні положення кваліфікаційної роботи магістра висвітлено в 1 опублікованій науковій праці.

*Структура роботи.* Кваліфікаційна робота магістра складається із вступу, трьох розділів, висновків, перелік джерел посилання, додатків. Загальний обсяг роботи становить 62 сторінки друкованого тексту, в тому числі 13 таблиць і 4 рисунки. Робота містить 4 додатки на 13 сторінках, перелік джерел посилань включає в себе 39 найменувань на 5 сторінках.

У вступі обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, предмет і об'єкт дослідження, сформульовано новизну та практичне значення дослідження, наведено відомості про впровадження результатів кваліфікаційної роботи магістра.

У першому розділі «Теоретичні основи організації обліку та оподаткування фінансових результатів» розглянуто економічну сутність поняття «фінансові результати», досліджено нормативно-правове забезпечення обліку і оподаткування операцій з фінансовими результатами, проаналізовано особливості діяльності сільськогосподарських підприємств та їх вплив на організацію облікового процесу таких підприємств.

У другому розділі «Організація обліку та оподаткування фінансових результатів у сільському господарстві» оцінено основні тенденції діяльності сільськогосподарської галузі України, розглянуто порядок первинного та синтетичного обліку фінансових результатів у підприємствах даного сектору, висвітлено особливості оподаткування результатів діяльності сільськогосподарських підприємств.

У третьому розділі «Удосконалення організації обліку і оподаткування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств» наведено шляхи

вдосконалення організації облікового процесу та оптимізації оподаткування результатів діяльності в підприємствах сільського господарства України.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

### 1.1. Економічна сутність та класифікація фінансових результатів

Основною ціллю створення будь-якого суб'єкта господарювання є отримання прибутку. Розмір прибутку залежить від багатьох показників одним із найважливіших серед яких є фінансові результати діяльності підприємства. Саме значення цього показника є основним результуючим фактором для визначення ефективності діяльності.

Фінансові результати допомагають оцінити наскільки ефективно суб'єкт господарювання використовує свої ресурси, такі як капітал, праця чи матеріали. Вони відображають наскільки успішно вироблені продукти або послуги конвертуються у прибуток. Результати фінансової звітності надають керівництву підприємства інформацію для прийняття стратегічних рішень. Наприклад, як здійснювати розподіл ресурсів, у розвиток яких нових продуктів чи послуг необхідно вкладати кошти, у які нові ринки необхідно інвестувати тощо.

Гарні фінансові показники забезпечують довіру як потенційних інвесторів, так і кредиторів, що допомагає підприємству залучати необхідні фінансові ресурси для розвитку.

Фінансові результати є важливим інструментом для внутрішнього контролю та управління. Вони дозволяють виявити слабкі місця в бізнес-процесах та ресурсному використанні, допомагають управляти ризиками та забезпечувати стабільність діяльності.

Фінансові результати є ключовим елементом для визначення фінансового здоров'я підприємства та його успішності на ринку.

О.В. Попович та Л.І. Тітаренко зазначають, що «у науковій літературі часто спостерігається ототожнення понять «фінансовий результат» та «прибуток», проте варто зауважити, що категорія фінансового результату є ширшою порівняно з категорією прибутку. Це пояснюється тим, що показник прибутку виступає у одній із двох форм (прибуток або збиток) та показує відображення фінансового результату господарської діяльності підприємства. Прибуток характеризує позитивне значення фінансового результату, що свідчить про високу результативність господарської діяльності, ефективне використання капіталу, а також виступає в якості своєрідної винагороди за ризик та непередбачуваність комерційної діяльності підприємства» [1].

Погляди науковців щодо визначення поняття «фінансових результатів» подано у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1. – Погляди науковців щодо визначення економічної сутності поняття «фінансові результати»

Автори	Визначення
1	2
Вакульчик О.М., Протасова Є.В., Нечаєва А.А.	«Фінансові результати – це показник результативності господарської діяльності організації, який розраховується шляхом зіставлення доходів та витрат, що виступає у формі прибутку чи збитку» [2].
Вашків О.П., Фірман О.Я.	«Фінансовий результат є підсумком діяльності підприємства, пов'язаний із виробництвом та реалізацією продукції (наданням послуг, виконанням робіт) і водночас виступає необхідною передумовою його подальшої господарської діяльності» [3].
Назаренко О.В., Лукаш Р.В.	«Фінансові результати — це виражений в грошовій формі показник результативності господарської діяльності суб'єкта господарювання шляхом зіставлення визначених доходів та витрат понесених на їх отримання, що може бути представлений у формі прибутку або збитку» [4].
Полятикіна Л.І., Новикова С.В.	«Фінансовий результат – це приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період» [5].
Гудзенко Н.М., Григораш М.В.	«Фінансові результати – це інтегрований показник, що формується в процесі порівняння доходів від реалізованих об'єктів активів та витрат на їх створення» [6].
Гайбура Ю.А.	«Фінансові результати суб'єктів господарювання відображають ефективність господарювання підприємства за всіма напрямками його діяльності, а саме виробничим, збутовим, постачальницьким, фінансовим, інвестиційним» [7].

## Продовження таблиці 1.1

1	2
Ліхоносова Г.С., Лазебна І.Р.	«Фінансовий результат – це категорія, що відображає результативність господарської діяльності у вигляді відповідного показника – прибутку або збитку» [8].

*Джерела: [1-8].*

Всі науковці у своїх працях сходяться на тому, що фінансовий результат є складною, неоднозначною та доволі багатогранною економічною категорією. Його визначення чи тлумачення суттєво різняться від того, хто з фахівців розглядає це питання: обліковець, фінансист, фахівець з менеджменту чи економічної теорії.

В економічній теорії виділяють два основних методи визначення фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання: визначення прибутку або методом порівняння капіталу.

За методом визначення прибутку розраховується фінансовий результат вітчизняними підприємствами. Згідно нього фінансовим результатом є прибуток (збиток) підприємства, що обчислюється як різниця між доходами і витратами цього суб'єкта господарювання за звітний період.

За другим методом фінансовий результат діяльності підприємства обчислюється шляхом віднімання від суми власного капіталу на початок періоду суми власного капіталу на кінець періоду.

Продовжуючи дану тему О.П. Вашків та Н.Я. Фірман зазначають, що «Здійснений у дослідженні аналіз дає підстави стверджувати, що в короткостроковому періоді фінансовий результат підприємства здебільшого ототожнюється з величиною його прибутку чи доходу. Але в довгостроковій перспективі фінансовий результат підприємства доцільніше оцінювати через зміну величини вартості власного капіталу чи зміну величини ринкової вартості суб'єкта господарювання» [3].

На нашу думку, в сучасних ринкових умовах, фінансовий результат слід розглядати як «різниця між доходами і витрати підприємства або обсяг зміни

величини власного капіталу підприємства в залежності від часового проміжку визначення показника».

Фінансові результати відображають економічну сутність діяльності підприємства через призму фінансових показників. Основними ключовими аспектами розуміння значення фінансових результатів є:

- стан прибутковості – фінансові результати вказують на те, наскільки ефективно підприємство використовує свої ресурси для генерації прибутку. Це знаходить своє відображення у таких показниках як чистий прибуток, рентабельність, маржинальний дохід тощо;

- ефективність управління ресурсами – фінансові результати відображають наскільки ефективно відбувається управління ресурсами підприємства. Це включає у себе оптимізацію витрат, контроль над запасами, управління заборгованостями та залученням нового капіталу (інвестиціями);

- здатність до зростання – фінансові результати вказують на потенціал підприємства до розвитку та зростання. Позитивні результати можуть свідчити про конкурентоспроможність компанії на ринку та її здатність інвестувати в нові можливості;

- оцінка ризиків – фінансові результати допомагають оцінити ризики, з якими зіштовхується підприємство, наприклад, висока заборгованість або низький рівень ліквідності можуть бути сигналами можливих проблем;

- інформація для стейкхолдерів – фінансові результати надають інформацію для зацікавлених стейкхолдерів, таких як інвестори, кредитори, клієнти та регулятори. Ця інформація є ключовою для прийняття рішень про співпрацю або інвестування у підприємство.

На основі вище наведеного можна зробити висновок, що фінансові результати є не лише звітом про фінансове становище підприємства, а й інструментом для аналізу його економічної діяльності та перспектив.

Вимірювання фінансових результатів відбувається на основі різних показників, що відображають фінансовий стан підприємства, результативність його діяльності тощо. Основними з них є наступні:

- 1) чистий прибуток – це прибуток, який залишається після вирахування всіх витрат, включаючи податки, відрахування, витрати на операційну та неопераційну діяльність тощо;
- 2) валовий прибуток – це сума всіх прибутків, що отримує підприємство від своєї основної діяльності до вирахування понесених витрат;
- 3) рентабельність – це співвідношення прибутку до витрат або обсягів продажу, яке вказує на ефективність використання ресурсів;
- 4) оборотність активів – це показник, що відображає як швидко компанія обертає свої активи для генерації прибутку;
- 5) ліквідність – це здатність підприємства конвертувати свої активи в готівку для покриття своїх зобов'язань;
- 6) фінансовий результат за період – це фінансовий звіт який відображає прибутки та збитки суб'єкту господарювання за певний період часу, зазвичай квартал або рік;
- 7) економічний приріст – це концепція, яка оцінює зміни в капіталізації підприємства, включаючи прибуток, інвестиції та інші фактори.

Ці показники різновекторно висвітлюють різні аспекти фінансової діяльності підприємства та його ефективність у використанні ресурсів для досягнення мети його діяльності.

Компанія повинна мати бачення, який результат вона повинна досягнути. Одним із способів вимірювання того наскільки компанія виконує свою місію та досягає поставлені завдання є використання системи збалансованих показників (BSC – Balanced Scorecard). BSC – це система вимірювання ефективності діяльності підприємства, яка може бути застосована як до великих, так і малих суб'єктів господарювання для оцінки взаємозв'язку між місією підприємства та результатами його операційної діяльності. Система BSC складається з двох елементів: система показників у яких вимірюються результати роботи та обов'язкова двоаспектність оцінки продуктивності роботи (фінансова та соціальна, короткострокова та довгострокова, внутрішня і зовнішня тощо).

Динамічне бізнес-середовище та постійні зміни ринкових умов зумовлюють впровадження до стратегій управління компанією інтегровану систему оцінки ефективності, яка може вимірювати зміни як у фінансовій, так і у нефінансовій складовій. BSC забезпечує ефективну комунікацію між усіма підрозділами компанії під час реалізації встановлених завдань, а також реалізує зворотній зв'язок для узгодження заздалегідь визначених цілей для окремих підрозділів та їх керівників з загальними цілями компанії [9].

Слід також відмітити світову тенденцію втрачання фінансовими результатами першочергової вагомості при оцінці ефективності діяльності підприємства. На сьогодні все більшу роль в оцінці роботи суб'єкта господарювання починають займати соціальні показники його діяльності: дотримання соціальних стандартів та ефективний соціальний пакет для власних працівників, зменшення викидів в атмосферу, безвідходне виробництво, допомога та підтримка місцевих громад, взаємодія лише з відповідальними контрагентами тощо.

Відносини між бізнесом і суспільством стають дедалі важливішими, особливо в умовах нинішнього розмивання кордонів між прибутковим і некомерційним секторами, а також зростання кількості гібридних організацій, таких як соціальні підприємства. Для цих організацій оцінка соціального впливу відіграє стратегічну роль, допомагаючи їм зрозуміти, якою мірою їхня соціальна місія буде виконана. У результаті зростання інтересу до практики оцінки соціального впливу було розроблено багато моделей розрахунку результату діяльності, але система їх класифікації все ще відсутня, тому загальна картина залишається досить фрагментарною.

Огляд літератури підкреслив дедалі важливішу роль так званих гібридних підприємств у сучасному світі. Це явище створює потребу точно оцінити той позитивний ефект (результат діяльності), який ці організації можуть створити для суспільства. Вимірювання їхнього впливу сьогодні створює додаткову вартість для підприємств, або шляхом підвищення продуктивності роботи, або

залученням нових зацікавлених сторін, представляючи їм фактичні досягнення результатів [10].

Визначення корпоративної соціальної відповідальності (КСВ) стверджує, що компанії повинні не лише досягати своєї головної мети – максимізувати прибуток, але й добровільними зусиллями робити внесок у добробут суспільства. Важливість КСВ у сучасному глобальному світі зростає. Для компаній стає обов'язковим брати участь у соціально-відповідальній діяльності для підтримки зростання свого бізнесу. Стверджується, що компанії, які здійснюють ініціативи КСВ, можуть отримати конкурентну перевагу над іншими підприємствами завдяки створенню гарного суспільного іміджу чи репутації та генерувати вищі прибутки та віддачу від інвестицій. Проведений аналіз існуючих досліджень показав, що у більшості випадків фіксується позитивний або нейтральний зв'язок між КСВ і фінансовими результатами підприємства.

