

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**О. А. ПОДОЛЯНЧУК, Н. І. КОВАЛЬ, Н. М. ГУДЗЕНКО**

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ  
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ:  
ОСОБЛИВІ ОПЕРАЦІЇ**

**Монографія**

**2022**

УДК 657:336.221

*Рекомендовано Вченою радою  
Вінницького національного аграрного університету  
як монографія  
(Протокол № 10 від 29 квітня 2022 року)*

**Рецензенти:**

Жук В.М. – доктор економічних наук, професор, академік НААН України, головний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки»

Мороз Ю.Ю. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Поліського національного університету

Дерій В.А. – доктор економічних наук, професор кафедри обліку і оподаткування Західноукраїнського національного університету

Подолянчук О. А., Коваль Н. І., Гудзенко Н. М. Облікове забезпечення податкових розрахунків сільськогосподарських товаровиробників: особливі операції: монографія . Видавництво ТОВ «Друк», 2022. – 256 с.

**ISBN 973-180-7273-30-9**

Монографію присвячено найбільш проблемним і дискусійним питанням оподаткування та обліку діяльності сільськогосподарських підприємств. У роботі проаналізовано теоретичні основи податкових розрахунків та оподаткування особливих операцій, досліджено діючі системи оподаткування аграрних підприємств, облік податку на додану вартість, єдиний податок та оподаткування міжнародних господарських операцій.

Це видання буде корисним для законодавців, науковців, практиків, викладачів, аспірантів, студентів, а також для тих, хто цікавиться питаннями оподаткування.

УДК 657:336.221

ISBN 973-180-7273-30-9

О. А. Подолянчук, Н. І. Коваль, Н. М. Гудзенко, 2022  
Видавництво ТОВ «Друк», 2022

## ЗМІСТ

ВСТУП	
РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ	7
1.1. Облік у системі податкових розрахунків сільськогосподарських підприємств	7
1.2. Нормативно-правове забезпечення оподаткування: історичний аспект	26
1.3. Особливості формування облікової політики щодо розрахункових операцій із бюджетом за податковими платежами: податковий облік і податкове рахівництво	54
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ I	67
РОЗДІЛ II. СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ	70
2.1. Оцінка чинних систем оподаткування та їх вплив на організацію обліку сільськогосподарських товаровиробників	70
2.2. Спеціальний податковий режим і його місце в системі оподаткування та обліку сільгосптоваровиробників	91
2.3. Сутність ПДВ, його облік і порядок оподаткування	125
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ II	159
РОЗДІЛ III. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬОТОРГОВЕЛЬНИХ ОПЕРАЦІЙ В АГРАРНОМУ БІЗНЕСІ	161
3.1. Економічна характеристика зовнішньоторговельних операцій у підприємствах аграрного сектору	161
3.2. Особливості організації здійснення зовнішньоекономічних операцій та їх облікового забезпечення	181
3.3. Вплив експортно-імпортних операцій на оптимізацію облікового процесу в аграрних підприємствах	201
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ III	238
ДОДАТКИ	242

## ВСТУП

Одним із елементів економічної безпеки держави та складовою її економічного зростання є ефективно функціонуюча податкова система. Діяльність суб'єктів господарювання нерозривно пов'язана з податковою системою та податковою політикою держави. Від діючих механізмів адміністрування податків залежать забезпеченість держави фінансовими ресурсами та розвиток суб'єктів господарювання. Останнім часом спостерігаються постійні зміни в системі оподаткування і, відповідно, податкова система не є сталою, а знаходяться в постійній динаміці, розвитку та відповідних трансформаціях. Триває процес удосконалення системи оподаткування в Україні, встановлюються нові податки, розширюється коло суб'єктів податкових правовідносин. У зв'язку з цим виникає питання щодо необхідності вироблення чіткого механізму регулювання відносин у сфері оподаткування, а також зрозумілого облікового забезпечення.

Характеризуючи стан економіки України, варто зауважити, що сільське господарство – це рушій і гарант продовольчої безпеки як України, так і світу. Система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні побудована на встановлених нормах Податкового кодексу України та інших законодавчих актах, що визначають особливості оподаткування суб'єктів господарювання аграрного сектору. В останні роки увага державних органів влади зосереджена на оподаткуванні діяльності підприємств сільського господарства. Аграрний сектор втратив пільговий режим оподаткування. Спроби зближення національної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників зі світовими стандартами здебільшого характеризуються перманентними змінами в законодавстві, без чітко визначеної податкової політики, адекватної умовам діяльності сільськогосподарських товаровиробників і відсутністю комплексного підходу до формування організаційно-економічного механізму управління оподаткуванням.

Питання змісту податків, їх елементів, оподаткування діяльності

суб'єктів господарювання та облікового забезпечення розрахунків з бюджетом багатогранні, тому над їх вирішенням працювало не одне покоління науковців. У наукових колах України дослідженням окремих питань податкового регулювання, побудови податкових систем, обліку розрахунків за податками присвячено праці вітчизняних учених-економістів: Безкровного О. В., Гермаш Ю. В., Гончарук І. В., Гудзенко Н. М., Дмитрів В. І., Ємчик Т. В., Здирко Н. Г., Іщенко Я. П., Калетніка Г. М., Коваль Н. І., Лепетан І. М., Лутковської С. М., Мулик Т. О., Подолянчук О. А., Правдюк Н. Л., Ткачика Ф. П., Чумака В. Д. та інших.

Відаючи належне науковим доробкам учених у вивченні впливу податків на економічні процеси, зауважимо, що проблеми оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників пов'язані з практичним застосуванням податкових інструментів регулювання й організації обліку залишаються актуальними.

Метою наукового дослідження є розкриття теоретичних основ оподаткування сільськогосподарських товаровиробників і практичних засад обліку розрахунків за операціями з постачання товарів, робіт і послуг на вітчизняному ринку та за кордон.

У представленій монографії авторами охарактеризовано зміст податкових розрахунків і податкового обліку, досліджено нормативно-правове забезпечення оподаткування сільськогосподарської діяльності, розкрито механізм оподаткування єдиним податком і податком на додану вартість, обґрунтовано методичні підходи обліку розрахунків за податками сільськогосподарських товаровиробників. Значну увагу приділено дослідженню обліку та оподаткування експортно-імпортних операцій в аграрному бізнесі.

Окрім того, авторами даної роботи здійснено спробу комплексно дослідити концепцію облікового забезпечення розрахунків за податками сільськогосподарських товаровиробників.

Матеріали монографії відображають результати дослідження, які

виконуються в рамках науково-дослідної роботи «Сучасні тенденції, новації та перспективи розвитку обліку та оподаткування підприємств, організацій, установ» (№ державної реєстрації: 0118U100367).

Наукова праця розрахована для використання в навчальній і науково-практичній діяльності здобувачами вищої освіти, аспірантами; викладачами вищих навчальних закладів, а також бухгалтерами, економістами, працівниками суб'єктів господарювання, менеджерами агробізнесу та представниками органів управління.

Авторський колектив висловлює щире подяку рецензентам: доктору економічних наук, професору, головному науковому співробітнику відділу обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки», академіку Національної академії аграрних наук України, заслуженому діячу науки і техніки України В. М. Жуку; завідувачу кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту факультету обліку та фінансів Поліського національного університету Ю. Ю. Мороз; доктору економічних наук, професору кафедри обліку і оподаткування Західноукраїнського національного університету В.А. Дерію за слушні пропозиції та зауваження, що були враховані під час написання монографії.

# РОЗДІЛ I

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ

### 1.1. Облік у системі податкових розрахунків сільськогосподарських підприємств

Оподаткування безпосередньо пов'язано із взаємодією влади та бізнесу: частина вартості в грошовій формі, що знаходиться у власності приватного інституційного суб'єкта (економічного суб'єкта), у примусовому порядку переходить до публічного інституційного суб'єкта – держави. Економічна сутність податку виражається в «податковому партнерстві» економічних суб'єктів із державою щодо формування фінансових ресурсів останньої. Податкове законодавство обумовлено публічно-правовою метою – організацією формування державного бюджету, дохідна частина якого будується на податкових і неподаткових надходженнях<sup>1</sup>.

Для забезпечення виконання завдань і функцій органів державної влади та реалізації програм економічного і соціального розвитку формується бюджет держави та окремих територіальних громад. Держава, визначаючи розміри ставок податків і зборів (платежів), податкові періоди, терміни сплати регулює рівномірність надходжень до бюджету та розвиток і функціонування окремих галузей або сфер економіки. За даними Міністерства фінансів України можна зазначати, що упродовж останніх років у загальних обсягах доходів зведеного державного бюджету країни в межах 80% належить саме податковим надходженням.

Однак в умовах сьогодення невідповідність надходжень до бюджету фінансовим потребам держави викликає потребу в удосконаленні системи оподаткування. Очевидним є той факт, що ефективне управління податками забезпечить досягнення балансу інтересів різних сторін (держави,

---

<sup>1</sup> Бляхарчук М. О. Формування облікової політики в системі управління підприємством : автореф. дис. . канд. економ. наук: 08.00.09. Рівне, 2016. 24 с. (с. 3-15).

підприємства та громадян)<sup>2</sup>.

Одним із найбільш вагомих факторів впливу на соціально-економічну ситуацію в Україні, а саме на її неухильне погіршення, є неефективність національної податкової політики останніх років.

«Ахілесовою п'ятою» чинної податкової системи нашої держави залишається її нестабільність. Цей недолік породжує в платників податків невпевненість у майбутньому та недовіру до владних структур, оскільки їх дії щодо становлення податкової системи є непередбаченими. Одним із результатів цього є щорічне зростання кількості підприємств, які ухиляються від сплати податків, що й призводить до скорочення дохідної частини бюджету та підвищення заборгованості по видаткам.

Постійна увага науковців і практиків до вдосконалення податкової системи та розрахунків за податками свідчить про актуальність дослідження. Значний науковий доробок щодо сутності систем оподаткування, впливу прямих і непрямих податків на економічний і соціальний розвиток країни, порядок адміністрування містять праці багатьох вчених, зокрема: Калетніка Г. М., Гончарук І. В., Гудзенко Н. М., Ємчик Т. В., Коваль Н. І., Метелиці В. М., Мулик Т. О., Подолянчук О. А., Томнюк Т. Л. та інших.

Так, дослідниками наукової школи Вінницького національного аграрного університету на чолі з Г. М. Калетніком розкрито загальні засади оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, виокремлено проблеми і визначено нові підходи в системі державного регулювання податкової політики<sup>3</sup>. Ємчик Т. В. зазначає, що основним засобом забезпечення збалансованості економіки України та сталого розвитку є державне регулювання<sup>4</sup>. Метелиця В. М. та Подолянчук О. А., на підставі

---

<sup>2</sup> Подолянчук О. А. Облік в оподаткуванні діяльності підприємств. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2021. №1. С. 115-128 (с. 117).

<sup>3</sup> Калетнік Г. М., Гончарук І. В., Ємчик Т. В., Лутковська С. М. Аграрна політика та земельні відносини: підручник. Вінниця: ВНАУ, 2020. 307 с. (с. 171-182).

<sup>4</sup> Калетнік Г. М., Ємчик Т. В. Державне регулювання соціально-економічного розвитку сільських територій в Україні. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 2. С. 7-22. (с. 19).



оцінки ефективності роботи системи моніторингу податкових накладних, пропонують науково-обґрунтовані рекомендації агропідприємствам щодо документального забезпечення відновлення реєстрації податкових накладних і розрахунків коригувань та уникнення зупинки такої реєстрації в майбутньому <sup>5</sup>. Подолянчук О. А., Коваль Н. І., Гудзенко Н. М. визначають, що кризові явища в Україні спонукають до пошуків варіантів підвищення ефективності функціонування економіки шляхом використання різноманітних форм господарювання <sup>6</sup>. Мулик Т. О. <sup>7</sup> проведено дослідження щодо питання формування облікової політики як інструменту управління для цілей оподаткування.

Відаючи належне науковим доробкам вчених, варто сказати, що в умовах сучасної системи електронного адміністрування розрахунків за податками й автоматизацією облікових процесів поза увагою лишаються питання практики відображення в обліку розрахунків за податками і зборами. Це знижує розуміння сутності бухгалтерських записів на початковому етапі опрацювання облікової інформації.

У світовій економічній практиці проблема податків є найбільш складною й суперечною. Оподаткування стосується всіх соціально-економічних сфер життя суспільства. Воно пов'язане з існуванням держави і служить її фінансовою базою.

Податки виникли з поділом суспільства на соціальні групи та появою держави. Сутність, функції та роль податків визначались завданнями держави на конкретному етапі її розвитку <sup>8</sup>.

