

Добрунік Т.П.

кандидат економічних наук, доцент

доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки

Одеський національний економічний університет

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Добрунік Т.П. Актуальні проблеми обліку та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції. В статті проаналізовано зміни, що відбулися в системі оподаткування та обліку сільськогосподарських підприємств України. Дано оцінку сучасної системи оподаткування підприємств аграрного сектора економіки в Україні. Визначено недоліки податкових новацій та їх вплив на тенденції економічного розвитку аграрних підприємств. Визначено особливості формування фінансових результатів аграрних підприємств, окреслено основні проблемні аспекти обліку довгострокових біологічних активів в контексті застосування загальної системи оподаткування з урахуванням змін чинного законодавства. Запропоновано напрямки розвитку системи оподаткування в аграрному секторі економіки.

Ключові слова: сільськогосподарські підприємства, спрощена система оподаткування, загальна система оподаткування, бухгалтерський облік, фінансовий результат, біологічні активи.

Добруник Т.Ф. Актуальные проблемы учета и налогообложения в аграрном секторе экономики в условиях евроинтеграции. В статье проанализированы изменения, произошедшие в системе налогообложения и учета сельскохозяйственных предприятий Украины. Дана оценка современной системы налогообложения предприятий аграрного сектора в Украине. Определены недостатки налоговых новаций и их влияние на тенденции

економического развития аграрных предприятий. Определены особенности формирования финансовых результатов аграрных предприятий, обозначены основные проблемные аспекты учета долгосрочных биологических активов в контексте применения общей системы налогообложения с учетом изменений действующего законодательства. Предложены направления развития системы налогообложения в аграрном секторе экономики.

Ключевые слова: сельскохозяйственные предприятия, упрощенная система налогообложения, общая система налогообложения, бухгалтерский учет, финансовый результат, биологические активы.

Dobrunik T.P. Relevant issues of accounting and taxation in the agrarian sector of the economy in the conditions of European integration. The article analyzes changes that took place in the system of taxation and accounting of agricultural enterprises of Ukraine. The estimation of the modern system of taxation of enterprises of agrarian sector of economy in Ukraine is given. The flaws of tax innovations and their influence on tendencies of economic development of agrarian enterprises are determined. Peculiarities of forming financial results of agrarian enterprises are outlined and the main aspects of the accounting of long-term biological assets in the context of application of the general taxation system are outlined taking into account changes in the current legislation. The directions of development of the taxation system in the agrarian sector of the economy are proposed.

Key words: agricultural enterprises, simplified taxation system, general taxation system, accounting, financial result, biological assets.

Постановка проблеми. Сучасні реалії розвитку аграрного сектору економіки в умовах поглиблення міжнародної економічної інтеграції свідчать про пріоритетність вирішення проблем, пов'язаних з ефективним розвитком підприємницьких структур агробізнесу. Функціонування сільськогосподарських товаровиробників повинно передбачати різнопланову державну підтримку у фіскальній сфері, у тому числі, надання певних пільг при оподаткуванні.

Ефективне ведення агробізнесу можливе лише за умови стабільності та прогнозованості податкового законодавства, що забезпечує оптимальне податкове навантаження підприємств. Важливим при цьому для прийняття відповідних управлінських рішень є формування достовірної облікової інформації щодо основних показників виробничо-господарської діяльності суб'єктів агробізнесу. Відтак актуалізується проблема формування ефективної системи обліку та оподаткування діяльності підприємницьких структур в аграрному секторі економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням особливостей обліку та оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств в умовах трансформаційних змін податкового законодавства присвячені праці таких науковців, як Лупенко О.Ю., Олійник О.В, Тулуш Л.Д, Сідоренко Р.В., Галицький О. М. Біла Л.М., Соколенко Л.Ф. та інших. Однак динамічні зміни в податковому та бухгалтерському законодавстві, в тому числі з питань обліку та оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників, крізь призму їх впливу на тенденції розвитку аграрного сектору економіки вимагають подальших досліджень

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є проведення аналізу основних змін в обліку та оподаткуванні діяльності сільськогосподарських підприємств і обґрунтування напрямів оптимізації податкового навантаження та формування достовірної облікової інформації в контексті оподаткування суб'єктів агробізнесу.