Завдяки глобальній прихильності до сталого розвитку КСВ концепція стала актуальною складовою сучасного бізнесу, оскільки дозволяє забезпечити успішне функціонування компанії. У наш час організації повинні адаптуватись до процесу глобалізації та мінливих цінностей суспільства, застосування концепції КСВ у компаніях може зміцнити конкурентні переваги, покращити репутацію, зменшити плинність кадрів, забезпечити лояльність клієнтів та інвесторів, принести економічні вигоди впливаючи позитивно на фінансові показники діяльності компанії та її ринкову вартість.

Основна ідея КСВ полягає в тому, що соціально відповідальні компанії беруть до уваги всі аспекти своєї діяльності, які доцільно попередньо узгоджувати з інтересами акціонерів, співробітників, споживачів, місцевими громадами та іншими зацікавленими сторонами, а також нести відповідальність за свій вплив на навколишнє середовище.

Методи оцінки КСВ і фінансової ефективності вибираються в довільному порядку на основі досвіду менеджера, що буде здійснювати процес оцінювання. Для вимірювання ефективності КСВ найчастіше використовують

індекси репутації компанії, для вимірювання фінансових результатів – ринкові інструменти або інструменти, що засновані на даних бухгалтерського обліку. Уніфікованих інструментів оцінки ефективності як фінансової так і соціальної діяльності підприємства на сьогодні ще не розроблено [11].

Враховуючи все вищезазначене можна зробити висновок, що фінансові результати, з подальшим розвитком та ускладненням ринкових відносин, починають втрачати свою першочергову важливість. Вони вже не відіграють роль єдиного показника оцінки ефективності діяльності підприємства. Все більшу роль, при оцінці результатів діяльності підприємства, починає відігравати соціальна складова його діяльності: ефективність взаємодії з власними найманими працівниками, зменшення шкідливого прямого чи опосередкованого впливу на навколишнє середовище, підтримка та розвиток місцевих громад тощо.

## **1.2. Нормативне забезпечення організації обліку і оподаткування фінансових результатів**

Фінансові результати, а також їх складові, як прибуток, збиток тощо, є одним із найбільш важливих моментів у нормативному забезпеченні процесу організації обліку та оподаткування в Україні. Цим елементам господарської діяльності приділено багато уваги як і у Податковому кодексі України, так і у законодавчих актах, що регламентують організацію процесу бухгалтерського обліку у суб'єктів господарювання. Однак, слід відмітити, що саме термін «фінансові результати» є більше бухгалтерським поняттям, у податковому обліку застосовують інші, вже згадувані, терміни «прибуток» і «збиток».

Основними нормативними актами, що регулюють облік фінансових результатів у бухгалтерському обліку є НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 15 «Дохід» та НП(С)БО 16 «Витрати». Окремий бухгалтерський стандарт для фінансових результатів відсутній.

Власних правил для обліку фінансових результатів також немає, оскільки вони є похідними від принципів обліку доходів та витрат. Таких принципів виділяють два:

- 1) доходи й витрати визнаються в момент коли вони фактично понесені, незалежно від надходження коштів;
- 2) при обчисленні фінансового результату доходи співставляють з тими витратами, що були понесені заради отримання даних доходів.

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» фінансова звітність підприємств складається з «балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал та приміток до фінансової звітності» [12].

Відповідно до даного нормативного акту у звіті про фінансові результати повинна розкриватись інформація про доходи і витрати підприємства, його прибутки та збитки, сукупний дохід підприємства та інший сукупний дохід за звітний період.

Звіт про фінансові результати складається з 4-х розділів:

- 1) Фінансові результати – тут зазначається вся інформація про доходи та витрати підприємства у розрізі складових елементів, розраховується сума податку на прибуток та показник чистого прибутку за звітний період;
- 2) Сукупний дохід – зазначається інформація про дооцінку або уцінку необоротних активів чи фінансових інструментів, накопичені курсові різниці, інший сукупний дохід тощо;
- 3) Елементи операційних витрат – проводиться розподіл всіх витрат підприємства понесених за період по «класичній» структурі операційних витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати);
- 4) Розрахунок показників прибутковості акцій – проводиться розрахунок чистого прибутку на одну просту акцію та дивідендів на одну просту акцію.

Даний звіт обов'язково скріплюється підписами головного бухгалтера підприємства та його керівника, а також ставиться печатка підприємства. Дозволяється використання електронних цифрових підписів для подання даної звітної форми у контролюючі органи.

«Звіт про фінансові результати» є складовим елементом фінансової звітності підприємства. Порядок її подання регламентується постановою Кабінету міністрів України № 419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності». Відповідно до даного порядку «підприємства, що належать до мікропідприємств, малих підприємств, непідприємницькі товариства крім тих, що зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, подають річну фінансову звітність ... не пізніше 28 лютого року, що настає за звітним роком. Підприємства, які зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність, подають органам державної статистики та податковим органам звіт про фінансовий стан (баланс) і звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід (звіт про фінансові результати), крім консолідованої фінансової звітності, у спосіб, визначений законодавством, за звітний рік не пізніше 28 лютого року, що настає за звітним роком, за I квартал, перше півріччя, дев'ять місяців – не пізніше 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом» [13].

За внесення неправдивих даних до фінансової звітності чи неподання фінансової звітності до підприємства застосовуються штрафні санкції у розмірі від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 136 до 255 грн.), а за повторне аналогічне порушення протягом року – від 10 до 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 170 до 340 грн.) [14].

Також у НП(С)БО 1 наведено визначення таких понять як «доходи» та «витрати». «Доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників); витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за

винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [12].

У НП(С)БО 15 «Доходи» зазначено, що «Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена» [15].

У бухгалтерському обліку доходи поділяються на:

- дохід від реалізації продукції;
- чистий дохід від реалізації продукції (визначається відніманням від доходу від реалізації сум податків, знижок, повернень тощо);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Згідно НП(С)БО 16 «Витрати» «Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат» [16].

До складу виробничої собівартості продукції включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Важливою складовою нормативного регулювання бухгалтерського обліку фінансових результатів є Інструкція № 291 Про застосування Плану рахунків.

Відповідно до даної інструкції суб'єкти господарювання для обліку витрат можуть використовувати два класи рахунків 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності». Підприємство може використовувати одночасно обидва класи рахунків витрат або вести облік лише за допомогою 9 класу.

На рахунках 8 класу «ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Підприємства рахунки цього класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами з щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» і рахунками класу 9 «Витрати діяльності» [17].

Рахунки 9 класу застосовуються для узагальнення даних про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та інших витрат підприємства, а також витрат з податку на прибуток. За дебетом рахунків цього класу відображається збільшення розміру витрат, за кредитом – закриття цього рахунку у кінці кварталу або року на рахунок 79 «Фінансові результати».

Для обліку доходів призначений клас 7 «Доходи і результати діяльності». У ньому узагальнюється інформація про доходи суб'єкта господарювання від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. На кредиті рахунків цього класу, за винятком рахунку 76 «Страхові платежі», відображається загальна сума доходів разом із непрямими податками. По дебету – виключення сум непрямих податків та закриття рахунків на рахунок 79 «Фінансові результати» в кінці звітного кварталу чи року.

Як вже вище зазначалось, всі рахунки класів доходів та витрат в кінці періоду закриваються на рахунок 79 «Фінансові результати». Даний рахунок призначений для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання. За кредитом даного рахунку відображається закриття рахунків доходів, за дебетом – закриття рахунків витрат та суми нарахованого податку на прибуток. Кінцеве сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» закривається на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Рахунок має три субрахунки:

- 791 «Результат операційної діяльності»;
- 792 «Результат фінансових операцій»;

– 793 «Результат від іншої діяльності».

Порядок визнання доходів та витрат у податковому обліку регламентує Податковий кодекс України. ПКУ розрізняє дохід «з джерелом їх походження з України» та «отриманий з джерел за межами України».

«Дохід з джерелом їх походження з України – будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні» [18]. До доходу отриманого з-за меж України відносяться доходи резидентів, що отримані за межами митної території країни.

У статті 134 ПКУ зазначено, що об'єктом оподаткування податком на прибуток у податковому обліку є «прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які визначені відповідними положеннями цього Кодексу» [18]. Тобто, окремого розрахунку фінансового результату у податковому обліку не відбувається. Існуюче значення фінансового результату у бухгалтерському обліку лише коригується на податкові різниці – на ті окремі складові, що мають різниці обліку в податковому та бухгалтерському законодавстві. І, до того ж, таке коригування відбувається лише за умови, якщо у платника податку на прибуток дохід від реалізації за рік перевищив 40 млн. грн. Інакше, податкова декларація з податку на прибуток заповнюється на основі даних бухгалтерського обліку і ніякого коригування на податкові різниці не відбувається.

Податкова декларація з податку на прибуток може подаватись раз у квартал (якщо дохід підприємства більше 40 млн. грн. за рік) або раз у рік (якщо дохід підприємства менше 40 млн. грн.) Якщо звітним періодом є

квартал, то така податкова декларація подається наростаючим підсумком протягом 40 календарних днів після завершення звітного кварталу, сплата зобов'язання відбувається протягом 10 календарних днів від останнього дня граничного терміну подання декларації. Якщо звітним періодом є рік, то декларація подається протягом 60 календарних днів після завершення звітного року, а сплата відбувається аналогічно – 10 календарних днів від останнього дня граничного терміну подання даного звіту.

Окремі терміни подання встановлені для сільськогосподарських підприємств. Оскільки вони мають право обирати звітним роком період з 1 липня поточного року по 30 червня наступного року, то такі суб'єкти господарювання подають податкову декларацію з податку на прибуток протягом 60 днів після 30 червня – тобто, до 29 серпня року у якому завершився звітний період. Щоб мати право звітуватись у такому форматі сільськогосподарські підприємства зобов'язані не менше 50 % загального доходу отримувати від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва. Звітним періодом для таких підприємств є рік, квартальні декларації вони не подають. Сплата податкового зобов'язання відбувається аналогічно як для річного звітного періоду – протягом 10 календарних днів після граничної дати для подання податкової декларації.

За невчасне подання або неподання декларації з податку на прибуток на платника податку накладається штраф у розмірі 340 грн., за повторне аналогічне порушення протягом року – 1020 грн. За невчасну сплату податкового зобов'язання з податку на прибуток накладається штраф у розмірі 5 % від невчасно сплаченої суми, за умови якщо доплата відбулась протягом 30 календарних днів від граничного терміну сплати. Якщо термін несплати податку на прибуток перевищує 30 днів, то ставка штрафу становить 10 % від розміру невчасно сплаченого (несплаченого) зобов'язання. Однак, якщо при перевірці працівники контролюючих органів визнають таку несплату як зумисну, то розмір штрафу може зрости до 25 %, а при повторній неоплаті протягом трьох наступних років – до 50 %.

У 2021 році до ПКУ були внесені зміни якими до вітчизняної нормативної бази вводилось нове поняття – мінімальне податкове зобов'язання (МПЗ). МПЗ – це «мінімальна величина податкового зобов'язання із сплати податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або з власністю та/або користуванням (орендою, суборендою, емфітевзисом, постійним користуванням) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь, розрахована відповідно до Податкового Кодексу. Сума мінімальних податкових зобов'язань, визначених щодо кожної із земельних ділянок, право користування якими належить одній юридичній або фізичній особі, у тому числі фізичній особі - підприємцю, є загальним мінімальним податковим зобов'язанням» [18].

МПЗ поширюється на власників та користувачів земельних ділянок сільськогосподарського призначення, які розташовані за межами населених пунктів. МПЗ окремо розраховується для земельних ділянок, що мають грошову оцінку, і для тих, що її не мають. Якщо грошова оцінка земельної ділянки проведена то сума податкового зобов'язання розраховується як добуток цієї оцінки на коефіцієнт індексації для даного року та на 5 %, за умови, що дана земельна ділянка використовувалась цілий рік. Якщо менше року – то ще додатково враховується коефіцієнт використання цієї ділянки (кількість місяців використання земельної ділянки поділити на 12). У випадку відсутності грошової оцінки, у формулі замість неї береться нормативна грошова оцінка 1 га в області по якій проводиться розрахунок. МПЗ розраховується у розмірі відразу за рік.

Важливе значення для діяльності сільськогосподарських підприємств має вітчизняний стандарт бухгалтерського обліку, що стосується власне сільськогосподарських активів – НП(С)БО 30 «Біологічні активи». Даний стандарт визначає методологічні основи формування у обліку підприємства якісної та точної інформації щодо біологічних активів підприємства.

Відповідно до даного стандарту «біологічний актив – це жива тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи. Біологічний актив та/або сільськогосподарська продукція визнаються активом, якщо підприємство контролює їх в результаті минулих подій, існує імовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена. Біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю зменшеною на очікувані витрати на продаж, крім випадків, коли справедливую вартість достовірно визначити неможливо» [19].

