

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту
(найменування кафедри)

Допущено до захисту
Завідувач кафедри

_____ (підпис)
“ ” _____ 2024 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття освітнього ступеня бакалавр
зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)
за освітньою програмою «Облік, аудит і податковий консалтинг»
(назва освітньої програми)

на тему: «Земельні ресурси в системі обліку та оподаткування суб'єктів агробізнесу (на прикладі СФГ «ЛУКА»)»

Виконавець:

студентка ФМОІТ група 42

Новак Анастасія Миколаївна

(прізвище, ім'я, по батькові)

/підпис/

Науковий керівник:

к.е.н., доцент

(науковий ступінь, вчене звання)

Добрунік Тетяна Пилипівна

(прізвище, ім'я, по батькові)

/підпис/

Одеса 2024

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ В АГРОБІЗНЕСІ	6
1.1. Сутнісні характеристики земельних ресурсів у процесі їх використання на підприємствах аграрної галузі.....	6
1.2. Нормативне регулювання обліково-податкового забезпечення землекористування в агробізнесі.....	13
1.3. Специфіка оподаткування землекористування у сфері агробізнесу	20
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК СФГ «ЛУКА».....	31
2.1. Характеристика діяльності СФГ «ЛУКА» у сфері аграрного виробництва.....	31
2.2. Облікове забезпечення землекористування у СФГ «ЛУКА»	45
2.3. Діюча практика оподаткування сільськогосподарських угідь на аграрному підприємстві СФГ «ЛУКА».....	52
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ.....	58
3.1. Аналіз використання земельних ресурсів у СФГ «ЛУКА».....	58
3.2. Контроль за використанням земельних ресурсів в аграрному секторі економіки	68
3.3. Напрямки удосконалення обліково-податкового забезпечення ефективності землекористуванні суб'єктів агробізнесу.....	73
ВИСНОВКИ	83
Список використаних джерел	89
Додатки	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Агробізнес є важливим компонентом ринкової економіки, який поєднує через ланцюги горизонтальної та вертикальної інтеграції сукупність суб'єктів господарювання, задіяних у сфері виробництва сільськогосподарської продукції, її промислової переробки, транспортування й подальшого продажу, а також виробництва та постачання засобів і предметів праці для сільського господарства.

Передумовою здійснення аграрного виробництва є достатній обсяг та раціональне використання ресурсного потенціалу, основним елементом якого є земельні ресурси, а саме така їх складова як сільськогосподарські угіддя. Прийняття управлінських рішень щодо оптимального забезпечення агровиробничого процесу вимагає формування достовірної інформації щодо наявності, стану та використання земельних ресурсів. Важливим при цьому є саме облікове забезпечення та оподаткування землекористування у діяльності підприємницьких структур агробізнесу. Відтак, актуальним вбачається дослідження особливостей облікового забезпечення та оподаткування земельних ресурсів в системі ефективного розвитку суб'єктів агробізнесу.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Обліково-податковим аспектам землекористування в аграрному секторі економіки, а також узагальненню теоретико-практичних питань діагностики їх стану та ефективності використання присвячено багато публікацій провідних науковців та практиків у сфері агробізнесу, серед яких варто відзначити таких авторів як Андріяш В., Бездушна Ю., Бруханський Р. Ф., Бінчаровська Т. А., Багін М. Л., Григорів О.О., Громадська, Н., Дребот О.І., Добруїнк Т.П., Жук В. М., Захарченко В.І., Коваль Л. В., Коваль Н.І. Козуб М., Ємець О.І., Луценко І. С., Махмудов, Х., Малікіна, О. Мицишин І.Р. Подолянчук О.А., Одінцов О.М., Олійник Я.Ю. Проданчук М., Чцмичкіна Е.В, Шепель Т.П., та ін. Проте, прикладні аспекти щодо відображення в обліку та оподаткування операцій з земельними ресурсами потребують подальшого дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою написання кваліфікаційної роботи є дослідження теоретико-практичних аспектів обліку та оподаткування земельних ресурсів у сфері агробізнесу та надання практичних рекомендації з ефективності їх використання.

Досягнення вказаної мети зумовило послідовне вирішення наступних **завдань:**

- розглянути особливості земельних ресурсів як основного засобу виробництва у сфері агробізнесу;
- визначити нормативне регулювання облікового забезпечення використання земельних ресурсів в аграрному секторі економіки;
- охарактеризувати особливості оподаткування земельних ресурсів у сфері агробізнесу;
- охарактеризувати діяльність селянського фермерського господарства «ЛУКА»;
- оцінити діючу систему обліку операцій з використання земельних ресурсів на аграрному підприємстві СФГ «ЛУКА»;
- визначити практичні аспекти справляння податків за користування сільськогосподарськими угіддями на аграрному підприємстві СФГ «ЛУКА»;
- провести аналітичну діагностику землекористування та ефективності сільськогосподарської діяльності СФГ «ЛУКА»;
- визначити організаційно-законодавчі аспекти проведення контролю використання земельних ресурсів в агробізнесі;
- обґрунтувати основні напрямки обліково-податкового забезпечення та ефективності використання земельних ресурсів в аграрних формуваннях;

Об'єктом дослідження є процес організації обліку та оподаткування земельних ділянок, що знаходяться у володінні та користування СФГ «ЛУКА», а також аналіз ефективності їх використання.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та практичних аспектів обліку, аналізу та оподаткування земельних ресурсів суб'єктів агробізнесу.

Методи дослідження. При написанні кваліфікаційної роботи використовувалися загальнонаукові і специфічні методи досліджень. При вивченні теоретичних аспектів обліку та оподаткування земельних ресурсів – методи індукції та дедукції, аналізу та синтезу. При формуванні висновків та рекомендації щодо обліково-податкового забезпечення землекористування застосовано метод узагальнення. При дослідженні практичних аспектів обліку та оподаткування земельних ресурсів у сфері агробізнесу було застосовано метод спостережень та узагальнення. В процесі проведення діагностики ефективності використання сільськогосподарських угідь були використані аналітичні та статистичні інструменти, а саме побудова рядів динаміки та індексний метод. З метою групування інформаційних даних, що були зібрані в ході досліджень, а також для побудови таблиць, графіків використовувались сучасні інформаційні технології та пакет прикладних програм Microsoft Excel.

Інформаційною базою дослідження стали нормативно-правові документи з обліку, оцінки та оподаткування земельних ресурсів, теоретичні та методологічні дослідження науковців та провідних фахівців, фінансова, статистична, податкова звітність та публічна інформація щодо впровадження сільськогосподарської діяльності СФГ «ЛУКА».

Публікації та апробація результатів дослідження. За результатами дослідження підготовлено тези на тему: Новак А. Особливості оподаткування земельних ділянок фермерських господарств. *Напрями розвитку обліку, контролю та економічного аналізу в умовах глобалізації: зб матеріалів X міжнародної студентської науково-практичної інтернет-конференції імені професора Л.М. Крамаровського, 25 квітня 2024 р. Одеса. ОНЕУ. 2024 С. 54-56*

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ В АГРОБІЗНЕСІ

1.1. Сутнісні характеристики земельних ресурсів у процесі їх використання на підприємствах аграрної галузі

Серед країн Європи Україна володіє досить потужним земельно-ресурсним потенціалом, ефективне та раціональне використання якого є гарантією забезпечення економічної та продовольчої безпеки держави, а також благополуччя сільського населення. Земельний фонд нашої країни становить 60,4 млн. гектарів і характеризується надзвичайно високим рівнем освоєння. Близько 70 відсотків земельного фонду України становлять сільськогосподарські землі. За даними Державної служби статистики України [9] станом на 1 січня 2020 року у складі земельного фонду нашої країни з 603,5 тис. га 68,5% (41310,9 тис. га) займають саме сільськогосподарські угіддя (рис. 1.1).

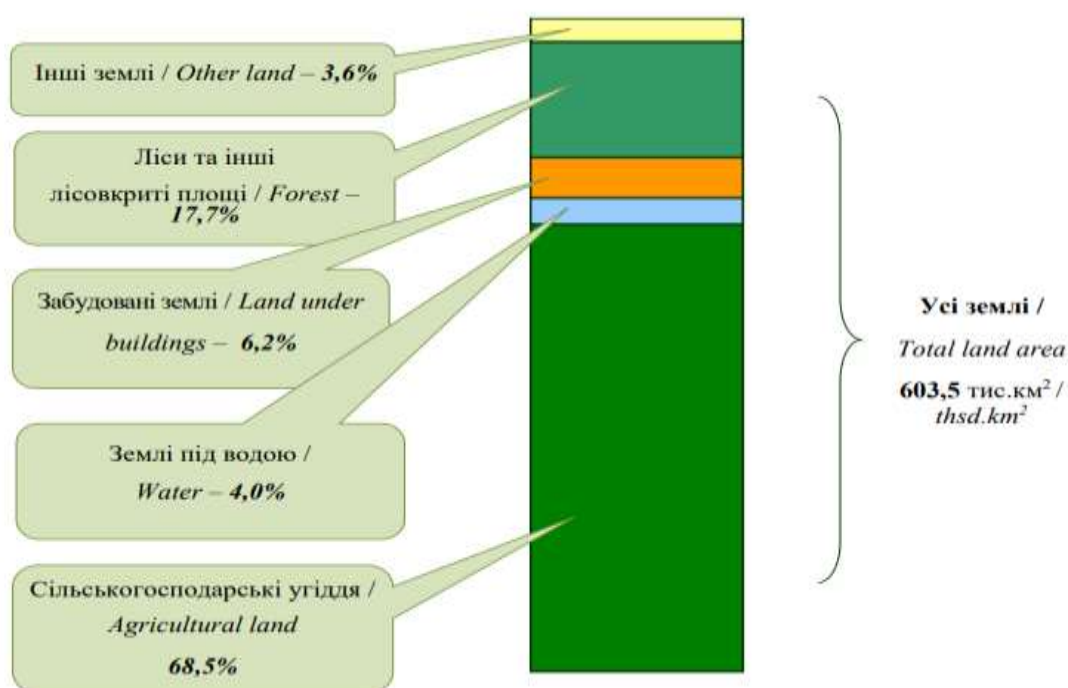


Рис. 1.1. Структура земельного фонду України

Джерело: складено за даними [9]

Структура сільськогосподарських угідь включає 79,3% ріллі, 12,7% пасовищ, 5,5% сіножатей, 2% багаторічних насаджень та 0,4% перелогів [9] (рис. 1.2.).

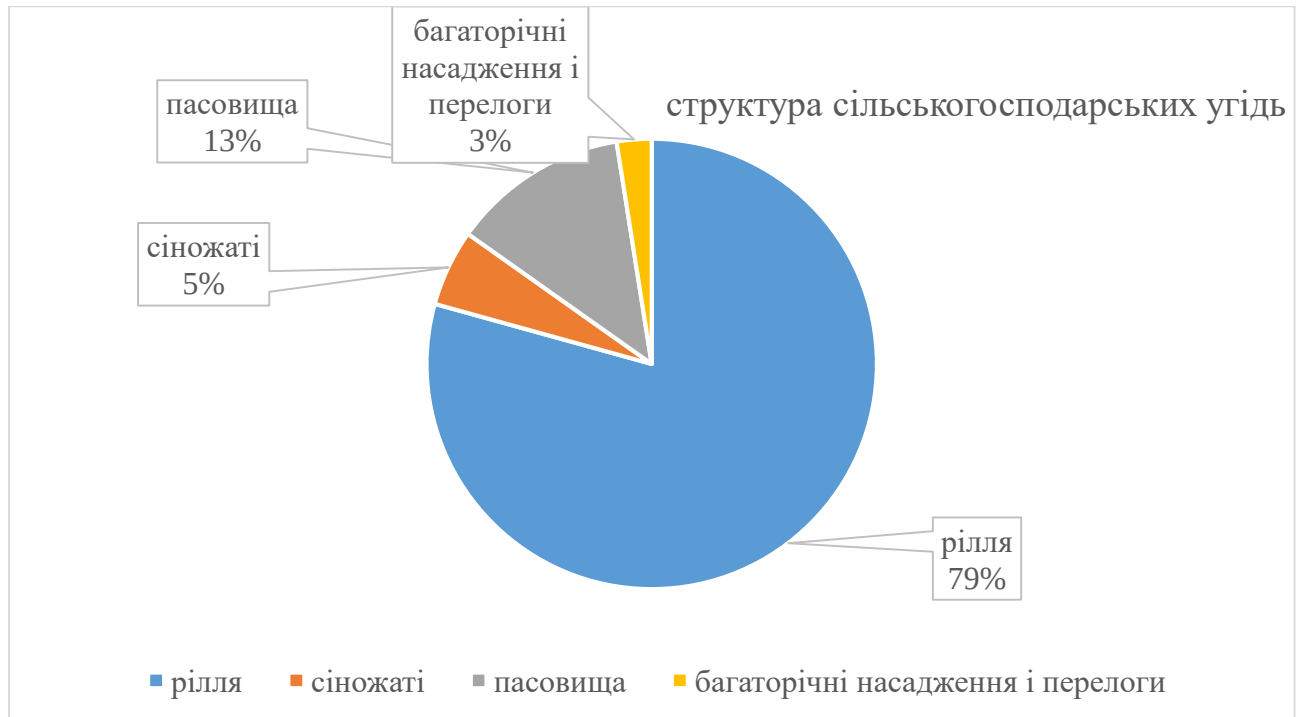


Рис. 1.2. Структура земельного фонду України

Джерело: складено за даними [9]

Україна станом на сьогодні – це держава, площа якої сягає 6% від площі Європи, має 41,3 млн га сільськогосподарських угідь, що становить 19% від площі Європи, з них рілля займає 32,7 млн га, це 27% від території Європи. Кількість земель на одну одиницю населення також перевищує середньоєвропейський удвічі і становить 0,9 га, при середньоєвропейському Інші землі – 3,6% Ліси та інші лісовкриті площі – 17,7%; Забудовані землі – 6,2% Землі під водою – 4,0% Сільськогосподарські угіддя 68,5% Тобто Україна займає лідируючі позиції за кількісними площинними характеристиками в Європі, і є важливим гравцем на міжнародному ринку сільськогосподарської продукції [12, с. 48].

Порівняння досвіду земельних перетворень в європейських країнах свідчить про неоднакову освоєність сільськогосподарських земель. Так, внаслідок несприятливих кліматичних умов на півночі Європи площі розорюваних земель не перевищують 10% загальної площі скандинавських країн. У структурі сільськогосподарських угідь площа пасовищ та сіножатей в цих країнах сягає 2%. У Центральній Європі спостерігається найбільша сільськогосподарська освоєність території. Зокрема, у Франції вона становить 54,9% від загальної площі країни, у Польщі – 57,8 %, Німеччині – 47,9 %; Іспанії – 59,7 %; Швейцарії – 38,7%. На півдні Європи площі оброблюваних земель коливаються в межах від 15 до 20,6% [47, с. 363].

В аграрному секторі економіки земельні ресурси, а саме їх складова сільськогосподарські угіддя виступаю основним засобом виробництва.

Взагалі, земля як засіб виробництва має такі особливості (рис. 1.3)

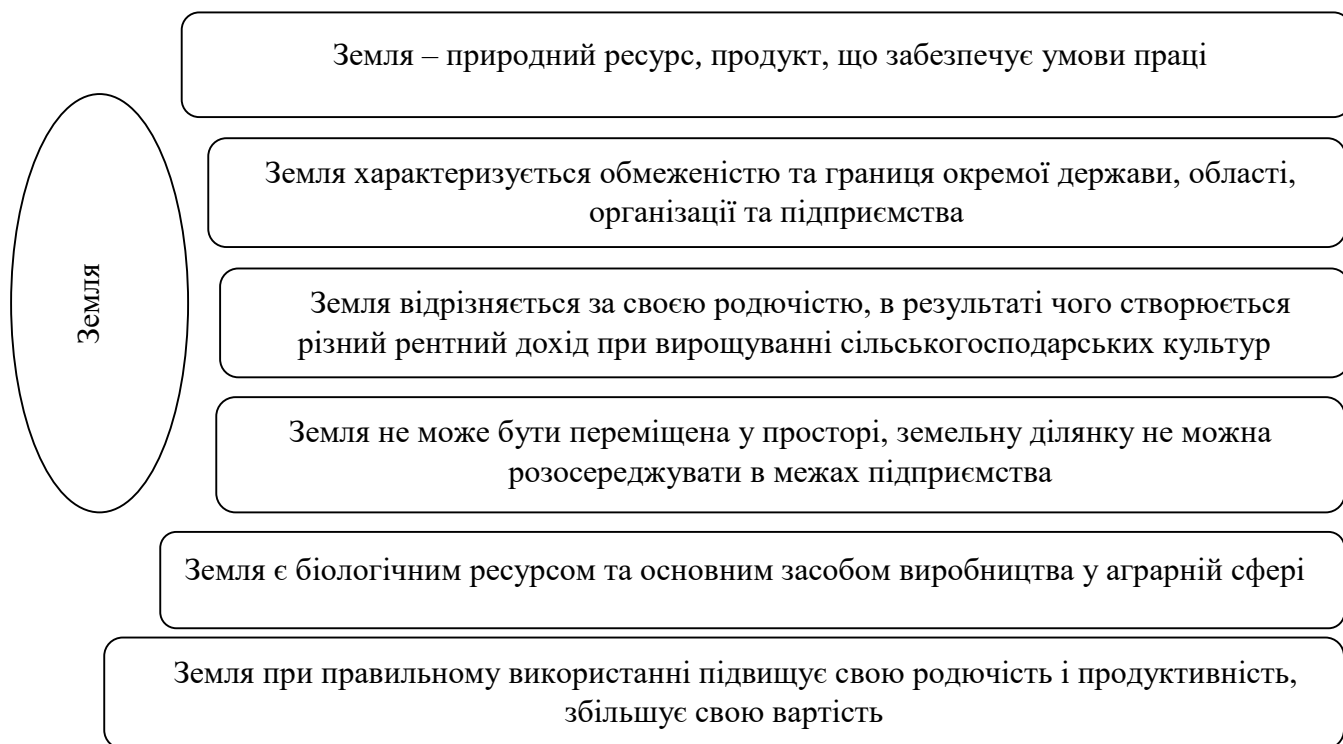


Рис. 1.3. Особливості землі як засобу виробництва

Джерело: складено за даними [20, с. 91]

Земельні ресурси - це найбільш важливий природний ресурс, який використовується для різноманітних цілей, включаючи сільське господарство, промисловість, житлове будівництво, комерційні об'єкти та інфраструктуру. Ось деякі ключові аспекти земельних ресурсів

Використання для сільського господарства: Значна частина земельних ресурсів використовується для сільськогосподарських потреб. Це включає поля для вирощування рослин, пасовища для тваринництва та інші сільськогосподарські угіддя.

Житлове та комерційне будівництво: Земельні ділянки також використовуються для житлового будівництва, будівництва комерційних об'єктів, таких як торгові центри, офісні будівлі та готелі.

Промисловість: Деякі земельні ресурси використовуються для розміщення промислових підприємств, заводів та інших виробничих об'єктів

Екологічне значення: Земельні ресурси також мають екологічне значення, включаючи ліси, водні екосистеми та інші природні середовища, які виконують важливі функції у підтримці біорізноманіття та забезпеченні екосистемних послуг.

Розвиток Інфраструктури: Земельні ресурси також використовуються для будівництва інфраструктури, такої як дороги, залізниці, аеропорти та інші об'єкти, що сприяють економічному та соціальному розвитку

Управління земельними ресурсами вимагає збалансованого підходу, який враховує економічні, соціальні та екологічні аспекти використання землі. Врахування таких аспектів є важливим для забезпечення сталого розвитку та збереження природних ресурсів для майбутніх поколінь

Сільськогосподарські угіддя включають в себе різні типи земель, які використовуються для сільськогосподарського виробництва. Враховуючи велике значення сільськогосподарських угідь для продовольчої безпеки та економічного розвитку, ефективне управління, збереження та використання цих земельних ресурсів важливо для сталого розвитку галузі. Основні типи земель, що відносяться до сільськогосподарських угідь наведено на рис. 1.4

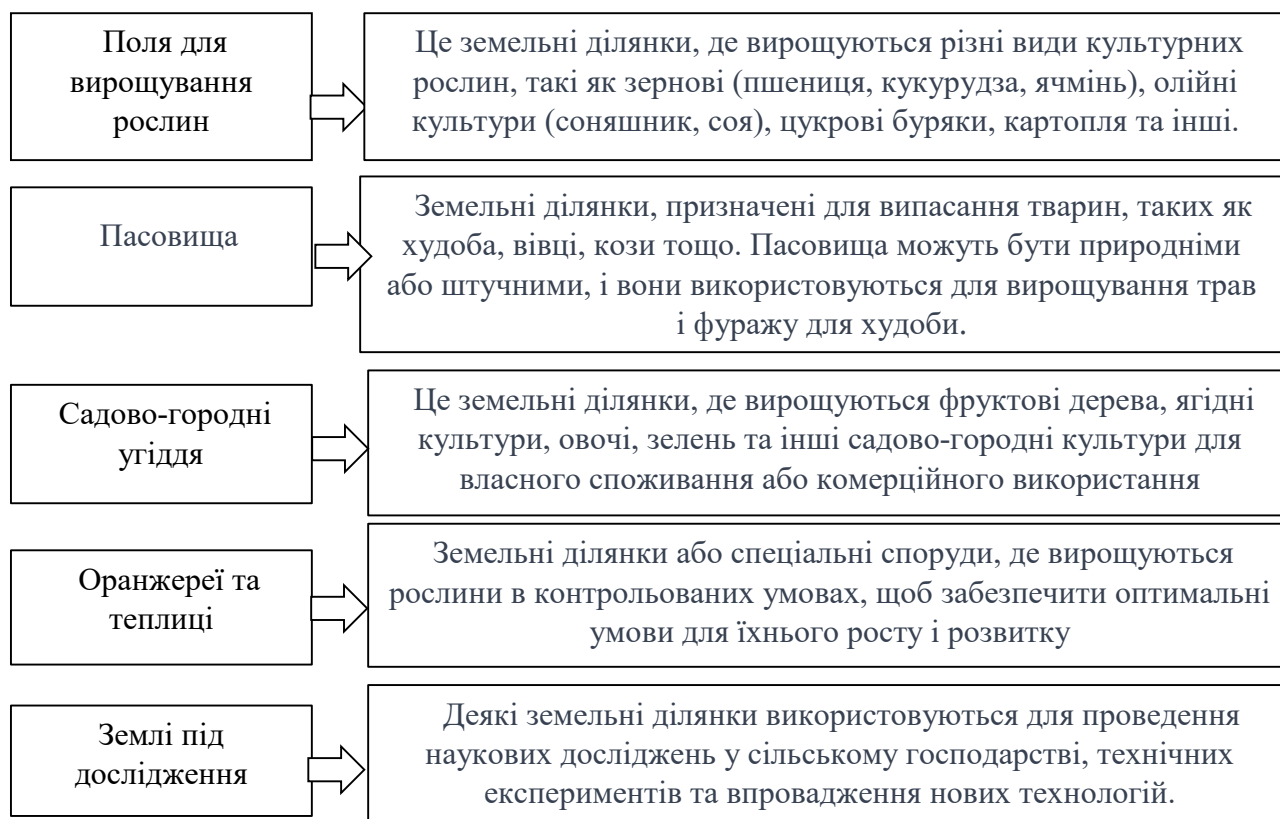


Рис. 1.4. Види сільськогосподарських земель

Джерело: складено автором

Землі під сільськогосподарськими культурами: Це найбільш поширений тип сільськогосподарських земель, які використовуються для вирощування різноманітних сільськогосподарських культур, таких як зернові, овочі, фрукти, ягоди та інші. Пасовища: Землі, які використовуються для випасання худоби або інших тварин, таких як корови, вівці, кози тощо. Пасовища можуть бути природними або штучно створеними. Луки і сіножаті: Землі, які використовуються для вирощування сінажу та кормів для худоби. Це можуть бути як природні луки, так і штучно засіяні поля. Лісові ділянки: Хоча лісові ділянки не завжди включаються до сільськогосподарських угідь, але в деяких випадках лісові угіддя можуть використовуватися для сільськогосподарської діяльності, наприклад, для вирощування деревини або збирання лісових плодів та грибів.

Важливе значення в системі землекористування займає управління земельними ресурсами, яке включає в себе практичні заходи, спрямованих на ефективне використання землі з метою забезпечення сталого розвитку аграрного виробництва і задоволення потреб суспільства. Основі складові управління земельними ресурсами наведено на рис. 1.5.