Виклад основного матеріалу. Виробничо-господарська діяльність аграрних підприємств відбувається в умовах нестабільності та змін у зовнішньому середовищі, непрогнозований вплив яких негативно позначається на показниках ефективності господарювання та призводить до ризикованості здійснення виробничо-господарських операцій, зниження рівня їх конкурентоспроможності.

Аграрний сектор є пріоритетною галуззю економіки України. Насамперед варто зважати на постійно зростаючу частку сільського господарства у загальній

валовій доданій вартості (ВДВ). Частка валової доданої вартості сільського господарства у загальних її обсягах в останні роки суттєво зростає. Якщо у 2010–2012 роках вона коливалась у межах 8,4–9,0%, то у 2013 році збільшилася до майже 10, у 2014-му – 11,7 %, у 2015-му – 14,2%, у 2016 році за попередніми даними очікується на рівні 13,7 %. [1, с. 26].

Згідно чинного законодавства, а саме Податкового Кодексу України [2] українські сільськогосподарські підприємства мають право обрати одну з двох можливих систем оподаткування своєї діяльності: загальна система оподаткування (сплата податку на прибуток); спрощена система оподаткування (сплата єдиного податку четвертої групи).

Одним із основних податків як у загальній так і спрощеній системі оподаткування для сільськогосподарського підприємства виступає податок на додану вартість (ПДВ).

Податок на додану вартість відносно аграрної галузі слугував головним інструментом державної підтримки та розвитку галузі. Зокрема, завдяки відшкодуванню ПДВ спостерігалось значне нарощування доходів, а відповідно і прибутку та рентабельності підприємств, відбувалося зменшення потреби у кредитних ресурсах та зменшення потреби у державній підтримці. Щодо галузі тваринництва, то відшкодування ПДВ було чи не єдиним способом збереження галузі, з одного боку завдяки відшкодуванню, а з іншого боку за рахунок здешевлення вартості кормів [3, с. 288].

Визначення найбільших ефективних форм і методів податкового регулювання аграрного виробництва з урахуванням його особливостей потребує впровадження зарубіжного досвіду оподаткування аграрного сектора з позиції його адаптації до українських умов господарювання в галузі АПК.

Аналіз світового досвіду деяких країн світу показує впровадження диференційованого підходу до оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Тулуш Л. і Малініна Н. серед критеріїв диференціації оподаткування доходів від сільськогосподарської діяльності виділяють: за обсягами валового доходу (обороту, виручки, прибутку); відповідно до

правового статусу; за джерелами отримуваного доходу; за територіальним розміщенням; за площею сільськогосподарських угідь (посівною площею); за кількістю працюючих; за обсягами реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва (при встановленні критерію переходу на спеціальну (спрощену) систему оподаткування) [4, с. 132].

Держави-члени ЄС можуть застосовувати одну або дві знижених ставки. Знижені ставки встановлюються, як відсоткова ставка бази оподаткування, котра не може бути нижчою 5%, однак для ряду країн встановлені винятки, що застосовуються до окремих товарів, робіт і послуг. Країнами, що використовують знижені ставки при оподаткуванні ПДВ сільськогосподарської діяльності та її продукції, є Польща (передбачено дві пільгових ставки 5% і 8% в залежності від виду продукції чи послуг), Угорщина (18% – на молоко і молокопродукцію, кукурудзу, борошно, 5% – свине м'ясо, а з 2017 року до цього списку ще будуть додані пташине м'ясо, яйця і молоко, що, на думку влади, призведе до росту споживання та зменшення тіньового сектору економіки Угорщини), Румунія (9% на продовольчі товари) [5].

В Україні згідно податкового законодавства справляння податку на додану вартість передбачало, що до 1 січня 2016 року всі суми нарахованого ПДВ сільськогосподарські підприємства не сплачували до бюджету, а залишали у себе для розвитку власної діяльності. На 2016-й рік для них введено в дію перехідні положення, згідно яких механізм сплати нарахованих сум зобов'язань по ПДВ наступний:

- операції з зерновими і технічними культурами – 85% до державного бюджету, 15% на спецрахунок;
- операції з продукцією тваринництва – 20% до державного бюджету, 80% на спецрахунок;
- операції з іншими сільськогосподарськими товарами та послугами – 50% до державного бюджету, 50% на спецрахунок.