Податок встановлюється тільки державою і є тільки її атрибутом.

---

<sup>5</sup> Метелиця В. М., Подолянчук О. А. Управління ризиками блокування податкових накладних/розрахунків коригувань агропідприємств. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 2. С. 132-149 (с. 146-147).

<sup>6</sup> Подолянчук О. А., Коваль Н. І., Гудзенко Н. М. Облік в фермерських господарствах: навчальний посібник. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 374 с (с. 130).

<sup>7</sup> Мулик Т. О. Облікова політика як інструмент управління оподаткуванням. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. №5. URL: <http://global-national.in.ua> (дата звернення: 15.01.2022).

<sup>8</sup> Алпатова Н. Налог на добавленную стоимость: консультации, бух. учет, норматив. база. метод. пособие. Днепропетровск: Баланс-Клуб. 1997. 183 с. (с. 22).

Встановлення податку в законі держави є формою прояву державного суверенітету. Індивідуальність податку проявляється в тому, що при його стягненні держава бере на себе обов'язки надання кожному платнику визначеного еквівалента, який дорівнюватиме розміру його платежу .

Податки стягуються не один раз, а періодично, у строки, визначені чинним законодавством. Відносини, що складаються при визначенні розміру податку та його сплаті, регулюються нормами фінансового права, які в сукупності створюють інститут податкового права. У ньому передбачаються спеціальні норми, які встановлюються щодо кожного податку, регулюють порядок його нарахування, стягнення та відміни, строки сплати, пільги, відповідальність платника, порядок оскарження та застосування штрафних санкцій. Податки не мають територіальної закріпленості та не належать до конкретних витрат платника<sup>9</sup>.

Але треба мати на увазі, що податки не завжди нараховуються з тих джерел, які визначаються чинним законодавством, тобто об'єкт оподаткування та суб'єкт, який сплачує податок, можуть не збігатись. Платник завжди бажає перекласти сплату податків на інших суб'єктів ринку: на споживачів за рахунок підвищення ціни пропорційно зростанню податку або на тих, від кого сам отримує виріб, причому на таку суму, яка б дорівнювала його вартості, за умови відсутності цього податку взагалі. У деяких випадках це відбувається в межах національної економіки. Тому з'являється проблема визначення сфери цього перекладання і впливу кінцевих пунктів, куди податок переміщується. Процес переміщення має особливості щодо окремих податків.

Свідоме використання податків для досягнення відповідних цілей проходить у рамках податкової політики, яку проводить держава, – це діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування й організації справляння податків і податкових платежів у централізовані

---

<sup>9</sup> Калетнік Г. М., Гончарук І. В., Ємчик Т. В., Лутковська С. М. Аграрна політика та земельні відносини: підручник. Вінниця: ВНАУ, 2020. 307 с. (с. 171-182).

фонди грошових ресурсів держави. Формуючи свою податкову політику, держава шляхом збільшення або скорочення державної маси податкових надходжень, зміни форм оподаткування та податкових ставок, звільнення від оподаткування окремих галузей виробництва може сприяти зростанню чи спаданню господарської активності, створенню сприятливої кон'юнктури на ринку, умов для розвитку пріоритетних галузей економіки, реалізації збалансованої соціальної політики<sup>10</sup>.

Використовуючи ті чи інші податкові пільги, держава регулює пропорції в економічній структурі виробництва й обміну, пропорції в розвитку продуктивних сил. Організація оподаткування має значний вплив на реалізацію суспільного продукту, темпи нагромадження капіталу та технічного оновлення виробничого потенціалу держави.

Проявом на практиці податкової політики, яка проводиться в тій чи іншій державі і формується відповідними державами структурами, виступає податкова система країни. Визначаючи податкову систему, важливо розмежувати два підходи до її розуміння. По-перше, це сукупність податків і податкових платежів, законодавчо закріплених у державі. По-друге, це механізми нарахування, сплати податків та організації контролю й відповідальності за порушення податкового законодавства. Отже, не можна ототожнювати поняття «податкова система» з поняттями «система оподаткування» і «система податків і зборів», які є її складовою (рис. 1.1.).

Отже, зробимо деякі узагальнення:

- система податків і зборів – це сукупність встановлених чинним законодавством держави податків і зборів;

- система оподаткування – це сукупність встановлених чинним законодавством держави податків і зборів, а також механізмів і способів їх розрахунку та сплати до бюджету й інших державних цільових фондів;

---

<sup>10</sup> Коваль Н. І. Сутність податкової політики на макро та мікрорівнях. *Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці*: матер. III Міжн. нау.-практ. конф. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. С. 315-317 (с. 316).

- податкова система – це сукупність податків і зборів; механізмів і способів їх розрахунку та сплати, а також суб'єктів податкової роботи, які забезпечують адміністрування й надходження податків і зборів до бюджету та інших державних цільових фондів <sup>11</sup>; <sup>12</sup>.

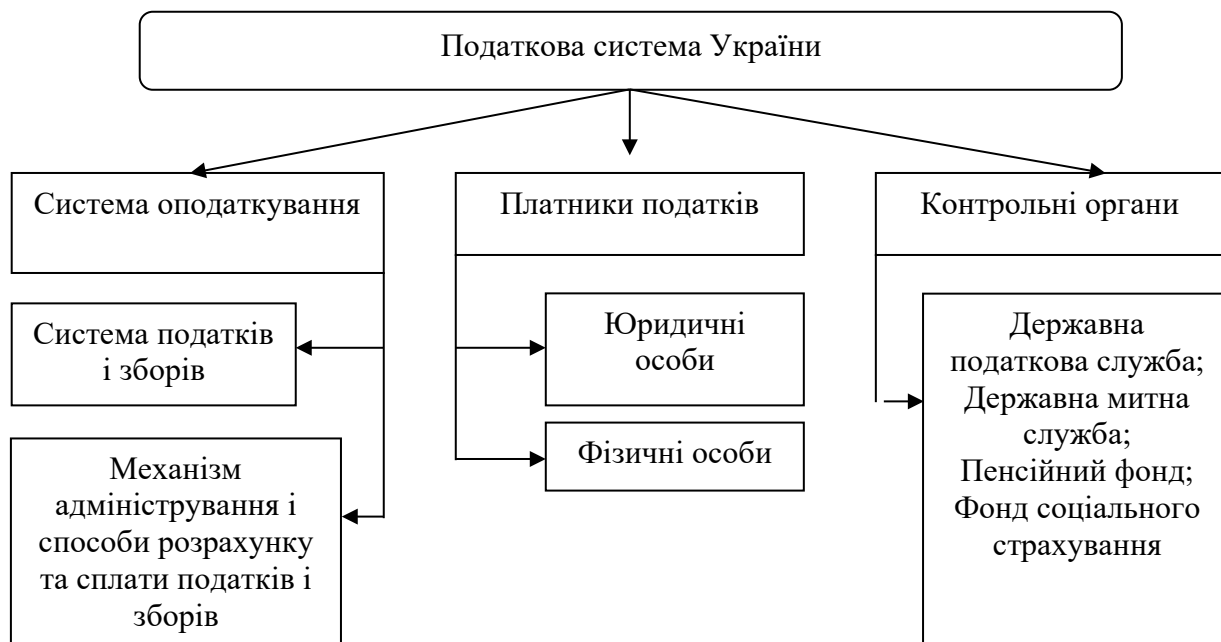


Рис. 1.1. Структура податкової системи України

Джерело: сформовано авторами на основі <sup>13</sup>

Слід зазначити, що податкова система кожної країни характеризується особливостями як загальноекономічного, так і внутрішньо-національного характеру, що водночас визначає внутрішньо-системні співвідношення між окремими формами та методами оподаткування, елементами податку, фіскальними важелями й інструментами. У межах формування кожної податкової системи вагоме значення посідає співвідношення між прямими та непрямими податками, враховуючи їхні як позитивні аспекти, так і деякі недоліки. Зокрема, прямі податки вважаються відносно справедливими,

<sup>11</sup> Бойко О. Я. Теоретичні підходи та методи формування сучасної податкової системи. URL: <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2020-3/doc/2/05.pdf> (дата звернення: 15.01.2022).

<sup>12</sup> Іщенко Я. П., Подолянчук О. А., Коваль Н. І. Фінансовий облік II: підручник. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В. 2021. 396 с. (с. 69-75).

<sup>13</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

оскільки механізми їх нарахування та сплати є прозорими, а об'єкт оподаткування та джерела його сплати в більшості випадків збігаються. Однак складна процедура обліку податкової бази й адміністрування податкового зобов'язання знижує ефект оподаткування<sup>14</sup>.

Чинним Податковим кодексом України як законодавчим актом, що ним регулюється вся податкова система в Україні, яка відповідає міжнародним стандартам оподаткування, передбачається дворівнева система оподаткування (загальнодержавні та місцеві податки та збори) і класифікація податків за формою оподаткування (прямі та непрямі податки). До прямих належать податки, що стягуються безпосередньо з доходів і майна платника, і розмір їх залежить від розміру доходу: податок на доходи фізичних осіб (прибутковий податок), податок на прибуток підприємств, податок на нерухомість, земельний податок та ін. Непрямі податки встановлюються у вигляді певної надбавки до вартості товару, сплачуються платником податків, але водночас перекладаються на іншу особу, яка, у свою чергу, сплачує їх платникові податку (ПДВ, акцизний збір, мита тощо). Між науковцями десятиліттями тривають дискусії щодо «справедливості» непрямих податків, оскільки основний тягар оподаткування лягає на плечі кінцевого споживача і не залежить від рівня його доходів. Однак слід відзначити фіскальну дохідність непрямих оподаткування та можливість за рахунок непрямих податків впливати на співвідношення попиту та пропозиції відповідного товару<sup>15</sup>.

Сучасна податкова система є прагматичною комбінацією різноманітних форм і методів оподаткування, покликаних гармонійно відбивати всю сукупність суспільних відносин, функцій і пріоритетів державного розвитку, котра має орієнтуватися на передовий науковий досвід, максимально наближаючись до ідеалів оптимального оподаткування.

---

<sup>14</sup> Іщенко Я. П., Подолянчук О. А., Коваль Н. І. Фінансовий облік II: підручник. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В. 2021. 396 с. (с. 69-75).

<sup>15</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

Формування податкових надходжень до бюджету країни здійснюється шляхом акумулювання податків і зборів, які формують податкову систему. Аналізуючи дані Міністерства фінансів України за останні роки, (табл. 1.1.) можна підсумувати, що надходження до бюджету зростають і, в основному, за рахунок податкових надходжень <sup>16</sup>.

Таблиця 1.1

**Аналіз доходів зведеного бюджету України за період 2014-2021 рр.**

Рік	Вид надходжень							
	податкові		неподаткові		інші		усього	
	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%
2014	367511,90	80,58	80612,80	17,68	7942,30	1,74	456067,30	100,00
2015	507635,90	77,85	140154,40	21,50	4240,70	0,65	652031,00	100,00
2016	650781,70	83,14	125391,90	16,02	6575,60	0,84	782748,50	100,00
2017	828158,80	81,45	154370,90	15,18	34258,60	3,37	1016788,30	100,00
2018	986348,50	83,29	192703,90	16,27	5225,70	0,44	1184278,10	100,00
2019	1070321,80	82,98	212789,20	16,50	6668,80	0,52	1289779,80	100,00
2020	1136687,20	82,57	234409,50	17,03	5564,90	0,40	1376661,60	100,00
2021	1295187,60	87,29	185348,10	12,49	3208,60	0,22	1483744,30	100,00

Джерело: <sup>17</sup>

За даними таблиці 1.1. спостерігається стала тенденція наповнення зведеного державного бюджету податковими надходженнями, від 77% до 88%. Так, у 2021 році цей показник становив 1 295 187,6 млн грн, що на 158 500,4 млн грн більше у порівнянні з 2020 роком та на 224 865,8 млн грн більше порівняно з 2019 роком. Якщо порівняти із 2014 роком, то сума податкових надходжень зросла на 927 675,7 млн грн, що засвідчує зростання більш ніж утричі. Отже, можна стверджувати, що за аналізований період структура податкових надходжень до бюджету змінювалася, що пов'язано зі зміною економічних і політичних процесів.

Варто відзначити, що, насамперед доречно визначити сутність податків і зборів, що є вихідним положенням для дослідження змісту прямих і

<sup>16</sup> Подолянчук О. А. Облік в оподаткуванні діяльності підприємств. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2021. №1. С. 115-128 (с. 118).

<sup>17</sup> Доходи зведеного бюджету України.  
URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/> (дата звернення: 21.12.2021).

непрямих податків і з'ясування частки бюджетоутворюючих податків, зборів, платежів у загальній сумі податкових надходжень.