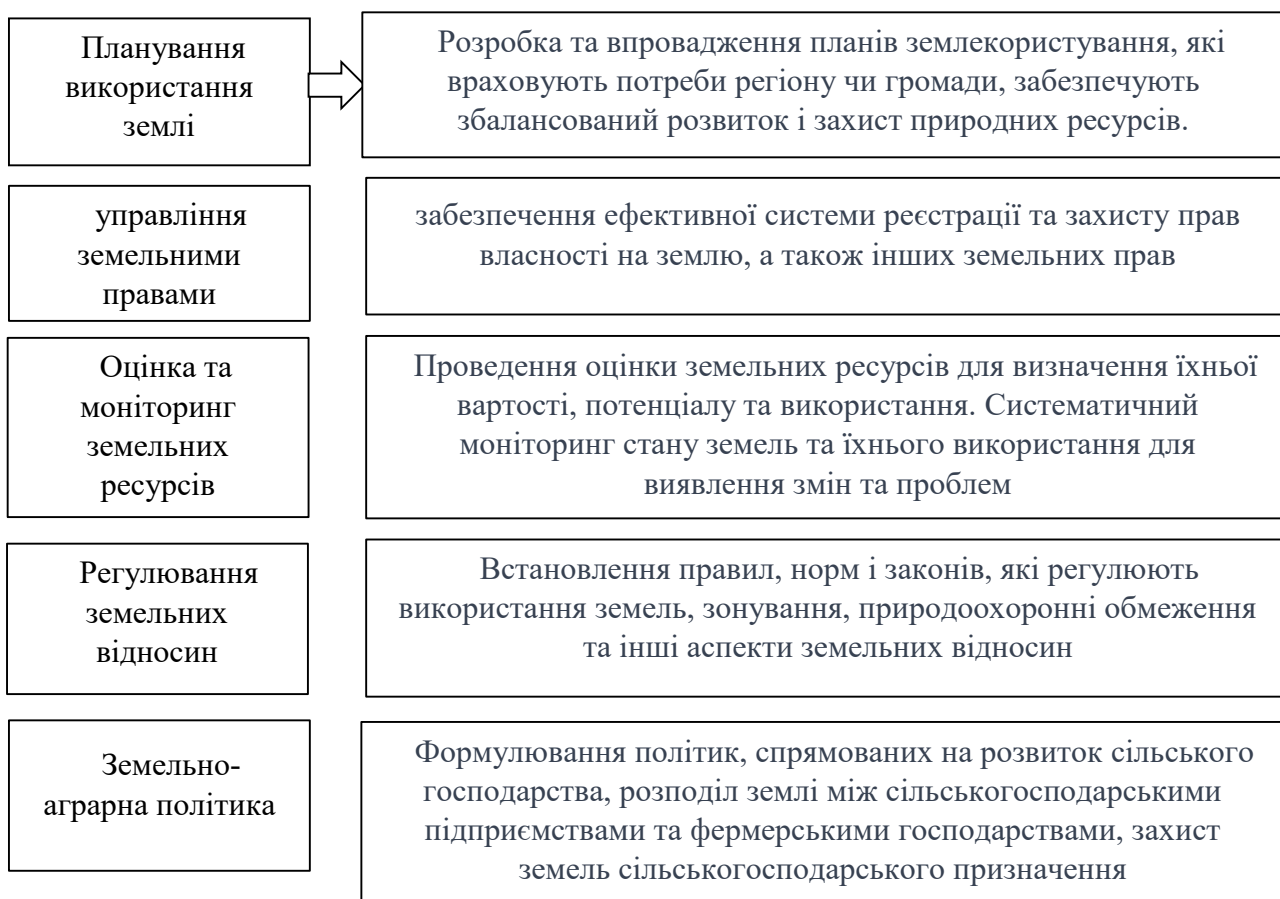


Рис. 1.5. Складові управління земельними ресурсами

Джерело: складено автором

В аграрному секторі економіки важливим є система управління саме сільськогосподарськими землями, яка включає в себе ряд практичних заходів, спрямованих на ефективне використання цих земель для забезпечення сталого розвитку сільського господарства, збалансованого розвитку сільських територій та забезпечення продовольчої безпеки. Нижче наведено деякі ключові аспекти управління сільськогосподарськими землями (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Складові управління сільськогосподарськими землями

Джерело: складено автором

Управління сільськогосподарськими землями вимагає комплексного підходу та урахування інтересів різних зацікавлених сторін, включаючи власників земель, фермерські господарства, владу та громадськість.

1.2. Нормативне регулювання обліково-податкового забезпечення землекористування в агробізнесі

Нормативно-правове регулювання землекористування в Україні та відображення в обліковій системі аграрних підприємств можна представити багатьма законодавчо-правовими документами.

Так, Земельний кодекс України [17] містить інформацію про склад та категорії земель, цільове призначення земельних ділянок, визначення земель сільськогосподарського призначення та зміни цільового призначення. Деталізовано інформацію щодо земельних ділянок фермерських господарств та особистих селянських господарств. Розкрито інформацію про окремі види сільськогосподарських земель.

Земельний кодекс України, як основоположний нормативно-правовий акт, містить визначення земель сільськогосподарського призначення та порядок їх використання. Відповідно до ст. 22 Земельного кодексу України [17], землями сільськогосподарського призначення визнаються землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності, розміщення відповідної виробничої інфраструктури, у тому числі інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей

Згідно з п. 2 ст. 22 Земельного кодексу України [17] до земель сільськогосподарського призначення належать: а) сільськогосподарські угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги); б) несільськогосподарські угіддя (господарські шляхи і прогони, полезахисні лісові смуги та інші захисні насадження, крім тих, що віднесені до земель інших категорій, землі під господарськими будівлями і дворами, землі під інфраструктурою оптових ринків сільськогосподарської продукції, землі під об'єктами виробництва біометану, які є складовими комплексів з виробництва, переробки та зберігання сільськогосподарської продукції, землі тимчасової консервації тощо).

Закон України «Про Державний земельний кадастр» установлює основи діяльності правового, економічного та організаційного характеру у сфері Державного земельного кадастру.

Закон № 552-IX "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо умов обігу земель сільськогосподарського призначення" передбачає формування законодавчого поля для запровадження ринкового обігу земель сільськогосподарського призначення. Крім того, що закон забезпечує повноцінну реалізацію права приватної власності на земельні ділянки сільськогосподарського призначення для громадян України. Відповідно до Закону виключно фізичні особи до 2024 року мають право придбати землі сільськогосподарського призначення, але не більше 100 га на одного. З 2024 року таке право матимуть юридичні особи, але не більше 10 тис. га.

Ключові показники ринку земель представлено в аналітичному огляді «Земельний ринок в Україні» (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Показники ринку земель станом на 01.01.2024 року

№ з/п	показники	значимість показника
1	2	3
1	Площа земель, зареєстрованих в державному земельному кадастрі	44,7 млн га (74,1%)
2	площа земель с.-г. призначення в державному земельному кадастрі	32,9 млн га (77,0%)
3	середня нормативна грошова оцінка ріллі	28924 грн/га
4	Середньозважений розмір орендної плати за ділянки с/г призначення комунальної власності (на земельних торгах)*	8798 грн/га
5	Середньозважена ціна купівлі-продажу ділянки с/г призначення*	36 096 грн/га
6	Середня кількість угод купівлі-продажу на день у січні 2024 р	197
7	Кількість укладених угод купівлі-продажу, всього	199 842
8	Площа зареєстрованих угод купівлі-продажу, всього	432213 га

Джерело: складено за даними [18]

Закон України «Про оцінку земель» визначає правові засади проведення оцінки земель, професійної оціночної діяльності у сфері оцінки земель в Україні та спрямований на регулювання відносин, пов'язаних з процесом оцінки земель, забезпечення проведення оцінки земель, з метою захисту законних інтересів держави та інших суб'єктів правовідносин у питаннях оцінки земель, інформаційного забезпечення оподаткування та ринку земель [41].

На аграрних підприємствах є земельні ділянки сільськогосподарського призначення, які належать на правах власності та взяті в оренду. Облік земельних ділянок має свої особливості (рис. 1.7).

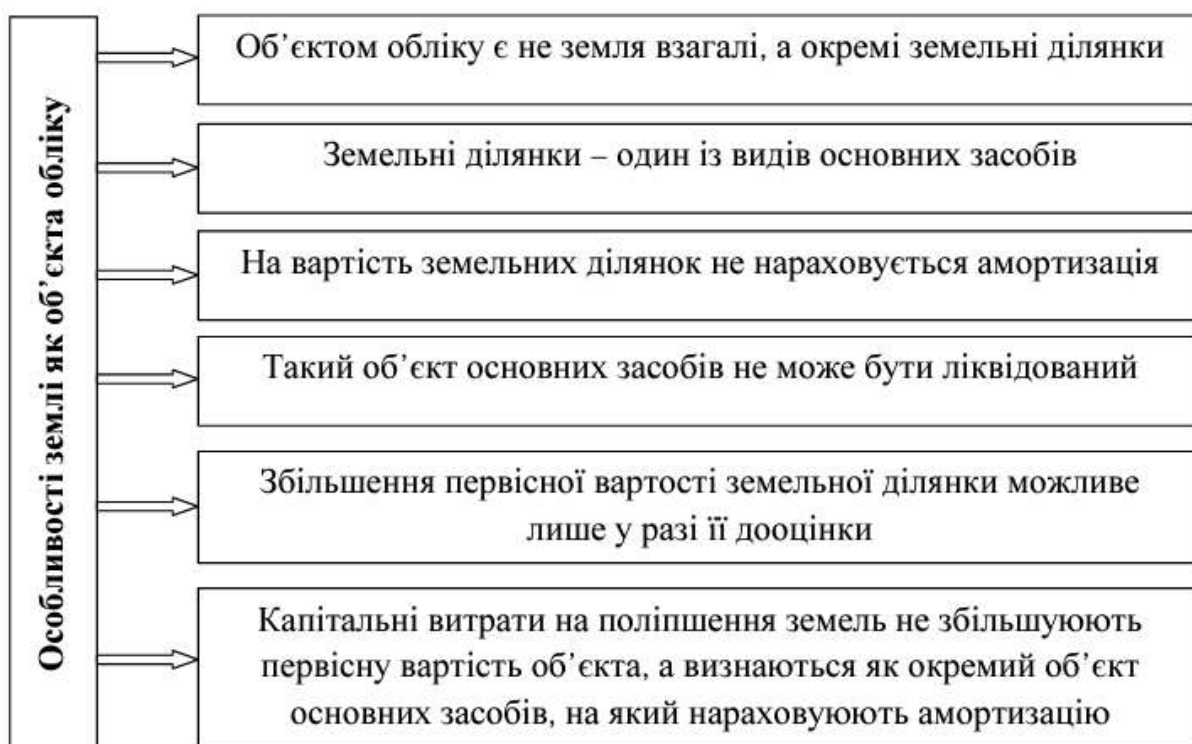


Рис. 1.7. Особливості землі як об'єкту обліку

Джерело: складено автором

Земельні ресурси представлені різними об'єктами обліку, які можна виділити за такими ознаками:

– власність і майно (власність, на правах постійного користування, оренда);

– право власності на такі ресурси у виробничому процесі (залучені у виробничий процес, незадіяні, під будівлями виробничого та невиробничого призначення, що утримуються з метою здачі в оренду чи продаж);

– істотність щодо характеру їх походження (власна земля, право користування ділянкою) тощо.

Виходячи з цього, земельні ресурси та права власності і користування ними можна виділити наступні об'єкти обліку (рис. 1.8)

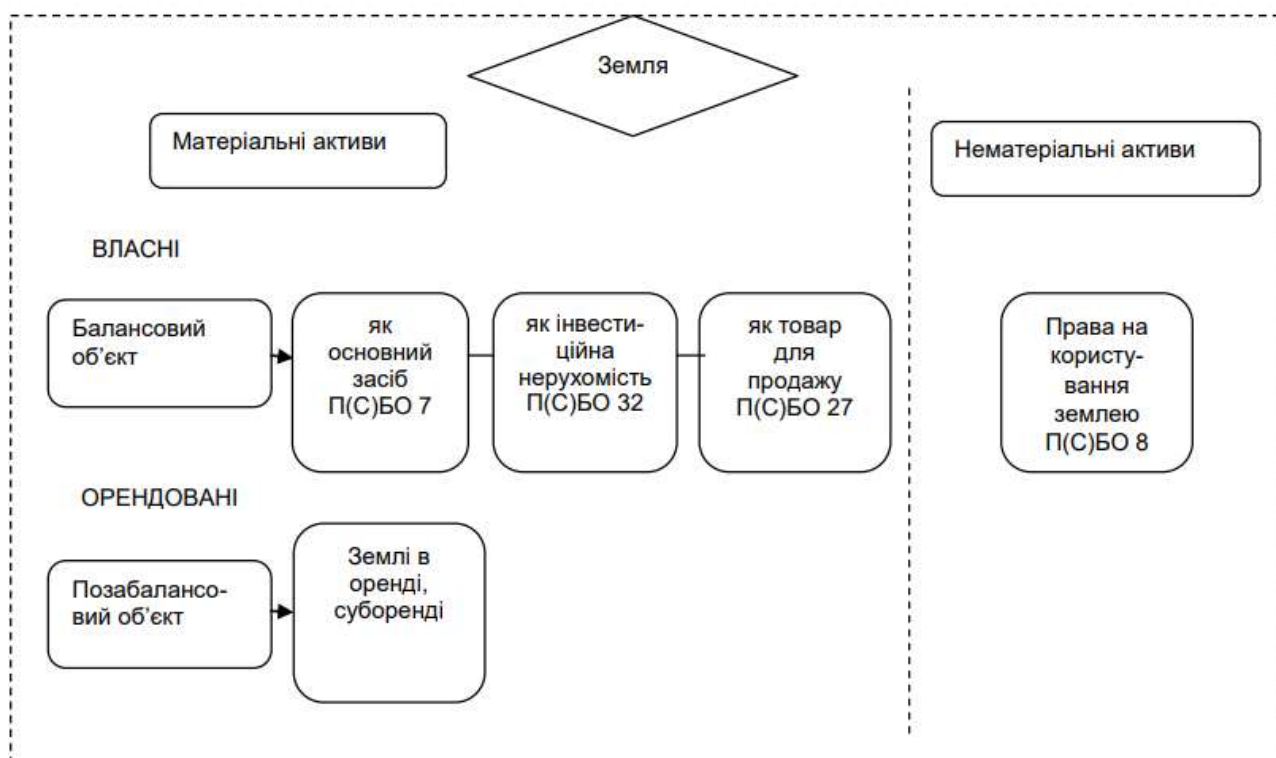


Рис. 1.8. Ідентифікація земель в бухгалтерському обліку

Джерело: складено за даними [15, с. 127]

В системі обліку власні земельні ділянки включаються до складу основних засобів та облік і відображення фінансовій звітності підпадають під регламентування НП(С)БО 7 «Основні засоби». Тобто, відповідно до НП(С)БО7 «Основні засоби», земля ідентифікується як основний засіб, якщо вона використовується підприємством більше одного року [28]

Слід зазначити, що НП(С)БО 7 «Основні засоби» та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів для земель сільськогосподарського призначення не містять окремих положень щодо обліку, оцінки та відображення у звітності. На промислових (переробних) підприємствах аграрного сектору земельні ресурси як невід'ємна частиною активів підприємства, відображаються у складі довгострокових (необоротних) активів, тобто основних засобів підприємства. Що стосується сільськогосподарських підприємств, то такі активи, в основному, знаходяться в оренді та обліковуються відповідно до НП(С)БО 14 «Оренда».

З відкриттям ринку землі та можливістю придбання сільськогосподарських земель у власність юридичними особами, набуттям права власності на земельні ділянки, їх облік буде здійснено у складі основних засобів аграрних підприємств.

Процедури документування земельних ресурсів здійснюється на загальних засадах обліку основних засобів, за допомогою первинних документів (рис. 1.9)

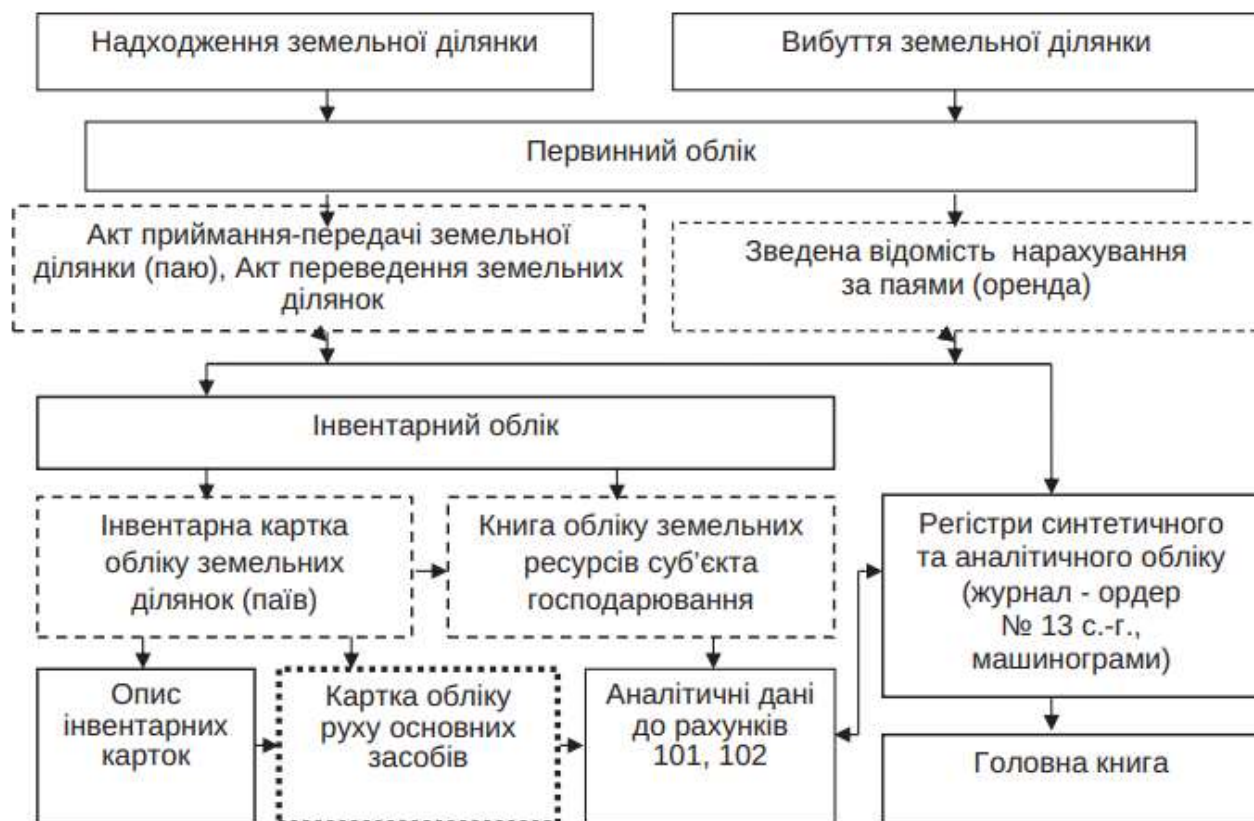


Рис. 1.9. Загальна схема документообігу земельних ресурсів

Нормативне регулювання оподаткування земельних ділянок здійснюється основними вимогами податкового кодексу України, відповідно до якого земельні ресурси в залежності від їх категорії можуть бути об'єктом оподаткування таких податків: земельний податок, орендна плата за користування земельними ділянками державної та комунальної власності, рентна плата, єдиний податок для сільськогосподарських товаровиробників. Саме для суб'єктів агробізнесу введено обчислення мінімального податкового зобов'язання, яке має бути визначено тільки за володіння або користування сільськогосподарським угіддями (рис. 1.10).

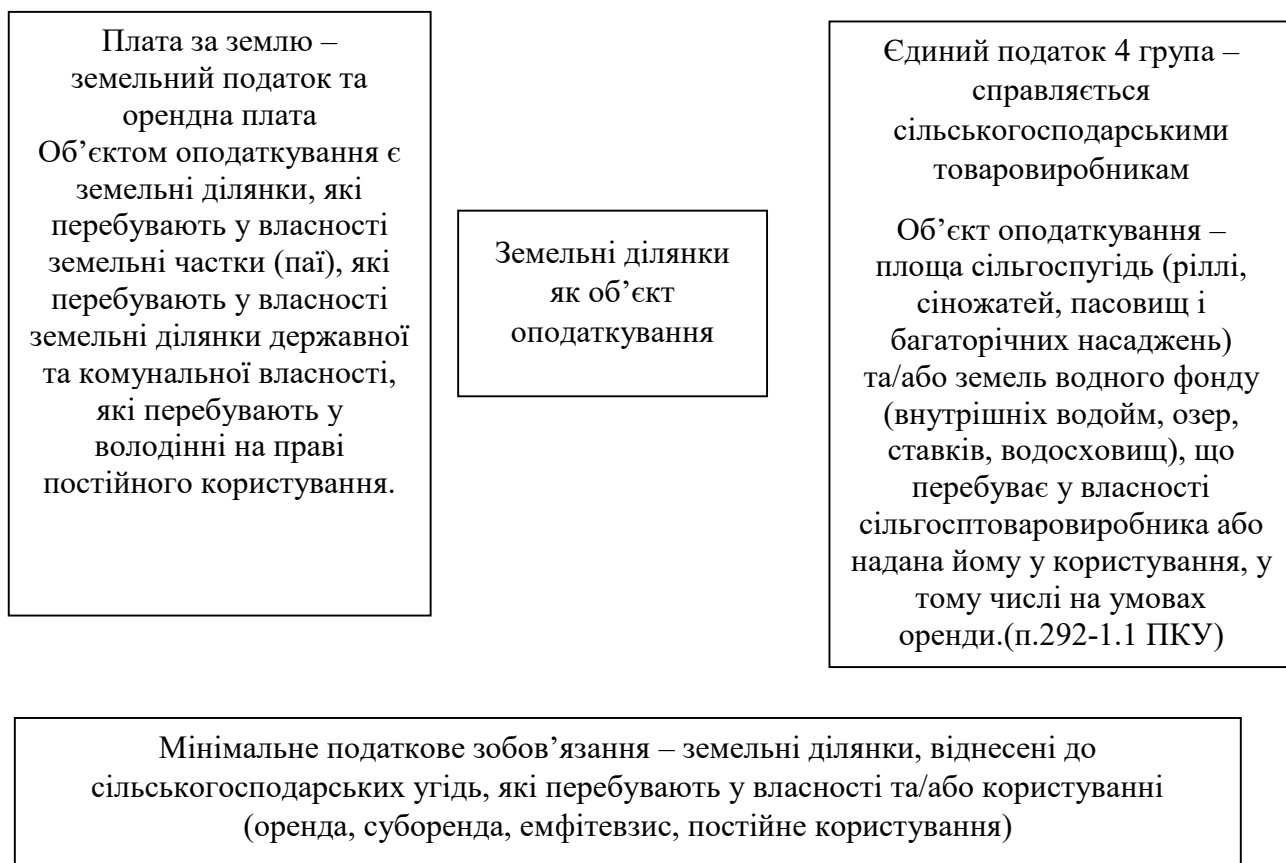


Рис. 1.10. Основні податкові платежі суб'єктів агробізнесу за користування сільськогосподарськими землями

Джерело: складено за даними [36]

Щодо оподаткування операцій з земельними ресурсами іншими податками, то слід зазначити наступне. Щодо обліку ПДВ, то за операціями продажу землі мають місце наступні особливості:

- якщо земельна ділянка продається окремо від об'єкта нерухомості, що на ній знаходиться, то така операція звільняється від обкладання ПДВ.
- якщо земельна ділянка продається разом одночасно з об'єктом нерухомості (будівлі, споруди тощо), як один комплекс, а земельна ділянка входить до вартості такого об'єкта нерухомості, то операція підпадає під обкладання ПДВ.

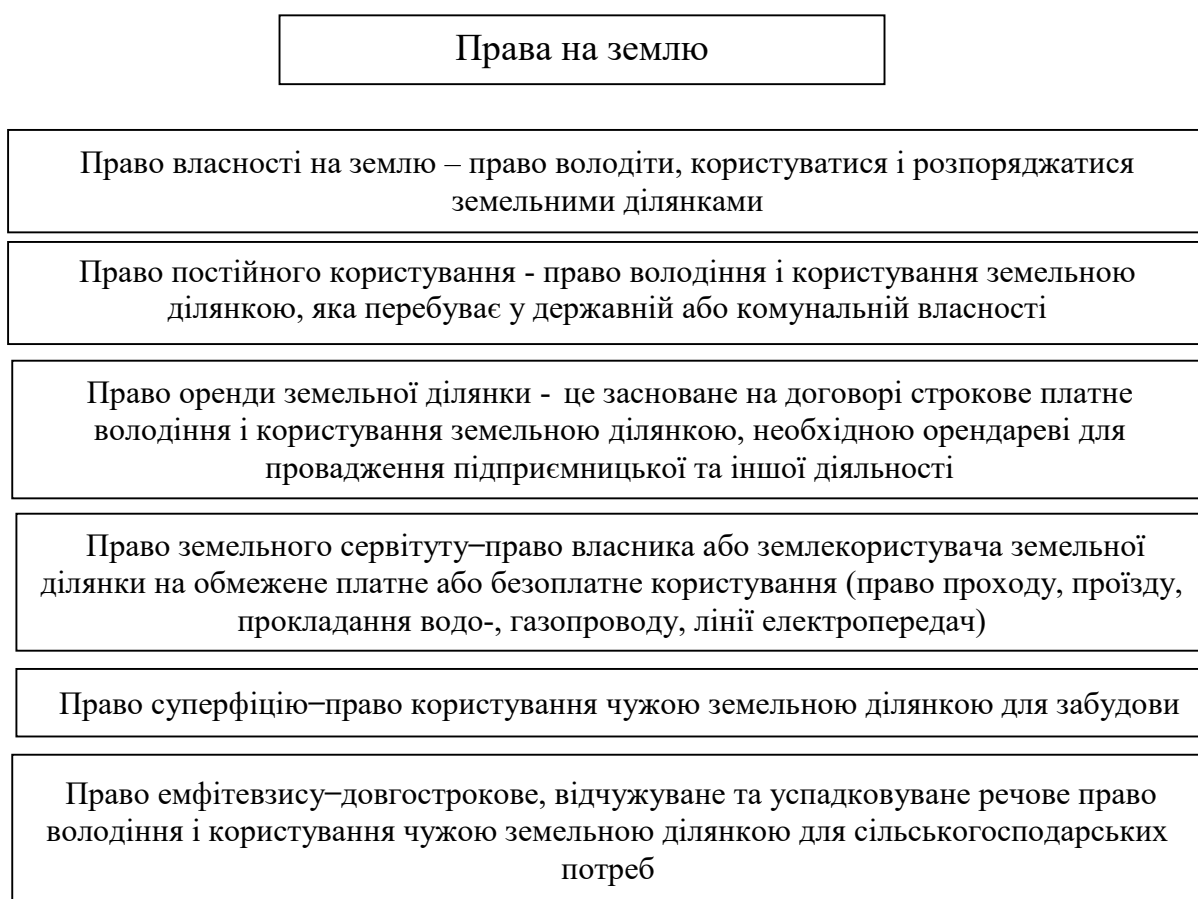
Щодо бази оподаткування ПДВ то база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості – за даними бухгалтерського обліку. Цим обумовлена необхідність експертної оцінки вартості нерухомості у ФОП – платників ПДВ. Адже вони не мають показника залишкової (балансової) вартості, так я не ведуть бухгалтерський облік. Експертна оцінка самої ж земельної ділянки на ПДВ не впливає, так як її продаж звільнений від ПДВ.