Сільськогосподарську продукцію при первісному визнанні необхідно оцінювати за справедливою вартістю, що зменшена на очікувані витрати на продаж або ж за виробничою собівартістю. Первісне визнання сільськогосподарської продукції проводиться у тому ж звітному періоду, у якому вона була відокремлена від біологічного активу.

Що стосується фінансового результату від операцій з сільськогосподарською продукцією та біологічними активами то він складається з трьох елементів:

- фінансовий результат від первісного визнання додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції;
- фінансовий результат від реалізації запасів – біологічних активів та сільськогосподарської продукції оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю при зменшенні на очікувані витрати на продаж;
- фінансовий результат при зміні справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, що оцінюються за справедливою вартістю при зменшенні на витрати на продаж.

Біологічні активи суб'єктів господарювання пропонується класифікувати за наступними ознаками:

- 1) Довгострокові біологічні активи:
  - робоча худоба;

- продуктивна худоба;
- багаторічні насадження пов'язані з сільськогосподарською діяльністю;
- інші довгострокові біологічні активи.

2) Поточні біологічні активи:

- тварини на вирощуванні та відгодівлі;
- біологічні активи в стані біологічних перетворень (окрім тварин на вирощуванні та відгодівлі);
- інші поточні біологічні активи.

До фінансового результату за звітний рік від сільськогосподарської діяльності включається:

- «дохід (витрати) від первісного визнання одержаної сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів за кожною групою біологічних активів;
- витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями, за кожною групою біологічних активів;
- фінансовий результат (прибуток, збиток) від первісного визнання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів;
- фінансовий результат (прибуток, збиток) від реалізації сільськогосподарської продукції та поточних біологічних активів;
- фінансовий результат (прибуток, збиток) від зміни справедливої вартості біологічних активів» [19].

Положення НП(С)БО 30 «Біологічні активи» є одними із найбільш дискусійних у вітчизняній нормативній базі, оскільки вони, у своїй більшості, були взяті з МСФЗ 41 «Сільське господарство» [20] без урахування особливостей вітчизняного аграрного сектору [21-22].

На основі вище наведеного можна зробити висновок, що поняття «фінансові результати» є більше бухгалтерським, у податковій нормативній базі воно згадується лише як елемент системи оподаткування податком на прибуток. Суттєвою проблемою є те, що існують певні відмінності між

бухгалтерським та податковим розрахунком податку на прибуток, і у випадку якщо підприємство має дохід більше 40 млн. грн., то воно зіштовхується з ситуацією коли необхідно проводити додаткові коригування бухгалтерського значення даного зобов'язання. Тому, на нашу думку, одним із основних напрямів вдосконалення існуючої нормативної бази є усунення відмінностей щодо обчислення даного податку.

### **1.3. Особливості діяльності сільськогосподарських підприємств та їх вплив на побудову облікового процесу в галузі**

Сільське господарство, як і будь-яка інша галузь економіки, має свої особливості діяльності, що відрізняють її від інших галузей, які суттєво впливають на організацію облікового процесу у таких підприємствах.

Л.В. Коваль та А.В. Заболотчук особливим об'єктом бухгалтерського обліку у сільському господарстві називають землю. Тому, вірне відображення землі та операцій із земельним ресурсами є першочерговою необхідністю при організації ефективної системи обліку сільськогосподарського підприємства. «В практиці агропідприємств, які займаються сільським господарством, спостерігається низький рівень бухгалтерського обліку цих операцій, а деякі господарства взагалі нехтують обліком. Причиною тому є відсутність доступної методики бухгалтерського обліку земель, прав користування і оренди. Для розробки і застосування такої методики необхідне вдосконалення нормативно-законодавчої бази по бухгалтерському обліку земельних ресурсів. У національному стандарті П(С)БО 7 «Основні засоби» і методичних рекомендаціях по обліку основних засобів в сільськогосподарських організаціях немає рекомендацій з обліку земель, що стосуються земель сільськогосподарського призначення, а даються тільки загальні положення. Немає рекомендацій і з питань віддзеркалення земельних ресурсів в звітності.

Однак земля є особливим ресурсом та вимагає індивідуальних рекомендацій і вказівок в частині її обліку» [23].

Для вирішення цієї проблеми автори пропонують власні землі сільськогосподарських підприємств обліковувати на субрахунку 101, якому змінити назву на «Власні земельні ресурси», а орендовані землі – на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». Окрім того, до субрахунку 101 в обліку сільськогосподарських підприємств відкривати аналітичні рахунки: «Сільськогосподарські угіддя», «Несільськогосподарські угіддя», «Землі під господарськими будівлями та дворами», «Землі тимчасово законсервовані» тощо.

Двома основними, і лише притаманними сільському господарству, напрямками діяльності є рослинництво і тваринництво. Кожен з цих напрямів має свій вплив на організацію облікового процесу в аграрних підприємствах.

Досліджуючи особливості рослинництва та його вплив на організацію обліку у сільськогосподарському секторі Л.К. Сук та П.Л. Сук зазначають, що «Рослинництво має технологічні та організаційні особливості, які впливають на методика ведення бухгалтерського обліку. Строк вирощування рослини визначений її біологічними особливостями і не може бути скорочений або продовжений шляхом зміни обсягу витрат. Тому термін «незавершене виробництво», який широко використовується у промисловості, будівництві та інших галузях економічної діяльності, не логічно застосовувати у рослинництві. В обліку витрати рослинництва потрібно розмежовувати за роками отримання урожаю. Витрати рослинництва під урожай майбутніх років відображають у бухгалтерському обліку за сільськогосподарськими культурами по висіяних рослинах, а до проведення посіву – за виконаними роботами з наступним розподілом згідно фактично зайнятих площ відповідними культурами. Роботи у рослинництві проводять для вирощування конкретних рослин. Кожна з них має чітке місце у сівозміні і потребує індивідуальної підготовки ґрунту. Тому, логічно відкривати аналітичні

рахунки за культурами на стадії виконання попередніх робіт, а не після їх висіву» [24].

Однією з основних особливостей діяльності аграрних підприємств О.В. Качмар називає існування такого специфічного та характерного лише для сільського господарства поняття як біологічні активи. На його думку «біологічні активи – це живі рослини, тварини або інші біологічні ресурси, якими володіє суб'єкт господарської діяльності та використання яких у сільськогосподарському виробництві забезпечить економічні вигоди в майбутньому» [25].

Встановлення первісної вартості отриманої сільськогосподарської продукції є одним із найбільш важливих завдань організації облікового процесу в сільськогосподарських підприємствах. Від точності розрахунку цієї вартості залежить подальше обчислення отриманого прибутку (збитку) та сум податкових зобов'язань, що підлягають сплаті. Якщо не вірно оцінити готову продукції менеджмент підприємства не зможе прийняти необхідні ефективні рішення як у коротко- так і у довгостроковій перспективі.

У своєму дослідженні І.Ю. Фесун досліджуючи дане питання вказує, що «сільськогосподарська продукція є специфічним видом активів сільгоспвиробників. І, на відміну від промисловості, галузеві стандарти з бухгалтерського обліку та звітності не пов'язують її сутність із закінченням виробничого процесу обробки та одночасно відповідністю встановленим стандартам і прийманням відділом технічного контролю (здачею на склад або ж передачею покупцеві). Натомість наголошується на причинно-наслідковому зв'язку між визнанням сільгосппродукції та завершенням біологічної трансформації й відділенням її від біологічного активу в кондиційному стані. Відповідно, ігнорування облікових номенклатур за біологічними активами, що відповідає усталеній обліковій практиці, руйнує концепт обліку сільськогосподарської діяльності» [26].

Наявність активів особливого виду зумовлює необхідність змін стандартних підходів до використання первинних документів при організації

облікового процесу. Єромолаєва М.В. зазначає, що «Актуальним завданням, яке потребує нагального вирішення, є необхідність використання відповідних первинних документів. Слід зазначити, що нині затверджено низку форм первинних документів, в яких відображається наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва та окремих видів довгострокових біологічних активів. Стосовно витрат на біологічні перетворення використовують типові форми первинних документів з обліку виробничих витрат у сільському господарстві. На нашу думку, для цілей відображення в обліку витрат на біологічні перетворення біологічних активів облікова служба підприємства може самостійно розробити форми зведених аналітичних документів і затвердити їх відповідним внутрішнім наказом. При цьому в кожному конкретному випадку можливе розроблення таких форм документів, які будуть відображати особливості технологічних процесів виробництва конкретного сільськогосподарського підприємства» [27].

Для того щоб визнати актив підприємства як біологічний актив він має відповідати певному переліку необхідних ознак:

- суб'єкту господарювання перейшли вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив;
- суб'єкт господарювання здійснює управління біологічним активом та контроль над його використанням;
- вартість біологічного активу може бути достовірно визначена;
- суб'єкт господарювання отримає для себе у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням такого активу у сільськогосподарській діяльності.

Суттєвою особливістю функціонування сільськогосподарських підприємств є можливість вибору системи оподаткування. Окрім вже вище згадуваної загальної системи оподаткування підприємства аграрного сектору можуть використовувати у своїй діяльності сплату єдиного податку перебуваючи в 4-й групі платників.

Платниками єдиного податку 4 групи можуть бути лише сільськогосподарські підприємства-юридичні особи у яких дохід від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва або продуктів її переробки перевищує 75 % від загальної суми доходу підприємства. Варто відмітити тут і те, що на відміну від 1-3 груп платників єдиного податку, до 4 групи не встановлено обмежень по чисельності працівників або по максимальному розміру річного доходу.

Також, платниками єдиного податку 4 групи можуть бути і фізичні особи-фермери, що здійснюють діяльність виключно в межах свого фермерського господарства та займаються вирощуванням, відгодівлею, збиранням, виловом, переробкою особисто вирощеної або відгодованої продукції та її продажем. Вирощування та відгодівля мають відбуватись за місцем податкової адреси суб'єкта господарювання.

Площа сільськогосподарських угідь або земель водного фонду, що перебувають у власності або користування таких фермерів, повинна бути від 2 до 20 га. Також, таким суб'єктам господарювання заборонено мати найманих працівників, однак вони можуть використовувати працю на умовах договорів цивільно-правового характеру.

Об'єктом оподаткування, у таких платників, є грошова оцінка площ земель, що перебувають у власності або оренді такого суб'єкта господарювання. Грошова оцінка кожного гектару землі встановлена у цінах 1995 року і кожен рік, при прийнятті закону «Про державний бюджет» на наступний рік, затверджується коефіцієнт на який необхідно домножувати встановлену вартість.

Для різних типів земель, що знаходяться у користуванні сільськогосподарського підприємства, встановлені різні ставки єдиного податку:

- рілля, сіножаті, пасовища – 0,95 % від грошової оцінки землі;
- багаторічні насадження – 0,57 %;
- землі водного фонду – 2,43 %;

– землі, що використовуються на умовах закритого ґрунту – 6,33 %.

Для земель, що розташовані у гірських зонах та на поліських територіях передбачені окремі пільгові ставки податку:

– рілля, сіножаті, пасовища – 0,57 %;

– багаторічні насадження – 0,19 %;

Розрахунок єдиного податку проводиться перед початком року і обчислюється загальнорічна сума, що має бути сплачена підприємством. Ця сума розділяється на квартали у наступній пропорції: I – 10 %, II – 10 %, III – 50 %, IV – 30 %. Даний розподіл є логічним для сільськогосподарських підприємств, оскільки сплата основної суми податкового зобов'язання відбувається восени коли проходить отримання більшої частини готової продукції рослинництва і тваринництва та її реалізація покупцям. Тому, у платника податку не виникає проблем із пошуком коштів для сплати значної суми податкового зобов'язання.

Суттєвим недоліком системи оподаткування єдиним податком платників 4 групи є те, що в залежності від вибору основного напрямку сільськогосподарської діяльності суттєво залежить і розмір сплачуваного податку. Так, аграрні підприємства, що зосереджуються на рослинництві мають значні суми податкового зобов'язання до сплати, оскільки вони використовують великі площі земель у своєму господарському процесі. Для тваринництва наявність значних площ землі не є обов'язковою умовою ефективності діяльності і, відповідно, суми єдиного податку до сплати тут суттєво менші. Це викликає значну нерівність між суб'єктами господарювання, що функціонують в одній галузі економіки і є негативним фактором, який стримує розвиток тваринництва в Україні.

Спрощена система оподаткування має ще декілька недоліків, але найбільш суттєвим з них для сільського господарства є саме неврахування фінансового результату діяльності підприємства при розрахунку податкового зобов'язання суб'єкта господарювання [28].

Якщо загалом оцінити ситуацію з вибором системи оподаткування сільськогосподарськими підприємствами, то переважна більшість тих суб'єктів господарювання, що мають можливість обрати єдиний податок обирають саме його. Оскільки на цій системі суми податкового навантаження значно меншу, у порівнянні з загальною системою оподаткування, а документальне оформлення процесу нарахування та сплати податків займає значно менше часу [29-32].