Сутність понять «податок» і «збір» визначено статтею 6 Податкового кодексу України (далі – ПКУ): податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до норм ПКУ; збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників зборів, із умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами й особами юридично значимих дій<sup>18</sup>.

Характеризуючи нормативно-правове регулювання податкової системи України, науковцями обґрунтовано основні характеристики податків і зборів (рис. 1.2).

Враховуючи нормативне визначення сутності характеризованих дефініцій, спостерігається акцент на обов'язковості сплати податку чи збору конкретним платником на визначений рахунок відповідного бюджету та відсутність будь-яких підтекстів щодо прямих і непрямих.

Також у ПКУ немає визначення прямих і непрямих податків. У статті 8 наведено види податків і зборів, а в статтях 9 і 10 відповідно подано перелік загальнодержавних і місцевих податків і зборів. Водночас при визначенні податку на додану вартість та акцизного податку охарактеризовано, що вони є непрямими. У зв'язку з цим у науковій літературі існує багато визначень окреслених дефініцій, кожне з яких має право на існування, адже виокремлює думку кожного автора про сутність даного поняття<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup>Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>19</sup> Подолянчук О. А. Облік в оподаткуванні діяльності підприємств. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2021. №1. С. 115-128 (с. 119).

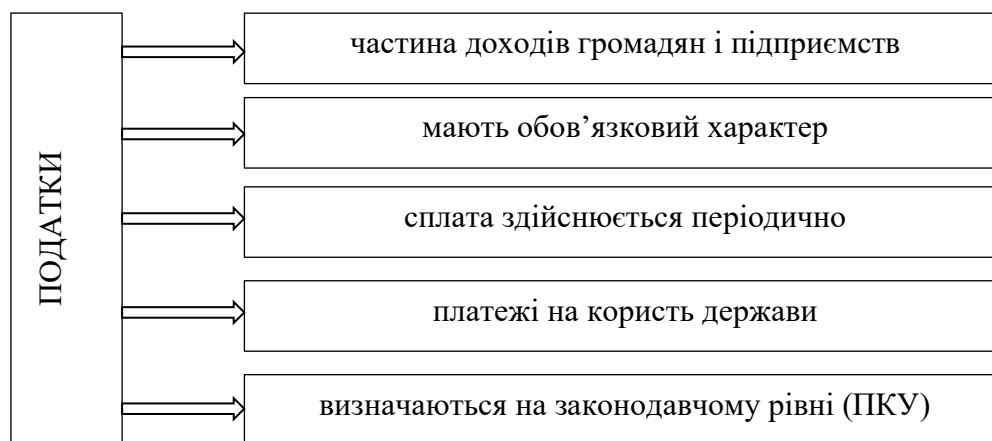


Рис. 1.2. Основні характерні ознаки податків і зборів

Джерело: <sup>20</sup>

Зазначимо, що кожен податок має свою сутність і, враховуючи об'єкт, функціональне призначення, механізм розрахунку. Історично прийнято їх поділяти на прямі та непрямі. В основі такого поділу покладено, насамперед, процес перекладання податків. Перекладання податків, як правило, характеризують як процес повного або часткового перерозподілу податкового навантаження між різними суб'єктами податкових відносин, які мають економічні або господарські відносини. Це означає, що прямі податки сплачуються однією особою із доходу чи майна, а непрямі – сплачує особа-споживач товарів, а перераховує до бюджету особа-продавець.

Враховуючи обумовлене, можна виокремити основні критерії розмежування прямих і непрямих податків:

1) спосіб перекладання: прямі – один учасник у розрахунку та сплаті, непрямі – декілька учасників;

2) об'єкт оподаткування: прямі – із доходу, прибутку, майна та ресурсів, непрямі – із вартості споживання чи користування товарів;

3) суб'єкт сплати: прямі сплачує платник податку – виробник чи продавець, власник товару, непрямі – суб'єкт податкового навантаження

<sup>20</sup> Калетнік Г. М., Гончарук І. В., Ємчик Т. В., Лутковська С. М. Аграрна політика та земельні відносини: підручник. Вінниця: ВНАУ, 2020. 307 с. (с. 171).



(покупець, у якого виникають витрати) <sup>21</sup>.

Сучасні дослідження науковців свідчать про поступовий відхід від розмежування податків за критерієм перекладання. Адже перекладання податкового навантаження може бути за будь-яким податком, незалежно від його сутності, природи та механізму справляння. Перекладення податку відбувається, в основному, у сфері обміну (обороту), при якому, як відомо, податок включається в ціну товарів та оплачується кінцевим споживачем. Це притаманно непрямим податкам. У сфері виробництва перекладання податків проявляється в меншій мірі, але, наприклад, прямі податки, як стаття витрат, також враховуються при формуванні ціни, отже, перекладаються на покупця.

Подальший розвиток теорії перекладення податків, поява абсолютної, оптимістичної, песимістичної теорій, а також теорій національних європейських економічних шкіл, із одного боку, додали дуже багато нового до розуміння сутності непрямого оподаткування, а з іншого – остаточно спростували можливість використання перекладності податків як виключного критерію для їх класифікації на прямі та непрямі <sup>22</sup>.

Проте перекладання податків залишається актуальним не лише для України, а й для сучасних європейських держав. Як підтверджують наукові погляди <sup>23</sup>, перекладення податків реалізується за допомогою механізму цін, веде до їх послідовної ланцюгової зміни лініями прямих і зворотних зав'язків, які пронизують всю економічну діяльність, є частиною процесу ціноутворення, виробництва та розподілу кінцевого продукту. Встановлення податку або зміна механізму його обчислення спричиняють ланцюговий вплив на розподільчий механізм, який реалізується в такому напрямку: податок – ціна – споживання – рівень платоспроможності населення – дохід

---

<sup>21</sup> Подолянчук О. А. Облік в оподаткуванні діяльності підприємств. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2021. №1. С. 115-128 (с. 119).

<sup>22</sup> Томнюк Т. Л. Концептуальні підходи до визначення сутності прямих та непрямих податків. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2019. Вип.1 (73). С. 183-195 (с. 186).

<sup>23</sup> Паєнтко Т. В., Савченко Ю. М. Теоретичні засади класифікації перекладання податків. *БІЗНЕС ІНФОРМ*. 2018. № 12. С. 393-399 (с. 394).

підприємства – дохід держави.

Що стосується об'єкта оподаткування та виникнення бази оподаткування, то об'єктами виступають доходи, прибуток, майно та ресурси, спожита вартість (споживання або витрати)<sup>24</sup>.

Аналіз наукової літератури свідчить про наступний підхід до класифікації прямих і непрямих податків за об'єктами оподаткування<sup>25</sup>:

- податки на доходи – обов'язкові платежі, які стягуються з чистого доходу фізичних і юридичних осіб у момент їх отримання. Безпосередніми об'єктами оподаткування є заробітна плата та інші доходи громадян, прибуток чи валовий дохід підприємства (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток, єдиний податок);

- податки на ресурси та майно – обов'язкові платежі, які стягуються внаслідок наявності конкретного виду майна, що перебуває у власності чи користуванні (плата за землю, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок), використання певних ресурсів державної, приватної чи колективної власності (рентна плата), а також здійснення певного негативного впливу на природні ресурси (екологічний податок);

- податки на споживання (витрати) – обов'язкові збори, які стягуються в процесі споживання товарів, робіт і послуг, причому їх сплата не залежить від результатів фінансово-господарської діяльності, а від розміру споживання (витрат). Вони справляються у вигляді непрямих податків (податок на додану вартість, акцизний податок, мито).

Проте вважаємо, що єдиний податок у частині платників IV групи не може бути віднесений до податків на доходи. Цей податок є за своєю сутністю податком на ресурси, якими володіють чи користуються сільгосптоваровиробники.

---

<sup>24</sup> Подолячук О. А., Коваль Н. І., Гудзенко Н. М. Облік в фермерських господарствах: навчальний посібник. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 374 с (с. 128-134).

<sup>25</sup> Томнюк Т. Л. Концептуальні підходи до визначення сутності прямих та непрямих податків. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2019. Вип.1 (73). С. 183-195 (с. 187).

Характеризуючи суб'єкти сплати податків, насамперед, доречно говорити про податкове навантаження на громадян та підприємців. Суб'єкти підприємницької діяльності в процесі ціноутворення закладають частку податку до ціни товару і тим самим перекладають його на інших фізичних чи юридичних осіб. Тому суб'єктами сплати непрямих податків виступають споживачі товарів, а прямих – виробники товарів та підприємці, які здійснюють їх реалізацію <sup>26</sup>.

Розглянемо структуру бюджетоутворюючих податкових надходжень задля визначення частки прямих і непрямих податків у загальній сумі доходів зведеного державного бюджету (табл. 1.2).

За досліджуваний період спостерігається тенденція до сталості податкових надходжень до бюджету України. У цілому податкові надходження показали незначний приріст. Так, у 2021 році вони склали 86,69%, що порівняно з 2020 роком більше на 4,12%, а порівнюючи з 2014 роком на 6,11% більше.

Аналізуючи дані таблиці 2.1, зазначимо, що непрямі податки забезпечують значну частину надходжень до зведеного бюджету країни, і за досліджуваний період збільшилися. У 2021 році непрямі податки склали 46,08% у загальній структурі податкових надходжень, а прямі – 35,61%. Порівнюючи ці показники з 2020 роком, надходження непрямих податків зросли на 4,11%, а прямих – на 1,41.

За досліджуваний період, основними факторами впливу на структуру податкових надходжень до бюджету країни стали зміни до чинних законодавчих актів, які зумовлені коригуванням податкової політики держави в частині зміни податкових ставок, бази оподаткування, податкових пільг, рівня прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати, а також розподілом загальнодержавних доходів між різними ланками бюджетної системи у зв'язку з реформою децентралізації.

---

<sup>26</sup> Подоляничук О. А., Коваль Н. І., Гудзенко Н. М. Облік в фермерських господарствах: навчальний посібник. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 374 с (с. 128-134).

**Аналіз структури податкових надходжень до зведеного державного  
бюджету України, %**

Податкові надходження за роками	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Відхилення	
									2021 ± 2020	2021 ± 2014
Податок на доходи фізичних осіб	16,49	15,33	17,73	18,26	19,41	21,36	21,44	20,81	-0,63	14,32
Податок на прибуток підприємств	8,81	5,99	7,69	7,22	8,97	9,10	8,61	10,89	2,28	2,08
Рентна плата та плата за користування інших природних ресурсів	7,37	6,43	5,95	5,03	4,23	4,03	4,15	3,91	-0,24	-3,46
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	6,19	5,95	7,04	6,67	6,14	5,53	5,98	5,15	-0,83	-1,04
Акцизний податок з ввезених в Україну підакцизних товарів	3,70	3,73	4,47	4,69	4,57	4,61	4,68	5,34	0,66	1,64
Податок на додану вартість з вітчизняних товарів (з врахуванням бюджетного відшкодування)	6,96	6,09	6,91	6,24	6,68	6,89	9,19	9,45	0,26	-6,51
Податок на додану вартість з імпортованих товарів	23,52	21,28	23,18	24,64	24,94	22,47	19,91	22,78	2,87	-0,74
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції					2,29	2,33	2,21	2,31	0,1	+2,31
Місцеві податки та збори	1,77	4,15	5,40	5,24	5,15	5,70	5,50	5,65	0,15	3,88
Інші податки та збори	1,61	0,10	0,64	0,46	0,42	0,47	0,39	0,40	0,01	-1,21
Усього	80,58	77,85	83,14	81,45	83,29	82,98	82,57	86,69	4,12	6,11

Джерело: <sup>27</sup>

Так, у 2016 році введена єдина ставка податку на доходи фізичних осіб 18% (замість 15% і 20%); зменшено ставку податку на доходи фізичних осіб для пасивних доходів у 2016 році з 20% до 18%, а у 2019 році до 18%, 9% та 5%; відмінено щомісячну авансову сплату податку на прибуток та запроваджено щоквартальне декларування; зросли ставки акцизного та єдиного податків. Вагомим впливом на дохідну частину бюджету у 2021 році стала коронавірусна хвороба, яка охопила пандемією весь світовий простір, і змінила тренди розвитку економіки. Також чинниками впливу на

<sup>27</sup> Подолянчук О. А. Облік в оподаткуванні діяльності підприємств. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2021. №1. С. 115-128 (с. 119).

надходження до бюджету є обсяги виробництва продукції, обсяги імпорту й експорту, податкове навантаження, рівень тінізації доходів, рівень легалізації виплати заробітної плати, платоспроможність населення та інфляція <sup>28</sup>.