Якщо земельну ділянку продає фізична особа, що не має статусу реєстрації як ФОП, а покупцем є юридична особа, то в останньої виникає обов'язок сплатити як податковий агент ПДФО та військовий збір за фізичну особу. Ставка ПДФО у даному випадку – 5% , а військового збору – 1,5%. Однак звільняється від оподаткування ПДФО та відповідно військовим збором продаж земельної ділянки за виконання одночасно таких умов: у звітному році це перший продаж земельної ділянки; земельна ділянка знаходилася у власності фізичної особи більше 3-х років або земельна ділянка була отримана у спадщину.

Отже, враховуючи особливості земельних ресурсів, як складової необоротних активів підприємств, їх облік та оподаткування має значні особливості та залежить від категорії земельних ресурсів та права користування чи власності на земельні ресурси, а також від статусу землекористувача та обраної ним системи оподаткування.

1.3. Специфіка оподаткування землекористування у сфері агробізнесу

Оподаткування земельних ресурсів у сфері агробізнесу має свої особливості залежно від виду земельної ділянки та правових відносин землекористування, організаційно-правового статусу сільськогосподарських товаровиробників та відповідної системи їх оподаткування. В аграрному секторі економіки реалізуються майже усі права на земельні ділянки, кожне з яких має свою правову регламентацію та особливості оподаткування. Наявні земельні ділянки можуть належати сільськогосподарським товаровиробникам на правах власності та користування (рис. 1.11).



1.11. Права на земельні ділянки за чинним законодавством України.

Джерело: складено автором за даними

Для фермерських господарств існує своя процедура для отримання (придбання) у власність або в оренду земельної ділянки державної або комунальної власності з метою ведення фермерського господарства.

Оподаткування земельних ресурсів залежить від права власності на земельні ділянки. Станом на 2020 рік у приватній власності перебувало 31 млн га або 75% сільськогосподарських угідь України та нараховувалося біля 6,9 млн приватних землевласників. Однак, за даними Державного земельного кадастру, землевласники обробляють лише 29% землі, тоді як більшість сільськогосподарських угідь використовується за договорами оренди.

Також в системі оподаткування аграрних товаровиробників має значення який саме вид земельної ділянки знаходиться у власності або користуванні.

В основному аграрії мають у власності або використанні землі сільськогосподарського призначення - це землі, призначені для того, щоб виробляти сільськогосподарську продукцію та здійснювати сільськогосподарську науково-дослідну і освітню діяльність, а також на цих територіях розміщується відповідна виробнича інфраструктура або призначена для цих цілей (Земельний кодекс).

Наявність та використання земельних ресурсів в аграрному секторі економіки підтримує фінансову стійкість територіальних громад та забезпечує податкові надходження до місцевих бюджетів з таких податків:

- земельного податку з юридичних та фізичних осіб
- орендної плати за землі комунальної власності з юридичних осіб та фізичних осіб;
- єдиного податку четвертої групи з сільськогосподарських товаровиробників юридичних осіб та фізичних осіб-фермерів
- податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), отриманого від оренди земельних ділянок (паїв) чи продажу земельних ділянок (паїв);
- позитивної різниці між визначеним мінімальним податковим зобов'язанням та сумою сплачених податків платниками податків, які мають у своєму розпорядженні сільськогосподарські угіддя.

Основні податкові надходження за володіння та користування земельними ділянками наведено у табл. 1.2

Таблиця 1.2

Деталізація податкових надходжень по платі за землю та єдиному податку до зведеного бюджету України (млн. грн)

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022р	2023р
1	2	3	4	5	6
земельний податок з юридичних осіб,	11488,7	10828,8	11815,5	9693,9	9926,3
земельний податок з фізичних осіб,	1860,9	1984,7	2028,1	1432,4	2160,4
орендна плата з юридичних осіб,	17193,5	16369,4	18887,7	16612,2	19 809,0
орендна плата з фізичних осіб,	2292,5	2288,6	2532,0	1829,8	2632,7
єдиний податок (4 група) з сільськогосподарських товаровиробників	5273,1	5338,1	5293,8	4493,6	5861,7

Джерело: складено за даними [10]

Більш наглядно окремі податкові платежі за володіння та користування земельними ресурсами наведено на рис. 1.12

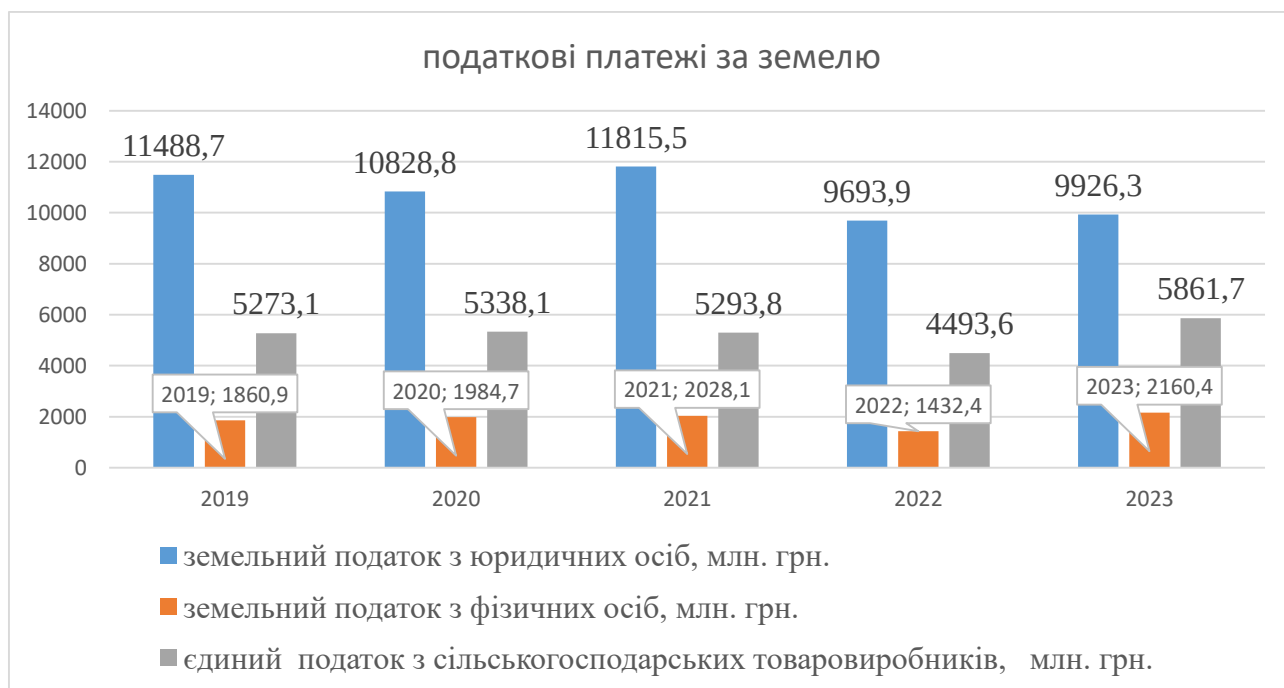


Рис. 1.12. Податкові платежі за землекористування в Україні

Джерело: складено за даними [10]

Як видно з рис. найбільше земельного податку сплачують юридичні особи, в аграрному виробництві – це великі агрохолдингові компанії. Також більше сплачено і за оренду комунальної да державної власності

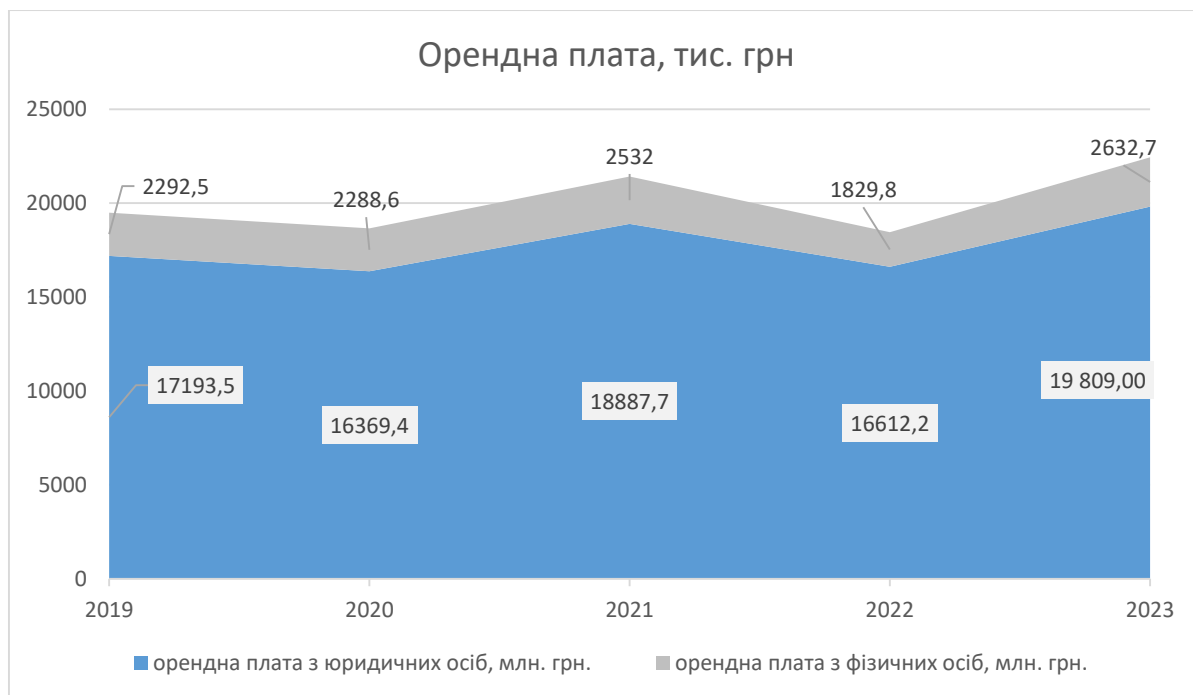


Рис. 1.13. Орендна плата за землі державної та комунальної власності

Джерело: складено за даними [10]

Отже, національним податковим законодавством встановлено, що використання землі в Україні є платним. Об'єктом плати за землю є земельна ділянка, яка перебуває у власності або користуванні, у тому числі на умовах оренди. Власники землі та землекористувачі, крім орендарів, сплачують земельний податок. За земельні ділянки, надані в оренду, справляється орендна плата. Відповідно до законодавства підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру, який згідно зі ст. 193 Земельного кодексу України встановлює процедуру визначення факту виникнення або припинення права власності і права користування земельними ділянками і ведеться землепорядними органами.

Відповідно до Податкового кодексу України землекористування в Україні є платним і, як зазначає Мицишин І.Р.: «має за мету формування ресурсів для фінансування: заходів із раціонального використання й охорони землі, підвищення родючості ґрунтів; відшкодування власникам землі й землекористувачам витрат, які пов'язані з веденням господарства на землях гіршої якості; розвитку інфраструктури населених пунктів» [27].

Відповідно до ПКУ, плата за землю охоплює дві категорії платежів: земельний податок – сплачують власники земельних ділянок і земельних часток (паїв), а також постійні землекористувачі; орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності – орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою. В таблиці 1.3. представлені основні елементи справляння плати за землю суб'єктами національної економіки, які стосуються і аграрних товаровиробників, що знаходяться на загальній системі оподаткування зі сплатою податку на прибуток.

Таблиця 1.3

Елементи плати за землю

плата за землю	платники податку	об'єкт та база оподаткування	ставка податку
1	2	3	4
земельний податок	власники земельних ділянок, земельний часток (паїв); землекористувачі	НГО земельних ділянок, які перебувають у власності або користуванні, з урахуванням коефіцієнта індексації	не більше 3% від нормативної грошової оцінки землі; для земель загального користування – не більше 1%; для с.-г. угідь – 0,3-1%; для земель, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання, – не більше 12%
		площа земельних ділянок, нормативна грошова оцінку яких не проведено	за земельні ділянки за межами населених пунктів – не більше 5% від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по області; для сільськогосподарських угідь – 0,3–5%
орендна плата	орендар земельної ділянки	земельна ділянка, яка знаходиться у власності держави або місцевої громади, надана в оренду	Орендна плата за землю у 2024 році не може бути меншою, ніж розмір земельного податку за відповідний вид ділянки. Існує верхня межа максимального розміру цієї плати – 12% НГО земельної ділянки.

Джерело: складено за даними [36]

Ставки земельного податку варіюються в залежності від розташування ділянки та проведеної нормативної грошової оцінки. Органи місцевого самоврядування затверджують ставки земельного податку на рівні максимальної величини або нижче за таку величину. Так, наприклад за територіальними громадами Одеської області ставки земельного податку є різними в залежності

від виду землі сільськогосподарського призначення, місця розташування земельної ділянки та статусу землекористувачів (юридичних та фізичних осіб)

Таблиця 1.4

Ставки земельного податку для земель сільськогосподарського призначення районів Одеської області

види земельних ділянок	Біляївка Біляївська ТГ				білгород-дністровський р-н, Старокозацька ТГ				одеський р-н, Овідіопільська ТГ			
	за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (незалежно від місцезнаходження)		за земельні ділянки за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено		за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (незалежно від місцезнаходження)		за земельні ділянки за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено		за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (незалежно від місцезнаходження)		за земельні ділянки за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено	
	для юридичних осіб*	для фізичних осіб	для юридичних осіб*	для фізичних осіб	для юридичних осіб*	для фізичних осіб	для юридичних осіб*	для фізичних осіб	для юридичних осіб*	для фізичних осіб	для юридичних осіб*	для фізичних осіб
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	14
Для ведення товарного сільськогосподарського виробництва	0,70	0,70	5,00	5,00	1,00	1,00	2,0	2,00	1,0	0,5	1,0	0,5
Для ведення фермерського господарства	0,70	0,70	5,00	5,00	1,00	1,0	2,0	2,0	1,0	0,5	1,0	0,5
Для ведення особистого селянського господарства	0,50	0,50	5,00	5,00	1,00	1,0	2,0	2,0	1,0	0,5	1,0	0,5
Для сінокосіння і випасання худоби	0,30	0,30	5,00	5,00	1,00	1,0	2,0	2,0	1,0	0,5	1,0	0,5
Для індивідуального та колективного садівництва	0,30	0,30	5,00	5,00	1,00	1,0	2,0	2,0	1,0	0,5	1,0	0,5
Для розміщення інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції	1,00	1,00	5,00	5,00	1,00	1,0	2,0	2,0	1,0	1,0	1,0	1,0

Джерело: складено за даними [46]

Більшість суб'єктів агробізнесу обирають спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку 4 групи, якщо їх діяльність відповідає вимогам щодо застосування такої системи оподаткування (рис. 1.14)

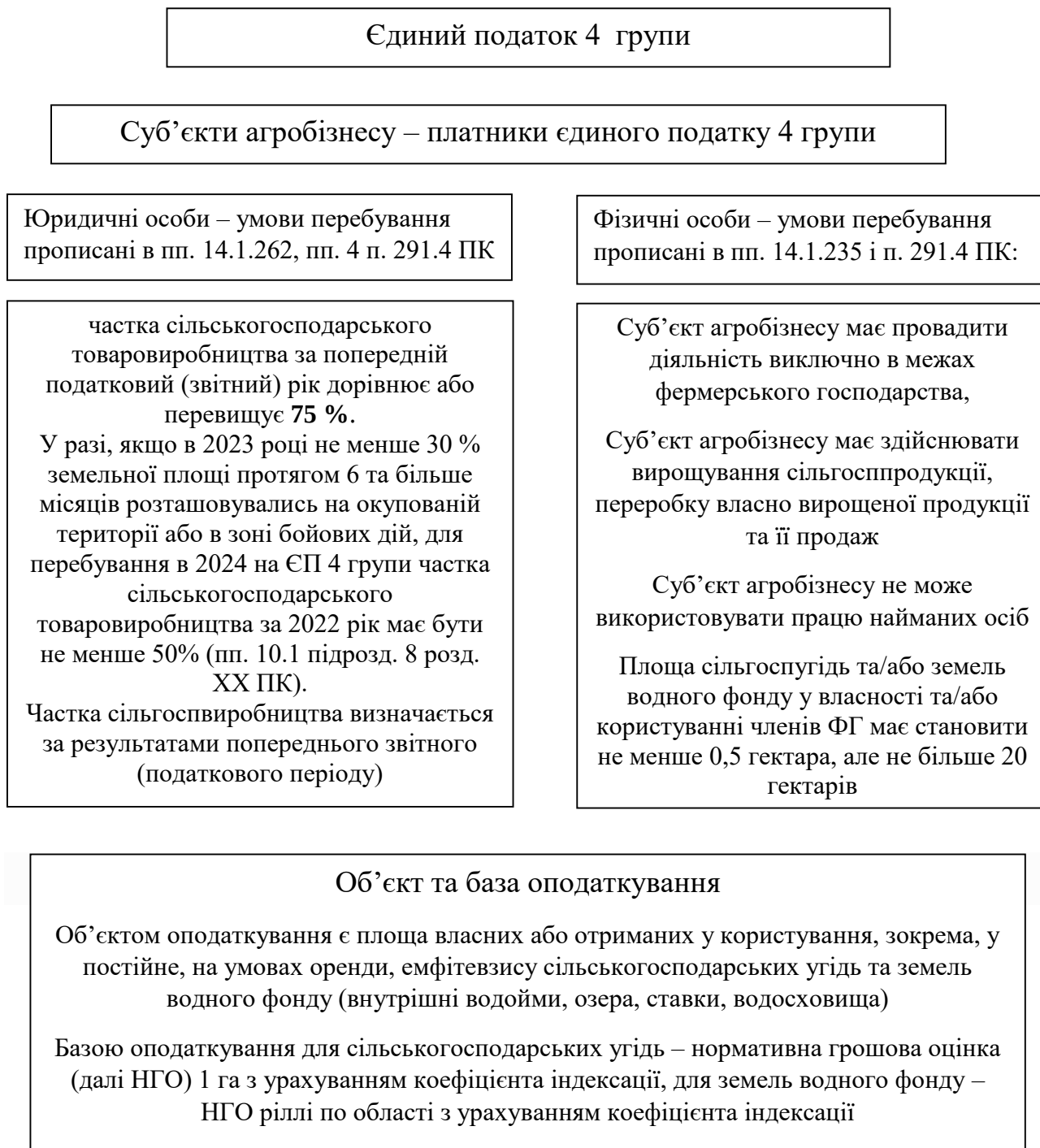


Рис. 1.14. Умови застосування спрощеної системи оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників.

Джерело: складено за даними [36]

Варто зауважити, що до об'єкта обкладення ЄП включаються тільки сільгоспугіддя та землі водного фонду, а земельні ділянки під будівлями та дворами (як і інші землі сільгосппризначення, що відносяться до несільськогосподарських угідь) включати не потрібно, незважаючи на їх «сільськогосподарське» призначення.

Особливістю такого податкового зобов'язання за користування земельними ресурсами є те, що ставки єдиного податку 4 групи застосовуються до нормативної грошової оцінки окремої земельної ділянки, яка відноситься до відповідного виду сільськогосподарських угідь. Тобто ставки податкового зобов'язання з цього єдиного податку не залежать від місця розташування земельної ділянки, а диференційовані виключно за видами сільськогосподарських угідь – ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень та земель водного фонду (рис. 1.15)

Ставки єдиного податку 4 групи
для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях, а також сільгоспугідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) – 0,95; ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях, – 0,57; багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях) – 0,57; багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях, – 0,19; земель водного фонду – 2,43; сільгоспугідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту, – 6,33;

Рис. 1.15. Ставки єдиного податку 4 групи спрощеної системи оподаткування для аграрних товаровиробників

Джерело: складено за даними [36]

Слід зазначити, що нормативна грошова оцінка проводиться для кожної окремої ділянки, яка знаходиться у володінні або користуванні аграрного підприємства та відрізняється саме за місцем розташування цієї земельної ділянки за регіональною диференціацією. Якщо така НГО не проведена, то для розрахунку єдиного податку необхідно застосовувати НГО за окремими обласними показниками, яка також має різні значення (табл. 1.5)

Таблиця 1.5

Нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь України
станом на 01.01.2024 року

№ з/п	Регіон	Рілля, перелоги	Багаторічні насадження	Сіножаті	Пасовища
1	АР Крим	27 331,26	61 441,44	10 663,29	4 503,23
2	Вінницька область	28 570,38	49 452,87	3 300,54	1 637,54
3	Волинська область	22 918,11	43 458,58	6 347,19	4 707,92
4	Дніпровська область	31 793,80	58 444,30	8 378,30	6 550,16
5	Донецька область	32 697,66	61 441,44	7 616,63	6 345,47
6	Житомирська область	22 502,96	37 464,29	5 331,64	4 298,54
7	Закарпатська область	28 658,67	38 962,86	6 854,97	5 526,69
8	Запорізька область	26 258,18	43 458,58	6 347,19	5 117,31
9	Івано-Франківська область	27 417,44	38 962,86	5 077,76	4 707,92
10	Київська область	27 884,08	44 957,16	6 601,08	4 707,92
11	Кіровоградська область	33 514,29	70 432,87	9 139,96	6 345,47
12	Луганська область	28 508,38	49 452,87	8 632,18	6 140,77
13	Львівська область	22 588,09	28 472,86	6 093,31	4 298,54
14	Миколаївська область	28 416,94	49 452,87	8 632,18	6 140,77
15	Одеська область	32 598,87	65 937,15	9 393,85	7 368,93
16	Полтавська область	31 939,89	67 435,73	5 839,42	4 503,23
17	Рівненська область	23 056,84	38 962,86	5 331,64	3 889,15
18	Сумська область	28 159,44	52 450,01	6 854,97	4 912,62
19	Тернопільська область	30 515,79	59 942,87	6 601,08	5 936,08
20	Харківська область	33 881,09	70 432,87	6 601,08	6 754,85
21	Херсонська область	25 696,95	38 962,86	5 585,53	4 503,23
22	Хмельницька область	32 031,33	55 447,16	7 108,86	5 526,69
23	Черкаська область	35 361,95	77 925,73	8 886,07	5 936,08
24	Чернівецька область	34 960,46	65 937,15	5 839,42	5 322,00
25	Чернігівська область	25 292,32	58 444,30	9 139,96	5 322,00

Джерело: складено за даними [13]

Отже, податкові зобов'язання за володіння та користування земельними ресурсами у сфері агробізнесу мають свою специфіку та матимуть різні величини відповідно до методики розрахунку того чи іншого податку.

При обчисленні земельного податку використовуються диференційовані ставки від виду земельної ділянки та можуть бути встановлені різні значення місцевими органами самоврядування в межах регламентованих ПКУ значень.

При обчисленні єдиного податку використовуються диференційовані ставки залежно від виду окремих сільськогосподарських угідь та не можуть бути змінені органами місцевого самоврядування.

Однак, для цих податків і земельного і єдиного податку диференційованою залишається нормативна грошова оцінка земельної ділянки. Тобто, сума податків, сплачених аграрними товаровиробниками, які територіально розмежовані за регіонами України, буде відрізнятися та безпосередньо залежатиме від нормативної грошової оцінки окремої земельної ділянки.

Для врегулювання цих податкових особливостей землекористування сільськогосподарськими угіддями було запроваджено новий механізм податкового навантаження – введено в дію порядок визначення мінімального податкового зобов'язання. Це стало новим викликом для суб'єктів агробізнесу за користування землею сільськогосподарського призначення.

Фізичні та юридичні особи мають визначати мінімальне податкове зобов'язання. Вперше цей розрахунок проводиться за 2022 рік. Це стосується фізичних та юридичних осіб, які мають у своєму користуванні сільськогосподарські угіддя, а саме ріллю, пасовища, сіножаті, багаторічні насадження. Аграрні товаровиробники повинні будуть сплатити позитивну різницю між визначеним МПЗ та сумою сплачених податків, які включаються у зменшення МПЗ.

Враховуючи той факт, що землі сільськогосподарського призначення можуть бути у власності або користуванні сільськогосподарських товаровиробників – платників податків, що знаходяться на різних системах

оподаткування, порядок визначення різниці між розрахованим мінімальним податковим зобов'язанням та сумою сплачених податків має свої особливості та залежить від системи оподаткування суб'єктів агробізнесу (рис. 1.16)



Рис. 1.16. Суб'єкти агробізнесу, які мають обчислювати мінімальне податкове зобов'язання

Отже, суб'єкти агробізнесу при визначенні податкових зобов'язань за право володіння або користування земельними ресурсами визначають такі податки як податок на землю, єдиний податок четвертої групи спрощеної системи оподаткування та мінімальне податкове зобов'язання.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК СФГ «ЛУКА»

2.1. Характеристика діяльності СФГ «ЛУКА» у сфері аграрного виробництва

Сучасний агробізнес України представлений різними агроформуваннями, серед яких вагоме місце займає фермерство. Це особлива форма господарювання, створення і діяльність якої регламентується законом України «Про фермерське господарство», у якому прописано основні аспекти щодо організаційних основ та основних принципів функціонування цих суб'єктів агробізнесу.