Підводячи загальні підсумки оцінки впливу особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств та їх впливу на організацію облікового процесу на таких підприємствах слід відмітити, що основними, з таких особливостей, є:

- сезонність робіт – у сільському господарстві багато робіт залежить від природних факторів та сезонів (посів, збір врожаю). Це призводить до різких змін в обсягах виробництва та показників фінансових результатів діяльності. Організація облікового процесу повинна враховувати ці сезонні зміни та точно їх відображати;

- велика кількість активів – сільське господарство має значні масштаби та велику кількість особливих активів таких як земля, техніка, тварини тощо. Облік повинен ефективно відображати інформацію про всі ці активи та їхню реальну вартість;

- велика залежність від природних умов – погодні умови та інші природні чинники значно впливають на виробничий процес та розмір врожаю. Організація обліку повинна включати механізми для урахування таких ризиків;

- відсутність однорідності у виробництві – сільське господарство включає у себе різні види діяльності такі як рослинництво, тваринництво, агротуризм тощо. Кожен вид діяльності має власні особливості облікового процесу;

- велике значення фінансування – сільське господарство потребує значних фінансових витрат на придбання (оренду) земельних ділянок, техніки

та інших ресурсів. Фінансування можна отримувати від різних джерел, таких як банки, держава, інвестори тощо. Облік повинен точно відображати всі ці процеси;

– особливості оподаткування – для сільськогосподарських підприємств існують спеціальні податкові режими та пільги. Організація облікового процесу має враховувати всі ці аспекти для ефективного управління процесом формування податкових зобов'язань таких суб'єктів господарювання;

– екологічні аспекти – сільське господарство може піддаватись регулюванню нормами та вимогами екологічних стандартів та положень. Це викликає появу додаткових статей витрат, які мають окремо відобразитись у обліковому процесі;

– глобальний характер – України є експортно орієнтована аграрна країна. За даними 2021 року Україна займала перше місце у світовому агроекспорті за соняшниковою олією (46 %), соняшникового шроту (45 %) та проса (37 %), третє по ячменю (13 %), кукурудзі (13 %) та ріпаку (10 %), п'яте по пшениці (10 %), медові (8 %), горіху (7 %), шосте – сої (1 %). Організація облікового процесу має враховувати особливості взаємодії із зарубіжними контрагентами та специфіку обліку валютних коштів [33].

Окремі аспекти діяльності сільськогосподарських підприємств та їх вплив організацію облікового процесу описані у дисертаційних дослідженнях О.В. Ільчак [34], А.І. Коріненко [35], О.О. Маринченко [36], О.Г. Сокіл [37] та інших вітчизняних науковців.

Загалом, організація облікового процесу на сільськогосподарських підприємствах повинна бути гнучкою та враховувати всі особливості діяльності галузі для ефективного управління ресурсами та прийняття стратегічних рішень.

## Висновки до розділу 1

За результатами дослідження теоретичних аспектів організації обліку і оподаткування фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств можна зробити наступні висновки:

1. Встановлено, що до системи показників, за якою здійснюється оцінювання ефективності діяльності підприємства, окрім власне фінансових результатів, почали включати показники, що оцінюють соціальну відповідальність бізнесу. Розвиток ринку на сучасному етапі вимагає від фірм ставити за основну мету своєї діяльності не лише отримання максимальних фінансових результатів (прибутку), а й ефективну соціальну взаємодію з власними працівниками, місцевими громадами та зменшення шкідливого впливу на оточуюче середовище.

2. На основі аналізу нормативної бази доведено, що термін «фінансові результати» є більше бухгалтерським терміном, у податковому обліку (ПКУ) застосовують поняття «прибуток» та «збиток». Для обліку фінансових результатів, згідно Інструкції № 291, призначений синтетичний рахунок 79 «Фінансові результати» з субрахунками. Сільськогосподарські підприємства, для оподаткування результатів своєї діяльності, можуть обрати один з двох запропонованих методів оподаткування: податок на прибуток або єдиний податок 4 групи. Більшість аграрних суб'єктів господарювання схиляється до варіанту з єдиним податком, оскільки це призводить до зменшення і витрат часу на розрахунок сум податку та заповнення звітності, і до зменшення сум податкових зобов'язань.

3. Оцінюючи особливості діяльності сільськогосподарських підприємств основними факторами, що впливають на побудову процесу організації обліку у таких суб'єктів господарювання є: сезонність робіт, велика кількість активів, велика залежність від природніх умов, відсутність однорідності у виробництві, значний вплив залучених коштів, можливість вибору системи оподаткування та великий обсяг експорту виготовленої сільськогосподарської продукції.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

#### **2.1. Тенденції діяльності вітчизняних сільськогосподарських підприємств**

Сільське господарство завжди було однією з основних галузей національної економіки. Окрім власне виконання головної своєї функції, щодо забезпечення продовольством населення країни, аграрна галузь стала однією з основних експортоорієнтованих напрямів господарства України та забезпечувала значні надходження валютних коштів в країну і, відповідно, наповнення бюджетів всіх рівнів. Враховуючи кількість зернових, що вирощувалось в країні, та загальні обсяги їх експорту нашу державу називали світовою та європейською житницею. Однак, напад росії призвів до окупації або мінування значних сільськогосподарських площ. Це неминуче призвело до падіння обсягів виробництва агропродукції по всіх ділянках.

Важливу роль сільське господарство відіграє і у забезпеченні робочих місць для значної кількості населення України. Аграрний сектор створює можливості для зайнятості та розвитку сільських територій. Розумне ведення сільськогосподарської діяльності дозволяє зберігати родючість ґрунтів, дотримуватись екологічних стандартів та уникати забруднення навколишнього середовища.

Сільське господарство має критичне значення для розвитку України, як з економічного, так і з соціального та екологічного поглядів.

Для більш якісної оцінки поточного стану сільського господарства в Україні доцільно провести аналіз основних показників його діяльності за останні роки. В таблиці 2.1 наведено динаміку площ сільськогосподарських угідь по групах рослин.

Таблиця 2.1. – Посівна площа сільськогосподарських культур в Україні в 2010-2022 роках, тис. га.

Рік	Сільськогосподарські культури					
	зернові	буряк цукровий	соняшник	картопля	овочі	плодові та ягідні
2010	15090	501	4572	1408	465	255
2011	15724	532	4739	1439	501	255
2012	15449	458	5194	1440	498	255
2013	16210	280	5051	1388	488	253
2014	14801	331	5257	1348	467	239
2015	14739	237	5105	1291	446	235
2016	14401	292	6073	1312	447	224
2017	14624	316	6034	1323	445	226
2018	14839	276	6117	1319	439	228
2019	15318	222	5928	1309	452	225
2020	15392	220	6457	1325	464	219
2021	15995	227	6622	1283	460	217
2022	12171	184	5293	1208	378	193

Джерело: [38].

Якщо не брати до уваги показники 2022 року, коли розпочались активні бойові дії, то слід відмітити зменшення більше ніж у два рази площ під посіви цукрового буряку та збільшення, майже удвічі, площ засіяних соняшником. Якщо говорити у абсолютних показниках, то в Україні на першому місці по розміру засіяних площ завжди були зернові. Більше ніж удвічі їм поступається соняшник. А от посіви цукрових буряків, плодів та ягід становлять трохи більше 1 % від того, що засіяно зерном. Україна як була так і залишається однією із найбільших світових житниць та постачальником зернових, соняшника та соняшnikової олії.

Однією із негативних сторін збільшення площ під вирощування соняшника є те, що дана культура є технічною і на одній і тій же ж площі, згідно карт сівозмін, її не можна вирощувати протягом 7-9 років. Однак, з метою максимізації прибутку, керівники аграрних підприємств йдуть на порушення технологій і технічні культури вирощуються частіше на одних площах ніж це має бути. Це призводить до виснаження земель та погіршення родючості, особливо це стосується українських чорноземів.

Вирощуванням сільськогосподарської продукції займаються суб'єкти господарювання різних обсягів діяльності. Для оцінки того на які розміри сільськогосподарських підприємств припадають найбільші масштаби діяльності по основних культурах рослинництва сформовано таблицю 2.2.

Таблиця 2.2. – Групування підприємств за розмірами зібраної площі основних сільськогосподарських культур у 2022 році

С/г культура	Площі у підприємств, га				
	до 100	100-200	200-500	500-1000	Більше 1000
Зернові	13624	3003	3446	2154	2152
Соя	6310	1093	797	238	239
Ріпак	2467	1111	1084	346	170
Соняшник	10546	2631	2842	1262	901
Цукровий буряк	287	73	64	26	36

*Джерело: [38].*

Переважна більшість сільськогосподарських культур вирощується на незначних площах. Обсяги до 100 гектарів переважають з усіх досліджених культур. За кількістю аграріїв, що вирощують окремі культури як і завжди займають зернові, далі – соняшник. Площі цукрового буряка є доволі незначними.

Другою важливою складовою сільського господарства України, окрім рослинництва, є тваринництво. Виробництво м'яса, молока, яєць та інших продуктів тваринництва є важливим фактором для забезпечення харчування населення. Ці продукти є основою раціону багатьох людей і важливі для здорового харчування.

Тваринництво включає в себе не лише вирощування тварин, а й розвиток технологій їх утримання та обробки продукції. Воно дозволяє сільськогосподарським суб'єктам господарювання розширювати свої джерела доходу та зменшувати ризики, пов'язані з однобічною спеціалізацією на вирощуванні рослин. Сучасне тваринництво залежить від інноваційних технологій, що сприяють покращенню умов утримання тварин, зменшенню втрат та підвищенню продуктивності.

Кількість сільськогосподарських тварин за останні 13 років подано у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3. – Кількість сільськогосподарських тварин на 1 січня, тис. голів

Рік	Кількість сільськогосподарських тварин на 1 січня, тис. голів				
	велика рогата худоба		свині	вівці та кози	птиця, млн. голів
	усього	у т. ч. корови			
2010	4826,7	2736,5	7576,6	1832,5	191,4
2011	4494,4	2631,2	7960,4	1731,7	203,8
2012	4425,8	2582,2	7373,2	1739,4	200,8
2013	4645,9	2554,3	7576,7	1738,2	214,1
2014	4534,0	2508,8	7922,2	1735,2	230,3
2015	3884,0	2262,7	7350,7	1371,1	213,3
2016	3750,3	2166,6	7079,0	1325,3	204,0
2017	3682,3	2108,9	6669,1	1314,8	201,7
2018	3530,8	2017,8	6109,9	1309,3	204,8
2019	3332,9	1919,4	6025,3	1268,6	211,7
2020	3092,0	1788,5	5727,4	1204,5	220,5
2021	2874,0	1673,0	5876,2	1140,4	200,7
2022	2644,0	1544,0	5608,8	1094,3	202,2
2023	2307,1	1352,8	4948,3	941,4	180,5

*Джерело: [38].*

Як видно із наведених значень за досліджуваний період в країні стрімко скорочується кількість ВРХ, свиней, овець та кіз. Протягом 2010-2023 років їх кількість зменшилась удвічі по кожному виду тварин. Єдиний вид тварин по якому зберігаються більш-менш стабільні значення кількості – це птиця.

На жаль, галузь тваринництва сьогодні перебуває у занепаді, про що свідчать дані з кількістю тварин, що є на вирощуванні у аграрному секторі. Однією з причин виникнення такої ситуації є недостатня державна підтримка суб'єктів господарювання, що займаються відгодівлею, утриманням та реалізацією худоби, особливо ВРХ. Також, негативно на дану ситуацію впливає те, що основний дохід від продажу тварин, їх м'яса або супутніх продуктів отримують не виробники, а перекупники.

Одним із узагальнюючих показників ефективності діяльності національних сільськогосподарських підприємств є оцінка показників їх фінансових результатів за попередні роки. В таблиці 2.4 подано показники

фінансових результатів до оподаткування підприємств сільського, лісового та рибного господарства.

Таблиця 2.4. – Фінансові результати до оподаткування вітчизняних підприємств сільського, лісового та рибного господарства за 2010-2022 роки

Рік	Частка підприємств, які одержали прибуток, %	Фінансовий результат до оподаткування, млрд. грн.
2022	78,5	87,3
2021	88,3	240,0
2020	82,7	82,2
2019	83,1	94,0
2018	86,3	71,5
2017	86,2	69,3
2016	87,8	91,1
2015	88,5	103,1
2014	84,2	21,7
2013	79,9	15,1
2012	78,3	27,0
2011	83,0	25,6
2010	69,5	17,3

*Джерело: [38].*

Частка прибуткових сільськогосподарських підприємств майже завжди перевищувала 80 % від усіх суб'єктів господарювання по галузі. Загальний розмір прибутковості діяльності аграрного сектору мав рекордні значення у довоєнному 2021 році і мав гарні тенденції до подальшого зростання. Однак, війна призвела до майже триразового зменшення ефективності діяльності даного сектору економіки.