Організація податкових розрахунків здійснюється для регулювання нарахування та сплати податків, що забезпечує інтереси платників податків і не порушує процес формування бюджету країни. Стійкість в агресивному конкурентному середовищі підприємство здобуває завдяки отриманню прибутку як ефективного показника діяльності, що є результатом вибору та застосування методологічних прийомів ведення обліку. Отже, процес розрахунку оподаткованого прибутку визначає порядок перерахування до бюджету відповідних коштів, від чого залежить рівень ефективності взаємовідносин між суб'єктами оподаткування <sup>29</sup>.

Систему оподаткування характеризує комплекс базових обмежень, що визначаються в організації податкових розрахунків для гармонізації відносин суб'єктів оподаткування та забезпечення обґрунтованого зниження податкового навантаження. Принципи є базовими положеннями та вихідними обмеженнями для будь-якої науки, зокрема, для бухгалтерського обліку та системи оподаткування.

Водночас актуальність визначеного питання обумовлюється необхідністю оптимізації принципів бухгалтерського обліку з метою податкових розрахунків і платежів. Отже, є потреба розвитку методологічного базису бухгалтерського обліку й оподаткування шляхом визначення якісно нових принципів для оптимізації податкових розрахунків і платежів. Розвиваючи це спрямування досліджень, визначено необхідність об'єктивно оцінити й обґрунтувати можливість застосування для врегулювання податкових відносин нових принципів бухгалтерського обліку

---

<sup>28</sup> Подолянчук О. А. Облік в оподаткуванні діяльності підприємств. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2021. №1. С. 115-128 (с. 119).

<sup>29</sup> Іщенко Я.П., Подолянчук О.А., Коваль Н.І. Фінансовий облік II: підручник. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В. 2021. 396 с. (с. 69-75).

податкових розрахунків <sup>30</sup>.

Комплексне дослідження базових положень організації бухгалтерського обліку передбачає аналіз їх кількісних параметрів, що характеризують та обґрунтовують методологію відображення в обліку результатів діяльності підприємства для прийняття рішень. Критерієм ефективності бухгалтерського обліку є його дієвість – здатність до своєчасного надання релевантної, достовірної, зрозумілої інформації для задоволення запитів різних користувачів.

Принципи організації бухгалтерського обліку властиві всім обліковим концепціям, що є логічною вимогою інституціонального регулювання щодо забезпечення якості облікової інформації для прийняття рішень і виконання поставлених завдань. Реалізація концепцій і постулатів бухгалтерського обліку визначають напрями розвитку теорії та допомагають зрозуміти зміст положень, правил (стандартів) бухгалтерського обліку, що забезпечує обґрунтований вибір організаційних, методичних і технічних аспектів бухгалтерського обліку й оптимізації облікової політики підприємства з метою здійснення функцій обліку <sup>31</sup>.

Дослідження актуалізації та модифікації принципів бухгалтерського обліку є всебічним і стосується не лише оптимізації процесів обробки, передачі та зберігання інформації, а й дозволяє розвинути систему інформаційного забезпечення управління. Проте на сьогодні залишається неповністю вирішеним питання щодо принципів бухгалтерського обліку для здійснення податкових розрахунків. Тому особливої актуальності набуває необхідність дослідження та розвитку кон'юнктурних принципів як базових положень процесів формування інформації для оптимізації системи оподаткування та виконання податкових зобов'язань. Використання саме кон'юнктурних принципів дозволяє отримати повну об'єктивну інформацію

---

<sup>30</sup> Волошенюк І. Є. Розвиток принципів бухгалтерського обліку податкових розрахунків *Управління розвитком*. 2016. № 4. С. 90-97 (с. 91).

<sup>31</sup> Васильєва Л. М., Мостипака В. Р. Теоретичні аспекти організації бухгалтерського обліку на підприємстві. *Молодий вчений*. 2016. № 12.1 (40). С. 658-661 (с. 659).

щодо діяльності підприємства, здійснити на її основі розрахунок податкової бази, правильно визначити податкові зобов'язання, а отже, уникнути асиметрії в податкових розрахунках і обрати правильний напрям оподаткування з дотриманням податкової культури <sup>32</sup>.

Оскільки розвиток інформаційно-аналітичного забезпечення податкових розрахунків має формуватись як ефективна система з оптимізацією обробки, передачі та зберігання даних, базові положення є основою для оптимізації інформаційних процесів. Отже, генерування релевантної інформації базується на характеристиці базових обмежень, враховуючи які, приймається комплекс рішень щодо інформаційного відображення результатів господарської діяльності підприємства. Оцінка базових положень дозволяє своєчасно вносити коригування в інформаційні процеси, а отже, справляти керівний вплив на рішення щодо формування податкової бази та розрахунку податків. При цьому методологія бухгалтерського обліку в цілях оподаткування ґрунтується на цивільно-правових майнових категоріях, тому принципи облікової та податкової політики для цілей оподаткування залежать один від одного <sup>33</sup>.

Принципи організації обліку податкових розрахунків взаємопов'язані із сукупними основними правилами, базовими положеннями, відповідно до яких організовано процес обліку на підприємствах. Теорія бухгалтерського обліку нині виділяє ряд основних принципів, розглянутих як у Міжнародних стандартах фінансової звітності, так і в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» <sup>34</sup>, а також у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», відповідно до яких організовано ведення

---

<sup>32</sup> Іщенко Я.П., Подолянчук О.А., Коваль Н.І. Фінансовий облік II: підручник. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В. 2021. 396 с. (с. 69-82).

<sup>33</sup> Коваль Н. І. Сутність податкової політики на макро та мікрорівнях. *Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці*: матер. III Міжн. нау.-практ. конф. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. С.315-317 (с. 316).

<sup>34</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: [http:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14) (дата звернення: 16.01.2022).

бухгалтерського обліку на підприємстві <sup>35</sup>. Дослідження теорії та практики показали, що принципи, які мають місце в бухгалтерському обліку й офіційно зареєстровані у вищеназваних нормативних документах, не всі допускаються з позиції податкового законодавства.

Базові положення бухгалтерського обліку та податкових розрахунків можуть бути актуалізовані, виходячи із сукупності чинників, обставин, умов, які можуть вплинути на реалізацію базових аспектів із досягненням очікуваних результатів. Тому погоджуємось із думкою Волошенюк І. Є., що доцільно виділити кон'юнктурні принципи, які відображають чинники, умови й обставини, що склались в системі бухгалтерського обліку та сфері оподаткування (табл. 1.3).

*Таблиця 1.3*

**Кон'юнктурні принципи бухгалтерського обліку податкових розрахунків**

Принцип	Характеристика
1	2
Законності	Обрані методи, принципи та процедури ведення бухгалтерського обліку та формування релевантної інформації для формування податкової бази та здійснення податкових розрахунків. Необхідно здійснювати постійний моніторинг змін у нормативно-правовому регулюванні бухгалтерського обліку та податкових розрахунків, умов господарювання, розробки новітніх технологій в обробці інформації.
Комплексності	Податкові розрахунки залежать від низки внутрішніх і зовнішніх чинників. Це обумовлює комплексне формування інформації не лише для потреб управління, але й для формування податкової бази.
Ефективності	Вибір найбільш оптимального способу ведення обліку для підвищення інформативності під час здійснення податкових розрахунків, виходячи з альтернатив, визначених і регульованих законодавчими актами, що матиме ефект у податкових відносинах між платниками податків і державою.
Порівняності	Ведення бухгалтерського обліку, формування інформації та здійснення податкових розрахунків, виходячи з основних методів, принципів і процедур, які є незмінними й уніфікованими для всіх без виключення підприємств з їх коригуванням відповідно до реальних потреб активізації діяльності.

<sup>35</sup> Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 16.10.2021).



1	2
Відкритості	Інформація щодо податкових розрахунків має бути відкритою користувачам для оцінювання виконання податкових зобов'язань і своєчасною, актуальною та достовірною для формування беззаперечного судження щодо податкових розрахунків підприємства.
Планомірності	Облікова інформація має забезпечувати податкові розрахунки, виходячи не лише з поточних, а й стратегічних завдань оптимізації податкових відносин між платником податків і державою.
Неафектизації	Знеособлення податкових надходжень до бюджету з їх подальшим використанням на загальні фінансові потреби. Податки як грошові платежі до бюджету не передбачають конкретної послуги, винагороди чи будь-якої зворотної дії.
Документування	Повне відображення господарських фактів, виходячи з достовірності складених документів. Документи мають бути оформлені в момент виникнення фактів господарської діяльності або після їх закінчення. Підставою для підтвердження даних податкового обліку є: первинні облікові документи (включаючи довідку бухгалтера), аналітичні реєстри податкового обліку, розрахунок податкової бази.
Прозорості	Систематичне висвітлення діяльності податкових органів та основних змін і реформ у системі оподаткування з роз'ясненням змісту, цілей, механізму реалізації податкової політики без перешкоджання доступу платників податків до інформації щодо сфери оподаткування.
Конструктивності	Спрямованість роботи податкових органів на надання рекомендацій, реальних до виконання, сформульованих і спрямованих на конструктивну взаємодію з платниками податків.

Джерело: <sup>36</sup>

Суть принципів організації системи оподаткування полягає в досягненні компромісу й узгодженості амбівалентних інтересів двох груп – держави та платників податків. Формування та розвиток принципів оподаткування відбувається під впливом низки чинників, які характеризують трансформацію сучасної економіки, стратегію розвитку держави та суспільства, стан ринку тощо <sup>37</sup>.

Отже, організація бухгалтерського обліку та здійснення податкових розрахунків однаково залежать від регулювання базових положень, які відповідають функціонуванню господарського механізму, організаційній структурі економічних відносин і побудованій системі оподаткування, а

<sup>36</sup> Волошенюк І. Є. Розвиток принципів бухгалтерського обліку податкових розрахунків *Управління розвитком*. 2016. № 4. С. 90-97 (с. 91).

<sup>37</sup> Іщенко Я.П., Подолянчук О.А., Коваль Н.І. Фінансовий облік II: підручник. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В. 2021. 396 с. (с. 69-82).

також є основою для розвитку господарського механізму та забезпечення інформацією різних користувачів для потреб управління на виконання зобов'язань за податковими розрахунками.

## **1.2. Нормативно-правове забезпечення оподаткування: історичний аспект**

Науковці та фінансисти-практики тривалий час досліджують питання, що стосуються процесів нормативного регулювання й адміністрування податків, аби забезпечити економічний розвиток держави і водночас не зашкодити інтересам пересічного громадянина, який їх сплачує.

Важливе значення серед інструментів державного регулювання в сільському господарстві України має система оподаткування. Дослідження процесу становлення та розвитку цієї системи, сучасних проблем організаційно-правового забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні, а також пошук способів їх розв'язання видаються можливими лише в контексті вивчення історичного досвіду в цій сфері.

Вивчення окресленого кола питань дає змогу поділити розвиток і становлення організаційно-правового забезпечення оподаткування в галузі сільського господарства на території України на шість періодів, зокрема <sup>38</sup>:

1. Період Київської Русі (IX – кінець XII ст.). Запровадження оподаткування в період Київської Русі відбулося за часів князювання Володимира Великого, який ввів податкову повинність у вигляді сплати десятини, тобто сплати податку з отриманого доходу в розмірі 10%. Оподаткування землі в Київській Русі було представлено сплатою двох податків: поплужного (сплачувався натурою) і подимного (сплата відбувалася грошима), причому справляння його залежало від розміру

---

<sup>38</sup> Жмудський В. П. Організаційно-правове забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Національна академія внутрішніх справ. Київ, 2016. 231 с. (с. 24-37).

земельної ділянки<sup>39</sup>. Саме в той період відбулося зародження оподаткування в сільському господарстві, основною формою якого була земля. Сплата податку передбачала натуральну форму та не залежала від розміру ділянки чи врожайності.

2. Період Великого Князівства Литовського. З XIV ст. значна частина українських земель належала до складу Великого Князівства Литовського, унаслідок чого на цій території було поширено й оподаткування за нормами Литовської держави.

Так, система оподаткування Великого Князівства Литовського була сформована з приватних податків, які сплачувало феодалу залежне населення, і державних, до яких належали такі податки: подимщина, сребщина, станція, посощина, поволовщина, поголовщина, натуральні платежі.

Об'єктом оподаткування в Литовській державі здебільшого була земля, податки сплачували незалежно від якості земельних ділянок.

Платниками таких податків були селянські господарства, які мали у володінні сільськогосподарські угіддя та сплачували натуральний податок урожаєм, вирощеним на цій землі, а також поземельний податок у грошовому вираженні – після продажу частини врожаю чи худоби<sup>40</sup>.

Загалом у ті часи на теренах нашої держави справляння податків залежало від наявності у володінні землі, і сплачували їх здебільшого в грошовій формі (від продажу вирощеної продукції) і частково – у натуральній формі.