Фермерські господарства є однією з найпоширеніших форм підприємництва в аграрному секторі, питома вага яких у структурі суб'єктів господарювання в аграрному підприємстві складає 67 %. Фермерські господарства можуть функціонувати як у статусі юридичної особи так і бути фізичними особами-підприємцями. В Україні станом на 1 січня 2023 року зареєстровано 49567 фермерських господарств, в той час, коли на аналогічну дату 2022 року – 48868 господарства, 2021 року – 47803 господарства [9].

В Україні діють різні за розміром землекористування фермерські господарства. В Україні немає чіткого визначення та класифікації сімейних фермерських господарств Різні агентства надають різну інформацію про їхній розмір, кількість та обсяги сільськогосподарського виробництва. За даними Інституту економіки та прогнозування Національної академії наук України, зареєстровано 31 800 фермерських господарств та 3,9 млн особистих селянських господарств, але реальна кількість може бути більшою⁴. Фермерські господарства мають середній розмір від 50 до 100 га, що є відносно великим порівняно із середнім розміром ферми в ЄС, який становить 17,4 га. Фермерські господарства обробляють близько 15% орних

земель в Україні (володіють землею та орендують землю у сусідів) і виробляють 8,7% вітчизняної сільськогосподарської продукції [48].

Фермерське господарство є однією з форм ведення сільськогосподарської діяльності є, що являє собою виробництво сільськогосподарської продукції, її переробку і реалізацію з метою отримання прибутку. Як відомо, будь-яка діяльність з метою отримання прибутку вимагає належної організації та державної реєстрації підприємства.

Фермерське господарство є формою підприємницької діяльності громадян, які виявили бажання виробляти товарну сільськогосподарську продукцію, здійснювати її переробку та реалізацію з метою отримання прибутку на земельних ділянках, наданих їм у власність та/або користування, у тому числі в оренду, для ведення фермерського господарства, товарного сільськогосподарського виробництва, особистого селянського господарства, відповідно до закону.

Фермерське господарство може бути створене одним громадянином України або кількома громадянами України, які є родичами або членами сім'ї, відповідно до закону. Види фермерських господарств наведено на рис. 2.1.

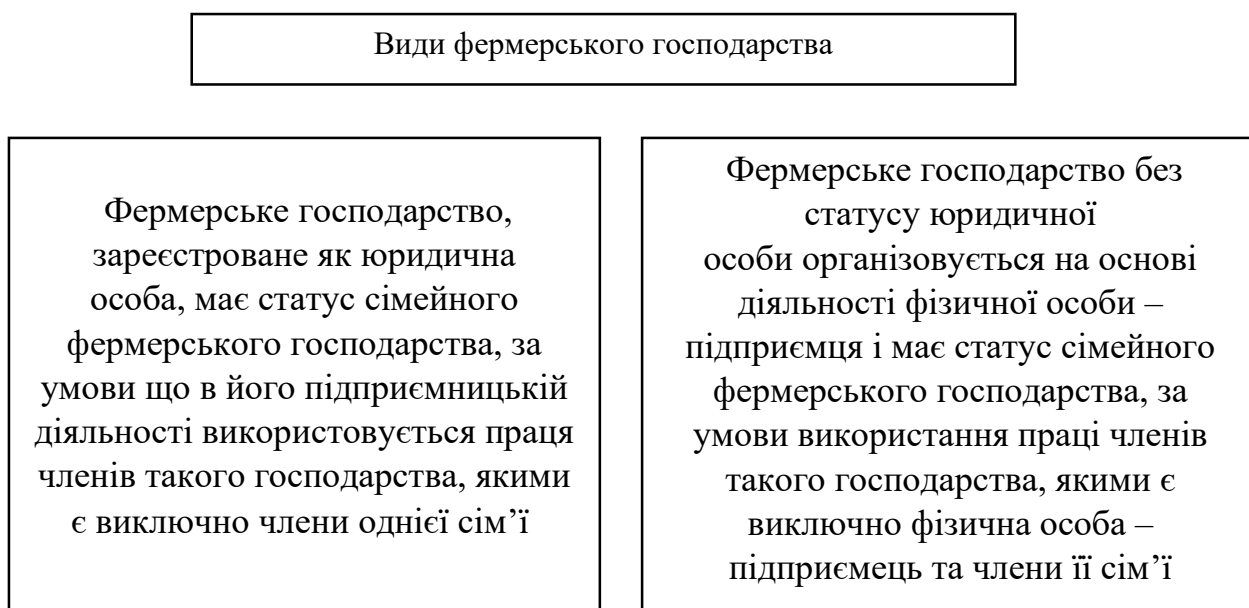


Рис. 2.1. Організаційні форми фермерських господарств

Джерело: складено автором

Селянське (фермерське) господарство «ЛУКА» (далі – Фермерське господарство), створено у відповідності до Земельного кодексу України, Закону України «Про фермерське господарство», інших нормативних актів України, та діє на підставі цього Статуту (Додаток А).

Основним видом діяльності СФГ «ЛУКА» є вирощування зернових культур, бобових культур і насіння олійних культур.

Засновниками (членами) Фермерського господарства є члени однієї сім'ї – громадяни України: Барвіненко Дмитро Лукович, Барвіненко Олена Олександрівна, Марченко Ірина Дмитрівна,

Засновники – члени фермерського господарства при створенні суб'єкта підприємницької діяльності агробізнесу - юридичної особи сформували складений капітал у розмірі 10 000 (десять тисяч) гривень 00 копійок. Частки засновників (членів) у складеному капіталі розподілені і мають наступні розміри:

- Барвіненко Дмитро Лукович – 3400 (три тисячі чотириста) гривень 00 копійок, що становить 34 % (тридцять чотири) складеного капіталу Фермерського господарства;

- Барвіненко Олена Олександрівна - 3300 (три тисячі триста) гривень 00 копійок, що становить 33 % (тридцять три) складеного капіталу Фермерського господарства;

- Марченко Ірина Дмитрівна - 3300 (три тисячі триста) гривень 00 копійок, що становить 33% (тридцять три) складеного капіталу Фермерського господарства;

Місцезнаходження Фермерського господарства: 67744, Україна, Одеська область, Білгород-Дністровський район, село Монаші, вулиця Механізаторів буд.78. Згідно з даними Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань дата заснування СФГ «ЛУКА» — 01.11.1994 року.

Фермерське господарство є комерційною організацією, створеною членами однієї сім'ї, які внесли майновий та грошовий внесок, для здійснення підприємницької діяльності з виробництва сільськогосподарської продукції.

також за її переробки, зберігання, транспортування та реалізації, заснованої на їх особистій трудовій участі і використанні земельної ділянки, наданої для цих цілей відповідно до чинного законодавства України.

Організаційна система управління на аграрному підприємстві СФГ «ЛУКА» відноситься до лінійно-функціональної структури управління, структуру якої детально наведено на рис. 2.2.

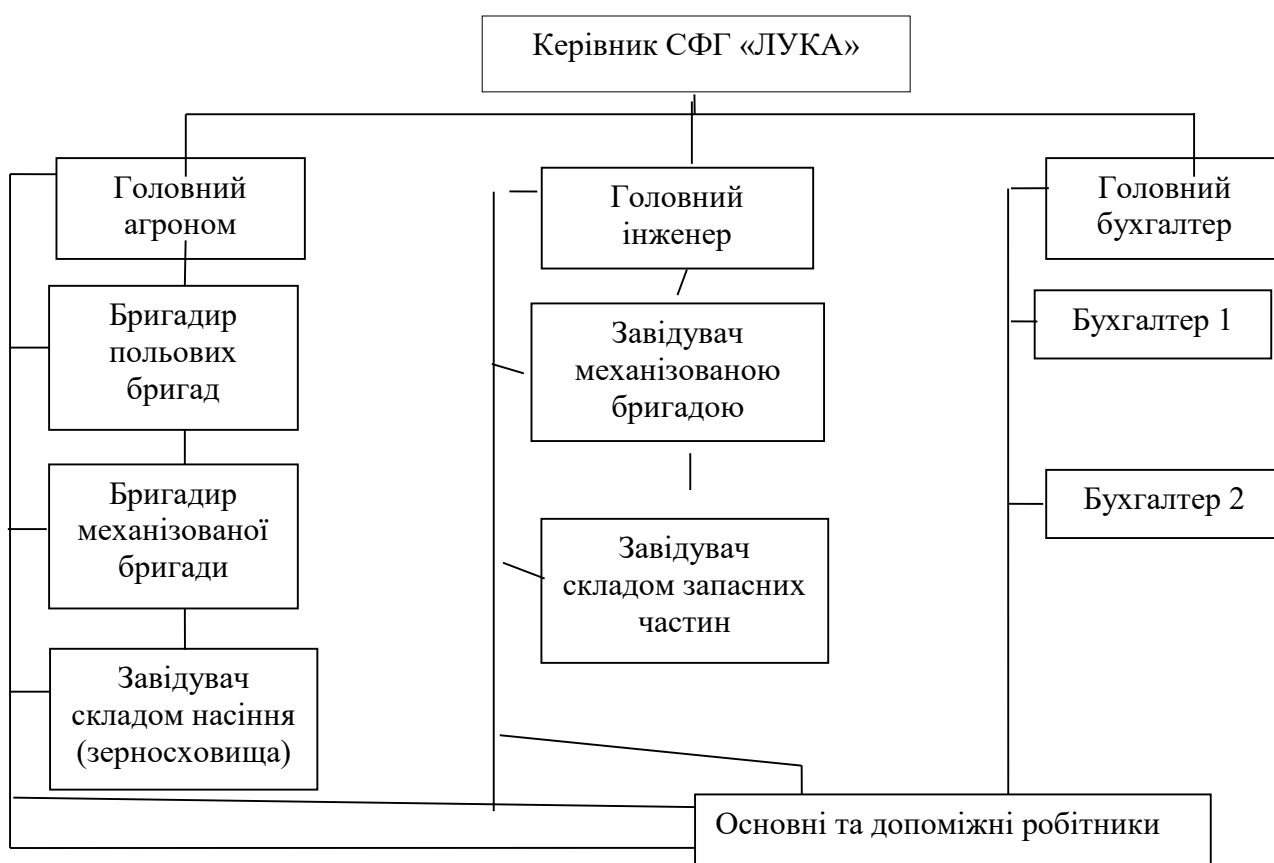


Рис. 2.2. Структура управління СФГ «ЛУКА»

Джерело: складено автором

Свою діяльність СФГ «ЛУКА» впроваджує відповідно до Статуту (Додаток А). Згідно Статуту основною метою діяльності СФГ «ЛУКА» є господарська діяльність, спрямована на виробництво сільськогосподарської продукції з використанням земельної ділянки, наданої для цих цілей, а також

переробка, зберігання, транспортування і реалізація сільськогосподарської продукції.

Тому задачами роботи підприємства є:

- 1) забезпеченість господарства сільськогосподарською технікою для проведення посіву та збирання врожаїв;
- 2) закупівля сільськогосподарських матеріалів (насіння, добрива, засоби захисту рослин) а також паливно-мастильних матеріалів для проведення польових робіт;
- 3) передпосівна обробка ріллі (культивация, боронування, глибоке розпушування, переорювання);
- 4) збирання врожаю з поля та його зберігання на складах до моменту реалізації;
- 5) реалізація сільськогосподарської продукції покупцям, переробним підприємствам та іншим суб'єктам агробізнесу;
- 6) розширення керованого сегменту ринку реалізації аграрної продукції та надання послуг у сфері агровиробництва.

СФГ «ЛУКА» є юридичною особою підприємницької діяльності аграрної сфери, а отже й має свої особливості складання та подання звітності про свою діяльність. Також особливим є вибір системи оподаткування суб'єкта агробізнесу.

Відповідно до чинного облікового законодавства, СФГ «ЛУКА» надає до відповідних органів фінансову звітність за скороченої формою згідно вимог НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» (Додаток Б). Фінансова звітність у формі 1-м «Баланс» складається за даними обліку активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства. А отримані доходи, понесені витрати та фінансові результати акумулюються у формі 2-м «Звіт про фінансові результати». Джерелом для формування показників фінансової звітності є узагальнені дані в оборотно-сальдовій відомості за усіма рахунками бухгалтерського обліку (Додаток В).

На підприємстві заповнюють форми фінансової звітності за національними стандартами бухгалтерського обліку. Річну фінансову звітність підприємство подає:

- власникам (засновникам) згідно з установчими документами;
- органам державної влади (ДФС України та Державна статистика України).

Як юридична особа та платник податків СФГ «ЛУКА» взято на облік у:

- Головному управлінні державної служби статистики України (Ідентифікаційний код органу: 37507880; дата взяття на облік: 26.04.1995р.;
- Головному управлінні ДПС в Одеській області Білгород-Дністровська ДПІ (Ідентифікаційний код органу: 44069166, дата взяття на облік: 08.10.1992 р. (дані про взяття на облік як платника податків);

Для сільськогосподарських товаровиробників передбачено особливі форми статистичної звітності, серед яких можна представити такі.

Особливістю інформаційного забезпечення діяльності аграрних підприємств, у тому числі й фермерських господарств у формі юридичної особи, є складання такої форми статистичної звітності як форма № 50-сг «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» (Додаток Г). Підставою для заповнення форми № 50-сг є дані первинного та бухгалтерського обліку, документів з обліку земель. Показники форми № 50-сг формуються з використанням: первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку (приймальних квитанцій, податкових накладних, товарно-транспортних накладних, інших документів); Плану рахунків та Інструкції щодо застосування Плану рахунків; національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Статистична форма звітності 50-сг «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» має наступні розділи.

Розділ 1 «Структура собівартості за видами продукції сільського господарства» У таблиці 1.1 цього розділу наводиться собівартість продукції рослинництва, а в таблиці 1.2 – тваринництва. Тобто ідеться про собівартість готової продукції, отриманої у звітному році. Витрати незавершеного

виробництва, загиблих посівів у частині так званих повторюваних витрат, загиблих тварин тут не відображається. У кожному рядку таблиць собівартість указується за видами продукції: для рослинництва – зернові культури, насіння соняшнику тощо; для тваринництва – жива маса приросту, вовна овець тощо. У графах показуються витрати за видами та елементами собівартості

Розділ 2 «Витрати на виробництво продукції сільського господарства (робіт, послуг)» Тут наводять понесені сільгосппідприємством у звітному році витрати (прямі та загальновиробничі) на виробництво продукції, робіт і послуг сільського господарства, зокрема витрати на загиблі посіви, загиблих тварин, витрати, які залишаються в незавершеному виробництві і переходять на наступний рік.

Розділ 3 «Наявність і рух продукції сільського господарства» У цьому розділі відображається рух належної сільгосппідприємству сільгосппродукції (у графах таблиці) за її видами (у рядках таблиці) – залишки на початок року, надходження за рік і вибуття. Залишок на кінець року не наводиться. Тут указується продукція: яка зберігається на власних чи орендованих складах, і та, що передана на зберігання іншим підприємствам (наприклад, елеваторам); як власно вироблена, так і придбана на стороні.

Розділ 4 «Придбання матеріально-технічних ресурсів для виробничих потреб» Тут показують кількість і вартість матеріально-технічних ресурсів і послуг, придбаних у звітному році сільгосппідприємством для забезпечення власних виробничих потреб у сільському господарстві.

Особливістю статистичної звітності для аграрних товаровиробників є форма 4-сг «Про посівні площі сільськогосподарських культур» (Додаток Д), яка містить такі розділи:

РОЗДІЛ 1. Посівні площі сільськогосподарських культур

РОЗДІЛ 2. Сільськогосподарські угіддя у власності та користуванні

СФГ «ЛУКА» складає та подає таку форму статистичної звітності як «Звіт про реалізацію продукції сільського господарства» (Додаток Е)

Основний вид діяльності за КВЕД - 01.11. Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур. Тобто діяльність фермерського господарства спрямована на вирощування продукції рослинництва, технологічний процес виробництва якої залежить від кількісних та якісних характеристик сільськогосподарських угідь та тісно переплітається з природними (біологічними) процесами.

Ефективний розвиток аграрного підприємства залежить від обґрунтованої спеціалізації та дотримання сівозмін окремих сільськогосподарських культур. Найбільш детально економічна сутність спеціалізації визначається структурою товарної продукції. вартість реалізованої продукції рослинництва представимо за даними статистичної форми «Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції» у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Динаміка та структура реалізованої продукції СФГ «ЛУКА»

види с.-г. культур	2021р		2022р		2023р	
	сума грн.	%	сума грн.	%	сума грн.	%
1	2	3	4	5	6	7
культури зернові та зернобобові	17 472 589	56,6	8 364 763	51,1	5 263 711	21,8
пшениця	12 633 521	41,0	5 604 413	34,2	5 010 578	20,8
ячмінь	4 839 068	15,6	2 760 350	16,8	253 133	1,0
насіння олійних культур	13 373 836	43,3	7 999 317	48,9	18 866 639	78,2
ріпак	х	х	х	х	8 430 439	35,0
соняшник	13 373 836	43,3	7 999 317	48,9	10 436 200	43,3
разом вартість реалізованої продукції	30 846 425	100,0	16364080	100,0	24 103 350	100,0

Джерело: розроблено за даними [Додаток Е]

Як бачимо з табл. 2.1. СФГ «ЛУКА» у 2021 році найбільше реалізувало продукції зернових культур, питома вага яких склала 56,6% від загального обсягу реалізації. Найбільше було реалізовано такої культури як пшениця – 41% від

загального обсягу реалізованої продукції. Серед технічних культур було реалізовано насіння олійних культур, а саме соняшнику – 43,3%. Загальна вартість реалізованої продукції у 2021 році становила 30 846 425 грн. З початку повномасштабного вторгнення РФ на територію нашої держави та впровадження воєнного стану, аграрні підприємства зазнали значних загроз щодо виробництва та реалізації своєї продукції. Не обійшла стороною ця ситуація й СФГ «ЛУКА». У воєнному 2022 році спостерігається значне скорочення обсягів реалізації аграрної продукції до 16364080 грн. Також відзначається зміна структури реалізованої продукції.

Пристосування до умов воєнного часу відбилося на діяльності підприємства та його спроможності до збільшення обсягів реалізації продукції у 2023 році. Проте кардинально змінилася й спеціалізація СФГ «ЛУКА». Загальна вартість реалізованої продукції становила у 2023 році 24 103 350 грн, серед якої 78,2% приходилося на технічні культури – соняшник та ріпак.

Впровадження аграрного виробництва та реалізація високоліквідних зернових та технічних культур дозволяє отримувати певні результати та забезпечувати ефективність фінансово-господарської діяльності.

Серед абсолютних результативних показників діяльності аграрних підприємств виділяють такі як отриманих чистий дохід від реалізації сільськогосподарської продукції та собівартість реалізованої продукції. слід зазначити, що враховуючи специфіку аграрного виробництва, суб'єкти агробізнесу можуть реалізовувати у поточному році продукцію, яка отримана у минулих звітних періодах. А продукцію, що отримана від врожаю поточного року – реалізувати у наступних періодах. Відтак, собівартість виробленої продукції у звітному році буде значно відрізнятися від собівартості реалізованої продукції, що безумовно впливає на формування фінансових результатів діяльності аграрних підприємств.

Розглянемо економічні результати діяльності підприємства на підставі фінансової звітності (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Економічні показники фінансово-господарської діяльності

СФГ «ЛУКА»

(тис. грн)

Показники	2021 рік	2022 рік	2023 рік	Відхилення (+,-)		2023 рік у % до:	
				2023 р до			
				2021 р	2022 р	2021 р	2022 р
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	30846,4	16364,1	24576,8	-6269,6	8212,7	79,67	150,19
2. Собівартість реалізованої продукції	22877,1	11571,2	22834,3	-42,8	11263,	99,81	197,34
3. Інші операційні витрати	838,9	86,2	118,9	720	-32,7	14,17	137,94
4. Інші витрати	193,7	382,6	435,8	242,1	53,2	224,99	113,85
3. Валовий прибуток	7969,3	4792	1742,5	6226,8	3049,5	21,87	36,36
4. Операційний прибуток	7132,7	4706,7	1623,6	-5509,1	-3083,1	22,72	34,48
5. Чистий прибуток	7174	4324,1	1187,8	5986,2	3136,3	16,56	27,47

Джерело: складено за даними [Додаток Б]

Наведена у табл. 2.1 інформація свідчить про негативні тенденції результатів аграрного виробництва СФГ «ЛУКА» у 2022 році, що однозначно зумовлено початком війни у нашій країні. Саме повномасштабне вторгнення агресора на територію України спричинило негативні наслідки для усієї економіки. Вразливим виявився й аграрний сектор, продукція якого реалізується логістичними шляхами нашої держави, які були значно порушені. Також на обсяги реалізації вплинула й цінова політика, блокування експорту сільськогосподарської продукції, особливо зернових культур. Поступове зростання обсягів реалізації аграрної продукції СФГ «ЛУКА» відбулося у наступному воєнному 2023 році. Проте, здорожчення матеріальних та

енергоресурсів неабияк вплинуло на абсолютні показники прибутковості підприємства, які значно знизилися. Якщо у 2021 році чистого прибутку було отримано у сумі 7174, тис. грн, то в 2023 році цей показник фінансового результату знизився до 1187,8 тис. грн.

Найбільш наглядно динаміка фінансових результативних показників наведена на рис. 2.3.

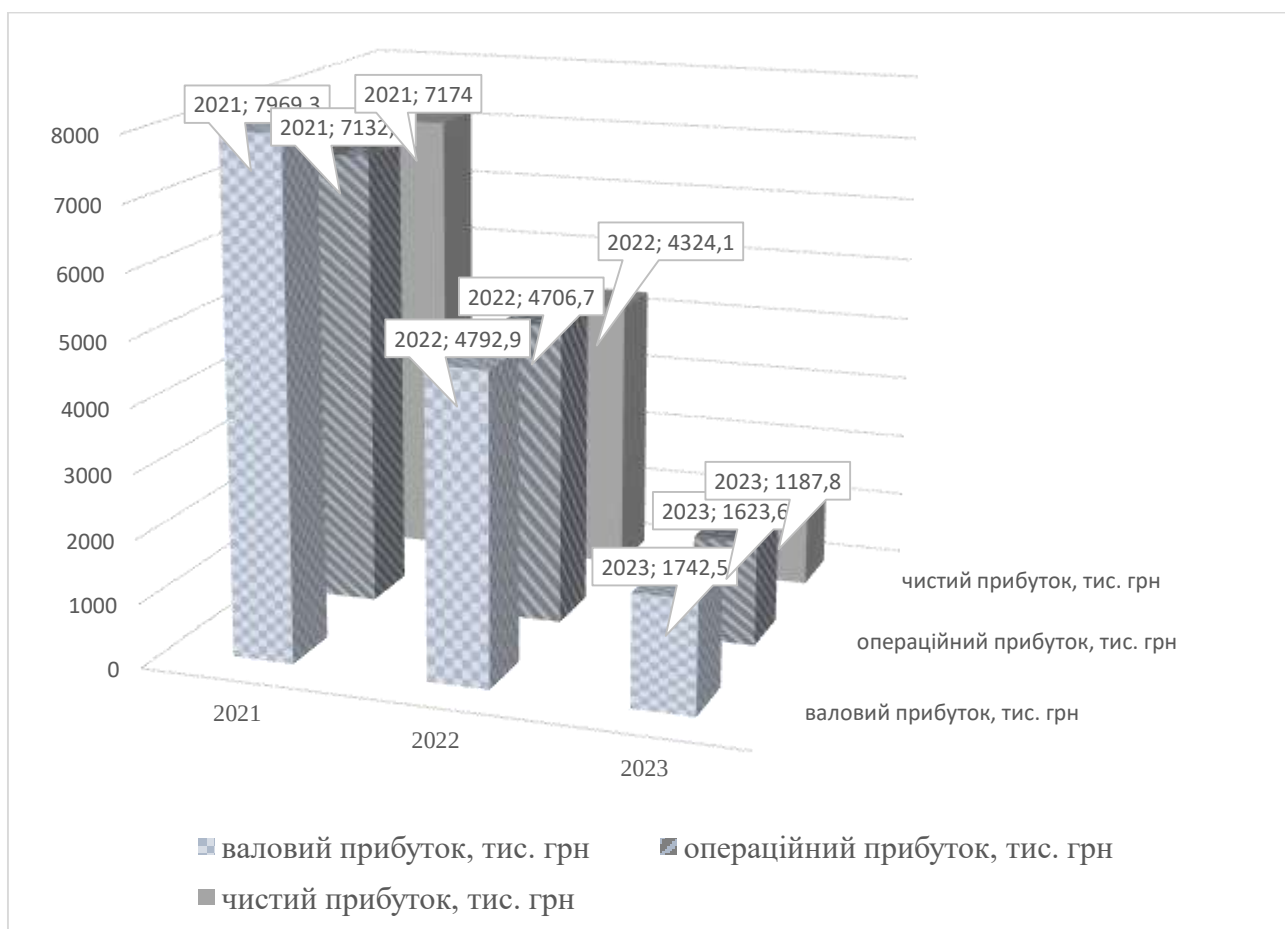


Рис. 2.3. Фінансові результати СФГ «ЛУКА»

Джерело: складено за даними [Додаток Б]

Отримання доволі високих показників фінансового результату дозволяє СФГ «ЛУКА» підтримувати високий рівень фінансової стійкості за такими показниками як коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) та коефіцієнт

фінансового ризику. Як видно з рис. 2.4, коефіцієнт автономії коливається у межах таких значень – від 0,526 у 2021 році до 0,521 у 2023 році. Ці показники свідчать про те, що СФГ «ЛУКА» більш, ніж на 50% покриває свої ресурси за рахунок власних джерел фінансування, тобто власного складеного капіталу (внесків засновників – членів фермерського господарства) та отриманим прибутком за результатами діяльності, який на протязі функціонування підприємства збільшує власний капітал.