Вже раніше згадувалось, що сільське господарство є однією з галузей національної економіки, що займає велику частку у вітчизняному експорті та забезпечує значні надходження іноземної валюти до вітчизняного бюджету. Для оцінки місця аграрного сектору в експортному балансі України розглянемо значення даних показників. На рисунку 2.1 подана динаміка частки експорту сільськогосподарської продукції та товарів, що утворились у результаті її переробки (живі тварини, продукти тваринного походження, продукти рослинного походження, жири та олії тваринного або рослинного

походження, готові харчові продукти), у загальному обсязі національного експорту за 2010-2022 роки.



Рисунок 2.1 Частка вартості сільськогосподарської продукції у вартості загальнонаціонального експорту у 2010-2022 роках

*Джерело: [38].*

Дані наведені на рисунку підтверджують висловлені раніше твердження щодо важливості сільськогосподарської продукції у експортному потенціалі країни. За період з 2010 по 2022 роки частка сільськогосподарської продукції та її похідних продуктів у загальнонаціональному експорті виросла з 19 % до 53 % і становить вже більше половини вартості усього експорту держави. Однак, таке зростання викликане не лише одними позитивними тенденціями як то вихід на нові світові ринки збуту чи збільшення обсягів постачання. З початком бойових дій у 2014 році Україна втратила значну частину промислового потенціалу на тимчасово окупованих територіях Криму та Донбасу. З лютого 2022 року, внаслідок окупації ще частини територій та ракетних ударів по діючим промисловим підприємствам, загальний обсяг виготовлення промислової продукції ще зменшився, що, у свою чергу, також негативно вплинуло на загальні обсяги експорту таких товарів. Додатковим

негативним фактором впливу на національний експорт стало і майже повне блокування вітчизняних портів.

Для оцінки реальної ситуації з обсягами реалізації за кордон агропродукції доцільно дослідити динаміку показників вартості експортованої сільськогосподарської продукції та товарів, що були з неї виготовлені у доларах США. Значення таких показників наведено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5. – Обсяги експорту продукції сільського господарства та продуктів її переробки у 2010-2022 роках (млрд. дол. США)

Рік	Загальний обсяг експорту	Живі тварини, продукти тваринного походження	Продукти рослинного походження	Жири та олії тваринного або рослинного походження	Готові харчові продукти
2022	44,14	1,47	13,47	5,95	2,5
2021	68,07	1,35	15,54	7,04	3,79
2020	49,19	1,19	11,88	5,75	3,36
2019	50,05	1,28	12,91	4,73	3,22
2018	47,33	1,21	9,89	4,5	3,02
2017	43,26	1,11	9,22	4,61	2,83
2016	36,36	0,78	8,09	3,96	2,45
2015	38,13	0,82	7,97	3,3	2,47
2014	53,9	1,01	8,74	3,82	3,1
2013	63,31	1,08	8,88	3,51	3,56
2012	68,81	0,96	9,21	4,21	3,49
2011	68,39	0,94	5,53	3,4	2,94
2010	51,43	0,77	3,98	2,62	2,57

*Джерело: [38].*

Загальний обсяг експорту українських товарів, робіт та послуг має постійну тенденцію до зростання за умови стабільних зовнішніх та внутрішніх умов діяльності. Коли у 2014 та 2022 році починався черговий етап агресії росії на українські території, то у наслідок бойових дій, окупації, втрати значної частини комерційних зв'язків та підвищення ризиковості діяльності вітчизняних підприємств, розміри зовнішньо-економічної діяльності суттєво зменшувались.

Слід відмітити, що незважаючи на усі негативні фактори військових дій дана ділянка експорту має позитивну тенденцію до зростання обсягів майже

по всіх складових структури. Так, з 2010 по 2022 роки обсяги експорту живих тварин та продуктів тваринного походження зріс на 91 %, продуктів рослинного походження – на 238 %, жирів та олії тваринного або рослинного походження – на 127 %, і лише по готових харчових продуктах зменшився на 3 %. Однак, тут також слід відмітити, що по готових харчових продуктах суттєве зменшення відбулось лише в останній рік – з 3,79 млрд. дол. США у 2021 році до 2,5 млрд. дол. США у 2022, а до того часу і по цьому напрямку також був загальний позитивний обсяг збільшення сум експорту.

Суттєву роль в оцінці експортного потенціалу аграрного сектору країни є оцінка видів сільськогосподарської продукції, що займають найбільшу частку у його структурі. Порівнюючи дані показники з інформацією щодо попиту на продукти харчування на світових ринках можна отримати значний поштовх у збільшенні обсягів експорту даної продукції. Види сільськогосподарських товарів, що мають найбільшу частку у структурі національного експорту у 2022 році, подано на рисунку 2.2.

Частка окремих видів с/г продукції у загальному експорті у 2022 році, %



Рисунок 2.2 Частка окремих видів сільськогосподарської продукції у загальному експорті у 2022 році

Джерело: [38].

Найбільшу частку у 2022 році у національному експорті серед сільськогосподарської продукції займав продаж зернових культур (понад 20 %) та жирів і олій (13,5 %). Також вагому позицію у структурі експорту займали насіння і плоди олійних рослин (8,5 %), залишки і відходи харчової промисловості (2,5 %) та м'ясо і їстівні субпродукти (2,1 %). Частка іншої сільськогосподарської продукції була не така суттєва.

Роблячи загальний підсумок результатів роботи вітчизняного аграрного сектору варто відмітити те, що Україна є на передових ролях у світі щодо постачання продукції сільського господарства, зокрема, зернових, соняшника, олії тощо. Частка сільськогосподарських товарів в останній рік перевищила половину загальної вартості усього національного експорту. Проте, слід відмітити, що цей показник був досягнутий не лише з-за зростання обсягів продаж та виходу на нові ринки, але й і з-за того, що бойові дії в Україні негативно вплинули на обсяги зовнішньо-економічної діяльності інших галузей національного господарства.

## **2.2. Організація обліку фінансових результатів в аграрних підприємствах**

Ефективна організація облікового процесу фінансових результатів в сільськогосподарських підприємствах повинна враховувати свої власні, притаманні лише даній галузі, особливості:

1) вплив кліматичних умов на результати діяльності – вплив фактору природніх умов, які не піддаються можливості прогнозування у довгостроковій перспективі, має бути максимально врахований при визнанні та обчисленні доходів і витрат сільськогосподарського підприємства;

2) притаманні лише агросектору підгалузі діяльності та різноманіття сільськогосподарських культур та видів тварин – ефективний облік має враховувати специфіку діяльності та визнання результатів як у рослинництві,

так і у тваринництві, окрему увагу має бути звернуто на точність встановлення первісної вартості отриманої сільськогосподарської продукції при прийнятті її на облік;

3) сезонність та циклічність робіт – великий обсяг облікових робіт проводиться протягом обмеженого часу і завжди у той самий період у календарному році, це має бути враховано шляхом оптимізації кількості облікових працівників та резервування сум заробітної плати для таких працівників (за умови якщо беруться сезонні працівники до апарату бухгалтерії);

4) залежність від ринкових факторів – ціни на сільськогосподарську продукцію є доволі динамічними та мають сильні періодичні коливання, це суттєво впливає на кінцевий показник результативності та ефективності діяльності такого суб'єкта господарювання;

5) експорт значної частини вітчизняної сільськогосподарської продукції – облік фінансових результатів має враховувати діючі норми міжнародного та європейського законодавства, зокрема міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, для забезпечення транспарентності та конкурентоспроможності на зовнішніх ринках;

б) підтримка держави та субсидії – вітчизняний уряд надає певну підтримку сільському господарству через різноманітні субсидії та дотаційні програми, ефективний облік фінансових результатів має передбачати правильне відображення цих фінансових стимулів та дотримання вимог щодо їх відображення у звітності підприємства.

Ці особливості вимагають специфічного підходу до організації обліку фінансових результатів у сільському господарстві України, щоб забезпечити точність, зрозумілість та аналітичну цінність фінансової звітності суб'єкта господарювання, що функціонує у даній галузі.

Для здійснення практичного дослідження особливостей організації облікового процесу у сільськогосподарському підприємстві нами було обрано

сільськогосподарське приватне підприємство «Несвіч», що здійснює свою діяльність на території Луцького району Волинської області.

СГПП «Несвіч» спеціалізується на рослинницькому напрямі сільськогосподарської діяльності. Земельний фон даного суб'єкта господарювання становить понад 6 000 га землі.

Основними сільськогосподарськими культурами, що вирощуються на землях підприємства, є озимий ячмінь, кукурудза, яра пшениця, озима пшениця, ярий ячмінь, соняшник, озимий та ярий ріпак, соя. Окрім того, підприємство займається перепродажем бувшої у вжитку сільськогосподарської техніки: колісні трактори, кормозбиральні комбайни, доїльне обладнання, культиватори, дискові борони, розпушувачі, сіялки суцільного висіву тощо. Окремо надаються послуги з доставки зерна та іншої сільськогосподарської продукції власним спеціалізованим автотранспортом. Підприємство займається також виробництвом та продажем металевої сітки, секційної огорожі та виробів із дроту.

Показники результатів діяльності СГПП «Несвіч» подано в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6. – Показники фінансових результатів діяльності СГПП «Несвіч» за 2020-2022 роки, грн.

Показник	Роки			Відхилення відносно		Відхилення абсолютне	
	2020	2021	2022	2021/20	2022/21	2021/20	2022/21
Чистий дохід від реалізації продукції	248 303	192 862	322 009	-55 441	129 147	77,67	166,96
Собівартість реалізованої продукції	149 485	116 237	146 461	-33 248	30 224	77,76	126,00
Валовий прибуток	98 818	76 625	175 548	-22 193	98 923	77,54	229,10
Інші операційні доходи	16 565	18 379	11 391	1 814	-6 988	110,95	61,98
Адміністративні витрати	5 913	7 720	9 921	1 807	2 201	130,56	128,51
Витрати на збут	15 154	5 916	11 502	-9 238	5 586	39,04	194,42
Інші операційні витрати	23 270	8 011	8 167	-15 259	156	34,43	101,95
Фінансовий результат від операційної діяльності	71 046	73 357	157 349	2 311	83 992	103,25	214,50
Інші фінансові доходи	2 265	2 633	2 708	368	75	116,25	102,85
Інші доходи	469	166	410	-303	244	35,39	246,99
Фінансові витрати	1 114	121	0	-993	-121	10,86	0,00
Інші витрати	6	2	31	-4	29	33,33	1550,00
Фінансовий результат до оподаткування	72 660	76 033	160 436	3 373	84 403	104,64	211,01

Як видно із наведених даних досліджуване сільськогосподарське підприємство є прибутковим протягом усього періоду дослідження (2020-2022 роки) і має постійно зростаючі показники як загальної вартості реалізації продукції, так і фінансового результату до оподаткування. Причому останній показник за три роки зріс більше ніж у два рази.

Для ведення бухгалтерського обліку, у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», на підприємстві створений окремий спеціалізований підрозділ – бухгалтерія, яку очолює головний бухгалтер. Склад та структура даного підрозділу затверджений внутрішнім нормативним документом – Положенням про бухгалтерію – та підтверджуються штатним розписом підприємства. Бухгалтерія має централізовану форму – всі бухгалтери підприємства підпорядковуються головному бухгалтеру. Структура бухгалтерії СГПП «Несвіч» подана на рисунку 2.3.

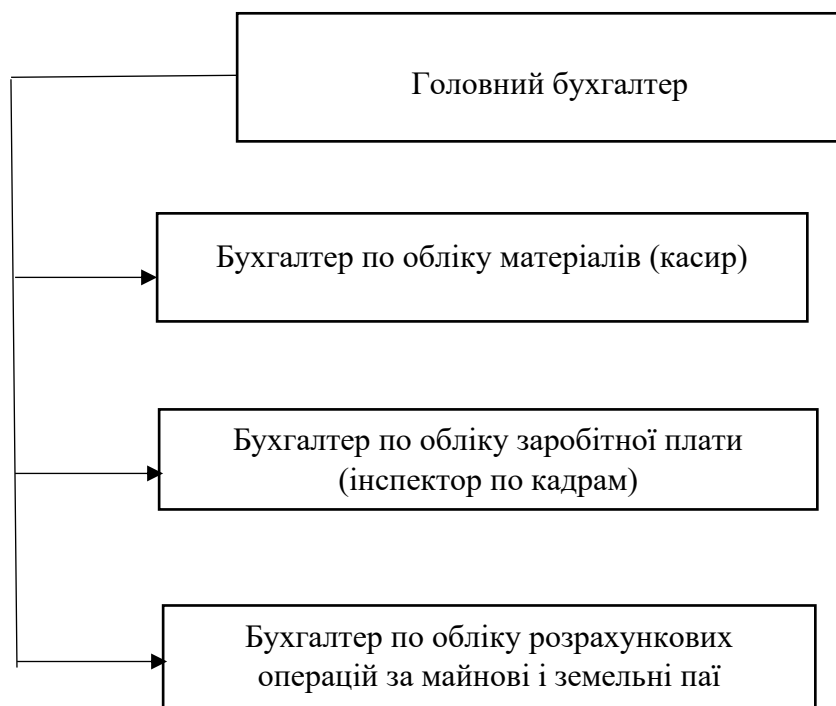


Рисунок 2.3 Структура бухгалтерії СГПП «Несвіч»

*Джерело: сформовано за даними підприємства.*

Правила організації та ведення бухгалтерського обліку в СГПП «Несвіч» затверджені Наказом про облікову політику. Відповідно до даного наказу облік фінансових результатів діяльності здійснює головний бухгалтер підприємства.