3. Період Речі Посполитої. У XVI ст. частина українських земель увійшла до складу Речі Посполитої, тому й на зазначених територіях було встановлено польську податкову систему. Шляхту було звільнено від сплати податків, і весь податковий тягар лягав на сільське та частково міське

---

<sup>39</sup> Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність: навч.-метод. посіб. Київ: Арлета, 2004. 554 с. (с. 28).

<sup>40</sup> Нечай Н. В. Податки за часів Великого князівства Литовського (XIV–XV ст.). *Вісник податкової служби України*. 2011. №13. С. 22-23 (с. 23).

населення, що змушене було відпрацьовувати на панщині.

Селяни сплачували податки як у натуральній формі (натуральна данина, ланове), так і в інших формах: подимщина, сребщина, ординщина (на подарунки кримському ханові), грошовий чинш <sup>41</sup>.

Отже, у зазначений період після Люблінської унії Литви з Польщею на українських землях запроваджено польську систему оподаткування, відповідно до якої українські селяни та деякі міщани сплачували натуральну данину, були обтяжені різними трудовими повинностями та працювали на панщині.

4. Період Російської імперії. Після переходу українських земель під владу царської Росії було запроваджено податки, які сплачували в Російській імперії. Одним із головних податків, який справляли в Росії в XVII ст., був поземельний податок, що передбачав натуральну форму.

У першій половині XVIII ст. у Російській імперії було запроваджено «подвірний» податок, який стягували з кожного двору грошима. У 1724 році було введено «подушний» податок <sup>42</sup>. «Подушне» стягували з усіх чоловіків, за винятком тих, які працювали на державній службі, духовництва та дворян. «Подушне» було бюджетоутворювальним податком у Російській імперії, воно становило близько 50% від усіх надходжень. Зазначений податок справляли аж до кінця XIX ст., його було скасовано після запровадження майнових податків. У 1875 році в царській Росії було встановлено поземельний податок, який став основним податком того періоду, його сплачували як селяни, так і поміщики-дворяни.

Отже, система оподаткування селянства за часів Російської імперії була представлена переважно натуральною повинністю, земськими зборами й поземельним податком.

Характерною рисою податкової системи царської Росії була відсутність

---

<sup>41</sup> Босенко А. І. Організаційно-економічний механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних процесів : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03. Кіровоград, 2016. 326 с. (с. 33-34).

<sup>42</sup> Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення. Київ : НДФІ, 2001. 372 с. (с. 46).

прибуткового податку та значна кількість зборів, що були пережитками кріпосного права.

5. Період радянської доби. За часів перебування України у складу Радянського Союзу функціонувала система прибутково-майнового оподаткування. З 1924 року було введено єдиний сільськогосподарський податок за ставкою 5% від доходу, передбачено диференціацію ставки податку залежно від родючості земель, наявності худоби та ін. Саме в цей період єдиний сільськогосподарський податок остаточно перетворився з натурально-грошового в грошовий. Отже, у 1924 році було припинено натуральне оподаткування селянських господарств <sup>43</sup>. З 1926 року 27-й сільськогосподарський податок було істотно змінено. Зокрема, до об'єктів оподаткування стали включати нові джерела доходів селянських господарств (виноградарство, бджільництво, садівництво, городництво, неземлеробські заробітки тощо) <sup>44</sup>. У 1930 році було прийнято рішення щодо поступового переходу до прибуткового оподаткування колгоспів. Унаслідок зміни принципів оподаткування різних категорій сільськогосподарських виробників суттєво знизився відсоток вилучення доходів колгоспів, який становив 3%, на противагу 5,3% вилучення доходів одноосібних господарств<sup>45</sup>. З 1939 року зазнала змін система справляння єдиного сільськогосподарського податку, яка передбачала оподаткування присадибних ділянок і звільнення від оподаткування трудоднів колгоспників. Для колгоспів було встановлено погектарний принцип оподаткування (залежно від кількості землі), що було спрямовано на стимулювання інтенсивнішого використання земельних угідь. У 1965 році було введено прибутковий податок з колгоспів <sup>46</sup>. У 80-х роках минулого століття введено

---

<sup>43</sup> Выскребенцев И. К. Плата за землю – источник финансирования плодородия почвы и обустройства селений. Финансы. 1992. № 5. С. 12-20 (с. 12).

<sup>44</sup> Богачевский М. Б. Налоговая система СССР : учеб. пособие. М.: Госфиниздат, 1938. 88 с. (с. 33).

<sup>45</sup> Черник Д. Г. Налоги : учеб. пособие. М., 1997. 688 с. (с. 130).

<sup>46</sup> Оробинская И. В., Камальян А. К., Оробинский А. С., Парахин Ю. Н. Оптимизация параметров развития производства и налогообложения в интегрированных формированиях АПК. Воронеж: ФГБОУ ВПО ВГАУ, 2010. 157 с (с. 89).

в дію місцеві податки: податок із власників будівель, земельний податок <sup>47</sup>.

Підсумовуючи розгляд системи оподаткування сільськогосподарських підприємств за радянських часів, зазначимо, що на початку становлення основний вектор її розвитку був спрямований на стимулювання переходу від приватної до колективної власності. Механізми оподаткування селян і колективних господарств суттєво різнилися ставками, пільгами, кількістю податків, принципами їх побудови.

Розвиток системи оподаткування в період радянської доби розпочався з оподаткування прибутку у вигляді сплати єдиного сільськогосподарського податку, а згодом – прибуткового податку з колгоспів, що ґрунтувався на засадах особистого оподаткування.

6. Період незалежності України. У зазначений період почалося формування нової системи оподаткування сільськогосподарських підприємств, для побудови якої використано здобутки світового досвіду.

З цього приводу Ю. Б. Іванов зазначав, що саме після здобуття Україною незалежності слід виокремити три етапи еволюції системи оподаткування: перший – з 1991-го до 1997 року, другий – з 1997-го до початку 2001 року, третій, який, на думку науковця, формально розпочався в 2001 році, але реальним його початком слід вважати дату, коли Податковий кодекс України набрав чинності <sup>48</sup>.

Після прийняття 25 червня 1991 року Закону України «Про систему оподаткування» <sup>49</sup> було започатковано створення нової податкової системи нашої держави.

Упродовж 1991 року було запроваджено нові види податків, зборів, обов'язкових платежів, які суттєво відрізнялися від тих, що діяли в

---

<sup>47</sup> Босенко А. І. Організаційно-економічний механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних процесів: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03. Кіровоград, 2016. С. 33-34 (с. 34).

<sup>48</sup> Іванов Ю. Б. Система оподаткування в схемах і таблицях: навч. посіб. Податковий менеджмент. Харків: ІНЖЕК. 2004. Ч. 3.: 304 с (с. 9-11).

<sup>49</sup> Про систему оподаткування: Закон України від 25 черв. 1991 р. № 1251-ХІІ. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1251-12> (дата звернення: 25.01.2022) (втратив чинність).

радянський період. Зокрема, Закон УРСР «Про порядок дії на території УРСР в 1991 р. Закону СРСР «Про податки з підприємств, установ, організацій» від 05 липня 1991 року №1308-ХІІ <sup>50</sup> передбачав пільгове оподаткування сільськогосподарських підприємств і встановлював, що основні виробники сільськогосподарської продукції (колгоспи, радгоспи, селянські (фермерські) господарства) не вважаються платниками податку на прибуток. Інші виробники сільськогосподарської продукції (міжгоспи, кооперативи, їхні об'єднання тощо) оподатковували податком на прибуток у межах граничного рівня рентабельності за ставкою 1,5% <sup>51</sup>.

Далі розглянемо основні нормативно-правові документи, що визначали історичні етапи оподаткування в сільському господарстві нашої держави.

З метою зупинення спаду, стабілізації нарощування агропромислового виробництва, забезпечення продовольчої безпеки держави, здійснення обґрунтованої перебудови соціально-економічних відносин в аграрній сфері ринкового спрямування, забезпечення поєднання державного та ринкового регулювання розвитку АПК розроблено Національну програму розвитку агропромислового виробництва і соціального відродження сіл України на 1999-2010 рр.

Національна програма передбачає до 2004 року запровадження в дію фіксованого сільськогосподарського податку з метою посилення стимулюючої функції податкової системи.

Одним із перших кроків України в напрямку формування власної податкової політики і розвитку непрямого оподаткування є розробка і прийняття Закону України «Про податок на добавлену вартість» від 20 грудня 1991 р., який вводився в дію з 01.01.1992 р., і визначав, що податок

---

<sup>50</sup> Про порядок дії на території Української РСР в 1991 році Закону СРСР «Про податки з підприємств, об'єднань і організацій»: Закон УРСР від 5 лип. 1991 р. № 1308-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1308-12> (дата звернення: 25.01.2022) (втратив чинність).

<sup>51</sup> Босенко А. І. Організаційно-економічний механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних процесів: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.03. Кіровоград, 2016. С. 33-34 (с. 33).

на додану вартість є частиною новоствореної вартості на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг, що надходять до бюджету після їх реалізації.

Платниками податку визначені підприємства, фізичні особи та підрозділи підприємств. Об'єктами оподаткування виступали обороти з реалізації товарів, передача їх безкоштовно і використання на власні потреби всередині підприємства. Ставка податку до оподаткованого обороту встановлена на рівні 28%, від регульованої ціни, що включає податок – 22%.

За розрахунками М. В. Шпилько, у 1992 р. для покриття втрат від запровадження податку на додану вартість у Росії замість існуючих податку з обороту і податку з продаж необхідно встановити середню ставку податку на додану вартість у розмірі 27%. Таку розрахункову величину можна з певною мірою умовності прийняти і для України, врахувавши спільне функціонування економіки країни в той час. Прив'язка ставки податку на додану вартість до умов чинної податкової системи підтверджує правильність висновків щодо передумов і недостатньої наукової обґрунтованості нового податкового законодавства в період його введення після отримання незалежності України <sup>52</sup>.

Отже, можна зробити висновок, що в даному випадку ставка була визначена, виходячи з потреби покриття втрат бюджету від заміни інших податків.

Незважаючи на певні недоліки, це був перший Закон України, який запровадив податок на додану вартість. Його недосконалість зумовила прийняття змін до нього у найближчий період.

Після прийняття в 1992 році Закону України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій», сільськогосподарські підприємства почали сплачувати податок лише з доходів, одержаних від реалізації несільськогосподарської продукції, за ставкою 18%, прибуток від основної

---

<sup>52</sup> Іванов Ю. Б. Система оподаткування в схемах і таблицях: навч. посіб. Харків: ІНЖЕК. 2004. Ч. 3. 304 с. (с. 22-25).



діяльності оподаткуванню не підлягав. Перший квартал 1993 року ознаменувався змінами в механізмі оподаткування прибутку сільськогосподарських підприємств, отриманого від реалізації несільськогосподарської продукції, сутність зміни – оподаткуванню підлягав не дохід від реалізації, а прибуток, отриманий від такої реалізації<sup>53</sup>

З другого кварталу 1993 року та протягом 1994 року податок знову починають розраховувати з доходу. Відповідно до Закону України «Про державний бюджет України на 1994 рік» від 01 лютого 1994 року № 389ХІІ<sup>54</sup>, для сільськогосподарських підприємств було встановлено ставку податку на рівні 22% і передбачено щомісячні авансові платежі, що призвело до дефіциту обігових коштів сільгоспвиробників. Унаслідок цього ні держава, ні сільськогосподарські підприємства позитивного ефекту від таких податкових новацій не отримали: збільшувалося податкове навантаження на сільськогосподарські підприємства, зростали обсяги податкової заборгованості перед бюджетом, почав розвиватися тіньовий сектор економіки.

Наприкінці 1994 року було прийнято Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»<sup>55</sup>, відповідно до якого об'єктом оподаткування визнано прибуток, унаслідок чого знизилася податкове навантаження на фінансові показники діяльності сільськогосподарських підприємств, оскільки останні звільнялися від щомісячних авансових платежів, а податок на прибуток сплачували лише з прибутку, одержаного від реалізації несільськогосподарської продукції, за ставкою 30%.

З 1995 року об'єктом оподаткування знову став прибуток, причому, як і

---

<sup>53</sup> Про оподаткування доходів підприємств і організацій: Закон України від 21.02.1992 р. № 2147-ХІІ. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2146-12> (дата звернення: 26.01.2022) (втратив чинність).

<sup>54</sup> Про державний бюджет України на 1994 рік: Закон України від 01.02.1994 р. № 389-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3898-12> (дата звернення: 26.01.2022) (втратив чинність).