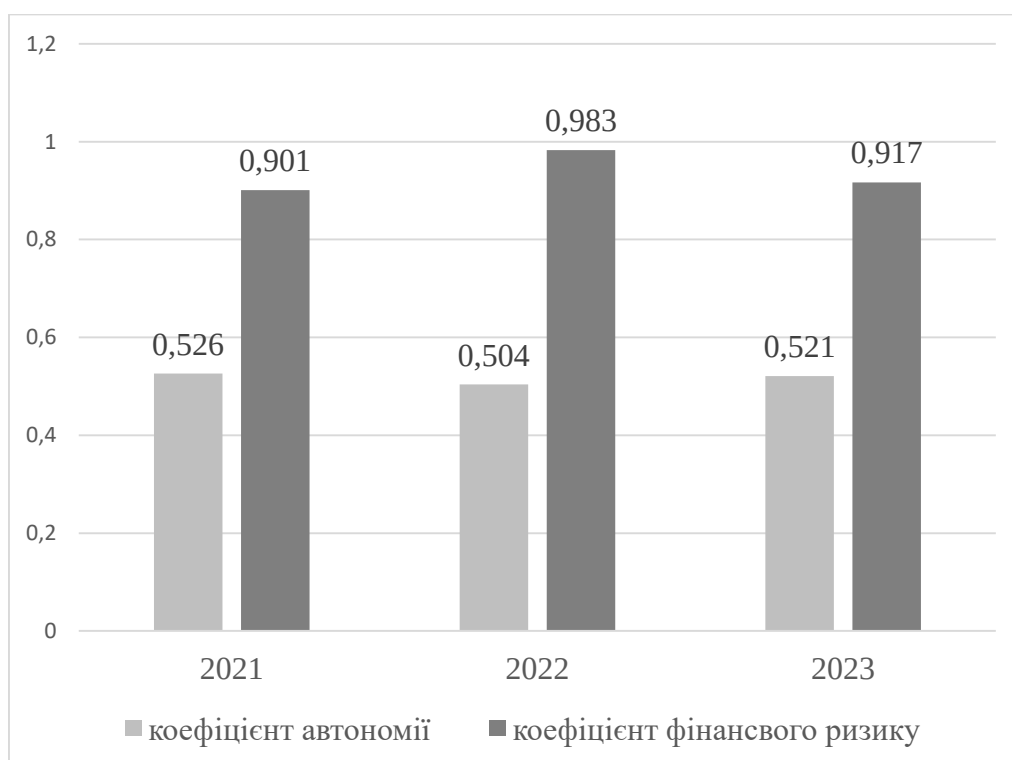


Рис. 2.4. Показники фінансової стійкості СФГ «ЛУКА»

Джерело: складено за даними [Додаток Б]

Також, слід зазначити, що СФГ «ЛУКА» має високий коефіцієнт мобільності ресурсів. Коефіцієнт мобільності є важливим інструментом для оцінки гнучкості бізнесу та його здатності адаптуватися до змін у ринкових умовах або економічному середовищі. Як свідчать дані фінансової звітності, балансова вартість оборотних активів перевищує балансову вартість (залишкову

вартість) необоротних активів. Проте, за первісною вартістю превалюють необоротні активи, які представлені сільськогосподарською технікою.

Незважаючи на складні умови господарювання, СФГ «ЛУКА» нарощує свої виробничі потужності за рахунок зростання матеріально-технічної бази виробництва аграрної продукції (рис. 2.5). Так, відбулося зростання основних засобів, первісна вартість яких на кінець 2023 року становила 41972,40 тис. грн. щорічно збільшуються оборотні активи, які забезпечують виробничо-технологічний процес та рух фінансових ресурсів підприємства. Загальна сума оборотних активів на кінець 2023 року становила 28484,20 тис. грн.

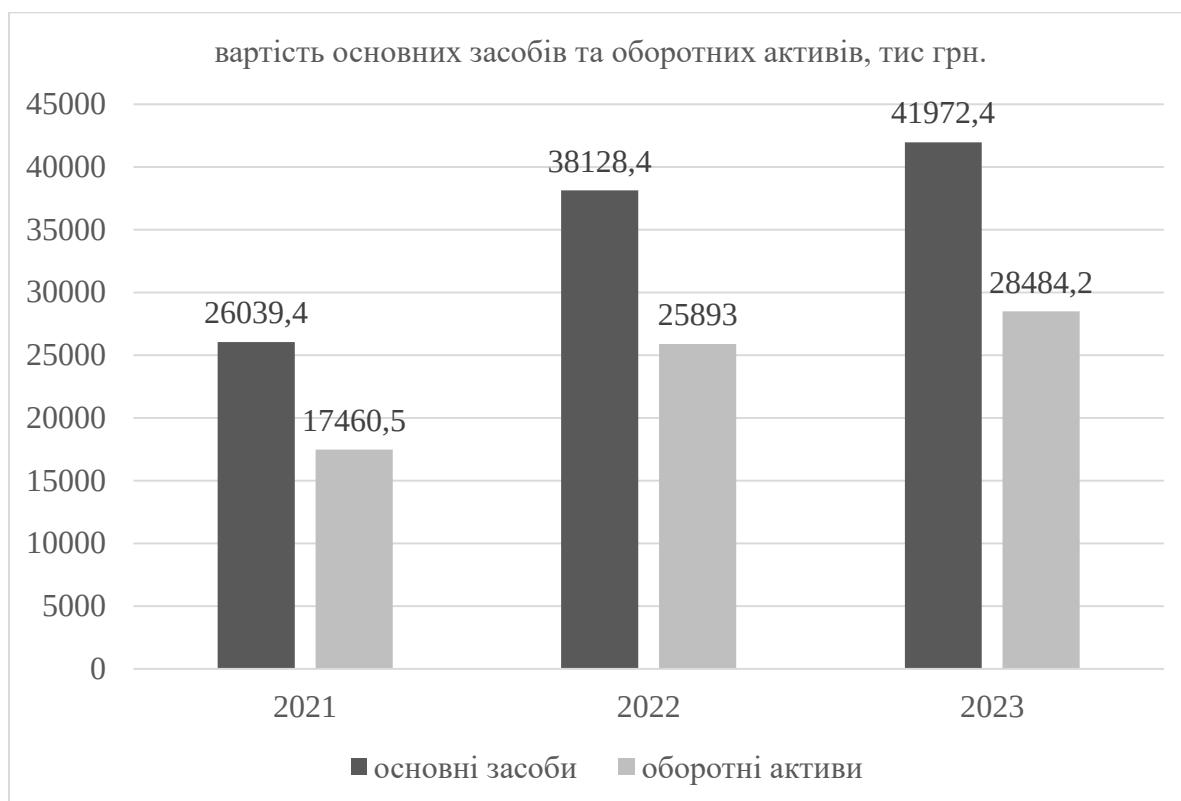


Рис. 2.5. Динаміка основного та оборотного капіталу СФГ «ЛУКА»

Джерело: складено за даними [Додаток Б]

Технологічний процес виробництва аграрної продукції передбачає використання такого специфічного ресурсу як земельні ресурси, які в аграрному виробництві представлені сільськогосподарськими угіддями. СФГ «ЛУКА», враховуючи його спеціалізацію з виробництва продукції рослинництва, у своєму

розпорядженні має в основному орні землі, які становлять такий елемент сільськогосподарських угідь як рілля (рис. 2.6).

Також варто відзначити, що більша частина земель знаходиться в оренді, які отримані від фізичних осіб – власників земельних паїв.

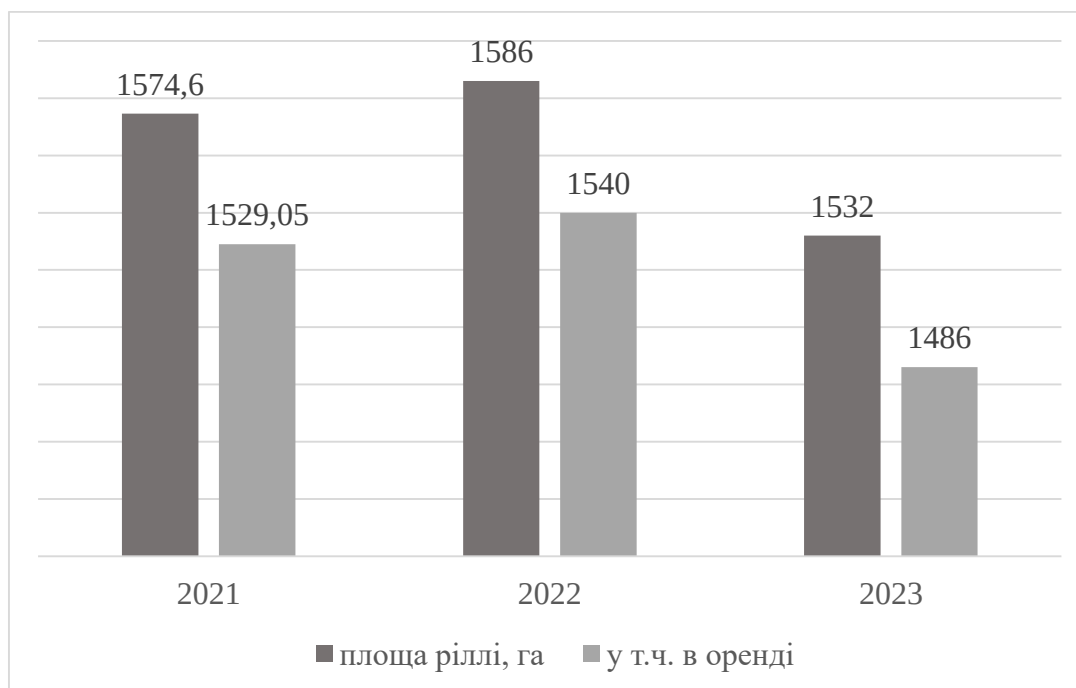


Рис. 2.6. Площі рілля, що знаходиться у володінні та користуванні СФГ «ЛУКА»

Джерело: складено за даними [Додаток Б]

Як бачимо, у 2023 році відбулося зменшення загальної площі рілля, як раз за рахунок зменшення орендованих земельних ділянок на 46 га. Тобто, можна констатувати, що пайовики розірвали укладені договори оренди з надання своїх земельних ділянок (паїв) у користування СФГ «ЛУКА».

Враховуючи, що сільськогосподарські угіддя є основним засобом виробництва аграрної продукції, у подальших розділах буде розглянуто практичні аспекти облікового відображення та оподаткування землекористування СФГ «ЛУКА».

2.2. Облікове забезпечення землекористування у СФГ «ЛУКА»

Землі фермерського господарства можуть складатися із земельної ділянки, що належить на праві власності фермерському господарству як юридичній особі; земельних ділянок, що належать громадянам-членам фермерського господарства на праві приватної власності та земельної ділянки, що використовується фермерським господарством на умовах оренди.

Так, основними перевагами володіння землею можна віднести можливість продажу землі; можливість передачі землі у спадщину; постійне збільшення вартості землі шляхом її капіталізації; можливість надавати гарантії при укладанні договорів про позики – банки охочіше надають кредити під землю, ніж під інші види основних засобів; господарська самостійність у прийнятті рішень, що стосуються управління земельними ресурсами (використання землі для сільськогосподарського виробництва, для забудови тощо); престиж і моральне задоволення від володіння землею. Недоліками володіння землею є, передусім, можливість виникнення нестачі коштів для придбання інших основних фондів після купівлі землі й для проведення заходів, спрямованих на підвищення її родючості, а також загроза інвестування цих заходів за рахунок зменшення оборотних фондів

В системі земельних відносин для фермерів важливе місце займає оренда як особлива форма реалізації земельної власності та господарського використання землі, як головний засіб виробництва в сільському господарстві. Оренда землі – це засноване на договорі строкове, платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності.

До переваг оренди землі слід віднести: можливість організувати більше за розмірами господарство, оскільки витрати на оренду землі значно нижчі, ніж на її придбання; можливість гнучкішого використання власних коштів для організації виробництва – не потрібно вкладати кошти у поліпшення землі, тому що це турбота землевласника; можливість припинення виробництва в разі

недоцільності його подальшого продовження з меншими фінансовими витратами, ніж за умови володіння землею. Недоліками оренди землі можуть бути: періодичне зростання орендної плати, в якому зацікавлений землевласник, який прагне, щоб орендний договір переглядався якомога частіше, встановлюючи короткі строки оренди; орендар має значно менше можливостей у питаннях організації та управління виробництвом, ніж землевласник; моральний бік оренди – орендар відчуває себе найнятим працівником, який значну частину свого прибутку змушений віддавати землевласнику; орендар може виснажувати землю, тому в Україні доцільно розвивати моделі середньотривалої оренди земель з подальшим переукладенням договорів оренди, успадкуванням чи викупом земель

Як і будь який актив, який знаходиться у користуванні або власності підприємства має бути підтверджений документально. Документування операцій з земельними ресурсами має свої особливості та залежить від права власності або права користування.

Документами, що підтверджують право власності на землю є:

- державний акт на право приватної власності на землю, державний акт на право власності на землю чи державний акт на право власності на земельну ділянку (до 01.01.2013);
- свідоцтво про право власності на нерухоме майно (з 01.01.2013);

У фермерському господарстві «ЛУКА» є земельні ділянки, які належать на правах власності членам фермерського господарства.

Інші ділянки знаходяться в оренді, за договорами оренди з фізичними особами – власниками паїв сільськогосподарських угідь.

Слід зазначити, що ринок земель сільськогосподарського призначення для юридичних осіб запрацював лише з 01.01.2024 року. Отже, СФГ «ЛУКА» має право на придбання земель сільськогосподарського призначення за ринковими цінами. Такі земельні ділянки в обліку будуть зараховані до складі активів та враховані на субрахунку 101 «земельні ділянки». При оприбуткуванні на баланс

та подальшому використанні земельних ділянок підставою їх відображення в обліку є первинні документи. Основні первинні документи наведено в табл. 2.3

Таблиця 2.3.

**Первинна документація та облікові реєстри для земельних ділянок на
сільськогосподарських підприємствах**

Господарські операції з земельними ділянками	Документація	Оцінка земельної ділянки
1	2	3
Придбання землі	Договір купівлі-продажу, рахунок, рахунок-фактура, розрахунково-платіжні документи	Справедлива (ринкова) вартість між сторонами
Надходження земельної ділянки	ОЗ-1 "Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів"	Первісна вартість (внесок до статутного фонду, безкоштовне отримання, придбання за грошові кошти); залишкова або справедлива вартість іншого об'єкта (обмін);
Вибуття (списання) земельної ділянки	ОЗ-1 "Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів"; ОЗ-3 "Акт списання основних засобів"; ОЗ-8 "Картка обліку руху основних засобів"; журнал-ордер № 13с	Справедлива (нарахування доходів при продажу, оренді, заставі), балансова (списання з балансу при продажу, безкоштовній передачі, внеску до стат. фонду)
Аналітичний облік капітальних затрат на поліпшення земель	ОЗ-2 "Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів"; Виробничий звіт № 10.3б с.-г.; журнал-ордер № 10.2 с.-г., № 13 с.-г.	Фактичні затрати (згідно даних первинної документації) по здійсненню докорінного покращення земельних ресурсів
Облік орендованих земельних ділянок	Договір, рахунок-фактура, розрахунок бухгалтерії; ОЗ-1 "Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів"; журнал-ордер № 13 с.-г. (рух землі); журнал-ордер № 8 с.-г. та № 2 с.-г. (розрахунки за оренду)	Балансова (у орендодавця) та справедлива вартість (у орендаря)

Джерело: складено за даними [50]

Слід зазначити, що в облікових регістрах відсутня інформація щодо врахування земельних ділянок у складі основних засобів, що підтверджують дані оборотно-сальдових відомостей по відповідним рахункам (Додаток Ж)

СФГ «ЛУКА» орендує земельні паї у фізичних осіб, які мають право власності такі земельні ділянки.

Оренда земельних ділянок реєструється на підставі договору оренди, укладеного в установленому порядку з кожним власником сертифіката на право на земельну частку (пай). У договорі оренди землі обов'язково зазначаються кількісні та якісні характеристики орендованої земельної ділянки. Копія сертифіката на право на земельну частку (пай) кожного орендодавця також реєструється разом з договором оренди землі. розмір орендної плати не може бути меншим, ніж 3% від вартості земельної ділянки (паю).

Облік та оподаткування оренди земельних ділянок та розрахунків з пайовиками має свої особливості в залежності від форми оплати за орендовані землі. Орендна плата пайовикам може бути виплачена наступним чином: у грошовій формі; у натуральній формі; у грошовій і натуральній формі одночасно.

При отриманні земельної ділянки в оренду в обліку такі ділянки зараховуються на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи».

Розрахунки з фізичними особами – пайовиками ведуться на субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Грошова виплата оподатковується ПДФО та військовим збором (далі — ВЗ) за загальним правилом. Тобто утримується ПДФО за ставкою 18%, а ВЗ — 1,5%; виплачуються грошові кошти як із каси (К-т 301 «Готівка в національній валюті»), так і з поточного рахунку (К-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті»).

Так наприклад СФГ «ЛУКА» має земельну ділянку, отриману в оренду від фізичної особи вартістю 500 000 грн. Орендна плата становить 15 000 грн на рік. Виплата здійснюється з каси підприємства. Відображення таких операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку буде наступним (табл. 2.4)

Таблиця 2.4

Відображення в обліку оренди земельної ділянки

зміст операції	бухгалтерський облік		сума, грн
	Дт	Кт	
отримано земельну ділянку (пай) у фізичної особи для ведення аграрного виробництва	01		500 000
нараховано орендну плату	911	685	15 000
утримано ПДФО	685	641	2700
утримано ВЗ	685	641	225
виплачено орендну плату фізичній особі	685	301	12075
сплачено податкові платежі	641	311	2925

Джерело: складено за даними підприємства

Якщо в договорі прописали нарахування доходу в натуральній формі, то необхідно застосовувати «натуральний» коефіцієнт. При ставці ПДФО 18% він дорівнює 1,21951. Сума податкового зобов'язання фізичної особи, сплачена за рахунок коштів податкового агента, вважається додатковим благом та оподатковується за ставкою 18%. Наприклад, фізособа замість грошової виплати отримає 3 т жита на суму 15 000 грн, але сплатить податків на суму 3517,68 грн. для уникнення такого оподаткування можна провести взаємозалік з фізичною особою-власником земельного паю.

Таблиця 2.5

Відображення в обліку оренди земельної ділянки

зміст операції	бухгалтерський облік		сума, грн
	Дт	Кт	
1	2	3	4
отримано земельну ділянку (пай) у фізичної особи для ведення аграрного виробництва	01		500 000
нараховано орендну плату	911	685	15 000
надали продукцію в рахунок оплати оренди	685	701	15 000
відобразили ПЗ з ПДВ	701	641/ПДВ	2500
списали собівартість продукції	901	27	7000
утримано ПДФО	685	641	3292,68
утримано ВЗ	685	641	225
сплачено ПДФО	641	311	3292,68
сплачено ВЗ	641	311	225
фізособа компенсувала сплачені податки	311	685	3517,68

Джерело: складено за даними підприємства

Для того, щоб уникнути «натурального коефіцієнта» можна використовувати такий варіант розрахунків:

- нарахувати за договором грошову орендну плату;
- окремо оформити реалізацію готової продукції;
- зарахувати зустрічні вимоги з доплатою грошових коштів.

У бухгалтерському обліку підприємства будуть одночасно два записи:

- на кредиторську заборгованість за розрахунками із власниками земельних паїв — у сумі належних до сплати орендних платежів (після утримання ПДФО та ВЗ);
- на дебіторську заборгованість — на договірну вартість реалізованої продукції.

Такий взаємозалік можна зробити на підставі заяви від фізособи або двостороннього акта.

Таблиця 2.6

Відображення в обліку оренди земельної ділянки

зміст операції	бухгалтерський облік		сума, грн
	Дт	Кт	
1	2	3	4
отримано земельну ділянку (пай) у фізичної особи для ведення аграрного виробництва	01		500 000
нараховано орендну плату	911	685	15 000
утримано ПДФО	685	641	2700
утримано ВЗ	685	641	225
сплачено ПДФО	641	311	2700
сплачено ВЗ	641	311	225
надали продукцію в рахунок оплати оренди	685	701	6000
відобразили ПЗ з ПДВ	701	641/ПДВ	1000
списали собівартість продукції	901	27	5000
виплатили орендну плату фізособі грошовими коштами	685	311	6075

Джерело: складено за даними підприємства

Отже, облікові процедури землекористування на підприємстві СФГ «ЛУКА» відображують використання земельних ділянок на умовах оренди у фізичних осіб та виплати їм орендної плати як грошовими коштами так і сільськогосподарською продукцією.

Облікове відображення операцій з реалізації сільськогосподарської продукції відповідає усім чинним методичним аспектам щодо визнання доходів, витрат та оподаткування податком на додану вартість. Як платник ПДВ, СФГ «ЛУКА» у встановлені терміни подає до податкової відповідні форми податкової звітності: Декларацію з податку на додану вартість (Додаток И), а також Відомості про суми податку на додану вартість, зазначених у податкових накладних (Додаток К). При постачанні продукції СФГ «ЛУКА» зобов'язано виписати податкову накладну та зареєструвати її в ЄРПН

Усі операції, що здійснюються при постачанні ТМЦ та реалізації готової продукції підтверджуються оформленням первинної документації.

Так, при реалізації сільськогосподарської продукції покупцеві надаються такі облікові первинні документи: видаткова накладна (Додаток Л), рахунок на оплату (Додаток М).

При отриманні матеріалів сільськогосподарського призначення їх оприбуткування здійснюється на підставі прибуткової накладної (Додаток).

СФГ «ЛУКА» здійснює не тільки операції з продажу продукції, алей проводить виконання робіт з обробки сільськогосподарських угідь та збирання врожаю для інших аграрних підприємств, що підтверджується відповідними Актами здачі-прийняття робіт (Додаток Н).

Отже, облікове відображення землекористування на аграрному підприємстві СФГ «ЛУКА» у частині оренди земельних ділянок здійснюється відповідно до визначених правил та методики розрахунків з пайовиками.

Проте, власні земельні ділянки, які належать на правах власності членам фермерського господарства, не відображуються в обліку як активи підприємства. Це зумовлено діючою законодавчою регламентацією щодо набуття власності та врахування земельних ділянок сільськогосподарського призначення у складі активів аграрних підприємств, особливо фермерських господарств.

2.3. Діюча практика оподаткування сільськогосподарських угідь на аграрному підприємстві СФГ «ЛУКА»

Як було зазначено раніше, земельні ресурси, а саме їх складова сільськогосподарські угіддя, які знаходяться у використанні аграрного підприємства, можуть бути об'єктом оподаткування земельним податком або єдиним податком 4 групи. Земельний податок сплачується, якщо суб'єкт агробізнесу знаходиться на загальній системі оподаткування зі сплатою податку на прибуток.

Фермерські господарства найчастіше обирають спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку 4 групи, якщо їх діяльність відповідає вимогам щодо застосування такої системи оподаткування.

Для фермерських господарств - юридичних осіб обов'язковою умовою є дотримання частки сільськогосподарського товаровиробництва більш, ніж 75% від отриманого доходу підприємницької діяльності. Фізичні особи-підприємці (ФОП) мають впроваджувати діяльність виключно у межах фермерського господарства, не використовувати працю найманих осіб, здійснювати виробництвом виключно сільськогосподарської продукції, мати землі у користування – не менше 0,5 га, але не більше 20 га.

СФГ «ЛУКА» знаходиться на спрощеній системі оподаткування зі сплатою єдиного податку 4 групи. Саме справляння цього податку передбачає, що наявні земельні ділянки сільськогосподарського призначення виступають об'єктом оподаткування. Базою оподаткування є нормативна грошова оцінка кожної ділянки сільськогосподарських угідь.

Як зазначалося у попередніх розділах, ставки єдиного податку 4 групи відповідно до ПКУ диференційовані з урахуванням виду сільськогосподарських угідь та земель водного фонду: для ріллі, сіножатей, пасовищ – 0,95%; для багаторічних насаджень – 0,57%; для земель водного фонду – 2,43%; для с.-г. угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту – 6,33% від нормативної грошової оцінки землі.

Як платник спрощеної системи оподаткування для аграріїв, СФГ «ЛУКА» має подати відповідну податкову звітність – Декларацію з єдиного податку четвертої групи (Додаток П). Специфіка справляння такого податку передбачає його розрахунок на попередній податковий період, а не по завершенні податкового періоду.

Відповідно на підприємстві СФГ «ЛУКА» була складена та подана у встановлені терміни Податкова декларація з єдиного податку 4 групи на 2024 рік з усіма додатками, які подаються сільськогосподарськими товаровиробниками:

- Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва за 2023 рік, тобто за попередній податковий період, який передує звітному періоду (Додаток Р)

- Відомості про наявність земельних ділянок, де зазначена інформація щодо категорії земельної ділянки, номер договору оренди, якщо земельна ділянка використовується на умовах оренди у фізичних осіб-пайовиків, кадастровий номер земельної ділянки, місце розташування земельної ділянки, площа земельної ділянки (Додаток С)

- Розрахунок загального мінімального податкового зобов'язання за податковий період – до декларації за 2024 рік такий розрахунок здійснюється за операціями за 2023 рік, тобто за рік, що передує звітному року зі справляння єдиного податку 4 групи (Додаток Т).