З 1 січня 2017 року сільськогосподарські підприємства-платники ПДВ перейшли на загальну систему нарахування і сплати даного податку, тобто всі суми зобов'язань будуть повністю сплачуватись до державного бюджету.

Згідно Податкового Кодексу України [2] спрощена система оподаткування для сільськогосподарських підприємств передбачає сплату єдиного податку за системою передбаченою для 4-ї групи платників цього податку.

Платниками єдиного податку 4-ї групи можуть бути сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, передбачених законами України, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (виращуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, а також рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства, які займаються розведенням, виращуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), у яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75 відсотків загальної суми доходу.

Базою оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників – платників єдиного податку четвертої групи є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року. При цьому в п. 5 підрозділу 8 «Перехідні положення» ПКУ встановили: індекс споживчих цін за 2017 рік, що використовується для визначення величини коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) для цілей обкладення єдиним податком групи 4, застосовується зі значенням 100%.

Згідно з чинним законодавством, звітним податковим періодом для платників єдиного податку четвертої групи є календарний рік. Такі платники

щороку самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня і подають декларацію на поточний рік не пізніше 20 лютого.

Єдиний податок сплачується щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, в таких розмірах: за I та II квартали – по 10%, за III квартал – 50%, за IV квартал – 30%. Така диференціація термінів сплати передбачена для того, щоб забезпечити хоч якусь рівномірність надходжень податкових платежів до бюджету країни. Проте за таких умов підприємства змушені передчасно, а отже, дешевше реалізовувати ранні зернові.

Слід зазначити, що податкове навантаження для сільськогосподарських товаровиробників за період дії сплати єдиного податку в 2018 році збільшилося більш ніж у 2 рази порівняно із 2015 роком (табл. 1). У 2016 відносно 2015 року зростання ставок для платників єдиного податку 4 групи склало від 77,78 до 81,48% за відповідними категоріями сільськогосподарських угідь та ставками. У 2017 році зростання ставок коливалося у діапазоні 17,%-18,7% за відповідними видами сільськогосподарських угідь.

Таблиця 1

Ставки єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників

Види сільськогосподарських угідь	Розмір ставки			
	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018р.
для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) -	0,45	0,81	0,95	0,95
для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях,	0,27	0,49	0,57	0,57
для сільськогосподарських угідь, що перебувають на закритому ґрунті	3,0	5,4	6,33	6,33
для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях)	0,27	0,49	0,57	0,57
для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях,	0,09	0,16	0,19	0,19
для земель водного фонду	1,35	1,35	2,43	2,43

Джерело: узагальнено автором на основі [2]

За даними табл. 1 є безперечний факт збільшення податкового навантаження, що в свою чергу, веде до зміни загальної суми витрат. Таким чином господарства з низькою ефективністю виробництва практично втрачать шанси на своє існування.

На розвиток аграрного сектору економіки найбільший вплив мали зміни таких податків як – ПДВ – скасування спеціального режиму оподаткування для сільгоспвиробників, зростання ставок єдиного податку IV групи. Виникнення додаткових витрат, пов'язаних із зростанням розмірів податкових зобов'язань, вже призвело до зменшення рентабельності сільськогосподарської діяльності.

За даними Державної служби статистики [1, с. 174], рівень рентабельності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств у 2016 році значно знизився порівняно із попереднім 2015 роком і становив 24,9%, що на 10,3 відсоткових пункти менше рівня 2015 року (у 2015 році рівень рентабельності операційної діяльності складав 43%) (рис. 1).