<sup>55</sup> Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 р. №334/94-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/334/94> (дата звернення: 26.01.2022) (втратив чинність).

раніше, сільськогосподарські підприємства з цього часу стали сплачувати податок із прибутку, який вони одержували від реалізації несільськогосподарської продукції, за ставкою 30% і звільнялися від щомісячних авансових платежів <sup>56</sup>.

Після набрання чинності Закону України «Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 року № 287/97-ВР <sup>57</sup> сільськогосподарські підприємства одержали право на 30-й особливий порядок сплати цього податку – лише після закінчення відповідного звітного року й визначення фінансових результатів. Зниженню податкового навантаження також сприяло зменшення суми нарахованого податку на прибуток на суму податку на землю, що використовувалася в сільськогосподарському виробничому обороті <sup>58</sup>.

Також у 1997 році було прийнято Закон України «Про податок на додану вартість», унаслідок чого протягом 1997–1998 років податкова заборгованість сільськогосподарських товаровиробників набрала катастрофічних масштабів, погасити яку вони не мали можливості у зв'язку з масовою їх збитковістю (1997- го та 1998 року їх налічувалося відповідно 87,2 і 91,9% від загальної кількості наявних сільськогосподарських підприємств) <sup>59</sup>.

Щоб виправити несприятливу ситуацію, упродовж 1997–1998 років було прийнято:

- Закон України «Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків станом на 31.03.1997 р.»;
- Закон України «Про списання та реструктуризацію податкової

---

<sup>56</sup> Поддерегин А. Н. Налоги и налогообложение: нормативные документы, комментарии: метод. рек. Київ: Учетинформ, 1995. 64 с (с. 22).

<sup>57</sup> Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/334/94> (дата звернення: 26.01.2022) (втратив чинність).

<sup>58</sup> Жмудський В. П. Організаційно-правове забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Національна академія внутрішніх справ. Київ, 2016. 231 с. (с. 24-37).

<sup>59</sup> Слатвінська М. О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи: монографія. Одеса: Одес. Нац. економ. ун-т, 2012. 252 с. (с. 110).

заборгованості платників податків – цукрових заводів (комбінатів) станом на 01 січня 1998 р., сільськогосподарських підприємств станом на 01 січня 1999 р.»;

- Указ Президента України «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників»<sup>60;61;62</sup>, які частково нормалізували ситуацію.

Розглядаючи причини зростання податкового тягаря на сільськогосподарські підприємства, В. М. Алексійчук зауважив, що система оподаткування у сфері сільськогосподарського виробництва потребувала суттєвих змін для стимулювання зростання обсягів виробництва продукції, підвищення її якості та прибутковості<sup>63</sup>. Також слід додати, що «в сільському господарстві була певна податкова система, яка формувалась й удосконалювалася тривалий час не на пустому місці, як традиційно вважається, тут були певні напрацювання і практичний досвід»<sup>64</sup>.

З метою подолання сільськогосподарськими підприємствами важкого фінансового становища 17 грудня 1998 року було прийнято Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок», яким було запроваджено для 31 сільськогосподарських підприємств сплату фіксованого сільськогосподарського податку, що не змінювався протягом визначеного Законом терміну, справлявся з одиниці земельної площі<sup>65</sup> й на час його прийняття був альтернативою до загальної системи оподаткування, основні

---

<sup>60</sup> Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників: Указ Президента України від 02.01.1998 р. № 1328/98. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1328/98> (дата звернення: 26.01.2022).

<sup>61</sup> Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків станом на 31.03.1997: Закон України від 05.06.1997 р. № 314/97. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/314/97-вр> (дата звернення: 26.01.2022).

<sup>62</sup> Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків – цукрових заводів (комбінатів) станом на 1 січня 1998 р. сільськогосподарських підприємств станом на 01.01.1999: Закон України від 05.12.1999 р. № 428-XIV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/428-14> (дата звернення: 26.01.2022).

<sup>63</sup> Алексійчук В. М., Борщ А. Г., Брязгун Н. П. Фінанси в період реформування агропромислового виробництва. Київ: ІАЕ УААН, 2002. 645 с. (с. 239).

<sup>64</sup> Саблук П. Т., Юрчишин В. В. Сучасна аграрна політика України: проблеми становлення. Київ: ІАЕ, 1996. 664 с. (с. 142).

<sup>65</sup> Про стимулювання розвитку сільського господарства на період 2001– 2004 років : Закон України від 18.01.2001 р. № 2238-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2238-14> (дата звернення: 26.01.2022).

складові на яких гуртувався даний податок розглянемо (рис. 1.3).

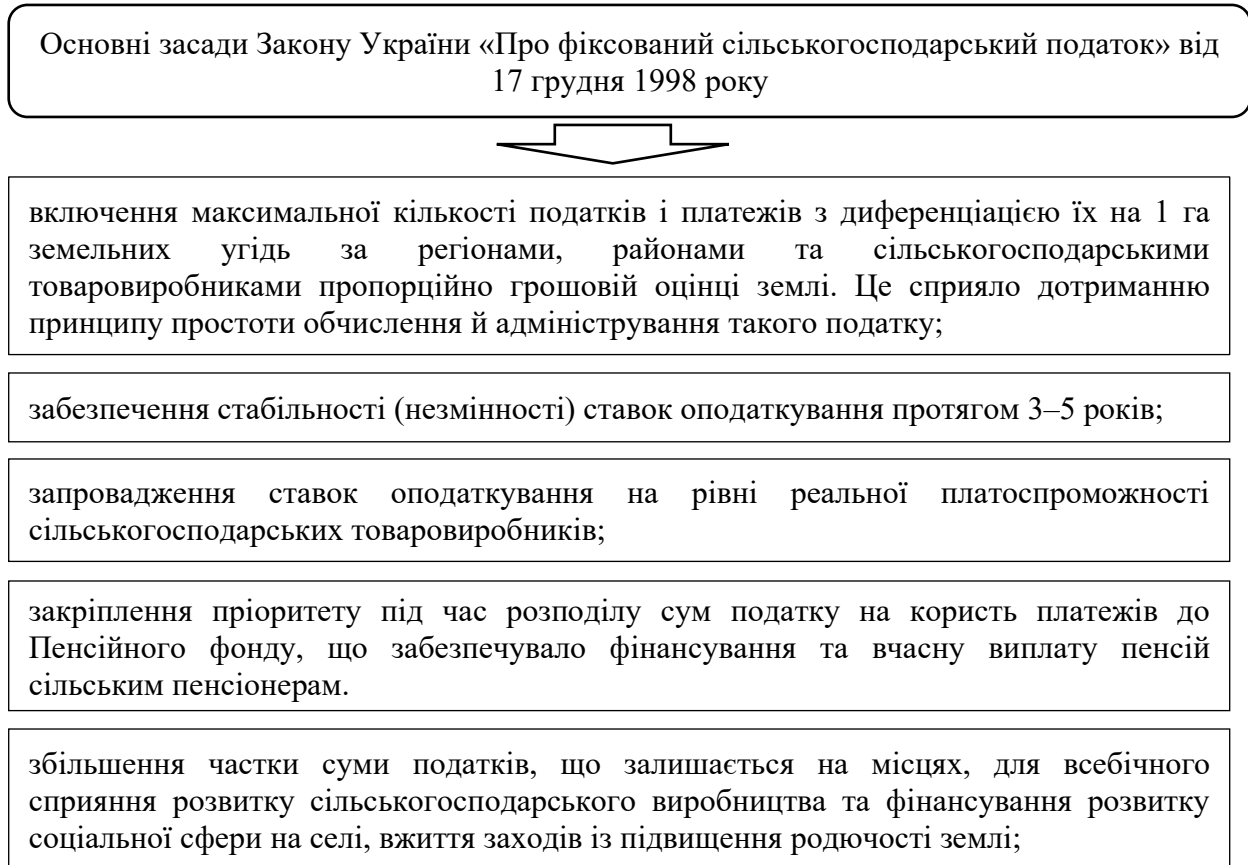


Рис. 1.3. Основні засади Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17 грудня 1998 року

Джерело: сформовано авторами на основі <sup>66,67</sup>

Упровадження фіксованого сільськогосподарського податку було передбачено до 01 січня 2004 року, однак, зважаючи на відсутність альтернативного варіанту податкового стимулювання розвитку галузі, термін його чинності, згідно із Законом України «Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 31 жовтня 2008 року № 639-VI <sup>68</sup>,

<sup>66</sup> Алексійчук В. М., Борщ А. Г., Брязгун Н. П. Фінанси в період реформування агропромислового виробництва. Київ: ІАЕ УААН, 2002. 645 с. (с. 239).

<sup>67</sup> Шаланський А. М. На допомогу сільгосптоваровиробнику. *Вісник податкової служби України*. 1999. № 21. С. 38-39 (с. 38).

<sup>68</sup> Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України: Закон України від 31.10.2008 р. № 639-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/639-17> (дата звернення: 26.01.2022).

продовжено до 31 грудня 2009 року, а з 01 січня 2010 року, відповідно до Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо підтримки агропромислового комплексу в умовах світової фінансової кризи» від 22 грудня 2009 року №1782-VI, його дію було продовжено безстроково.

Після прийняття Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств» від 23 грудня 2004 року № 2287-IV <sup>69</sup> було зменшено перелік податкових платежів, замість яких сплачувався фіксований сільськогосподарський податок, водночас було підвищено частку доходу, одержану від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, що необхідна для отримання статусу платника фіксованого сільськогосподарського податку з 50-ти до 75%.

Так, вітчизняний учений М. В. Калінчик зазначає, що запровадження фіксованого податку на землю для всіх без винятку сільськогосподарських підприємств є теоретично не обґрунтованим. На перший погляд, спрощений підхід до оподаткування має переваги. Проте простота й удавана справедливість не дають змоги державі диференційовано впливати на економічний розвиток господарств <sup>70</sup>.

Важливою історичною подією в становленні оподаткування сільськогосподарських підприємств було запровадження 1999 року спеціального режиму оподаткування у сфері сільського господарства, відповідно до якого суми податку, що підлягали сплаті до бюджету щодо операцій із постачання товарів (робіт, послуг) власного виробництва та виробництва на давальницьких умовах із власної сировини, залишалися в розпорядженні сільськогосподарських товаровиробників і використовувалися ними на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення. Застосувати такий спеціальний режим оподаткування могли

---

<sup>69</sup> Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств: Закон України від 23.12.2004 р. № 2287- IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/2287-15> (дата звернення: 26.01.2022).

<sup>70</sup> Калінчик М. В. Податкова система АПК на сучасному етапі. *Економіка, фінанси, право*. 2000. № 6. С. 6-9 (с. 8).

сільськогосподарські підприємства за умови, якщо сума, одержана від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, за попередній звітний (податковий) рік була не меншою ніж 50% від загальної суми валового доходу підприємства.

Механізм застосування спеціального режиму оподаткування у сфері сільського господарства був визначений постановами Кабінету Міністрів України від 26 лютого 1999 року № 271 «Про Порядок акумуляції та використання коштів, які нараховуються сільськогосподарськими товаровиробниками – платниками 33 податку на додану вартість щодо операцій з продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (окрім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини»<sup>71</sup> та від 12 травня 1999 року № 805 «Про Порядок нарахування, виплат і використання коштів, спрямованих для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за поставлені ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі»<sup>72</sup>.

З 01 січня 2011 року набув чинності Податковий кодекс України (ПКУ), у ст. 209 якого було визначено «спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства». Зокрема, було передбачено, що резидент, який провадить підприємницьку діяльність у сфері сільського та лісового господарства й рибальства, може обрати спеціальний режим оподаткування. Згідно зі спеціальним режимом оподаткування, сума податку на додану вартість, нарахована

---

<sup>71</sup> Про Порядок акумуляції та використання коштів, які нараховуються сільськогосподарськими товаровиробниками платниками податку на додану вартість щодо операцій з продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.02.1999 р. № 271. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/271-99-%D0%BF> (дата звернення: 26.01.2022).

<sup>72</sup> Про Порядок нарахування, виплат і використання коштів, спрямованих для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за поставлені ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі : постанова Кабінету Міністрів України від 12.05.1999 р. № 805. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/805-99-%D0%BF> (дата звернення: 26.01.2022).

сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей.