Положення про облікову політику будь-якого підприємства має передбачати питання методичного характеру щодо організації бухгалтерського обліку фінансових результатів. Поступовий перехід господарюючих суб'єктів в Україні на міжнародні стандарти фінансової звітності вимагає внесення змін до їх облікової політики, що передбачають застосування підприємствами для ведення обліку, складання та подання фінансової звітності, принципів та правил визначених міжнародними стандартами. У обліковому процесі та при формуванні показників фінансової звітності і її поданні підприємство використовує положення вітчизняних Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО). До законодавчо затвердженого переліку, що зобов'язані використовувати міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, СГПП «Несвіч» не відноситься.

Організація документообігу на підприємстві здійснюється на основі типових та спеціалізованих форм первинної документації. Для цілей аналітичного обліку суб'єкт господарювання застосовує власні, самостійно розроблені форми документів, які затверджуються наказом директора по підприємству.

Для ведення обліку працівники бухгалтерії СГПП «Несвіч» використовують План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємства затверджених Інструкцією № 291. При необхідності, за рішенням головного бухгалтера, можуть вводитись додаткові аналітичні три- та чотиризначні рахунки.

Поточний контроль за станом ведення обліку на підприємстві покладено на головного бухгалтера СГПП «Несвіч». Проведення внутрішнього контролю іншими працівниками чи замовлення зовнішнього аудиту статутними

документами даного суб'єкту господарювання не передбачено. СГПП «Несвіч» не попадає в перелік суб'єктів господарювання, що зобов'язані проводити щорічний аудит своєї діяльності згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

СГПП «Несвіч» є сільськогосподарським підприємством і це знаходить своє відображення як в особливостях загальної організації облікового процесу у суб'єкта господарювання, так і в описі цих особливостей в Наказі про облікову політику підприємства. Характерними моментами аграрного виробництва, які відображені в даному внутрішньому положенні є:

- об'єктами обліку довгострокових біологічних активів вважати у рослинництві – види багаторічних насаджень, у тваринництві – види і групи робочої та продуктивної худоби;

- строк використання довгострокових біологічних активів встановлює спеціальна комісія до складу якої входять заступник директора, головний бухгалтер та головний агроном/зоотехнік. Однак, термін корисного використання має бути не менше мінімально дозволеного ПКУ;

- оцінка довгострокових біологічних активів проводиться за первісною вартістю;

- нарахування амортизації на довгострокові біологічні активи здійснюється за прямолінійним методом;

- для поточних біологічних активів об'єктами обліку вважати у рослинництві – окремі сільськогосподарські культури або роботи, що виконані під урожай майбутнього року, у тваринництві – окремі види та групи тварин;

- оцінка поточних біологічних активів здійснюється за первісною вартістю (виробничою собівартістю);

- до складу статей загальновиробничих витрат окремими елементами включено загальновиробничі витрати рослинництва, загальновиробничі витрати тваринництва, фіксований сільськогосподарський податок, оренда плата за земельні паї та орендна плата за майнові паї;

– загальновиробничі витрати розподіляються у кінці року, базою розподілу у рослинництві є загальна сума витрат на рослинництво, за винятком вартості насіння; у тваринництві – загальна сума витрат на утримання тварин, за винятком вартості кормів.

Для організації облікового процесу фінансових результатів у СГПП «Несвіч» використовують субрахунки рахунка 79 «Фінансові результати»:

- 1) 791 «Результат операційної діяльності»;
- 2) 792 «Результат фінансових операцій»;
- 3) 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Субрахунки 791-793 це кінцеві рахунки на які закриваються усі рахунки доходів та витрат (7 та 9 класи). Винятками є лише рахунки 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати». Вони попередньо закриваються на інші рахунки – 23, 26 та 90. Основні проводки, що складаються при формуванні фінансових результатів у сільськогосподарському підприємстві подані в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7. – Проводки, що складаються при операціях з фінансовими результатами у сільськогосподарських підприємствах

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Списано доходи від реалізації сільськогосподарської продукції	701	791
Списано собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції	791	901
Списано адміністративні витрати підприємства	791	92
Списано витрати на доставку продукції покупцям (витрати на збут)	791	93
Списано інші витрати основної діяльності	791	94
Списано суму сплачених відсотків по кредитах	792	95
Списано інші витрати підприємства	793	97
Розраховано прибуток підприємства	791, 792, 793	44

*Джерело: складено за даними підприємства.*

Затверджених форм первинних документів для обліку фінансових результатів у сільськогосподарській діяльності не розроблено. Списання доходів та витрат на рахунки фінансових результатів та визначення розміру чистого прибутку підприємства відбувається в автоматичному режимі у

електронній бухгалтерській програмі обліку, що використовує підприємство. Для цього, при закритті періоду, головний бухгалтер вибирає в електронній бухгалтерській програмі дію «Закрити період» і автоматично відбувається переміщення сум з рахунків 7 та 9 класів на субрахунки 79 рахунку, порівняння даних сум між собою та зарахування отриманого залишку на дебет або кредит рахунку 44 (в залежності від того отримали збиток чи прибуток за період).

Однак, первинні документи є дуже важливими при формуванні розміру витрат та доходів звітного періоду. На їх основі відбувається визнання доходів та витрат. Усі первинні документи повинні містити нормативно встановлений перелік обов'язкових елементів: назва документа, дата складання, назва підприємства від імені якого складений документ, зміст та обсяг господарської операції, посада і прізвище осіб, що відповідальні за дану господарську операцію, та підписи цих осіб.

Особливістю обчислення фінансових результатів на СГПП «Несвіч» є те, що він є платником єдиного податку 4 групи – тобто, дане підприємство не сплачує податок на прибуток. Суб'єкти господарювання, що перебувають на загальній системі оподаткування, після зарахування всіх доходів і витрат, отриману суму перевищення доходів над витратами оподатковують за ставкою 18 % та складають проводку Дт 98 «Податок на прибуток» – Кт 641 «Розрахунки за податками». Потім сальдо 98 рахунку зараховується на фінансові результати проводкою Дт 79 – Кт 98.

У відповідності до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [39] сума нарахованого єдиного податку платниками 4 групи відноситься до загальновиробничих витрат підприємства. При цьому складається проводка Дт 91 «Загальновиробничі витрати» – Кт 641 «Розрахунки за податками». В кінці звітного року ця сума розподіляється між об'єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно до площ сільськогосподарських угідь, зайнятих відповідними культурами. При цьому

складається проводка Дт 231 «Рослинництво» – Кт 91 «Загальновиробничі витрати».

Роблячи підсумок щодо організації процесу обліку фінансових результатів на СГПП «Несвіч» варто відмітити її відповідність чинним нормам законодавства та врахуванням специфіки діяльності сільськогосподарських підприємств у Наказі про облікову політику підприємства та робочому плані рахунків підприємства.

### **2.3. Оподаткування фінансових результатів у сільському господарстві**

Оцінюючи загалом існуючу систему організації обліку фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах слід відмітити значну залежність механізму її функціонування від типу обраної системи оподаткування: загальна система оподаткування (податок на прибуток) чи спрощена система оподаткування (єдиний податок 4 група).

СГПП «Несвіч» протягом тривалого часу є платником єдиного податку 4 групи як сільськогосподарське підприємство у якого дохід від реалізації власної сільськогосподарської продукції або продуктів її переробки перевищує 75 % від загальної суми доходу суб'єкта господарювання.

Раніше даний податок називався «Фіксований сільськогосподарський податок», однак із змінами законодавства, коли був відмінений Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок», а всі його основні положення були перенесені до ПКУ у розділ, що стосується спрощеної системи оподаткування – єдиного податку.

Обов'язки розрахунку частки доходу від реалізації сільськогосподарської продукції, розрахунку річної суми єдиного податку, поквартальної сплати єдиного податку та подання звітності за даним податком лежить на головному

бухгалтері сільськогосподарського підприємства. Це зазначено у її посадовій інструкції.

СГПП «Несвіч» сплачує єдиний податок для сільськогосподарських підприємств (4 група) за наступними ставками:

- за рілля – 0,95 % від вартості грошової оцінки землі;
- за сади (багаторічні насадження) – 0,57 %;
- за ставки (землі водного фонду) – 2,43 %.

Сільськогосподарських угідь, що використовуються на умовах закритого ґрунту у підприємства немає, тому підвищену ставку оподаткування (6,33 %) у СГПП «Несвіч» не застосовують.

Головний бухгалтер сільськогосподарського підприємства щороку самостійно обчислює суму податку станом на 1 січня (до уваги беруться як власні землі так і орендовані) та до 20 лютого поточного року подає місцевому контролюючому органу податкову декларацію на поточний рік. Згідно чинного законодавства, якщо суб'єкт господарювання має у користуванні земельні ділянки, що не відносяться до зони відповідальності місцевого контролюючого органу, то він зобов'язаний подавати декларацію також і тим контролюючим органам на території яких розміщені такі земельні ділянки. Однак, СГПП «Несвіч» таких ділянок у своєму користуванні немає, тому податкова декларація по єдиному податку 4 групи подається лише місцевому контролюючому органу.

Разом з податковою декларацією платника єдиного податку 4 групи підприємство подає контролюючому органу відомість (довідку) про наявність земельних ділянок та розрахунок частки сільгоспвиробництва з показниками доходу за минулий звітний рік. У відомості (довідці) зазначається інформація про кожний документ, що надає право власності або користування на кожну земельну ділянку, що використовується суб'єктом господарювання.

У випадку неподачі цих документів, подачі неповного пакету документів або виявлення помилок у таких документах підприємство з 1 січня поточного року буде рахуватись платником податків на загальній системі оподаткування

– тобто, сплачуватиме податок на прибуток. Знову подати документи на застосування єдиного податку 4 групи суб'єкт господарювання зможе лише через два роки.

На загальну систему оподаткування сільськогосподарське підприємство може бути переведене і за умови невиконання 75 % вимоги, щодо сільськогосподарського доходу від власно вирощеної (переробленої) продукції за попередній рік. Дана вимога може не враховуватись у випадку якщо її виконати не можна в наслідок дії обставин непереборної сили (стихійні лиха, катастрофи тощо). Якщо таку ситуацію платник податку може підтвердити документально, то він і на наступний рік залишиться платником єдиного податку 4 групи. Але через рік він знову буде подавати весь пакет необхідних документів по загальній процедурі.

Контроль за своєчасністю сплати зобов'язань по єдиному податку також лежить на головному бухгалтеру підприємства. Сплата сум єдиного податку відбувається протягом 30 календарних днів, що настають за звітним кварталом. Оскільки єдиний податок є місцевим податком, то всі суми йдуть на рахунки місцевого бюджету. Випадків порушення термінів сплати за попередні періоди виявлено не було.

При виникненні випадку зміни площі земельних ділянок, що перебувають у власності чи користуванні сільськогосподарського підприємства, головний бухгалтер подає уточнюючу податкову декларацію з єдиного податку. Така декларація подається місцевому контролюючому органу протягом 20 календарних днів після місяця, що настає за звітним періодом. Також подається уточнена відомість про наявність земельних ділянок та їх нормативну грошову оцінку.

Сплачуючи єдиний податок як платник 4 групи СГПП «Несвіч» не сплачує податок на майно, в частині земельного податку, за земельні ділянки, що він використовує у своїй господарській діяльності.

Спеціальних первинних документів, що використовуються для нарахування єдиного податку, на підприємстві не застосовується. В системі

електронного бухгалтерського обліку складається «бухгалтерська довідка» на нарахування зобов'язань по єдиному податку. При складанні даного первинного документу формується проводка Дт 91 «Загальновиробничі витрати» - Кт 641 «Розрахунки за податками». Після складання такої проводки головний бухгалтер формує платіжне доручення на сплату єдиного податку. Сплата єдиного податку відображається проводкою Дт 641 «Розрахунки за податками» - Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті». Суми на 91 рахунку, в кінці звітної періоду, розподіляються між об'єктами обліку витрат пропорційно до площ угідь, що зайняті відповідними сільськогосподарськими культурами рослинництва, та списуються на дебет рахунку 231 «Рослинництво».