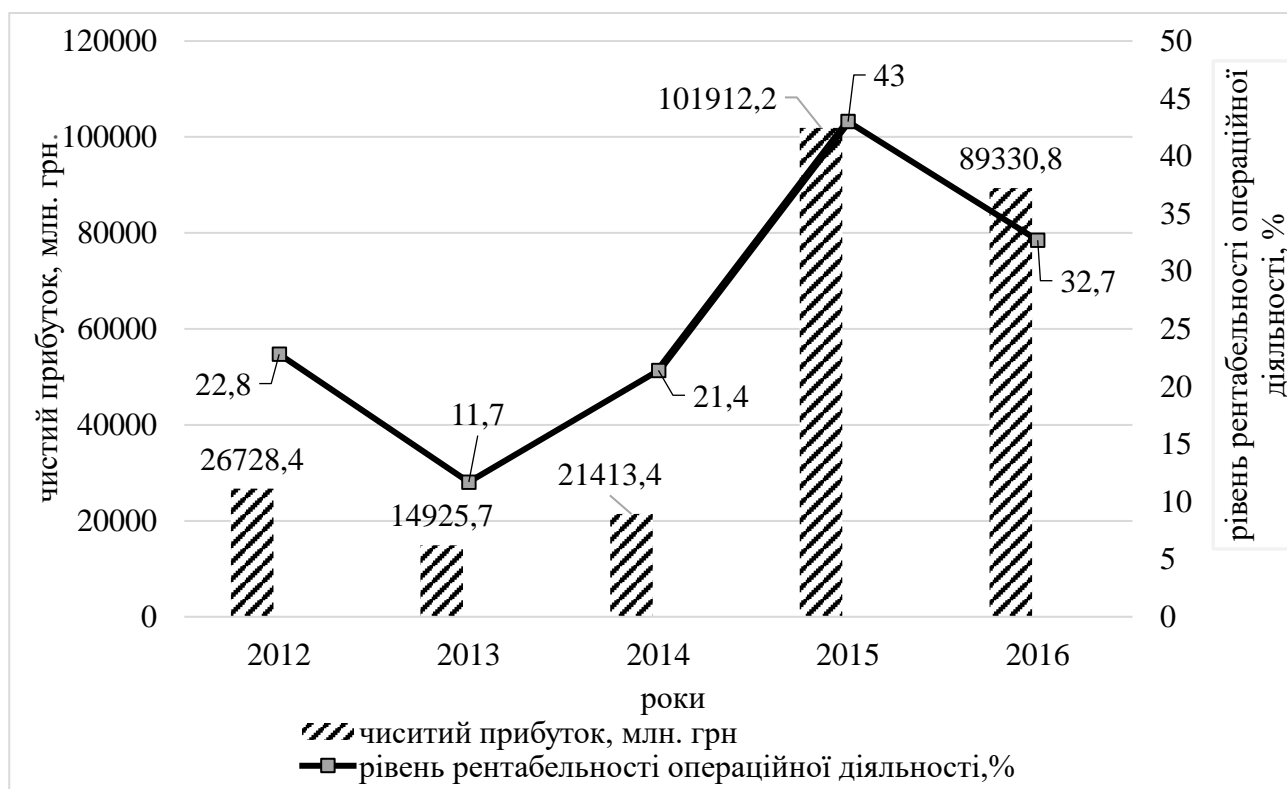


Рис. 1. Економічні показники діяльності сільськогосподарських підприємств

Джерело: узагальнено автором на основі [1, с. 174]

Слід зазначити, що збільшення прибутковості сільськогосподарських підприємств за окремі роки відбувалось у відриві від зниження собівартості продукції, тобто за рахунок підвищення реалізаційних цін на основні види продукції під дією інфляційних процесів в умовах трансформаційних змін національної економіки.

Однак, високі показники фінансового результату та рівня рентабельності, за оцінками багатьох експертів, є завищеними через не врахування у методиці розрахунків специфічних особливостей аграрного виробництва, а саме формуванні фінансового результату сільськогосподарської діяльності.

Для сільськогосподарських підприємств, які знаходяться на загальній системі оподаткування зі сплатою податку на прибуток (основна ставка 18%), об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень Податкового Кодексу України [2]. Для цілей оподаткування податком на прибуток до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, належать підприємства, дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній податковий (звітний) рік перевищує 50 відсотків загальної суми доходу.