Подальшими змінами ст. 209 ПК України, які набрали чинності з 01 січня 2016 року, суттєво погіршено становище сільськогосподарських підприємств, зокрема було встановлено, що позитивна різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду, визначена <sup>73</sup>:

а) за операціями із сільськогосподарськими товарами/послугами (окрім операцій із зерновими, технічними культурами та операцій із продукцією тваринництва) підлягає перерахуванню: до державного бюджету – у розмірі 50%; 34 на спеціальні рахунки, відкриті сільськогосподарським підприємствам – суб'єктам спеціального режиму оподаткування в установах банків та/або в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, – у розмірі 50%;

б) за операціями із зерновими й технічними культурами підлягає перерахуванню: до державного бюджету – у розмірі 85%; на спеціальні рахунки, відкриті сільськогосподарським підприємствам – суб'єктам спеціального режиму оподаткування в установах банків та/або в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, – у розмірі 15%;

в) за операціями з продукцією тваринництва підлягає перерахуванню: до державного бюджету – у розмірі 20%; на спеціальні рахунки, відкриті сільськогосподарським підприємствам – суб'єктам спеціального режиму

---

<sup>73</sup> Жмудський В. П. Організаційно-правове забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Національна академія внутрішніх справ. Київ, 2016. 231 с. (с. 24-37).

оподаткування в установах банків та/або в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, – у розмірі 80%.

Підсумовуючи результати здійсненого дослідження зазначеного питання, вважаємо, що зміни, які відбулися 2016 року, призвели до того, що сільськогосподарські підприємства вперше з моменту запровадження спеціального режиму оподаткування (з 1999 року) зобов'язані були сплачувати податок на додану вартість у певному відсотковому відношенні до бюджету, чого раніше не було передбачено <sup>74</sup>.

Однак ці зміни були тільки початком у трансформації оподаткування сільськогосподарських підприємств, оскільки з 01 січня 2017 року ст. 209 ПК України втратила чинність і спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства був відмінений, унаслідок чого сільськогосподарські підприємства почали сплачувати податок на додану вартість від операцій із поставки продукції власного виробництва до бюджету в повному обсязі.

Важливою історичною подією в діяльності сільськогосподарських підприємств, про яку варто зауважити, була своєрідна можливість заявляти бюджетне відшкодування з податку на додану вартість під час перебування на спеціальному режимі оподаткування <sup>75</sup>.

Розглядаючи механізм бюджетного відшкодування сільгоспвиробникам, В. П. Синчак аналізує період, коли через об'єктивні та суб'єктивні причини почали накопичуватися борги держави, що актуалізувало цю проблему. Звісно, що за дотримання нормальних умов, закладених в основу механізму дії податку на додану вартість, сільськогосподарські товаровиробники, як й інші суб'єкти підприємництва, не повинні відчувати тягара з виникненням податкового кредиту, а отже – і за його сплати. У процесі діяльності

---

<sup>74</sup> Жмудський В. П. Організаційно-правове забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Національна академія внутрішніх справ. Київ, 2016. 231 с. (с. 24-37).

<sup>75</sup> Жмудський В. П. Організаційно-правове забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Національна академія внутрішніх справ. Київ, 2016. 231 с. (с. 24-37).



господарства є споживачами продукції (робіт і послуг), а також продавцями. В одному випадку вони мають сплачувати податок своїм постачальникам, а в іншому – утримувати його з покупців. Позитивне значення, яке утворилося між цими сумами, перераховується до державного бюджету, а від’ємна різниця мала б відшкодуватися із цього загальнодержавного фонду <sup>76</sup>.

Однак під час дослідження встановлено, що сільськогосподарські підприємства, які знаходилися на спеціальному режимі оподаткування, фактично були позбавлені можливості заявляти від’ємне значення різниці до відшкодування. Зазначене було пов’язано з тим, що оскільки сільськогосподарські підприємства не сплачували суми податку на додану вартість, отримані під час реалізації продукції власного виробництва до бюджету, то й суми податку на додану вартість, які сплачувалися за операціями з придбання, зокрема основних засобів, що призначалися для виробництва сільськогосподарської продукції, повинні були відобразитися в складі податкового кредиту спеціальної податкової декларації з податку на додану вартість, яка не передбачала появи бюджетного відшкодування <sup>77</sup>.

Погоджуємось із думкою авторів, що, забороняючи таким платникам податків включати ці суми до податкового кредиту загальної декларації та позбавляючи останніх права на отримання бюджетного відшкодування за цими операціями, законодавець ставив у нерівні умови вітчизняні сільськогосподарські підприємства – платників спеціального режиму оподаткування щодо платників податків, які перебувають на загальній системі оподаткування та які відображали суми податку на додану вартість під час придбання (реалізації) основних засобів – як у складі податкового кредиту, так і в складі податкових зобов’язань загальної податкової

---

<sup>76</sup> Синчак В. П. Система оподаткування у сільському господарстві України: теорія, методологія та практика : дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.08. Київ, 2009. 490 с. (с. 268).

<sup>77</sup> Жмудський В. П. Організаційно-правове забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Національна академія внутрішніх справ. Київ, 2016. 231 с. (с. 24-37).

декларації<sup>78</sup>.

Заборона вітчизняним сільськогосподарським підприємствам – спецрежимникам заявляти бюджетне відшкодування з податку на додану вартість призводила до того, що таким платникам податків було економічно не вигідно вкладати свої кошти на придбання новітнього сільськогосподарського обладнання й техніки чи будівництва нових комплексів, що не стимулювало розвиток сільського господарства<sup>79</sup>.

Після прийняття ПК України механізм справляння фіксованого сільськогосподарського податку було істотно вдосконалено. Було уточнено поняття «сільськогосподарський товаровиробник»; передбачено, що платниками податку, з огляду на встановлені обмеження, можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%; визначено поняття «сільськогосподарські угіддя»; деталізовано визначення сільськогосподарської продукції, зокрема закріплено, що це продукція груп 1–24 української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (далі – УКТ ЗЕД); введено додаткові обмеження до переліку осіб, які можуть бути зареєстровані платниками податку, та інші нововведення<sup>80</sup>.

Зазначений спеціальний податковий режим діяв до 01 січня 2015 року, після чого главу 2 «Фіксований сільськогосподарський податок» розділу XIV ПК України було виключено. Натомість до глави 1 «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності» було включено ще одну категорію платників податків, які можуть застосовувати цю систему оподаткування, тобто бути платником єдиного податку четвертої групи, зокрема

---

<sup>78</sup> Жмудський В. П. Організаційно-правове забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Національна академія внутрішніх справ. Київ, 2016. 231 с. (с. 24-37).

<sup>79</sup> Жмудінський В. П. Відшкодування ПДВ сільгоспвиробникам. *Юридичний вісник України*. 2014. № 18-19. С. 16-17 (с. 16-17).

<sup>80</sup> Жмудський В. П. Організаційно-правове забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Національна академія внутрішніх справ. Київ, 2016. 231 с. (с. 24-37).

сільськогосподарських товаровиробників, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%.

Наприкінці грудня 2014 року Верховна Рада України прийняла пакет законів про податкову реформу в Україні. Депутати проголосували за кардинальні зміни, що стосуються практично всіх податків в Україні. Реформа системи оподаткування в Україні торкнулась не тільки підприємств, а й громадян.

Кардинальні зміни в оподаткуванні юридичних осіб і громадян покликані спростити та здешевити систему адміністрування податків, а також додатково залучити до бюджету держави 40 млрд грн в рік.

З цією метою з 2015 року в Україні зменшується кількість податків: з 22 до 9. Деякі з них не скасовані повністю, а лише трансформовані за принципом «два в одному», наприклад, фіксований сільськогосподарський податок став 4-ю групою єдиного податку. Податків стало менше, але складність їх адміністрування, на наш погляд, не вплинула на спрощення ведення бізнесу в Україні.

25 грудня 2014 року прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств і податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу», яким передбачена процедура податкового компромісу. Платники податків добровільно декларують занижені податкові зобов'язання з ПДВ та податку на прибуток в будь-якому податковому періоді до 01.04.2014 року і доплачують до бюджету 5% від суми незаконно мінімізованих податкових зобов'язань. У цьому випадку платник податків звільнявся від можливої відповідальності за вказані порушення.

З 01 лютого 2015 року реєстрації в єдиному реєстрі податкових накладних підлягають всі податкові накладні та Розрахунки коригування (у тому числі ті, які не надаються покупцю, виписані за операціями з

постачання товарів/послуг, що звільнені від оподаткування) незалежно від розміру ПДВ в одній податковій накладній/розрахунку коригування.

Терміни процедури – перше півріччя 2015 року. Надалі не виключено позапланові документальні перевірки підприємств, які відмовилися брати участь у процедурі <sup>81</sup>.

Основні зміни в податковому законодавстві з 01 січня 2017 року <sup>82</sup> (рис. 1.4).

З 01 січня 2015 року завдяки Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи)» від 28.12.2014 р. № 71-VIII замість 6 груп платників єдиного податку залишилось 4. Такі групи платників єдиного податку, як 3, 5 (фізособи-підприємці) та 4, 6 (юрособи), об'єднали в одну групу. Наразі усі ці суб'єкти господарювання належать до оновленої 3-ї групи <sup>83</sup>. Також, завдяки Закону №71, такий спецрежим оподаткування, як фіксований сільськогосподарський податок, переноситься до оновленого єдиного податку шляхом уведення окремої 4-ї групи платників єдиного податку – сільськогосподарських товаровиробників, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%.

Для переходу на спрощену систему оподаткування або щорічного підтвердження статусу платника єдиного податку 4-ї групи, сільгоспвиробники до 20 лютого поточного року повинні були подати ряд документів, перелік яких визначений ст. 298 ПКУ.

---

<sup>81</sup> Про запровадження версії 2015 року 10-ї редакції Міжнародної класифікації товарів і послуг для реєстрації знаків у перекладі українською мовою. Наказ Державної служби інтелектуальної власності України від 18.12.2014 № 523-н. URL: <http://vcourse.ua/ua/business/nalogovaya-reforma-2015-osnovnye-izmeneniya.html> (дата звернення: 06.01.2022).

<sup>82</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році: Закон України від 24.12. 2015 р. №909-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19#Text> (дата звернення: 06.01.2022).

<sup>83</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 № 71. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text> (дата звернення: 06.01.2021).

Основні зміни в податковому законодавстві з 01 січня 2017 року

- замість спецрежиму – бюджетна дотація для розвитку сільськогосподарських товаровиробників і стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції ;
- приведення неприбутковими організаціями установчих документів у відповідність з нормами Податкового кодексу України відтерміновано до 01 липня 2017 року;
- зменшено ставки єдиного податку та єдиного внеску для фізичних осіб – підприємців-спрошенців 1-ї групи;
- запроваджено РРО для всіх без винятку спрошенців, які здійснюють реалізацію технічно складних побутових товарів, що підлягають гарантійному ремонту;
- збільшено ставки акцизного податку і скасований акциз із роздрібного продажу нафтопродуктів;
- фізичні особи – підприємці та самозайняті особи сплачують єдиний внесок за себе незалежно від діяльності, обраної системи оподаткування та доходу. Виняток – пенсіонери за віком та інваліди;
- зменшено до 1,5% ставку податку на нерухомість і позбавлено пільг фізичних осіб – власників житла понад п'ятикратний розмір неоподатковуваної площі, а також які використовують їх з метою одержання доходів (оренда, лізинг, позичка, у підприємницькій діяльності)

Рис. 1.4. Зміни в податковому законодавстві з 01 січня 2017 року

Джерело: сформовано авторами на основі <sup>84,85</sup>

До 01 січня 2015 року в розрахунку суми ФСП було те, що грошова оцінка землі проводилась ще у 1995 році, а на даний час якість ґрунтів змінилась і земля має значно інший дохід, ніж раніше<sup>86</sup>.

Також слід звернути увагу на те, що, згідно з частиною четвертою статті 23 Закону України «Про оцінку земель», рішення рад щодо затвердження технічної документації з нормативної грошової оцінки земельних ділянок набувають чинності у строки, встановлені відповідно до пункту 271.2 статті

<sup>84</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21.12.2016 № 1797-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19#Text> (дата звернення: 16.01.2022).

<sup>85</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 № 71. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text> (дата звернення: 16.01.2022).

<sup>86</sup> Коваль Н. І. Облік фіксованого сільськогосподарського податку у фермерських господарствах. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2015. №1. С. 97-104 (с. 99).

271 Податкового кодексу України <sup>87</sup>.

Щорічно податкове законодавство змінює норму щодо застосування нормативної грошової оцінки земель, яка є базою оподаткування як для плати за землю, так і для єдиного податку 4-ї групи. Розмір плати за землю (земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності) і розмір єдиного податку для сільськогосподарських підприємств (4 група єдиного податку) безпосередньо залежать від величини нормативної грошової оцінки земельної ділянки, яка щорічно індексується на відповідний коефіцієнт. Цей спеціальний податковий режим застосовують сільськогосподарські підприємства й нині, однак під час його застосування постають певні складнощі, які потребують подолання. Вищесказане є підтвердженням того, що передбачуване зменшення податкового тиску вдвічі або втричі для сільськогосподарських товаровиробників відчутного ефекту не матиме. Це пов'язано з тим, що раніше в розрахунках таких підприємств переважали бартерні операції і через брак коштів значна частина податків не сплачувалась, а осідала в картотечі <sup>88</sup>.