Розрахунок показників у «Звіті про фінансові результати» починається з рядка «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)». Значення у даному рядку розраховується шляхом віднімання від загальної вартості реалізованої продукції, робіт, послуг сільськогосподарським підприємством суми зобов'язань з ПДВ.

Таким чином, ПДВ має надзвичайно важливий вплив на результати діяльності сільськогосподарського підприємства. До 2017 року такі суб'єкти господарювання мали значні пільги у його сплаті, що давало їм можливість бути більш рентабельнішими та отримувати вищі прибутки. Однак, перевід їх на загальну систему оподаткування даним податком призвів до суттєвого погіршення показників фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. Урядом, при впровадженні даних змін, планувалось, що компенсацією за такі збитки аграріям стане доступність до пільгових кредитних коштів, що будуть пропонуватись державою для таких суб'єктів господарювання.

СГПП «Несвіч» є платником ПДВ оскільки доходи від його діяльності за останні 12 календарних місяців значно перевищують встановлено законодавством межу в 1 млн. грн. для суб'єктів господарювання, що мають право не сплачувати цей податок.

Суми податку на додану вартість, що сплачується сільськогосподарськими підприємствами у багато разів перевищують суми зобов'язань, що сплачуються по єдиному податку. І це має значний негативний вплив на кінцеві результати діяльності аграріїв. Планування та контроль оподаткування операцій ПДВ є однією із найбільш важливих ділянок роботи бухгалтерії сільськогосподарського підприємства.

Відповідальність за організацію обліку та оподаткування діяльності ПДВ у СГПП «Несвіч» покладено на головного бухгалтера підприємства. За даною ділянкою до її обов'язків входить:

- формування податкових накладних за датою відповідно до чинного законодавства (згідно принципу «першої події»: або оплата від покупця, або виписка накладної на продаж);
- реєстрація податкових накладних у встановлені ПКУ терміни (якщо податкова накладна виписана з 1 по 15 число поточного місяця, то вона має бути зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних до 5 числа наступного місяця, якщо податкова накладна виписана з 16 по останнє число місяця – до 18 числа місяця наступного за звітним);
- контроль за своєчасністю реєстрації податкових накладних клієнтами у яких СГПП «Несвіч» здійснює придбання товарів, робіт та послуг;
- поточний контроль за сумами місячного податкового зобов'язання та податкового кредиту підприємства;
- контроль за показником розміру податкового ліміту на який можна зареєструвати податкову накладну;
- контроль за сумами залишку коштів на електронному рахунку по ПДВ щодо можливості сплати податкового зобов'язання у повному розмірі;
- формування вірних показників податкової декларації з ПДВ;
- вчасне подання податкової декларації з ПДВ до контролюючих органів;
- вчасне поповнення електронного рахунку по ПДВ для можливості сплати податкового зобов'язання;

– взаємодія з контролюючими органами у випадку необхідності надання пояснень при перевірках правильності розрахунку сум податкового зобов'язання по ПДВ.

Для деяких видів сільськогосподарської продукції встановлено понижену ставку ПДВ – 14 %. Вона застосовується при продажу пшениці, ячменю, кукурудзи, соєвих бобів, ріпаку, соняшнику.

Звітним документом по даному податку є податкова декларація з ПДВ. Вона подається щомісячно, протягом 20 календарних днів після завершення звітного місяця. Ще протягом 10 днів від граничного терміну подання податкової декларації головний бухгалтер повинен забезпечити перерахунок необхідної суми коштів на електронний рахунок по ПДВ, щоб Держказначейство змогло утримати необхідну суму податкового зобов'язання.

Для подання всіх форм звітності СГПП «Несвіч» використовує спеціалізовану електронну програму «М.Е.Дос» та електронні ключі електронного цифрового підпису та печатки. Дана програма, окрім власне функції подання звітів на електронні сервіси контролюючих органів, дає можливість провадити частковий контроль за правильністю заповнення рядків податкових накладних, розрахунків коригувань, звітів та декларацій, а також перевіряє правильність математичних розрахунків у даних документах. Вона значно зменшує витрати часу бухгалтерії по формуванню та поданню звітності і кількість помилок при заповненні реквізитів звітів та математичних обчислень.

Оподаткування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств є складною та важливою ділянкою процесу організації системи управління податками у суб'єкта господарювання в аграрному секторі. Окрім власне розрахунків податкових зобов'язань з єдиного податку необхідно здійснювати постійний і якісний контроль за показниками зобов'язань з ПДВ, тому що вони мають суттєвий вплив на кінцеве значення фінансового результату діяльності сільськогосподарського підприємства.

## Висновки до розділу 2

На основі проведених досліджень можна зробити наступні висновки:

1. Основними сільськогосподарськими культурами, що займають найбільші площі у рослинництві України є зернові. Разом із соняшником та олією вони є найбільшими експортними статтями вітчизняної економіки. Початок активних бойових дій негативно вплинув на активність аграрного сектору – всі основні показники результативності діяльності цього сектору почали знижуватись. Причинами цього стали окупація територій, знищення майна внаслідок обстрілів, еміграція працівників, закриття найбільш зручних та дешевих шляхів експорту продукції тощо.

2. Для обліку фінансових результатів в сільському господарстві використовується рахунок 79 «Фінансові результати» та його субрахунки. Сільське господарство, у зв'язку з сезонним характером робіт та нерівномірністю по часовій шкалі у отриманні прибутків, має значні особливості щодо обліку процесів виробництва, реалізації та визначення фінансових результатів господарської діяльності. Вони обов'язково мають бути відображені в Наказі про облікову політику підприємства задля гармонізації процесу організації обліку.

3. Оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств може здійснюватися двома методами, за вибором суб'єкта господарювання: або сплата податку на прибуток на загальній системі оподаткування, або єдиного податку 4 групи на спрощеній системі оподаткування. Більш вигіднішим для аграріїв є єдиний податок, оскільки він зменшує суми податкових зобов'язань, має простіший метод розрахунку та меншу кількість звітів, що підлягають поданню.

### РОЗДІЛ 3

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Фінансові результати є показником за яким зацікавлені сторони оцінюють загальну ефективність діяльності підприємства, його прибутковість, доцільність співпраці з таким суб'єктом господарювання, раціональність вкладення інвестицій та інше. Тому, якісна організація облікового процесу даної ділянки є важливим елементом системи функціонування сільськогосподарського підприємства.

Система організації обліку фінансових результатів має декілька суттєвих недоліків. Основними з них є:

- складність нормативної бази – питання організації обліку фінансових результатів регламентують велика кількість вітчизняних та міжнародних законодавчих актів, це призводить до випадків виникнення помилок з-за незнання певних положень, що встановлюють численні нормативні акти;

- нестабільність встановлених норм – часті зміни в законодавстві та стандартах обліку породжують плутанину та призводять до значних витрат часу на контроль за нормативною базою;

- неоднозначність інтерпретації встановлених норм та вимог – деякі встановлені вимоги, щодо організації облікового процесу фінансових результатів, можуть трактуватись неоднозначно і це призводить до різних варіантів їх застосування;

- недоліки у системі контролю – недостатня ефективність контролю за веденням обліку фінансових результатів призводить до помилок у звітності суб'єкта господарювання, накладання штрафних санкцій та подання користувачам недостовірної інформації;

– відсутність гармонізації з міжнародними стандартами – українські стандарти обліку не повністю гармонізовані з міжнародними, що ускладнює порівняння та розуміння звітності на міжнародному рівні;

– бюрократичність процесів – деякі процедури організації облікового процесу фінансових результатів є бюрократичними за займають тривалий час, що суттєво ускладнює роботу бухгалтерії підприємства.

Вирішення даних проблем організації обліку фінансових результатів забезпечить точність, прозорість та ефективне управління ресурсами суб'єкта господарювання в мінливих ринкових умовах сьогодення.

Як вже зазначалось раніше, у сільськогосподарському підприємстві для обліку фінансових результатів своєї основної діяльності використовується субрахунок 791 «Результат операційної діяльності». На ньому облік фінансових результатів ведеться у загальних сумах. Відсутня можливість здійснення аналізу для оцінки ефективності діяльності кожного окремого напрямку діяльності агрофірми. Для виправлення цієї ситуації ми пропонуємо внести зміни до робочого плану рахунків сільськогосподарського підприємства шляхом чотиризначних рахунків до субрахунку 791, а саме:

- 7911 «Фінансовий результат у рослинництві»;
- 7912 «Фінансовий результат у тваринництві»;
- 7913 «Фінансовий результат промислових виробництв»;
- 7914 «Фінансовий результат допоміжних виробництв»;
- 7915 «Фінансовий результат обслуговуючих господарств».

Запровадження даних аналітичних рахунків дозволить управлінському персоналу суб'єкта господарювання здійснювати як поточний так і підсумковий контроль за кожним окремим напрямом діяльності сільськогосподарського підприємства та оцінювати ефективність роботи по кожній ділянці.

Важливим напрямом вдосконалення організації облікового процесу фінансових результатів сільськогосподарських підприємств є впровадження в

практичну діяльність спеціалізованих програм обліку і управління, які враховують специфіку сільського господарства та підвищують ефективність обліку і забезпечують збільшення продуктивності. Це можуть бути як окремі спеціалізовані програми для сільського господарства, так і стандартні поширені програмні продукти з додатковими модулями «Сільське господарство».

Для підвищення точності визначення фінансових результатів окремих напрямів діяльності у сільськогосподарських підприємствах ми пропонуємо в наказ про облікову політику суб'єктів господарювання аграрного сектору додати номенклатуру статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка враховує специфіку діяльності даної галузі. Приклад такого додатку наведено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1. – Номенклатура статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств

Статті витрат	У рослинництві	У тваринництві	У промислових виробництвах	У допоміжних виробництвах	В обслуговуючих господарствах
Насіння та посадковий матеріал	+	-	-	-	-
Паливо та мастильні матеріали	+	+	+	+	+
Добрива	+	-	-	-	-
Засоби захисту рослин і тварин	+	+	-	-	-
Корми	-	+	-	+	-
Витрати на оплату праці	+	+	+	+	+
Відрахування на соціальні заходи	+	+	+	+	+
Сировина та матеріали	-	-	+	+	+
Роботи та послуги	+	+	+	+	+
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+	+	+
Витрати на утримання необоротних активів	+	+	+	+	+
Інші витрати	+	+	+	+	+
Непродуктивні витрати	+	+	+	+	+
Загальнопромислові витрати	+	+	+	+	+

*Джерело: власна розробка автора*

Використовуючи дану номенклатуру статей виробничої собівартості продукції обліковий апарат сільськогосподарських підприємств значно зменшить витрати часу на здійснення розрахунків по цих операціях та суттєво спростить процес розрахунку фінансового результату по кожному напрямі діяльності.

Оподаткування сільськогосподарських підприємств єдиним податком має свої позитивні сторони: спрощення системи оподаткування; зменшення кількості обов'язкових податкових декларацій та процедур; менші суми податкових зобов'язань, що сплачує платник податку; стимулювання до розвитку малих та середніх агропідприємств тощо. Однак, поряд із позитивними сторонами дана система стягнення податків містить і ряд недоліків. До основних з них слід віднести відсутність залежності між сумами податків, що сплачують платники єдиного податку, та розміром отриманого доходу, і стягнення основної частки податку з рослинницької діяльності, оскільки об'єктом оподаткування є грошова оцінка земельних площ, що використовується сільськогосподарським підприємством.

Якщо суб'єкт господарювання, що є платником єдиного податку 4 групи, основним напрямом своєї діяльності вибирає тваринництво, то у нього суми податкових зобов'язань по єдиному податку стають суттєво нижчими. Це пов'язано з тим, що переважна більшість таких сільськогосподарських підприємств вирощують тварин не використовуючи при цьому значних площ пасовищ. Таким чином, у них немає великих обсягів об'єктів оподаткування, і, відповідно, суми податків, що сплачуються є незначними. Це викликає тенденцію до зменшення площ, що використовуються аграрним сектором для своєї господарської діяльності та зниження показників фінансових результатів діяльності від рослинницького напрямку.

Щоб стимулювати сільськогосподарські підприємства до збільшення обсягів діяльності у рослинництві ми пропонуємо впровадити для продукції рослинництва знижені ставки ПДВ. Таким чином, виробники такої продукції матимуть суттєво нижчі розміри податкових зобов'язань по ПДВ, а у

більшості випадків вони взагалі будуть отримувати компенсації по ПДВ з державного бюджету.

Такі рішення є поширеними у європейській та світовій практиці коли встановлюються пільгові ставки ЄСВ для сільськогосподарської продукції чи продуктів харчування, як їх похідних товарів:

- Польща – 5 % на сільськогосподарську продукцію;
- Румунія – 5 % на продукти харчування;
- Чехія – 10 % на продукти харчування;
- Словаччина – 10 % на продукти харчування;
- Болгарія – 9 % на продукти харчування;
- Латвія – 12 % на продукти харчування;
- Хорватія – 13 % на продукти харчування.