При визначенні фінансових результатів аграрних підприємств необхідно враховувати особливості їх формування, зумовлені специфікою сільськогосподарської діяльності. При цьому найбільш суттєву увагу приділяють фінансовому результату від основної діяльності підприємства, що є головною метою його створення, яка дозволяє підприємству отримати основну частку доходу.

Суттєві особливості формування фінансових результатів в аграрних підприємствах регламентовані П(С)БО 30 «Біологічні активи» [6].

Відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» фінансовий результат від основної діяльності формується з трьох складових:

- фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;
- фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;
- фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу

Загальний алгоритм формування фінансового результату від основної діяльності сільськогосподарських підприємств наведено на рис. 2.

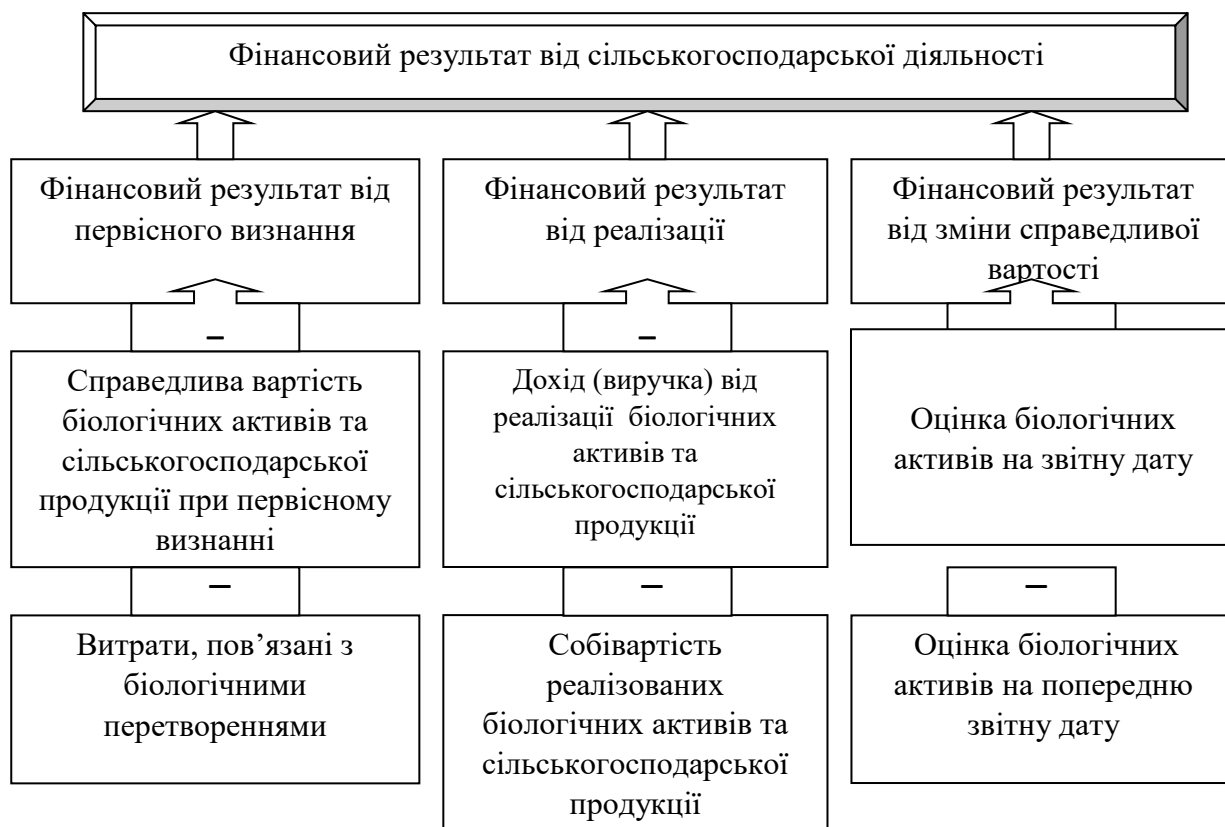


Рис. 2. Формування фінансового результату від основної діяльності сільськогосподарських підприємств

Джерело: систематизовано автором на основі [6]

Як цілком справедливо зауважують О.М. Галицький і В.Г. Кожем'якіна, П(С)БО 30 «Біологічні активи» хоч і містить основні принципи визначення

фінансового результату сільськогосподарської діяльності, проте загальна методика визначення фінансових результатів не сформована та не зовсім відповідає реальній моделі ринкової економіки в країні. Адже фінансовий результат передбачено визначати не після реалізації сільськогосподарської продукції, а відразу після її одержання від виробництва. У всіх же інших галузях економіки фінансовий результат визначається на стадії реалізації, а не виробництва продукції [7, с. 157].