В Декларації з єдиного податку зазначається така інформація:

- у розрахункові частині вказується категорія кожної земельної ділянки, її площа та нормативно-грошова оцінка, зазначається ставка єдиного податку, яка застосовується саме до даної категорії землі, розраховується річна сума податку за окремою ділянкою та зазначається розмежування суми єдиного податку за кварталними періодами: у 1 кварталі та другому кварталі – 10% від загальної суми, у 3 кварталі – 50% і у 4 кварталі – 30% від визначеної загальної суми податку;

- у підсумковому рядку декларації зазначається загальна сума податкових зобов'язань з єдиного податку 4 групи за усіма земельними ділянками, яка має

бути сплачена за 2024 рік, а також окремі суми, які мають бути сплачені щоквартально.

- Вказується сума позитивної різниці між сумою загального МПЗ, яке було визначено за 2023 рік

- Зазначаються загальні податкові зобов'язання, які СФГ «ЛУКА» має сплатити у 2024 році з урахуванням МПЗ

Далі більш детально розглянемо порядок нарахування та сплати єдиного податку 4 групи, що справляється аграрним підприємством СФГ «ЛУКА» саме за користування сільськогосподарськими угіддям. Досліджуване підприємство СФГ є юридичною особою, а відтак основною умовою застосування податкових правил для платників 4 групи ЄП є дотримання відповідного обсягу отриманого доходу від сільськогосподарського виробництва.

Отже, для підтвердження (набуття) статусу платника ЄП четвертої групи в 2024 році сільгосптоваровиробникам слід упевнитися, що: підприємство не здійснює заборонені види діяльності; частка сільгосптоваровиробництва становить не менше ніж 75 % загальної суми доходу підприємства; відсутній податковий борг станом на 1 січня 2024 року.

За загальною нормою, щоб набути статус платника ЄП четвертої групи, а також підтвердити цей статус на наступний рік, дохід від реалізації сільгосппродукції власного виробництва та продуктів її перероблення за звітний рік (у нас – 2023-й) має становити не менше ніж 75 % загальної суми річного доходу (пп. 4 п. 291.4 ПК). Якщо ж у звітному році така частка становить менше ніж 75 %, то в наступному сільгосппідприємство втрачає свій статус платника ЄП четвертої групи та повинне буде сплачувати податки на загальних підставах (пп. 298.8.4 ПК).

Слід зазначити. Що частку сільськогосподарського товаровиробництва тепер мають визначати не тільки платники єдиного податку (далі – ЄП) четвертої групи, а й платники, які перебувають на інших системах оподаткування і повинні визначати мінімальне податкове зобов'язання (далі – МПЗ). Адже від розміру такої частки залежить сума податків, які можуть брати участь у визначенні

різниці між МПЗ і сумою сплачених податків. А від цього залежить сума, яку потрібно доплатити (або не потрібно доплачувати, якщо частка має від'ємне значення) до основного податку у вигляді МПЗ.

Частка сільськогосподарського виробництва = $\frac{\text{Дохід від реалізації сільгосппродукції власного виробництва та продуктів її перероблення за звітний рік}}{\text{Загальна сума доходу за звітний рік}} \times 100$.

Слід зазначити, що СФГ «ЛУКА» у Розрахунку частки не показало операції, які б зменшували отриманий дохід для розрахунку частки сільгоспвиробництва.

Проте, такі операції можуть бути на аграрних підприємствах, а саме на зменшення частки сільгоспвиробництва має бути віднесені:

- сума одержаних з державного бюджету коштів фінансової підтримки;
- сума доходу, отримана від продажу іноземної валюти, яка направлена на розвиток сільськогосподарського виробництва;
- сума доходу від первісного визнання та від зміни вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції, які обліковуються за справедливою вартістю;
- сума доходу від курсових різниць за залишками грошових коштів на валютних рахунках, дебіторською заборгованістю за реалізовану сільськогосподарську продукцію власного виробництва та продуктів її переробки.

На підприємстві СФГ «ЛУКА» зазначені складові доходів не визнані, оскільки сільськогосподарська продукція оприбутковується за виробничою собівартістю, а не за справедливою вартістю відтак в обліку не визнаються доходи від первісного визнання сільськогосподарської продукції. Також СФГ «ЛУКА» не провадить операції у сфері зовнішньоекономічної діяльності, а отже й не має розрахунків в іноземній валюті, які і передбачають відображення доходів або витрат від зміни курсу іноземної валюти, встановленої НБУ та перерахунок монетарних статей.

Отже, у розрахунку частки сільськогосподарського виробництва за 2023 рік вказана сума доходу 24576,80 тис. грн, яка становить 100% до загальної суми отриманого доходу.

Нормативна грошова оцінка проведена за кожною земельною ділянкою, яка є у власності та користуванні СФГ «ЛУКА».

За 2024 рік сума єдиного податку відповідно до Декларації нарахована у розмірі 516318,94, грн. та розбита за податковими періодами у таких розмірах:

- 1 квартал – 51632,03 грн; - 2 квартал – 51632,03 грн
- 3 квартал – 258159,97 грн - 4 квартал – 154894,91 грн

Відповідно до звітної за 2024 рік та попередніх податкових декларацій з єдиного податку (Додаток У) СФГ «ЛУКА» було нараховано єдиного податку за окремі податкові періоди у таких сумах (рис. 2.7)



Рис. 2.7. Динаміка єдиного податку, що нарахована за користування сільськогосподарськими угіддями СФГ «ЛУКА»

Джерело: складено за даними [Додаток У]

Відповідно до введених новацій, СФГ «ЛУКА», як суб'єкт агробізнесу, розраховує мінімальне податкове зобов'язання за користування

сільськогосподарськими землями. Визначена сума МПЗ зменшується на суму сплачений податків у попередньому податковому звітному періоді та підлягає сплаті у наступному період поряд зі сумою єдиного податку (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Розрахунок податкових зобов'язань СФГ «ЛУКА» на основі МПЗ

показники	2022 рік	2023 рік
1	2	3
Загальне МПЗ	2 071 542,98	1 869 797,62
Загальна сума сплачених податків, зборів, платежів протягом податкового (звітного) року, у т.ч.	1 173 418,74	860 797,43
єдиний податок	492 144,31	480 556,81
ПДФО з доходів фізичних осіб, які перебувають з платником єдиного податку у трудових або цивільно-правових відносинах	280 058,10	351 029,22
військовий збір з доходів фізичних осіб, які перебувають з платником єдиного податку у трудових або цивільно-правових відносинах	23 499,33	29 211,40
ПДФО з доходів за договорами оренди	346 318,00	
військовий збір з доходів за договорами оренди	31 399,00	
Різниця між сумою загального мінімального податкового зобов'язання та загальною сумою сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду	898 124,24	1 009 000,19

Джерело: складено за даними [Додаток У]

Проте, враховуючи, що за 2023 рік загальна сума податків була меншою, ніж розраховане мінімальне податкове зобов'язання, СФГ «ЛУКА» повинно заплатити у 1 кварталі суму враховуючи визначену різницю між МПЗ та податками, сплаченими у 2023 році. Ця сума, яка має бути сплачена у 1 кварталі 2024 року складає 1060632,22 грн.

Отже, користування земельними ресурсами СФГ «ЛУКА» має свою специфіку оподаткування, що пов'язана саме особливостями оподаткування діяльності самого суб'єкта агробізнесу та впровадження аграрного виробництва саме із залученням сільськогосподарських угідь.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ

3.1. Аналіз використання земельних ресурсів у СФГ «ЛУКА»

Аналіз використання земельних ресурсів включає в себе оцінку їх наявності, структури та оцінку ефективності використання земельних ділянок з метою оптимізації їхнього використання.

СФГ «ЛУКА» має у своєму розпорядженні тільки сільськогосподарські угіддя, які представлені площею ріллі. За досліджуваний період не спостерігається кардинальної зміни землекористування аграрного підприємства.

Таблиця 3.1

Сільськогосподарські угіддя у власності та користуванні

види с.-г. угідь, га	2021 рік	2022 рік	2023 рік
1	2	3	4
сільськогосподарські угіддя, га	1574,60	1586,0	1532
рілля, га	1574,60	1586,0	1532
у т.ч. взяти в оренду, га	1529,05	1540,0	1486

Джерело: складено за даними [Додаток Д]

Отже, за даними табл. 3.1, бачимо незначне зростання площі с.-г. угідь з 1574,60 га, яка була у 2021 році до 1586 га у 2022 році. У 2023 році навпаки відбулося зменшення площі с.-г. угідь з 1586,0 га до 1532 га. Вся площа сільськогосподарських угідь є орною, тобто відноситься до категорії ріллі. Орендовані землі складають 97% загальної площі с.-г. угідь, що знаходиться у користуванні СФГ «ЛУКА».

А от площі посіву сільськогосподарських культур зазнали певних змін. Якщо у 2021 році СФГ «ЛУКА» спеціалізувалося більшою мірою на виробництві зернових та зернобобових культур, то у 2023 році – значна частина площі посівів відведена під технічні культури, а саме на вирощування ріпаку (табл. 3.2)

Таблиця 3.2

Посівні площі сільськогосподарських культур СФГ «ЛУКА»

види с.-г. культур	2021 рік	2022	2023 рік
1	2	3	4
культури зернові та зернобобові	1066, 0	736,0	793,0
пшениця озима	585,0	596,0	753
ячмінь озимий	202,0	140,0	х
ячмінь ярий	279,0 481	х	х
горох	х	х	40
культури технічні	508,60	850,0	739
соняшник	508,6	850,0	95
ріпак озимий			644
всього культури сільськогосподарські	1574,60	1586,0	1532

Джерело: складено за даними [Додаток Д]

Структура посівних площ у 2021 році представлена на рис. 3.1 і відображує переваги зернових культур у порівнянні з технічними культурами.

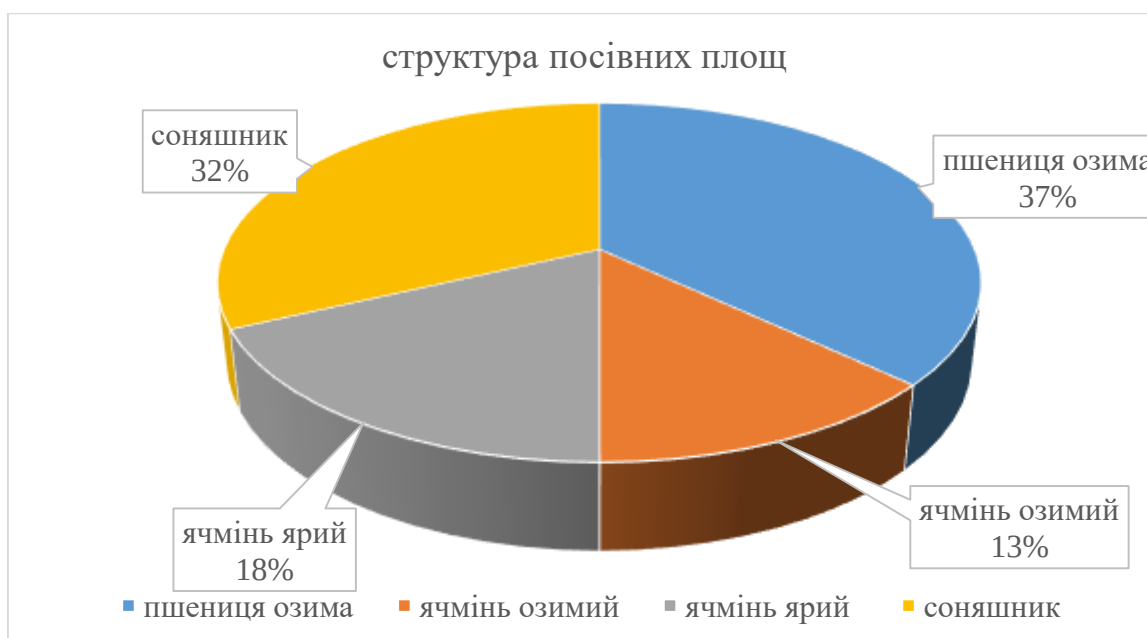


Рис. 3.1. Структура посівних площ під сільськогосподарськими культурами у СФГ «ЛУКА» за 2021 рік

Джерело: складено за даними [Додаток Д]

Отже, у структурі посівних площ у 2021 році превалюють зернові культури, а саме площа посіву пшениці – 37%, ячменю ярого – 18%, ячменю озимого – 13%. Тобто загальна площа посіву зернових культур склала 68%, а технічних культур (соняшнику) – 32% від загальної площі посів.

Раціональне використання сільськогосподарських угідь для збереження їх родючості передбачає використання ротації культур, або дотримання сівозміни. Посів різних культур на тій самій земельній ділянці в різні роки допомагає запобігти виснаженню ґрунту та зберегти його родючість. Ротація культур також допомагає у контролі шкідників та хвороб, оскільки різні культури мають різні вразливості. Також необхідним є застосування агроекологічних підходів, таких як агрофорестерія та агроєкосистемні послуги, може допомогти зберегти родючість ґрунту та забезпечити його стійкість до зовнішніх змін.

Структура посівних площ у 2023 році показує майже рівний розподіл між зерновими та технічними культурами (рис. 3.2).

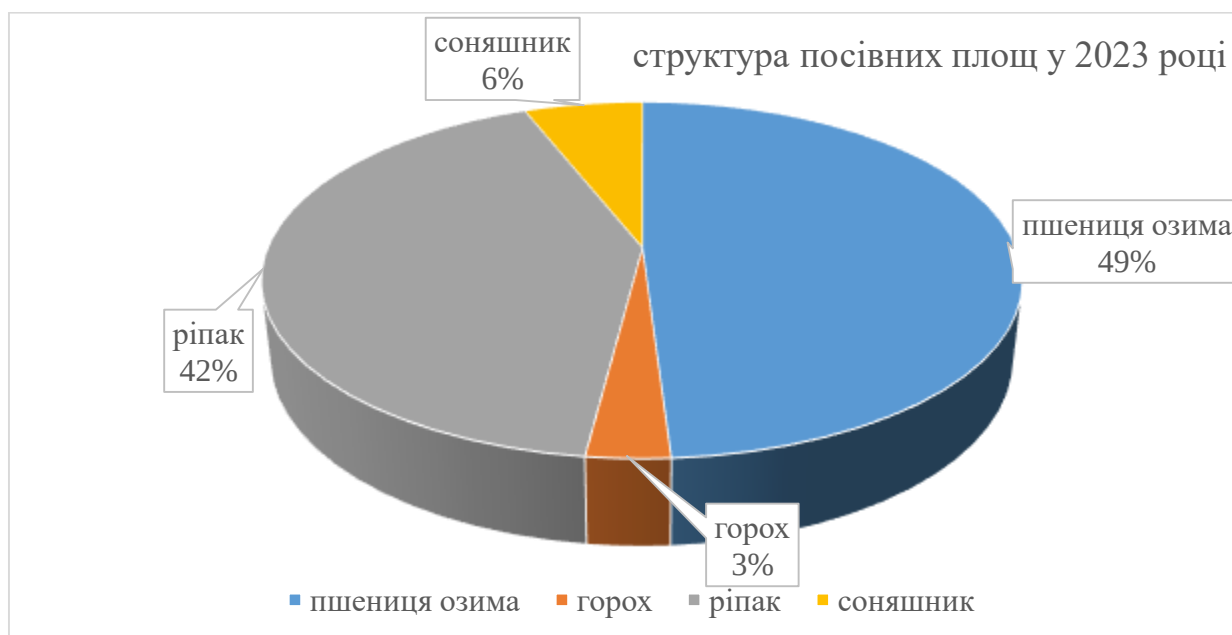


Рис. 3.2. Структура посівних площ під сільськогосподарськими культурами у СФГ «ЛУКА» за 2023 рік

Джерело: складено за даними [Додаток Д]

Враховуючи потребу у відновленні родючості ґрунтів, до 2023 році у СФГ «ЛУКА» не були задіяні площі ріллі для посів такої культури як ріпак. А вже , у 2023 році СФГ «ЛУКА» змінило свою спеціалізацію на користь технічних культур та віддало пріоритет посівам ріпаку, питома вага площі посіву якого становила 42%, а на зернові культури припадало лише 49% загальної посівної площі.

Зміна спеціалізації СФГ «ЛУКА» визначає його спрямованість на виробництво більш рентабельних культур, серед яких є технічні культури – соняшник та ріпак. Проте, навіть спрямованість на виробництво таких високорентабельних культур як зернові та технічні культури та розширення посівних площ під ними не завжди зможе забезпечити прибутковість аграрного виробництва. Важливим показником виступає врожайність сільськогосподарських культур, яка залежить як від забезпечення ґрунту мінеральними та органічними добривами, так і від зовнішніх природних умов – агробіокліматичних факторів.

Використання сільськогосподарських угідь під посівами окремих культур забезпечує отримання їх врожаю, іншими словами валового збору сільськогосподарських культур (табл. 3.3)

Таблиця 3.3

Виробництво сільськогосподарських культур СФГ «ЛУКА»

види с.-г. культур	2021 рік	2022	2023 рік
1	2	3	4
культури зернові та зернобобові, ц	39770	18610	21498
пшениця озима, ц	22265	14360	20523
ячмінь озимий, ц	17505	4250	х
культури технічні			
соняшник	10210	15555	1105
ріпак озимий	х	х	11149

Джерело: складено за даними [Додаток Г]

Як бачимо з табл. 3.3, у 2022 році порівняно із 2021 роком спостерігається значне зниження виробництва культур зернових та зернобобових таких як

пшениця та ячмінь. Зменшення валового збору сільськогосподарських культур може бути спричинено двома факторами: або зменшенням посівних площ, або зниженням урожайності. Для визначення впливу цих факторів на загальні обсяги виробництва аграрної продукції можна застосувати статистичні методи дослідження, а саме індексний метод (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Види продукції	Площа, га		Урожайність, ц/га		Валовий збір		
	базисний П0 2021	звітний П1 2022	базисний У0 2021	звітний У1 2022	базисний П0У0 2021	звітний П1У1 2022	умовний П1У0
1	2	3	4	5	6	7	8
пшениця	585	596	38,1	24,1	22288,5	14363,6	22707,6
ячмінь	481	140	36,4	30,4	17508,4	4256,0	5096
культури зернові	1066	736	37,3	25,3	39761,8	18620,8	27452,8

Джерело: складено за даними [Додаток Г]

Використовуючи загальний індекс валового збору та індивідуальні індекси урожайності та посівної площі за окремими аграрними культурами проведемо розрахунки зміни цих показників

Загальна зміна валового збору певної культури визначається співвідношенням валового збору, отриманого у 2022 році, тобто базисному періоді, до валового збору, отриманого у 2021 році. Шляхом підстановки цих показників, отримаємо наступне значення:

$$ІУП = \frac{\sum У1П1}{\sum У0П0} = \frac{14363,6}{22288,5} = 0,64 = 64\%$$

Таким чином, валовий збір пшениці у 2022 році порівняно із 2021 роком зменшився на 36%, тобто становив лише 64% від рівня 2021 року.

Абсолютна величина зміни валового збору пшениці становила: $\nabla УП = 14363,6 - 22288,5 = -7924,9$ ц, тобто у 2022 році валовий збір пшениці зменшився на 7924,9 ц порівняно із 2021 роком.

Використовуючи загальну методику індексного методу визначимо зміну валового збору за рахунок зміни посівної площі. Для цього порівняємо умовно величину валового збору при звітній площі та базисному рівні урожайності з величиною валового збору з базисному 2021 році:

$$ІП = \frac{\sum П1У0}{\sum П0У0} = \frac{22707,6}{22288,5} = 1,02 = 102\%$$

Розрахунок показує, що валовий збір пшениці у 2022 році збільшився саме за рахунок зміни посівної площі цієї культури. Отже у 2022 році за рахунок зміни посівної площі валовий збір збільшився на 2%. В абсолютному виразі зміна виробництва пшениці становила: $\nabla П = 22707,6 - 22288,5 = 419,1$ ц

Далі визначимо, як вплинула зміна урожайності пшениці. Для цього порівняємо базисну величину валового збору з умовною величиною:

$$ІУ = \frac{\sum У1П1}{\sum У0П1} = \frac{14363,6}{22707,6} = 0,60 = 60\%$$

Розрахунок показує, що валовий збір пшениці у 2022 році зменшився кардинально саме за рахунок зміни урожайності цієї культури. Отже у 2022 році за рахунок зміни урожайності пшениці валовий збір зменшився на 40%. В абсолютному виразі зміна виробництва пшениці становила: $\nabla У = 14363,6 - 22707,6 = -8344$ ц.

Такі ж самі розрахунки покажемо щодо зміни валового збору ячменю

Відносний рівень виробництва ячменю становив лише 24% від базисного рівня:

$$ІУП = \frac{\sum У1П1}{\sum У0П0} = \frac{4256}{17508,4} = 0,24 = 24\%$$

Таким чином, валовий збір пшениці у 2022 році порівняно із 2021 роком зменшився на 76%, тобто становив лише 24% від рівня 2021 року. Абсолютна зміна становила: $\nabla УП = 4256 - 17508,4 = -13252,4$ ц

За рахунок зміни посівної площі валовий збір зменшився на 71% порівняно із базисним періодом

$$ІП = \frac{\sum П1У0}{\sum П0У0} = \frac{5096}{17508,4} = 0,29 = 29\%$$

Абсолютна зміна становила: $\nabla П = 5096 - 17508,4 = -12412,4$ ц

За рахунок зміни урожайності визначено менший вплив на валовий збір пшениці, а саме її виробництво зменшилося на 27% і становило 83% від базисного періоду:

$$IY = \frac{\Sigma Y_{1П1}}{\Sigma Y_{0П1}} = \frac{4256}{5096} = 0,83 = 83\%$$

Абсолютна зміна валового збору за рахунок зміни урожайності ячменю становила: $\nabla Y = 4256 - 5096 = -840$

За цими культурами, які відносяться до виду зернових можна визначити й загальні зміни використовуючи дані табл. здійснені розрахунки свідчать, що валовий збір за групою зернових культур зменшився на 53% і становив 47% від рівня 2021 року.

$$IY_{П} = \frac{\Sigma Y_{1П1}}{\Sigma Y_{0П0}} = \frac{18620,8}{39761,8} = 0,47 = 47\%$$

Таким чином, валовий збір у 2022 році порівняно із 2021 роком зменшився на 53%, тобто становив лише 47% від рівня 2021 року. Абсолютна зміна валового збору зернових культур становила; $\nabla Y_{П} = 18620,8 - 39761,8 = -21141$ ц

За рахунок зміни посівної площі зернових культур їх виробництво становило 69% від базового періоду

$$IП = \frac{\Sigma П_{1Y0}}{\Sigma П_{0Y0}} = \frac{27452,8}{39761,8} = 0,69 = 69\%$$

Отже, у відносному значенні за рахунок зміни посівної площі валовий збір зерновий зменшився на 31%. В абсолютній величині зміна становила:

$$\nabla П = 27452,8 - 39761,8 = -12309$$
 ц

За рахунок зміни урожайності зернових культур рівень її виробництва становив 68% від базового періоду:

$$IY = \frac{\Sigma Y_{1П1}}{\Sigma Y_{0П1}} = \frac{18620,8}{27452,8} = 0,68 = 68\%$$

$$\text{Абсолютна зміна : } \nabla Y = 18620,8 - 27452,8 = -8832$$

Таким чином кардинальне зменшення у 2022 році виробництва зернових культур було зумовлено, насамперед скороченням їх посівних площ. Проте й показник урожайності також вплинув на зменшення цих культур.

Динаміка урожайності основних культур агровиробництва СФГ «ЛУКА» подана у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Урожайність сільськогосподарських культур СФГ «ЛУКА»

види с.-г. культур	2021 рік	2022	2023 рік
1	2	3	4
культури зернові та зернобобові, ц	37,3	25,3	27,1
пшениця	38,06	24,1	27,25
ячмінь	36,4	30,36	*
культури технічні			
соняшник	20,07	18,3	11,63

Джерело: складено за даними [Додаток Г; Д]

Як бачимо з табл. 3.5, у 2023 році зернових культур дещо підвищилася, проте критично знизилася за такою культурою як соняшник.

У галузі сільського господарства наявність основного засобу виробництва у вигляді сільськогосподарських угідь та їх складової ріллі визначає специфіку розрахунку показників ефективності аграрного виробництва.

Тобто, результативні показники підприємств у вигляді отриманого чистого доходу від реалізації, понесених витрат на виробництво продукції та показники фінансового результату мають бути розраховані на одиницю земельної площі, як знаходиться у користуванні аграрного підприємства.

Взагалі, показники ефективності аграрного виробництва розраховуються співвідношенням результативних показників до площі сільськогосподарських угідь. Якщо підприємство має рослинницький напрямок аграрного виробництва для визначення ефективності використання сільськогосподарських угідь можна використовувати площу ріллі. Отже, представимо показники ефективності сільськогосподарської діяльності СФГ «ЛУКА» у розрахунку на площу наявних орних земель (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Результативні показники СФГ «ЛУКА» у розрахунку на площу
сільськогосподарських угідь

Показники	2021 рік	2022 рік	2023 рік
1	2	3	4
чистий дохід на 1 га ріллі, тис грн/га	19593,4	10317,8	16042,2
виробничі витрати на 1 га ріллі	18400,0	16380,0	14740,0
валовий прибуток на 1 га ріллі, грн/га	5061,2	3022,0	1137,4
операційний прибуток на 1 га ріллі	4530,0	2968,0	1060,0
чистий прибуток на 1 га ріллі	4556,0	2726,4	775,3

Джерело: складено за даними [Додаток Б; Додаток Д]

Як показують дані табл. 3.6, показники ефективності використання ріллі за результативними показниками діяльності СФГ «ЛУКА», а саме чистим доходом та понесеними витратами мають загальну тенденцію до зниження у 2022 році. У 2023 році спостерігається їх зростання. Це зумовлено саме абсолютною зміною чистого доходу та виробничих витрат, оскільки площа ріллі не зазнала кардинальних змін.