Ми вже зазначали вище, що в Україні діє ставка ПДВ у 14 % для продукції рослинництва, але її можна застосовувати лише для шести видів рослин. На нашу думку, необхідно взяти приклад Польщі та встановити ставку у 5 % для всієї продукції рослинництва. Це допоможе вітчизняним сільськогосподарським підприємствам стати більш прибутковими та конкурентоспроможними як на вітчизняному, так і на міжнародних ринках.

Маючи вибір між двома системами оподаткування своїх результатів діяльності управлінському персоналу аграрних суб'єктів господарювання доцільно проводити періодичний (один або кілька разів на рік) контроль за доцільністю застосування обраного порядку сплати податків. Необхідно проводити перевірку, що буде доцільніше в наступному році: залишатись на єдиному податку чи переходити на загальну систему оподаткування.

Для цього ми пропонуємо до впровадження в сільськогосподарських підприємствах Відомість попереднього розрахунку сум щорічних податкових зобов'язань на наступний рік. У даному внутрішньому документі, на основі планів діяльності на наступний рік, буде проводитись порівняння орієнтовних сум єдиного податку та податку на прибуток. Це дасть змогу до початку нового

звітнього періоду вибрати ту систему оподаткування, що буде більш вигіднішою для суб'єкта господарювання. Приклад такої відомості наведено у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2. – Відомість попереднього розрахунку сум податкових зобов'язань на 20\_\_ рік

Показник	Значення
Єдиний податок	
Площа земель, що використовуються підприємством у звітному році, га	
Сума єдиного податку у звітному році, грн	
Площа земель, що буде використовуватись підприємством у наступному році, га (+ / -)	
Сума єдиного податку у наступному році, грн	
Податок на прибуток	
Плановий обсяг реалізації на наступний рік, грн	
Зобов'язання по ПДВ, грн	
Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), грн	
Адміністративні витрати, грн	
Витрати на збут, грн	
Інші витрати, грн	
Прибуток до оподаткування, грн	
Податок на прибуток, грн	
Сума єдиного податку, грн – Сума податку на прибуток, грн	

*Джерело: власна розробка автора.*

Складання даної звітної форми дає змогу проводити поточний внутрішній контроль за майбутніми сумами податкових зобов'язань, що в свою чергу дає можливість оптимізувати витрати сільськогосподарського підприємства. З періодичністю раз у квартал чи раз у півроку доцільно дану відомість уточнювати щоб виявляти динаміки елементів цього звіту і приймати вчасні, ефективні управлінські рішення. Якщо у останньому рядку значення буде від'ємне, то це означатиме, що суб'єкту господарювання доцільно і надалі бути платником єдиного податку, якщо додатне – то необхідно розглянути можливість переходу на сплату податку на прибуток.

Якщо при складанні нової форми проводити оцінку відхилення показників, що зазначені у даному звіті, то можна виявляти випадки відхилень планових значень та вчасно встановлювати причину цього. Таким чином

беруться під контроль ймовірні ризики діяльності, що можуть виникнути в процесі господарської діяльності сільськогосподарського підприємства.

Впровадження в практику запропонованих шляхів вдосконалення та оптимізації діяльності сільськогосподарських підприємств, як на національному рівні, так і на рівні окремих суб'єктів господарювання, дасть змогу підвищити ефективність функціонування аграріїв та призведе до загального зміцнення вітчизняної економіки у такий складний час.

### **Висновки до розділу 3**

За результатами проведеного дослідження особливостей організації обліку та оподаткування фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств нами запропоновано до наказу про облікову політику таких підприємств включити номенклатуру статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка враховує специфіку діяльності даної галузі. Це дозволить підвищити точність визначення фінансових результатів окремих напрямів діяльності у сільськогосподарських підприємствах і дасть можливість підвищити загальну ефективність діяльності таких суб'єктів господарювання.

## ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження питань організації обліку і оподаткування фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах можна зробити наступні висновки:

1. Процес оцінки результатів діяльності суб'єктів господарювання, на сьогоднішній день, значно ускладнився і продовжує динамічно змінюватись. Фінансові результати вже не є тим єдиним показником, які характеризують ефективність чи неефективність діяльності підприємства. Все більш вагоме місце в оцінці роботи фірм займає розгляд їх корпоративної соціальної відповідальності – того, наскільки суб'єкт господарювання відповідально відноситься до нефінансових показників своєї діяльності та впливу на оточуючих (найманих працівників, місцеві громади, екологію тощо).

2. У відповідності до чинної нормативної бази для відображення фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання призначено синтетичний рахунок 79 «Фінансові результати» та форма № 2 фінансової звітності підприємства «Звіт про фінансові результати». Фінансові результати є одним із найбільш вагомих показників у діяльності підприємства, оскільки саме на його основі визначається сума податкових зобов'язань з податку на прибуток.

3. Оцінюючи особливості діяльності сільськогосподарських підприємств основними факторами, що впливають на побудову процесу організації обліку у таких суб'єктів господарювання є: сезонність робіт, велика кількість активів, велика залежність від природніх умов, відсутність однорідності у виробництві, значний вплив залучених коштів, можливість вибору системи оподаткування та великий обсяг експорту виготовленої сільськогосподарської продукції.

4. Вітчизняне сільське господарство динамічно розвивається і стає все більш вагомою галуззю експортного потенціалу національної економіки. За останні роки частка сільськогосподарської продукції у загальнонаціональному експорті суттєво зросла і становить, за останніми даними, понад 50 %. Це

викликано як об'єктивними (зростання попиту на вітчизняну сільськогосподарську продукцію, вихід на нові ринки), так і суб'єктивними факторами (вплив війни на обсяги промислового виробництва внаслідок чого зменшуються обсяги їх діяльності).

5. Особливістю обчислення фінансових результатів у сільському господарстві є те, що основну суму доходів підприємство отримує не рівномірно протягом року, а переважно основну частку за короткий період. І це є циклічним кожного року. Кожна з двох основних підгалузей аграрних підприємств (рослинництво і тваринництво) має свої особливості щодо визнання та розподілу доходів і витрат. Це має бути чітко описано і затверджено у наказі про облікову політику підприємства.

6. Аграрні підприємства мають можливість вибирати між двома системами оподаткування результатів своєї діяльності: загальна (податок на прибуток) і спрощена (єдиний податок 4 група). Спрощена система оподаткування є більш ефективною для сільськогосподарських підприємств, оскільки сплачують менші суми податкових зобов'язань, простіший механізм розрахунку та подається менше форм звітності. Недоліком такої системи можна назвати відсутність взаємозв'язку між сумами податку, що сплачує підприємство, та розміром його доходу.

7. Для спрощення порядку обчислення фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах нами запропоновано до впровадження Номенклатура статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Використовуючи дану номенклатуру статей виробничої собівартості продукції обліковий апарат сільськогосподарських підприємств значно зменшить витрати часу на здійснення розрахунків по цих операціях та суттєво спростить процес розрахунку фінансового результату по кожному напрямі діяльності.

## ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Попович О.В. & Титаренко Л.І. (2019). Тлумачення економічної сутності категорії «фінансові результати». *Інвестиції: практика та досвід*, 3, 58-64.
2. Вакульчик О.М., Протасова Є.В. & Нечаєва А.А. (2019). Фінансовий результат підприємства: економічна сутність, особливості визначення та аналізу. *Бізнес-навігатор*, (1), 162-168.
3. Вашків О.П. & Фірман Н.Я. (2019). Економічна сутність фінансового результату підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*, 5, 162-168.
4. Назаренко О.В. & Лукаш Р.В. (2018). Фінансові результати: сутність та особливості організації бухгалтерського обліку. *Інвестиції: практика та досвід*, (22), 19-25.
5. Полятикіна Л.І. & Новикова С.В. (2018). Облік і аналіз фінансових результатів господарської діяльності підприємства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*, 20 (2), 170-173.
6. Гудзенко Н.М. & Григораш М.В. (2018). Облік і місце фінансових результатів у звітності підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*, 2 (29), 158-160.
7. Гайбура Ю.А. (2018). Моніторинг фінансових результатів: сутність і підходи. *Причорноморські економічні студії*, (8 (2)), 101-105.
8. Ліхоносова Г.С. & Лазебна І.Р. (2019). Організаційні засади обліку та аудиту фінансових результатів підприємств. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*, 5 (1), 144-148.
9. Harihayati T., Lubis R., Atin S., & Widiанти U. D. (2018, August). The company's performance assessment using balanced scorecard. In *IOP Conference*

*Series: Materials Science and Engineering* (Vol. 407, No. 1, p. 012067). IOP Publishing.

10. Grieco C., Michelini L., & Iasevoli G. (2015). Measuring value creation in social enterprises: A cluster analysis of social impact assessment models. *Nonprofit and voluntary sector quarterly*, 44(6), 1173-1193.

11. Barauskaite G. & Streimikiene D. (2021). Corporate social responsibility and financial performance of companies: The puzzle of concepts, definitions and assessment methods. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(1), 278-287.

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні відомості до фінансової звітності» затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення 11.10.2023р.).

13. Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження порядку подання фінансової звітності» № 419 від 28 лютого 2000р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення 12.10.2023р.).

14. Кодекс України про адміністративні правопорушення № 8073-X від 7 грудня 1984 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80732-10#Text> (дата звернення 12.10.2023р.).

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затверджене наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення 12.10.2023р.).

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджене наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення 14.10.2023р.).

17. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30 листопада 1999 року URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 15.10.2023р.).

18. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 15.10.2023р.).

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» затверджене наказом Міністерства фінансів України № 790 від 18.11.2005 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення 14.10.2023р.).

20. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-41\\_ukr\\_2016.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-41_ukr_2016.pdf) (дата звернення 14.10.2023р.).

21. Брик М.М. (2018). Проблеми синтетичного обліку продукції сільськогосподарського виробництва. *Український журнал прикладної економіки*, 3(1), 20-25.

22. Добрунік, Т. П. (2018). Актуальні проблеми обліку та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції. *Бізнес-навігатор*, 1 (2), 166-172.

23. Коваль Л.В. & Заболотчук А.В. (2018). Облік земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств в Україні. *Ефективна економіка*, 4. URL: <http://socrates.vsau.org/repository/getfile.php/16462.pdf> (дата звернення 15.10.2023р.)

24. Сук Л.К. & Сук П.Л. (2020). Об'єкти обліку в рослинництві. *Облік і фінанси*, 89, 41-47.

25. Качмар О.В. (2018). Сутність біологічних активів як об'єктів обліку та контролю. *Вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського*, 23, 622-626.

26. Фесун І. (2021). Облік сільськогосподарської продукції: сучасний стан та шляхи вдосконалення. *Економіка та суспільство*, 34. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1079> (дата звернення 15.10.2023р.).

27. Єрмолаєва М.В. (2019). Облік сільськогосподарської діяльності та біологічних активів: актуальні питання теорії та практики. *Вчені записки Таврійського національного університету імені ВІ Вернадського. Серія: Економіка і управління*, 30 (69), 128-133.

28. Сидоренко Р.В. Спрощена система оподаткування: основні напрями зловживань, причини їх виникнення та шляхи ліквідації. *Економічний форум*. 2019. № 4. С. 241-247.

29. Подаков Є.С. Сучасні аспекти оподаткування діяльності аграрних підприємств у 2019 році. *Приазовський економічний вісник*. 2019. № 2 (13). С. 75-81.

30. Гордієнко М.І. & Баранік А.О. (2018). Особливості та перспективи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. *Молодий вчений*, 12 (1), 263-266.

31. Носань Н.С. (2018). Особливості оподаткування суб'єктів сільськогосподарського малого підприємництва: європейський досвід. *Економіка і суспільство*, (18), 487-492.

32. Колеснік Я.В. & Ніколаєнко А.В. (2018). Оподаткування аграрних підприємств: минулий досвід та реалії сьогодення. *Агросвіт*, (20), 37-42.

33. Шилак О.О. Оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали XV Міжнар. наук.-практ. конф. (4 листопада 2023 р) / відп. ред. В.В. Чудовець. Вип. 17. Луцьк: ВІП Луцького національного технічного університету, 2023. С. 323-324.*

34. Ільчак О.В. Бухгалтерський облік і контроль земельних ресурсів сільського господарства: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2016. 22с.

35. Коріненко А.І. Облікове забезпечення включення прав користування землею до економічного обігу: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2017. 24с.

36. Маринченко О.О. Бухгалтерський облік в аграрних холдингових формуваннях: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2017. 22с.

37. Сокіл О.Г. Обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку аграрного підприємництва: теорія, методологія, практика: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2019. 41с.

38. Сайт Державної служби статистики України URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 15.10.2023р.)

39. Наказ Міністерства аграрної політики України «Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств» № 132 від 18 травня 2001 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (дата звернення 17.10.2023р.).