Розглядаючи особливості обліку в аграрному секторі економіки, слід відмітити, що сільськогосподарські підприємства мають специфічні активи – біологічні активи, біологічні перетворення, сільськогосподарську продукцію.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені П(С)БО 30 «Біологічні активи» та конкретизовані у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів [6].

Одним із проблемних питань є поділ активів на поточні і довгострокові біологічні активи, оскільки це безпосередньо впливає на визначення доходів і витрат на сільськогосподарських підприємствах.

В організації обліку довгострокових біологічних активів починаючи з 2018 року відбудуться кардинальні зміни в частині вилучення із складу довгострокових біологічних активів рослинництва плодоносних садів та виноградників та переведення їх до складу основних засобів. Відповідно до Наказу Міністерства фінансів № 1019 від 12.12.2017р. «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» [8] внесено зміни до таких нормативних документів як:

- Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджену наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291;
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»;

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»;

Зміни до таких нормативно-правових актів передбачають:

- облік плодоносних рослин, які пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, на аналітичному рахунку 108 «Багаторічні насадження» рахунка 10 «Основні засоби» [9]. При цьому такі активи не можуть обліковуватися на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи»;

- групу основних засобів «Багаторічні насадження» перейменовано в «Багаторічні насадження та плодоносні рослини» (пп. 5.1.8 П(С)БО 7) [10];

- виключення зі сфери регулювання П(С)БО 30 плодоносних рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю;

- визначення поняття плодоносні рослини (зміни до п. 4 П(С)БО 30);

- визначення виноградників та садів як плодоносних рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, на які не поширюється П(С)БО 30 [6];

Нова редакція П(С)БО 30 визначає поняття «плодоносні рослини» як довгострокові біологічні активи, які використовуються в процесі виробництва сільськогосподарської продукції та систематично надають сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи.

Відповідно до внесених змін П(С)БУ 30 не поширюється на:

- сільськогосподарську продукцію, що зберігається після її первісного визнання;
- продукти переробки сільськогосподарської продукції;
- біологічні активи, не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю;
- плодоносні рослини, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Вилучення із складу біологічних активів довгострокових біологічних активів рослинництва, а саме виноградників та садів як плодоносних рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та віднесення їх до складу основних засобів суттєво вплине на формування фінансового результату основної діяльності сільськогосподарських підприємств.

Третьою складовою фінансового результату від основної діяльності, як було зазначено раніше, є фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу.

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [11] на дату балансу по довгостроковим біологічним активам рослинництва, які враховуються за справедливою вартістю, необхідно було проведення коригування: на перевищення справедливої вартості – дебет рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи», кредит субрахунку 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»; на зменшення справедливої вартості – дебет субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю», кредит рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи».

У світлі нововведень щодо віднесення плодоносних рослин до складу основних засобів сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході [10]. Відображення зміни вартості довгострокових біологічних активів, а саме виноградників та садів як плодоносних рослин, у складі капіталу у дооцінках (що є власним джерелом формування активів підприємства), а не фінансового результату, дасть можливість користувачам фінансової звітності отримувати найбільш достовірну інформацію про фінансовий стан та результати діяльності сільськогосподарських підприємств.

Застосування на практиці нововведень до П(С)БО 7 «Основні засоби» потребує узгодженості з іншими нормативно-правовими актами, а саме з Податковим Кодексом України.

Так нормами П(С)БО 7 на об'єкти основних засобів, до яких відтепер будуть включені до групи «багаторічні насадження» плодоносні рослини передбачається нарахування амортизації на такі об'єкти, яке здійснюється протягом встановленого строку корисного використання (експлуатації об'єкта).