Ефективність землекористування в аграрному секторі економіки досить значно залежить від розмірів землекористування аграрних підприємств. так, за офіційними даними було визначено, що у найбільших Агро холдингових компанія отримання доходу з 1 га сільськогосподарських угідь мають досить високі значення (табл. 3.7)

Таблиця 3.7

Отримані результати землекористування агрохолдингів України

	Площа земельного банку, га	виторг, млрд грн	виторг на 1 га, тис. грн/га
Kernel	510 000	129,5 млрд грн	253,92
МХП	370 000	85,4 млрд грн	230,81
«Астарта»	243 000	17,6 млрд грн	72,43
«Агропросперіс»	300 000	20-30 млрд грн (оцінка Forbes);	100,0
UkrLandFarming	475 000	25-35 млрд грн (оцінка Forbes)	73,68

Джерело: складено за даними [1]

Відповідні дослідження щодо землекористування та ефективності їх використання в аграрному виробництві також було здійснено за іншими великими сільськогосподарськими товаровиробниками (табл. 3.8)

Таблиця 3.8

Результати ефективності використання земельних ресурсів агрокомпаніями
України

аграрні компанії України	Площа земельного банку, га	Чистий дохід, млрд грн	Чистий дохід на 1 га, тис. грн/га
1	2	3	4
ПРАТ «Зернопродукт МХП	116601	8,9	76,33
СТОВ «Дружба-Нова»	115202	7,75	67,27
ТЗОВ «Енселко Агро	95307	8,48	88,98
ТОВ «Науково- виробнича фірма «Урожай»»	72423	6,54	90,3
ПСГП «Агрофірма «Світанок»	57487	2,5	34,52
ТЗОВ «Райз Північ»	57197	4,63	80,95
ТЗОВ «Баришівська зернова компанія	65711	4,58	69,70
ТЗОВ «Райз Схід»	49456	3,91	79,06
ТЗОВ «Продовольча компанія «Зоря Поділля»	45734	3,65	79,81
ПРАТ «Продовольча компанія «Поділля»	45520	5,23	114,89

Джерело: складено за даними [3]

Отже, результати дослідження ефективності використання земельних ресурсів свідчать про взаємозалежність розміру землекористування аграрних підприємств, їх спеціалізації та отриманого доходу у розрахунку на площу сільськогосподарських земель, основним призначенням яких є забезпечення у майбутньому економічних вигід від продажу сільськогосподарської продукції, вирощеної саме із застосуванням такого безцінного ресурсу аграрної сфери виробництва.

3.2. Контроль за використанням земельних ресурсів в аграрному секторі економіки

Підвищення конкурентоспроможності вітчизняних товаровиробників, стабільний розвиток усіх сфер суспільної діяльності, можливий лише за умови ефективного землекористування, передусім, в аграрному секторі економіки.

Здійснення державного контролю за використанням та охороною земель стає передумовою забезпечення гарантії ефективності використання земельних ресурсів та захисту від нераціонального використання землі.

Земельний контроль гарантує охорону національних земель та їх раціональне використання.

Основна мета та завдання контролю у сфері землекористування визначена Земельним кодексом України.

Відповідно до положень цих законодавчих регламентів «контроль за використанням та охороною земель полягає в забезпеченні додержання органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами, організаціями і громадянами земельного законодавства України, а також реалізації державної політики у сфері використання та охорони земель; попередження забруднення земель та зниження родючості ґрунтів, а також погіршення стану рослинного і тваринного світу, водних та інших природних ресурсів» [17]

Відповідно до земельного законодавства, основними принципами здійснення державного контролю за використанням та охороною земель є:

- забезпечення раціонального використання та охорони земель як основного національного багатства, що перебуває під особливою охороною держави;
- пріоритет вимог екологічної безпеки у використанні земельних ресурсів над економічними інтересами;
- повне відшкодування шкоди, заподіяної довкіллю внаслідок порушення Земельного законодавства України;

- поєднання заходів економічного стимулювання і відповідальності у сфері використання та охорони земель.

Отже, державний контроль за використанням та охороною земель – це діяльність компетентних органів держави, спрямована на додержання вимог земельного законодавства, забезпечення гарантій реалізації земельно-правових норм та утвердження законності у земельних відносинах.

Державний контроль за використанням та охороною земель, дотриманням вимог законодавства України про охорону земель і моніторинг ґрунтів здійснюються шляхом:

- проведення перевірок;
- розгляду звернень юридичних і фізичних осіб;
- участі у прийнятті в експлуатацію меліоративних систем і рекультивованих земель, захисних лісонасаджень, протиерозійних гідротехнічних споруд та інших об'єктів, які споруджуються з метою підвищення родючості ґрунтів та забезпечення охорони земель;
- розгляду документації із землеустрою, пов'язаної з використанням та охороною земель;
- проведення моніторингу ґрунтів та агрохімічної паспортизації земель сільськогосподарського призначення.

Головними проблемами в землекористуванні, які не вирішуються і стають хронічними, є: відсутність стратегії у землекористуванні і охороні земель, порушення законів землеробства, екологічної рівноваги, зневажання концепції сталого землекористування; відсутність дієвих національної, галузевих і регіональних програм з охорони земель; зневажання технологіями раціонального використання земель; відсутність налагодженої, постійно діючої системи про стан і динаміку ґрунтів (моніторинг) навіть у зонах з кризовим станом; відсутність ефективних екологічних важелів у землекористуванні, недосконалість нормативно-правової бази; відсутність стабільного і ефективного механізму фінансування заходів з охорони земель

З основних причин, які зумовлюють погіршення якісного стану земель і зниження родючості ґрунтів можна назвати такі:

- надмірна сільськогосподарська освоєність території, висока розораність сільськогосподарських угідь, порушення оптимального співвідношення між різними компонентами природного середовища, порушення великого кругообігу речовин у природі;

- недостатнє внесення в ґрунт органічних, мінеральних, бактеріальних і грибкових добрив, великий дисбаланс поживних речовин у ньому, що склався в результаті значно більшого їх виносу із орного шару врожаєм польових культур порівняно з їх надходженням в ґрунт з органічними добривами;

- надмірна деградація і виснаження ґрунтового покриву, інтенсивна водна і вітрова ерозія, дефляція берегів на крупних водосховищах, великі сольові потоки в горах;

- підтоплення і засолення значної кількості земель у районах зрошення і пересушення в районах осушення;

- надмірна кислотність і засоленість ґрунтів, погіршення їх фізико-хімічних властивостей;

- зниження гумусомісткості ґрунтового покриву, погіршення якісного складу земель і зниження їх продуктивності;

- надмірне радіоактивне і промислове забруднення земельного фонду.

Технологічні заходи щодо забезпечення раціонального використання земель сільськогосподарського призначення включають такі:

- узгодження схеми внесення добрив;
- узгодження схеми механічного обробітку землі, яка передбачає певну послідовність оранки різної глибини через певні проміжки часу із застосуванням меліорантів;
- застосування сівозміни;
- застосування передового досвіду технологій землекористування з урахуванням світового досвіду

Забезпечення раціонального використання земель сільськогосподарського призначення в аграрному підприємстві СФГ «ЛУКА» має включати в себе застосування таких агро технологічних заходів:

- поліпшення ґрунту: використання методів та технологій для поліпшення структури та плідородності ґрунту, таких як внесення органічних добрив, застосування зелених добрив, мінеральні добрива та інші агротехнічні заходи;

- збереження вологи: впровадження систем збереження вологи, таких як крапельницький полив, мульчування ґрунту, а також будівництво ставків і систем збереження води

- застосування сучасних сортів та гібридів: Використання сортів рослин, які адаптовані до конкретних кліматичних умов та володіють високою врожайністю та стійкістю до шкідників та хвороб

- впровадження сучасної сільськогосподарської техніки та обладнання, яке допомагає підвищити продуктивність та зменшити витрати ресурсів, таких як час та праця

- впровадження системи землеробства збалансованого за відношенням до поживних речовин: Використання агротехнічних методів, які спрямовані на оптимізацію використання поживних речовин та забезпечення балансу між ними, що сприяє збільшенню врожайності та зменшенню негативного впливу на довкілля.

Ці технологічні заходи спрямовані на оптимізацію сільськогосподарського виробництва з метою підвищення продуктивності, ефективності та стійкості до зовнішніх чинників, зростання врожайності та валового збору сільськогосподарських культур.

Забезпечення раціонального та ефективного використання земель сільськогосподарського призначення передбачає впровадження різноманітних економічних заходів, спрямованих на оптимізацію виробництва, збільшення прибутковості та зменшення ризиків.



Рис. 3.3. Напрямки поліпшення землекористування в аграрному секторі економіки

Джерело: складено автором

3.3. Напрямки удосконалення обліково-податкового забезпечення ефективності землекористування суб'єктів агробізнесу

Відповідно до чинного земельного законодавства регламентації функціонування фермерських господарств як особливої форми господарювання в агробізнесі, землі фермерського господарства можуть складатися із земельної ділянки, що належить на праві власності фермерському господарству як юридичній особі; земельних ділянок, що належать громадянам-членам фермерського господарства на праві приватної власності та земельної ділянки, що використовується фермерським господарством на умовах оренди.

Підтримуючи думку провідних фахівців у сфері землекористування суб'єктів агробізнесу, слід зазначити, що до основних переваг володіння землею можна віднести можливість продажу землі; можливість передачі землі у спадщину; постійне збільшення вартості землі шляхом її капіталізації; господарська самостійність у прийнятті рішень, що стосуються управління земельними ресурсами та їх використання для аграрного товаро виробництва.

Як було зазначено у попередніх розділах, СФГ «ЛУКА» здійснює виробництво сільськогосподарської продукції в основному на орендованих земельних ділянках. Також має власні земельні ділянки, які йому було видано при організації фермерського господарства. Але в обліку та на балансі вони не враховані, оскільки активи підприємства при зарахуванні на баланс мають бути достовірно оцінені. Тобто, за загальними правилами визнання окремого ресурсу активом, має бути достовірно визначена його оцінка. На підприємстві земельні ділянки оцінені за нормативною оцінкою, яка використовується у системі оподаткування, тобто для визначення податкових зобов'язань з єдиного податку та при розрахунку мінімального податкового зобов'язання.

З відкриттям ринку сільськогосподарських земель для юридичних осіб з 01.01.2024 року має бути проведена експертна оцінка земельних ділянок

В умовах сьогодення СФГ «ЛУКА» має достовірно відобразити в обліковій системі наявні земельні ділянки на правах власності.

Так, загальна модель постановки на облік власної земельної ділянки має такі складові (рис. 3.4)

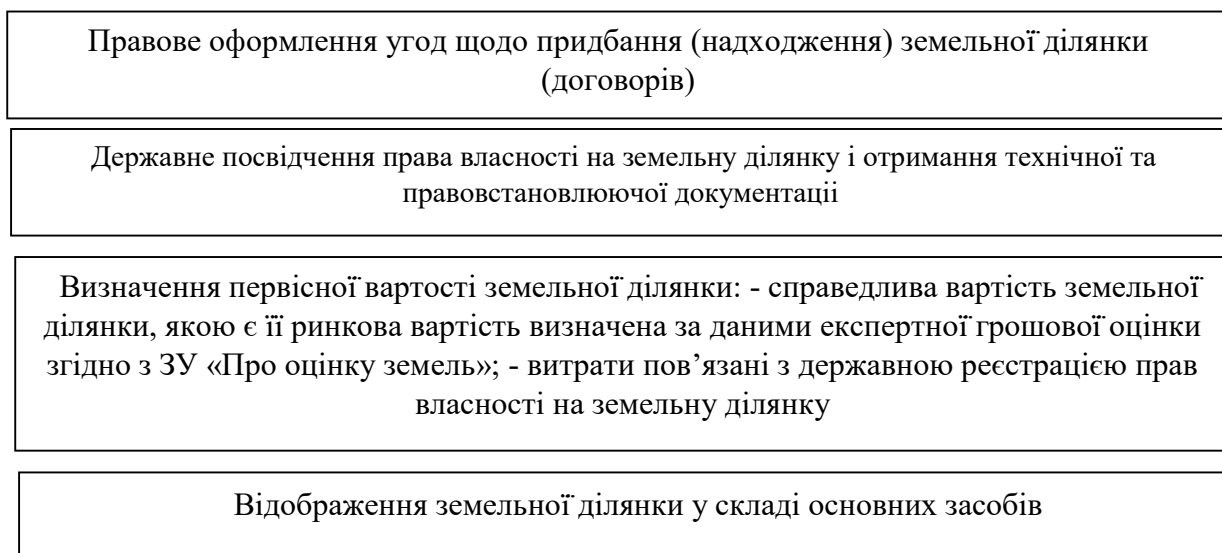


Рис. 3.4. Модель постановки на облік власної земельної ділянки

Джерело: Складено за даними [50]

Аналітичний облік земельних ділянок фермерських господарств має бути організований таким чином, щоб можна було отримати необхідну інформацію по кожній земельній ділянці в розрізі земель, що перебувають у власності, орендовані землі та земельні ресурси, що перебувають у постійному користуванні.

Придбання суб'єктом агробізнесу-юридичною особою земельних ділянок сільськогосподарського призначення в іншій юридичної або фізичної особи має бути оформлено відповідним договором і відображено спочатку за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» та кредитом рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Операції з придбання земельних ділянок як складової необоротних активів, відноситься до інвестиційної діяльності, а тому має бути відображено спочатку у складі капітальних інвестицій.

Після отримання покупцем Акта про передачу права власності на земельну ділянку від відповідного органу Державного комітету України із земельних ресурсів та введення земельної ділянки у користування (експлуатацію) має бути зроблений у системі обліку запис за дебетом рахунка 101 «Земельні ділянки» і кредитом рахунка 152 «Придбання необоротних активів».

За допомогою програми «BAS АГРО. Бухгалтерія» здійснюється автоматизація бухгалтерського обліку аграрних підприємства, аналітичний та синтетичний облік земельних ресурсів та ведення податкового обліку розрахунків згідно договорів оренди. Серед основних функцій програми «BAS АГРО. Бухгалтерія» є модуль по веденню обліку взаєморозрахунків з оренди землі (рис. 3.5)

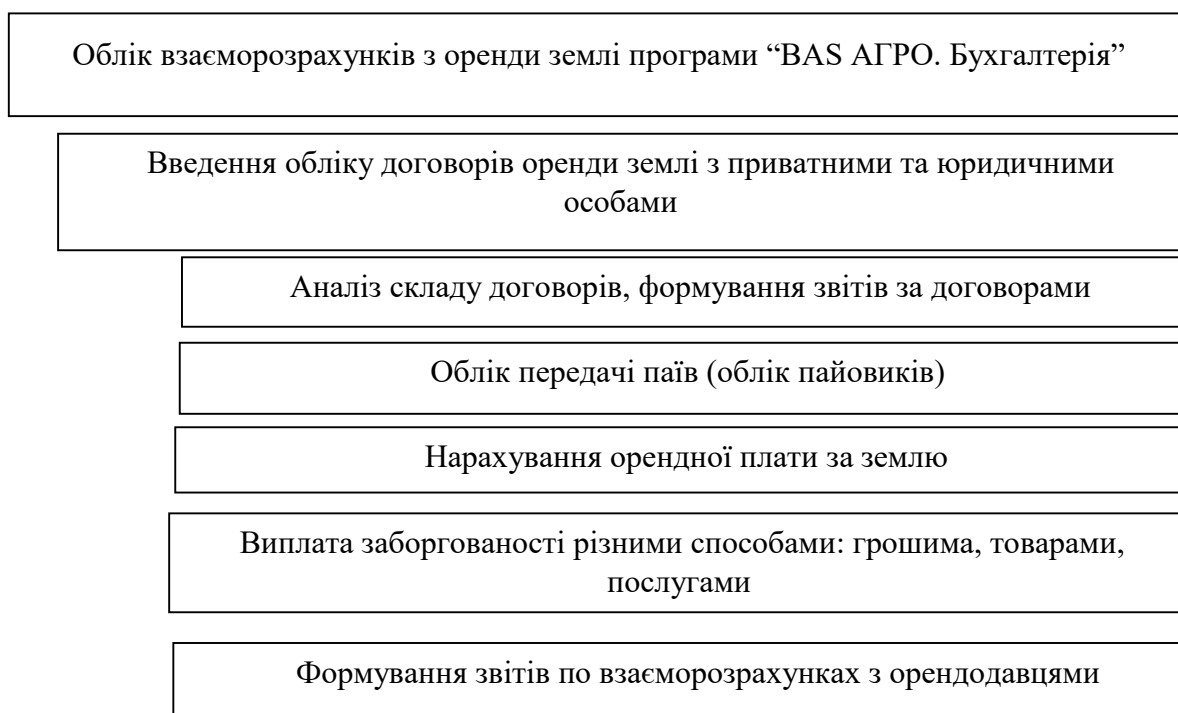


Рис. 3.5. Основні елементи обліку взаєморозрахунків з оренди землі програми «BAS АГРО. Бухгалтерія»

Джерело: складено автором

Облік земельних ресурсів та порядок нарахування орендної плати за договорами оренди можливо здійснювати в автоматичному режимі за допомогою унікальної української програми Agri: Бухгалтерія, яка дозволяє формувати дані про пайовиків, арифметично відображати розрахунки та утримання податків згідно Податкового кодексу України

Підприємству СФГ «ЛУКА» можна рекомендувати застосування наступної моделі розрахунків за орендовані земельні ділянки (рис. 3.6)

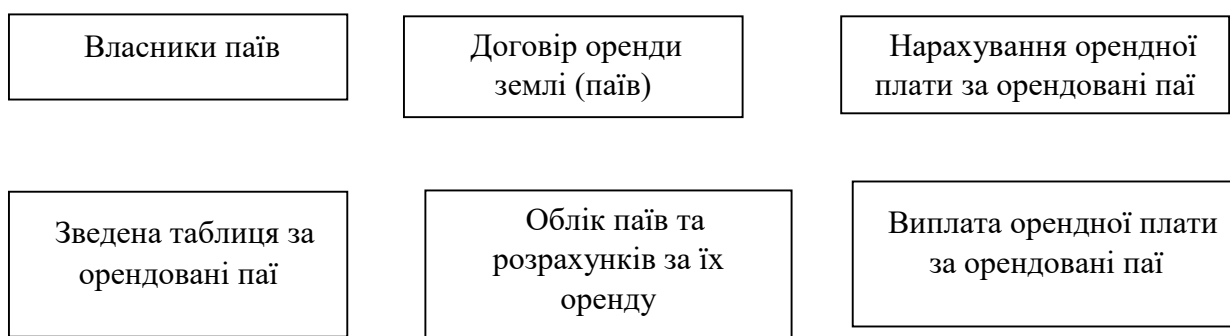


Рис. 3.6. Бухгалтерський облік земельних ділянок та розрахунків паїв за допомогою інструментів програми Agri: Бухгалтерія

При організації бухгалтерського обліку орендованих земельних ресурсів необхідно забезпечити повну інформацію про кількісні та якісні характеристики ділянок, про витрати підприємства, пов'язані з орендою земель та паїв, про фактичні доходи від їх використання, це, в свою чергу, дозволить розрахувати величину економічного ефекту (ймовірного прибутку) від залучення додаткових капітальних інвестицій, спрямованих на поліпшення земель та залучення додаткових угідь.

Що стосується оподаткування земельних ресурсів у сфері агробізнесу, то можна зазначити наступне. По-перше, новим викликом стало запровадження механізму обчислення мінімального податкового навантаження за користування сільськогоспо-дарськими угіддями, що значно збільшило податкове навантаження на СФГ «ЛУКА». У попередніх розділах було

встановлено що різниця між визначеним МПЗ та сумою сплачених податків за 2023 рік для СФГ «ЛУКА» становила 1009000,19 грн, а за 2022 рік – 898124,24 грн. Тобто за останні роки СФГ «ЛУКА» має сплатити біля двох мільйонів гривень податкового зобов'язання за користування земельними ділянками.

Як було зазначено професором Захарченко О.І., «запровадження мінімального податкового зобов'язання призведе до фактичного підвищення податкового навантаження приблизно на 1,5% НГО для тих агровиробників, які й так платять податки. Але якщо агрохолдинги без особливих проблем можуть платити з 1 га землі по 3–5 тис. грн земельного податку, то для власників паїв та ОСГ цей податок може стати надто обтяжливим» [16, с. 124].

Отже, з введенням мінімального податкового зобов'язання за користування сільськогосподарськими землями податковий тягар стане відчутним саме для дрібних землекористувачів. Розуміючи механізм визначення МПЗ, можна констатувати, що додатковий податковий тягар будуть мати дрібні аграрні виробники, в основному фермерські господарства. Великі аграрні компанії, які володіють значним земельним банком та виробничо-ресурсним потенціалом і отримують високі результати діяльності, не понесуть додаткові витрати, адже вони й так сплачують більші суми податків, зборів.

Як приклад, наведемо інформацію щодо сплачених податків великими агрохолдинговими компаніями. Найбільшим платником податків у секторі залишається МХП із показником 6 млрд грн. Найбільше зростання сплачених податків у Kernel – на 1,85 млрд грн. (рис. 3.7). Враховуючи зазначені суми сплачених податків, навіть якщо вони містять складові, що не входять у зменшення мінімального податкового зобов'язання (ПДВ, ЄСВ та ін.), великі агрохолдингові компанії не будуть мати позитивної різниці між обчисленим МПЗ та сумою сплачених податків. Так, наприклад при користуванні сільськогосподарськими землями у розмірі навіть 300 тис. га при середній нормативній грошовій оцінці 28924 грн/га сума мінімального податкового зобов'язання буде приблизно 435 млн. грн.

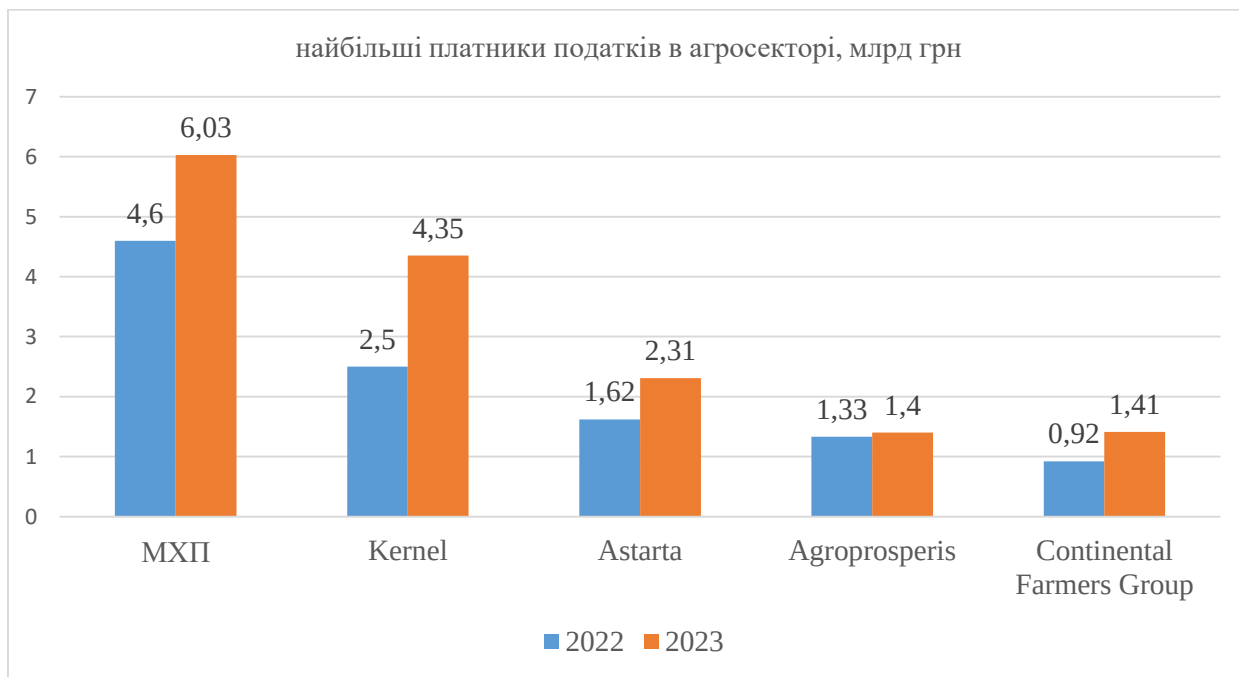


Рис. 3.7. Податкові надходження від агрохолдингових компаній

Джерело: складено за даними [11]

Можна виокремити три основні моделі зарубіжного регулювання земельного податку за критерієм методики його нарахування. Так, в одних країнах він справляється окремо (Естонія), в інших – як складова податку на нерухомість (Болгарія, Чехія, Словаччина, Латвія, Угорщина, Канада, Фінляндія, Японія, Кіпр, Німеччина, Нідерланди, Ірландія) або як складова навіть декількох податків (Китай, Польща, Франція). На сьогодні близько 30 країн світу використовують оподаткування землі як ефективний варіант податку на майно. У Бельгії земельний податок розраховується з урахуванням кадастрового доходу від нерухомості. Ставка земельного податку – 1,25% кадастрового прибутку. У Німеччині ставка земельного податку подвійна. Частина податку на землю – фіксоване значення, інша визначається залежно від фіскальної потреби держави.