Нормами Податкового Кодексу України (п. 138.3.3.) встановлено мінімально допустимі строки амортизації для окремих груп, а саме для групи 8 «багаторічні насадження» - 10 років, для групи 16 «довгострокові біологічні активи» - 7 років.

Сума нарахованої амортизації на плодоносні рослини має бути включена до собівартості виробленої та відповідно і реалізованої продукції [12], а відтак буде врахована при формуванні фінансового результату аграрних підприємств.

З метою запобігання викривлення суми фінансового результату сільськогосподарські підприємства повинні здійснити обґрунтування щодо переведення довгострокових біологічних активів рослинництва в частині плодоносних рослин до групи основних засобів та зазначити у Наказі про облікову політику основні положення щодо відображення в обліку та нарахування амортизації на плодоносні рослини, а саме зазначити строки амортизації для плодоносних рослин та вказати методи нарахування амортизації цих активів. Особливо це стосується сільськогосподарських підприємств, які знаходяться на загальній системі оподаткування зі сплатою податку на прибуток, складовою бази оподаткування яким є фінансовий результат, визначений у фінансовій звітності підприємств з урахуванням відповідних корегувань, передбачених нормами Податкового Кодексу України.

Висновки. Підсумовуючи результати проведеного дослідження, слід відмітити, що в умовах трансформаційних змін податкового законодавства та стандартів бухгалтерського обліку стан обліку і оподаткування агропідприємств в Україні характеризується наявністю певних проблем. В останні роки аграрний сектор України зазнає все більшого податкового навантаження через скасування спеціального режиму справляння ПДВ та зростання ставок єдиного податку 4 групи для сільськогосподарських товаровиробників, що негативно позначається на економічних показниках їх діяльності. З метою забезпечення стабільного розвитку товаровиробників аграрної галузі у сфері податкової політики на перспективу доцільним є розробка нового інструментарію системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням специфіки агровиробництва. Доцільним є запровадження диференційованого

підходу щодо пільгового оподаткування ПДВ окремих категорій сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням їх спеціалізації та рентабельності діяльності.

Окрім раціональної системи оподаткування галузі, має бути правильно налагоджена система обліку біологічних активів та плодоносних рослин, переведених до складу основних засобів у світлі запроваджених нововведень, оскільки зміна вартості біологічних активів суттєво впливає на формування фінансового результату аграрних підприємств.

Перспективами подальших наукових розробок є дослідження основних аспектів формування і відображення в обліку та звітності фінансових результатів аграрних підприємств з урахуванням особливостей формування облікової інформації про довгострокові біологічні активи відповідно до змін чинного законодавства у контексті застосування загальної системи оподаткування сільськогосподарськими підприємствами.

Список використаних джерел

1. Сільське господарство України за 2016 рік: Статистичний збірник [Електронний ресурс] // Державна служба статистики України – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, [Електронний ресурс] / Верховна Рада України – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/nalogovy-kodeks/>
3. Олійник О.В. Зміни в системі оподаткування та їх вплив на тенденції економічного розвитку аграрного сектора економіки / О. В. Олійник, О. Ю. Скоромна // Вісник ХНАУ. Серія : Економічні науки. - 2016. - № 2. - С. 285-291.
4. Тулуш Л. Особливості формування системи прямого оподаткування аграрного сектору в розвинутих країнах. /Л. Тулуш, Н. Малініна // Соціально-економічні проблеми і держава – 2012. – Вип. 1 (6). – С. 124–134.
5. Сідоренко Р.В. Оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств: сучасний стан та перспективи розвитку / Р.В. Сідоренко

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bses.in.ua/journals/2016/12-2_2016/34.pdf.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

7. Галицький О. М. Особливості обліку фінансових результатів сільськогосподарської діяльності та їх відображення в фінансовій звітності /О. М. Галицький, В. Г. Кожем'якіна // Аграрний вісник Причорномор'я. Економічні науки. – 2014. – Вип. 75. – С. 153-161.

8. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 12.12.2017 р. № 1019 [Електронний ресурс] – Режим доступу :http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE31450.html.

9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (редакція від 05.10.2018р) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

11. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства Фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF06097.html.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 () [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.