Таблиця 3.9

Особливості механізму податку на землю в країнах ЄС

країна	назва податку	бюджет	податкова ставка
1	2	3	4
Данія	податок на землю	місцевий податок	1,6–3,4% від вартості землі
Естонія	податок на землю	державний	0,1–2,5% від вартості землі
Литва	сільсько-господарський податок	місцевий податок	Ставки сільськогосподарського податку залежать від виду землі та встановлюються відповідно до ціни так званого жито-гектара
	лісовий податок		Розрахунки лісового податку на га залежать від грошового еквівалента 0,22 кубометра деревини, яка розрахована на основі середньої ціни продажу деревини
Румунія	податок на землю	місцевий податок	Органом місцевого самоврядування встановлюється фіксована сума податку на 1 км ² залежно від площі та особливостей землекористування
Словенія	Плата за користування землею під будівлями	місцевий податок	Суми до сплати податку визначаються муніципалітетами на основі врахування багатьох факторів розміщення та використання землі
Словаччина	податок на землю	місцевий податок	0,25% оподатковуваної бази (вартості землі). Податкові органи можуть підвищувати або зменшувати ставку відповідно до місцевих умов
Угорщина	податок на землю	місцевий податок	Податок стягується або на суму, що перебуває у власності землі, з максимальною ставкою 345 форинтів за м ² , або на кориговану справедливою ринковою вартістю землі, не більше 3% від цієї вартості. Відкоригована справедлива ринкова вартість становить 50% від ринкової вартості
Чеська республіка	податок на землю	місцевий податок	2 крони за м ² для земельних ділянок і 0,2 крони за м ² в інших випадках. Ці ставки помножуються на коефіцієнти від 1,0 до 4,5 залежно від розміру муніципалітету
Франція	Податок на нерозвинене майно	місцевий податок	Сума податку визначається органом місцевого самоврядування
Хорватія	Податок за користування державним землями	місцевий податок	Сума податку визначається органом місцевого самоврядування

Проаналізувавши основні підходи до справляння земельного податку в країнах ЄС, варто відмітити, що найбільш доцільним для України в нинішніх умовах є:

- перегляд бази оподаткування з урахуванням ринкових факторів;
- цільове використання податкових надходжень органами місцевого самоврядування;
- земля разом із розташованими на ній майном може оподатковуватися як за єдиною ставкою на базі комбінованої оцінки вартості землі та розташованих на ній будівель, так і за різними ставками;
- використання оцінки землі на основі ринкової вартості вимагає високого рівня розвитку ринку землі в державі, що в Україні наразі на початковій стадії;
- спростити регуляторні процедури при встановленні місцевих податків та зборів;
- вдосконалення адміністрування податків та зборів, що зараховуються до місцевих бюджетів;
- спрощення процедури подання інформації при встановленні місцевих податків і зборів податковим органам.

В умовах сьогодення, СФГ «ЛУКА», як юридична особа суб'єкту агробізнесу, є платником особливої групи спрощеної системи оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників.

В умовах сьогодення невеликі фермерські господарства і великі аграрні корпорації можуть скористатися спрощеною системою оподаткування для аграріїв, якщо відповідають встановленим критеріям. Проте, як у європейських країнах система оподаткування сільського господарства диференціюється залежно від масштабів виробництва та організаційних форм підприємницької діяльності. З цієї точки зору науковцями запропоновано реформації в системі оподаткування агробізнесу, а саме для дрібних виробників – прописати в законодавстві простий єдиний земельний податок. Для фермерських господарств і середніх сільськогосподарських підприємств потрібно повернути фіксований

сільськогосподарський податок на основі нормативної грошової оцінки землі. Третю категорію – агрохолдинги – доцільно перевести на загальну систему оподаткування [45, с. 80].

Прийнята урядом Національна стратегія доходів до 2030 року визначає основні реформації спрощеної системи оподаткування взагалі та, зокрема й у частині оподаткування аграріїв. Так, даним документом передбачено розширення бази оподаткування для фермерів (ФОП) в режимі четвертої групи на основі масової оцінки земельної ділянки. Для виробників сільськогосподарської продукції (юридичних осіб) – поступовий перехід на загальну систему оподаткування [29]. Що стосується запроваджених реформації в системі спрощеного оподаткування для представників агробізнесу, то така ініціатива може призвести до втрати податкових надходжень саме від українських фермерів, які є найпоширенішою формою господарювання. Причому, особливості створення фермерських господарств передбачають їх функціонування як у статусі фізичної особи, так і обрання статусу юридичної особи. Доцільним у сфері землекористування аграрних товаровиробників впровадити зміни з урахуванням організаційно-правового статусу сільськогосподарських товаровиробників, розмірів їх землекористування та спеціалізації аграрного виробництва

З метою підвищення ефективності землекористування, на думку Мицишина І.Р., необхідно: розробити методика, за якою можна було проводити дослідження агроекологічного стану земель сільськогосподарського призначення. Наприклад, увести обов'язковий, регулярний лабораторний аналіз якості ґрунтів на основі державних стандартів із відображенням інформації про родючість ґрунтів, їх агроекологічного стану. За неналежне використання земель, що призвело до ґрунтовтоми, пропонується ввести вагомі штрафи; - у питаннях орендних відносин: ввести мінімальний термін оренди ріллі і багаторічних насаджень – 20 років, що створить передумови для формування стійких орендних відносин і забезпечить відповідальне ставлення орендарів; - всіх сільськогосподарських товаровиробників оподатковувати єдиним

земельним податком, ставка якого має диференціюватись в залежності від умов виробництва (що, своєю чергою, регулюються на державному рівні). Наприклад, за умови, коли сільськогосподарський товаровиробник у своїй діяльності використовує енергозберігаючі технології, проводить заходи із охорони та відновлення родючості ґрунтів тощо, для нього мають діяти податкові пільги у вигляді зменшення податкової ставки земельного податку або повного звільнення від оподаткування на деякий термін. Доцільно також підприємствам групи з найбільшою земельною площею та доходами (агрохолдингам) вести повну бухгалтерську й податкову звітність та оподатковуватись на загальних підставах. Запровадити в складі плати за землю податку за монопольне використання угідь

Таким чином, реформування оподаткування у сфері агробізнесу має враховувати особливості здійснення сільськогосподарської діяльності, технологічні процеси біологічних трансформацій, дохідність як галузей сільського господарства, так і окремих аграрних товаровиробників. Але, насамперед, необхідно враховувати розмір землекористування суб'єктів агробізнесу. Саме використання земельних ресурсів у частині такої їх складової як сільськогосподарські угіддя, дозволяє суб'єктам агробізнесу забезпечувати отримання економічних вигід у процесі біологічної трансформації біологічних активів, виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції. Відтак, підтримуємо думку науковців, що розробляючи напрями вдосконалення оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, основна увага повинна бути зосереджена на таких факторах, як земельні ресурси та додана вартість як об'єктах оподаткування.

ВИСНОВКИ

За результатами дослідження нормативно-законодавчих, теоретичних та прикладних аспектів обліку та оподаткування земельних ресурсів у сфері агробізнесу відповідно до поставлених завдань кваліфікаційної роботи отримано наступні результати.

1. В аграрному секторі економіки земельні ресурси, а саме їх складова сільськогосподарські угіддя виступаю основним засобом виробництва. Земельним ресурсам притаманні такі особливості як обмеженість у територіальному просторі, родючість ґрунтів. Земля є біологічним ресурсом та основним засобом виробництва в агробізнесі. Сільськогосподарські угіддя включають в себе різні типи земель, які використовуються для сільськогосподарського виробництва, а саме рілля, пасовища, сіножаті та багаторічні насадження. Структура сільськогосподарських угідь включає 79,3% ріллі, 12,7% пасовищ, 5,5% сіножатей, 2% багаторічних насаджень та 0,4% перелогів. В аграрному секторі економіки важливим є система управління саме сільськогосподарськими землями, яка включає в себе ряд практичних заходів, спрямованих на ефективне використання цих земель для забезпечення сталого розвитку сільського господарства, збалансованого розвитку сільських територій та забезпечення продовольчої безпеки.

2. Нормативно-правове регулювання землекористування в Україні та відображення в обліковій системі аграрних підприємств представлено багатьма законодавчо-правовими документами такими як Земельний кодекс України, Податковий кодекс України, Закони України: Про оцінку земель, Про оренду земель, Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо умов обігу земель сільськогосподарського призначення. Облік земельних ділянок має свої особливості та залежить від права власності або права користування земельною ділянкою. Власні земельні ділянки обліковують у складі основних засобів. Окремими об'єктом є витрати на поліпшення земельних ділянок. Якщо земельна ділянка знаходиться у користуванні на умовах операційної оренди, то

вона враховується в позабалансовому обліку. якщо користування земельною ділянкою відбувається на правах емфітевзису або сервітуту то такі операції відображаються у складі нематеріального активу як право користування. Податкові аспекти землекористування регламентовано Податковим кодексом України

3. Оподаткування земельних ресурсів у сфері агробізнесу має свої особливості залежно від виду земельної ділянки та правових відносин землекористування, організаційно-правового статусу сільськогосподарських товаровиробників та відповідної системи їх оподаткування. Наявність та використання земельних ресурсів в аграрному секторі економіки підтримує фінансову стійкість територіальних громад та забезпечує податкові надходження до місцевих бюджетів з таких податків:

- земельного податку з юридичних та фізичних осіб
- орендної плати за землі комунальної власності з юридичних осіб та фізичних осіб;
- єдиного податку четвертої групи з сільськогосподарських товаровиробників юридичних осіб та фізичних осіб-фермерів;
- податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), отриманого від оренди земельних ділянок (паїв) чи продажу земельних ділянок (паїв);
- позитивної різниці між визначеним мінімальним податковим зобов'язанням та сумою сплачених податків платниками податків, які мають у своєму розпорядженні сільськогосподарські угіддя.

4. Встановлено, що СФГ «ЛУКА» організовано як фермерське господарство у формі юридичної особи, діяльність якого регламентується законом України «Про фермерське господарство» та Статутом, у якому прописано основні аспекти щодо організаційних основ та основних принципів функціонування суб'єкту агробізнесу. Основним видом діяльності СФГ «ЛУКА» є вирощування зернових культур, бобових культур і насіння олійних культур – соняшнику та ріпаку. У 2021 році у структурі реалізованої продукції на зернові приходилося 43,4%, на технічні культури – 56,6. У воєнний період

змінено спеціалізацію на користь технічних культур, їх доля в обсягах реалізації у 2023 році становила 78,2% від суми загального отриманого доходу. Також у воєнний період відбулося значне зниження обсягів реалізації сільськогосподарської продукції. Поступове зростання обсягів реалізації аграрної продукції СФГ «ЛУКА» відбулося у наступному воєнному 2023 році. Проте, здорожчення матеріальних та енергоресурсів неабияк вплинуло на абсолютні показники прибутковості підприємства, які значно знизилися. Якщо у 2021 році чистого прибутку було отримано у сумі 7174,0 тис. грн, то в 2023 році цей показник фінансового результату знизився до 1187,8 тис. грн. Виробництво аграрної продукції здійснюється, в основному із залученням сільськогосподарських угідь на умовах оренди від власників земельних осіб, площі яких становить у 2023 році 1532 га.

5. У фермерському господарстві «ЛУКА» є земельні ділянки, які належать на правах власності членам фермерського господарства. Інші ділянки знаходяться в оренді, за договорами оренди з фізичними особами – власниками паїв сільськогосподарських угідь. Загальна площа орендованих земельних ділянок становить 1486 га. Слід зазначити, що в облікових регістрах відсутня інформація щодо врахування земельних ділянок у складі основних засобів, що підтверджують дані оборотно-сальдових відомостей по відповідним рахункам. Облік та оподаткування оренди земельних ділянок та розрахунків з пайовиками має свої особливості в залежності від форми оплати за орендовані землі. Орендна плата пайовикам може бути виплачена наступним чином: у грошовій формі; у натуральній формі; у грошовій і натуральній формі одночасно. При отриманні земельної ділянки в оренду в обліку такі ділянки зараховуються на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи». Розрахунки з фізичними особами – пайовиками ведуться на субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Грошова виплата оподатковується ПДФО та військовим збором. Виплата орендної плати продукцією ще оподатковується ПДВ. облікові процедури землекористування на підприємстві СФГ «ЛУКА» відображують

використання земельних ділянок на умовах оренди у фізичних осіб та виплати їм орендної плати як грошовими коштами так і сільськогосподарською продукцією.

6. СФГ «ЛУКА» відповідно до податкового законодавства є платником єдиного податку 4 групи для сільськогосподарських товаровиробників. А отже, наявні сільськогосподарські угіддя виступають об'єктом оподаткування саме єдиним податком 4 групи. Єдиний податок обчислюється із застосуванням ставки 0,95 % від нормативної грошової оцінки, яка проведена для кожної земельної ділянки, що знаходиться у користуванні СФГ «ЛУКА». Сума податку розраховується на податковий рік та розподіляється на щоквартальні розміри, що зазначено у Декларації з єдиного податку. Сплачується податок до місцевого бюджету територіальної громади. За 2024 рік сума єдиного податку відповідно до Декларації нарахована у розмірі 516318,94 грн., що більше, ніж у 2023 році. Збільшення суми податку зумовлено індексацією нормативного грошової оцінки земельних ділянок СФГ «ЛУКА». За користування сільськогосподарськими угіддями СФГ «ЛУКА» починаючи з 2022 року обчислює мінімальне податкове зобов'язання. За проведеними розрахунками за результатами 2023 року СФГ «ЛУКА» має заплатити позитивну різницю між МПЗ та єдиним податком

7. Проведений аналіз землекористування СФГ «ЛУКА» свідчить про те, що площі посіву сільськогосподарських культур зазнали певних змін. Якщо у 2021 році СФГ «ЛУКА» спеціалізувалося більшою мірою на виробництві зернових та зернобобових культур, то у 2023 році – значна частина площі посівів відведена під технічні культури, а саме на вирощування ріпаку. Валовий збір пшениці у 2022 році порівняно із 2021 роком зменшився на 36%, тобто становив лише 64% від рівня 2021 року. Абсолютна величина зміни валового збору пшениці становила: $\nabla \text{УП} = 14363,6 - 22288,5 = - 7924,9$ ц, тобто у 2022 році валовий збір пшениці зменшився на 7924,9 ц порівняно із 2021 роком. Кардинальне зменшення зумовлено саме за рахунок зміни урожайності цієї культури. У 2023 році зернових культур дещо підвищилася, проте критично знизилася за такою культурою як соняшник. Показники ефективності використання ріллі за результативними показниками діяльності СФГ «ЛУКА», а

саме чистим доходом та понесеними витратами мають загальну тенденцію до зниження у 2022 році. У 2023 році спостерігається їх зростання. Це зумовлено саме абсолютною зміною чистого доходу та виробничих витрат, оскільки площа ріллі не зазнала кардинальних змін. Ефективність землекористування в аграрному секторі економіки досить значно залежить від розмірів землекористування аграрних підприємств

8. Здійснення державного контролю за використанням та охороною земель стає передумовою забезпечення гарантії ефективності використання земельних ресурсів та захисту від нераціонального використання землі. основними принципами здійснення державного контролю за використанням та охороною земель є: забезпечення раціонального використання та охорони земель як основного національного багатства, що перебуває під особливою охороною держави; пріоритет вимог екологічної безпеки у використанні земельних ресурсів над економічними інтересами; повне відшкодування шкоди, заподіяної довкіллю внаслідок порушення Земельного законодавства України; поєднання заходів економічного стимулювання і відповідальності у сфері використання та охорони земель.

9. В умовах сьогодення СФГ «ЛУКА» має достовірно відобразити в обліковій системі наявні земельні ділянки на правах власності. Аналітичний облік земельних ділянок фермерських господарств має бути організований таким чином, щоб можна було отримати необхідну інформацію по кожній земельній ділянці в розрізі земель, що перебувають у власності, орендовані землі та земельні ресурси, що перебувають у постійному користуванні. За допомогою програми «BAS АГРО». Бухгалтерія» здійснюється автоматизація бухгалтерського обліку аграрних підприємства, аналітичний та синтетичний облік земельних ресурсів та ведення податкового обліку розрахунків згідно договорів оренди. Серед основних функцій програми «BAS АГРО». реформування оподаткування у сфері агробізнесу має враховувати особливості здійснення сільськогосподарської діяльності, технологічні процеси біологічних трансформацій, дохідність як галузей сільського господарства, так і окремих

аграрних товаровиробників. Але, насамперед, необхідно враховувати розмір землекористування суб'єктів агробізнесу. Саме використання земельних ресурсів у частині такої їх складової як сільськогосподарські угіддя, дозволяє суб'єктам агробізнесу забезпечувати отримання економічних вигід у процесі біологічної трансформації біологічних активів, виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції. Відтак, підтримуємо думку науковців, що розробляючи напрями вдосконалення оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, основна увага повинна бути зосереджена на таких факторах, як земельні ресурси та додана вартість як об'єктах оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агрохолдинги України URL: <https://tripoli.land/ua/agrokholdingi-ukrainy> (дата звернення 20.03.2024).
2. Алексеев І. В., Синютка Н. Г., Курило О. Б. Оподаткування аграрного сектору в Україні. *Регіональна економіка*. 2022. №3 (105). С. 76-83. DOI: <https://doi.org/10.36818/1562-0905-2022-3-8>.
3. Аналітика: 107 сільськогосподарських компаній отримали у 2022 році понад 1 млн грн виторгу. URL: <https://vkursi.pro/news/content/107-silskohospodarskykh-kompaniy-otrymaly-u-2022-rotsi-ponad-1-mlrd-hrn-vytorhu-doslujennia-vkursi-966919>. (дата звернення 20.03.2024).
4. Андріяш, В., Громадська, Н., Малікіна, О. Управління земельними ресурсами: поняття, зміст та особливості. *Літопис Волині*. 2022. Випуск 27. С. 231-236.
5. Багін М. Л. Теоретико-методологічні засади оцінки ефективності використання земель сільськогосподарського призначення. *Innovation and Sustainability*. 2022. № 4. С.180-185.
6. Власенко Т. Сучасні тенденції розвитку корпоративних аграрних підприємств. *Вісник Хмельницького національного університету* 2023, № 4. С. 49-54 URL: <http://journals.khnu.km.ua/vestnik/?p=19351>
7. Головачко, В., Ліба, Н., Вибер, Е. Аналіз можливості розвитку сільського господарства в Україні. *Економіка та суспільство*. 2021. Випуск 27. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-27-45>.
8. Діагностика системи місцевого оподаткування. Аналітичний звіт. URL: <https://u-lead.org.ua/news/291> (дата звернення 20.03.2024)
9. Державна служба статистики України: офіційний вебсайт. URL: <https://ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 08.03.2024).
10. Державний веб-портал бюджету для громадян: офіційний вебсайт. URL: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes> (дата звернення 09.03.2024).

11. Добруїнк Т.П. Земельні ресурси в системі оподаткування суб'єктів агробізнесу. *Причорноморські економічні студії*. 2024. Випуск 86. С.112-119.
12. Дребот О.І., Тарнавський В.А. Сучасний стан та тенденції розвитку сільськогосподарського землекористування в Україні. *Агроекологічний журнал*. 2022. № 2. С. 46-54.
13. Довідник показників нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь в Україні. URL: <https://data.gov.ua/> (дата звернення 20.03.2024)
14. Драйвери української економіки. Агрокомпанії, що сплатили найбільше податків у 2023 році. URL: <https://forbes.ua/company/drayeri-ukrainskoi-ekonomiki-agrokompanii-shcho-splatili-naybilshe-podatkov-u-2023-mu-26012024-18776> (дата звернення 20.03.2024)
15. Ємець О.І., Григорів О.О., Чдмичкіна Е.В. Облік земельних ділянок та раціональне використання землі в сільському господарстві. *Інноваційна економіка*. 2022. № 4 (92). С. 125-130.
16. Захарченко В.І. Актуальні проблеми агровиробництва в умовах запровадження ринкового обліку земель сільськогосподарського призначення. *Економічні науки*. 2021. Випуск 34. С. 118-128.
17. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768'ІІІ (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text> (дата звернення 20.03.2024)
18. Земельний ринок в Україні. Аналітичний огляд січень 2024. URL: <https://kse.ua/wp-content/uploads/2024/02/Analitichnii---oglyad-rinku-zemel-v-Ukrai--ni-za-sichen-2024-roku.pdf> (дата звернення 02.04.2024).
19. Ігнатенко І.В. Правові питання забезпечення землеустрою як напрямку удосконалення сільськогосподарського землекористування. *Правова позиція*. 2022. № 1(34). С. 28-32.
20. Коваль Л. В. Облік земель с.-г. призначення через призму чинної методології. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 7. С. 83–92.

21. Коваль Л.В., Домбровська В.В. Облік в управлінні земельними ресурсами. *Економіка та держава*. 2019. № 5. С. 89-94.
22. Козуб М. Облік оренди земельних ділянок та паїв. *Scientia Fructuosa*. 2022. № 2. С. 94-108.
23. Кононенко Л., Назарова Г. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні: проблеми, перспективи, напрями оптимізації. *Економічний простір*. 2022. Випуск 181. С. 213-217.
24. Кононенко Л., Юрченко О. Фінансовий аналіз як інструмент оптимізації оподаткування підприємств. *Економіка та суспільство*. 2023. Випуск 53. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-53-2>
25. Луценко І. С., Полянцева А. О. Сучасний стан оподаткування суб'єктів господарювання сільськогосподарської діяльності. *Ефективна економіка*. 2021. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9751> (дата звернення: 25.01.2024). DOI: [10.32702/2307-2105-2021.12.100](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.12.100)
26. Махмудов Х., Ващенко В. Організаційно-економічний механізм використання земельних ресурсів. *Mechanism of an Economic Regulation*. 2022. №1-2 (95-96). С. 38-44.
27. Мищишин І.Р. Проблеми оподаткування землекористування в Україні. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7496> (дата звернення: 24.01.2024). DOI: [10.32702/2307-2105-2019.12.71](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.12.71)
28. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1> (дата звернення 20.03.2024)
29. Національна стратегія доходів до 2030 року. Міністерство фінансів України. URL: <https://www.mof.gov.ua/> (дата звернення 04.04. 2024).
30. Нестерчук А.І. Сучасний стан і потенційні можливості земельних ресурсів України у вирішенні продовольчої безпеки світу. *Економіка і регіон. Економіка та управління національним господарством*. 2022. № 4 (87). С. 28-34.
31. Новак А. Особливості оподаткування земельних ділянок фермерських господарств. *Напрями розвитку обліку, контролю та економічного аналізу в*

умовах глобалізації: зб. матеріалів X міжнародної студентської науково-практичної інтернет-конференції імені професора Л.М. Крамаровського, 25 квітня 2024 р. Одеса. ОНЕУ. 2024. С. 54-56.

32. Одінцов О.М., Березюк-Рибак І.Р., Манн Р.В., Слинько М.Ю. Модель оптимізації податкового навантаження на сільськогосподарські підприємства у контексті сталого розвитку. *АКАДЕМІЧНИЙ ОГЛЯД*. 2023. № 1 (58) С. 61-76. DOI: 10.32342/2074-5354-2023-1-58-5.

33. Особливості плати за землю – українські реалії в умовах воєнного стану та досвід європейських країн. URL: <https://www.decentralization.ua/en/news/15171> (дата звернення 20.03.2024).

34. Плата за землю в країнах європейського союзу. URL: <https://decentralization.ua/uploads/attachment/> (дата звернення 20.03.2024)

35. Податкова система країни-членів ЄС. URL: https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/ (дата звернення 20.03.2024).

36. Податковий кодекс України № 2856-VI від 23.12.2010 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

37. Подолянчук О.А., Олійник Я.Ю. Земельні ділянки: облік та оподаткування. Ефективна економіка. 2021. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9748> (дата звернення: 24.01.2024).

38. Подолянчук О. А., Лепетан І. М. Облік та оподаткування земельних ділянок сільськогосподарського призначення. *Агросвіт*. 2022. № 2. С. 37–44.

39. Подолянчук О.А., Коваль Н.І. Земельні ділянки як об'єкт обліку. *ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ*: актуальні питання науки і практики. 2017. № 12 С. 102-115

40. Про оренду землі: Закон України № 1019-XIV від 08.09.99 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text> (дата звернення 23.03.2024)

41. Про оцінку землі: Закон України № 1378-IV від 11.12.2023 року (редакція від 31.12.2023 року) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text> (дата звернення 23.03.2024)

42. Проданчук Михайло, Остапчук Сергій. Проблематика та майбутнє обліку земельних ресурсів в Україні. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2020. Випуск 2. С. 71-80.

43. Проданчук, М. Проблеми обліку земельних ресурсів в Україні. *Збірник наукових праць ЛОГОС*. 2020. С. 62-63.

44. Сарапіна О.А., Єремян О.М. Оподаткування вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників: особливості, проблеми і перспективи. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2021. № 2 (37) С. 116-122

45. Синявська Л.В., Тофан І.М. Проблемні аспекти оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. *Економічний вісник*. 2020. № 3 С 74-83.

46. Ставки місцевих податків та зборів. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatki-ta-zbori/stavki-mistsevih-podatkov-ta-zboriv> (дата звернення 20.03.2024).

47. Степаненко Т.О., Винограденко С.О. Організаційно-економічні засади екологізації землекористування. *Наукові інновації та передові технології*. 2022. № 9 (11). С. 359-372.

48. Українське сільське господарство у воєнний час: стійкість, реформи та ринки. URL: <https://www.tni.org/en/article/ukrainian-agriculture-in-wartime?translation=uk> (дата звернення 20.03.2024).

49. Шепель І.В. Організація обліку земельних ресурсів за допомогою сучасних інформаційних систем. *Причорноморські економічні студії*. 2023. Випуск 83. С. 105-109.

50. Шепель Т.П., Вінтоняк А.А., Литвиненко Н. О. Організація обліку земельних відносин. *Економіка та суспільство*. 2023. Випуск 56. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-56-163> (дата звернення 20.03.2024)

ДОДАТКИ