Платники податку на прибуток 2021 року – це тільки юридичні особи, як резиденти, так і нерезиденти (п. 133.1 і п. 133.2 ПКУ). За замовчуванням, реєструючись, будь-яка юридична особа стає платником податку на прибуток, якщо вона не заповнила заяви на альтернативну систему оподаткування, – спрощену, тобто єдиний податок 2021. Ще один виняток – створення неприбуткової установи або організації. Сплату податку на прибуток ще називають загальною системою оподаткування.

Податок на прибуток, декларується та сплачується у звичайні терміни: квартальні платники декларують впродовж 40 календарних днів після

---

<sup>87</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році: Закон України від 24.12. 2015 р. №909-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19#Text> (дата звернення: 06.01.2022).

<sup>88</sup> Коваль Н. І. Облік фіксованого сільськогосподарського податку у фермерських господарствах. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2015. №1. С. 97-104 (с. 99).

закінчення кварталу. За IV квартал – 60 календарних днів; річні платники податку на прибуток декларують впродовж 60 календарних днів після кінця року. Єдиноподатники, які перейшли на сплату податку на прибуток, мають звітний період, що розпочинається з дати переходу на загальну систему по 31 грудня того ж року (див. роз'яснення ДПС у Дніпропетровській області). На сплату усім платникам податку на прибуток надається 10 к. днів від крайньої дати подачі декларації<sup>89</sup>.

Однак щодо термінів сплати податку на прибуток є один виняток – це спеціальний податковий період для сількогосподарських товаровиробників. Спеціальний звітний період із податку на прибуток сільгоспвиробникам надається з «01 липня поточного року – 30 червня наступного року». Він може бути обраний за добровільним рішенням таких платників податку на прибуток. Останні 3 роки, незважаючи на згадку про нього в ПКУ, він не міг бути застосований через невизначеність у законодавстві терміну «сільськогосподарська продукція». Нині п. 137.4.1 ПКУ відкоригований таким чином, що даної проблеми немає<sup>90</sup>.

Така декларація подається впродовж 60 к. днів після закінчення особливого звітного періоду «01 липня – 30 червня». Отже, вперше після тривалої перерви така декларація за спеціальним періодом за «01 липня 2020 року – 30 червня 2021 року» могла бути подана до 30 серпня 2021 року включно (крайня дата по розрахунку – 29 серпня 2021 року – припала на неділю).

Крайня дата подачі декларації з ПП у 2021 році: Для цілей податку на прибуток сільгоспвиробниками є підприємства з доходом від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній податковий (звітний) рік більше 50% загальної суми доходу (пп. 137.4.1

---

<sup>89</sup> Онищенко В. Податок на прибуток 2021. *Головбух*. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7206-platnik-podatku-na-pributok-na-zagalnih-pdstavah> (дата звернення: 16.01.2022).

<sup>90</sup> Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.01.2022).

ПКУ)<sup>91</sup>.

Виробники сільськогосподарської продукції, які бажають змінити звітний період у 2022 році повинні:

- подати Декларацію за звітний період – перше півріччя 2022 року;
- після цього застосовувати особливий річний період, який розпочинається з 01 липня 2022 року і закінчується 30 червня 2023 року. У такій податковій декларації слід поставити позначку у полі 10 («виробника сільськогосподарської продукції»).

Платники податку на прибуток бувають двох типів:

- такі, що розраховують податок на прибуток у «чистому» вигляді, тобто без коригувань. По суті, це означає, що у таких платників враховуються всі доходи й витрати «як є», тобто за правилами бухгалтерського обліку;

- такі, що спершу коригують фінансовий результат на так звані податкові різниці, які бувають як «збільшуючі», так і «зменшуючі». Податок розраховується на основі вже такого відкоригованого фінансового результату, який може відрізнятись від початкового як у більшу, так і у меншу сторону. По суті, це означає, що деякі доходи й витрати в таких платників не враховуються, тобто їх вплив на фінансовий результат (прибуток/збиток) виключається через застосування податкових різниць.

Розмежовує таких платників податку обсяг заробленого доходу, який визначається за правилами бухгалтерського обліку, – 40 млн грн (пп. 134.1.1, п. 137.5 ПКУ)<sup>92</sup>. Звідси й неофіційні їх назви – «малодоходними» та «великодоходники». У перших облік простіший, тобто без податкових різниць. Звітують вони теж лише один раз на рік, а не щокварталу, як великодоходники. Усі правила розрахунку податку на прибуток містить розділ III ПКУ та підрозділ 4 Перехідних положень ПКУ.

---

<sup>91</sup> Онищенко В. Податок на прибуток 2021. *Головбух*. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7206-platnik-podatku-na-pributok-na-zagalnih-pdstavah> (дата звернення: 26.11.2021).

<sup>92</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 20.01.2022).



Унаочнена інформація щодо цих загальних правил податку на прибуток представлена на рис. 1.5.

ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ ТА РОЗРАХУНОК ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК		
Критерії порівняння	Платники податку на прибуток, які:	
	не визначають* податкові різниці («малодоходники»)	визначають податкові різниці («великодоходники»)
Об'єкт оподаткування	Фінансовий результат до оподаткування з фінансової звітності	Фінансовий результат до оподаткування з фінансової звітності ± податкові різниці
Допустимий обсяг доходу за 2021 рік	≤ 40 млн грн (без непрямих податків)	> 40 млн грн (без непрямих податків), а також можна з меншим доходом добровільно**
Звітний період	Календарний рік	Календарний квартал
<p>* деякі податкові різниці для них все ж таки існують. Серед них – можливість зменшення фінансового результату на збитки минулих років, податкова різниця з обліку бюджетних грантів. Такі коригування теж вважаються податковими різницями;</p> <p>** однак щороку змінювати своє рішення не можна. Якщо перехід на застосування податкових різниць уже здійснено, то рішення щодо їх незастосування можна прийняти не більше 1 разу протягом безперервної сукупності років, у кожному з яких дохід менший 40 млн грн. Отже, якщо дохід залишається потім щороку в межах до 40 млн грн, то повернутися «назад» до обліку без податкових різниць не вийде.</p>		

Рис. 1.5. Складові формування податкових різниць і розрахунок податку на прибуток

Джерело сформовано авторами на основі <sup>93</sup>

Слід зазначити, що новостворені підприємства одразу мають річний звітний період без коригування податкових різниць. Обов'язок коригувати з'являється лише, якщо дохід у рік створення перевищить 40 млн грн.

У 2022 році продовжують діяти нововведення минулого року в обліку основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів для цілей податку на прибуток, зокрема:

- збільшено межу МНМА/ОЗ до 20 тис грн (пп. 14.1.138 ПКУ). Її застосовуємо лише для новопридбаних із 23.05.2020 року об'єктів. Для уникнення податкових різниць великодоходникам слід внести зміни до наказів щодо облікової політики 2021/2022;

<sup>93</sup> Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.01.2022).

- прискорено амортизацію ОЗ. Може бути застосована для ОЗ, які вводяться в експлуатацію з 01 січня 2020 року по 31 грудня 2030 року (п. 431 підрозд. 4 Перехідних положень ПКУ) . Такі основні засоби мають бути новими (мається на увазі для платника податку, тобто вони можуть бути бувшими у вжитку), використовуватися виключно платником податку на прибуток без здачі в оренду, окрім ситуації коли оренда є основною діяльністю (див. роз'яснення податківців на с. 8 Інформаційного листа Державної податкової служби № 12). Строки прискореної амортизації наведено в таблиці нижче;

- можливим є призупинення амортизації основні засоби. Це можливо на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання чи консервації основних засобів (пп. 138.3.1 ПКУ). Призупиняти амортизацію необхідно з місяця наступного, після місяця припинення експлуатації таких основних засобів;

- уже дозволено виробничий метод нарахування амортизації (пп. 138.3.1 ПКУ). Він передбачає нарахування амортизації залежно від кількісних характеристик його роботи по відношенню до запланованої. Наприклад, для автомобіля це може бути запланований пробіг у км до капітального ремонту двигуна тощо. Наприклад, запланований пробіг 200 тис. км. За 1-й рік автомобіль пройшов 50 тис. км. Отже, нараховується за рік амортизація 25% його вартості ( $50/200=0,25$ ).

- якщо ж автомобіль не використовувався, то й амортизація буде нульова. Попередньо слід здійснити інвентаризацію об'єктів, щодо яких вирішено змінити метод нарахування амортизації (п. 52 підрозд. 4 Перехідних положень ПКУ) <sup>94</sup>.

Серед нових податкових різниць, які з'явилися у 2020-2021 роках, чимало пов'язано з COVID-19 і карантинном. Існують такі «карантинні» податкові різниці:

---

<sup>94</sup> Онищенко В. Податок на прибуток 2021. *Головбук*. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7206-platnik-podatku-na-pributok-na-zagalnih-pdstavah> (дата звернення: 16.01.2022).

- зменшення фінрезультату, якщо отримується дохід у вигляді одноразової компенсації з метою соціальної підтримки застрахованих осіб на період протиепідемічних заходів COVID-19 (п. 54 підрозд. 4 Перехідних положень ПКУ);

- зменшення фінансового результату на дохід, нарахований під час списання штрафів і пені, податкового боргу за п. 23-24 підрозділу 4 Перехідних положень ПКУ (п. 54 підрозділу 4 Перехідних положень ПКУ). Зокрема мова йде про погашення податкового боргу у січні-червні 2021 року, який виник на 01 листопада 2020 року;

- не коригується фінансовий результат за безоплатного постачання ліків, медичних засобів навіть на суму більшу 4% прибутку попереднього звітного року неприбутковою особою, що здійснює закупівлі у сфері охорони здоров'я, якщо вони придбані за рахунок коштів держбюджету (пп. 140.5.9 ПКУ). Однак припинило дію звільнення від коригування фінансового результату в дарувальників і отримувачів допомоги, пов'язаної з COVID-19, які діяли 2020 року за п. 511 і п. 512 підрозділу 4 Перехідних положень ПКУ <sup>95</sup>.

17 серпня 2021 року набула чинності оновлена форма декларації з податку на прибуток – наказ Мінфіну від 04.06.2021 р. №317. За роз'ясненням ДПС платникам податку на прибуток необхідно подавати декларацію за цією оновленою формою, починаючи з 01 січня 2022 року за звітний (податковий) період 2021 року.

Зміни незначні й стосуються відображення інформації щодо діяльності нерезидента на території України через постійне представництво (поле 7.1 основної частини декларації). Також оновили додатки до декларації <sup>96</sup>: Додаток ПН, додаток АМ та додаток РІ.

Слід зауважити, що Президент України підписав Закон України «Про

---

<sup>95</sup> Онищенко В. Податок на прибуток 2021. *Головбух*. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7206-platnik-podatku-na-pributok-na-zagalnih-pdstavah> (дата звернення: 26.01.2022).

<sup>96</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставки податку на додану вартість при оподаткуванні операцій з постачання окремих видів сільськогосподарської продукції» від 01.07.2021 р. № 1600-IX (далі – Закон № 1600)<sup>97</sup>. Закон № 1600 було опубліковано в офіційному виданні «Голосі України» від 31.07.2021 №143. Отже, документ набрав чинності з 01.08.2021 р., з дня, наступного за днем його опублікування.

Законом №1600 відновлено ставку ПДВ 20% за оподаткування операцій з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільгосппродукції, що класифікується за такими кодами згідно з УКТ ЗЕД:

- 0102 (велика рогата худоба, жива);
- 0103 (свині, живі), 0104 10 (вівці живі);
- 0401 (у частині молока незбираного);
- 1002 (жито), 1004 (овес), 1204 00 (насіння льону, подрібнене або неподрібнене);
- 1207 (насіння та плоди інших олійних культур, подрібнені або неподрібнені), 1212 91 (цукрові буряки).

Водночас залишено ставку ПДВ 14% для операцій із постачання:

- 1001 (пшениця і суміш пшениці та жита (меслин));
- 1003 (ячмінь);
- 1005 (кукурудза);
- 1201 (соеві боби, подрібнені або неподрібнені);
- 1205 (насіння свиріпи або ріпаку, подрібнене або неподрібнене);
- 1206 00 (насіння соняшнику, подрібнене або неподрібнене).

Податкова формується в електронній формі, передається через електронну мережу системи MEDOK та «електронне вікно» платника податку для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних до

---

<sup>97</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставки податку на додану вартість при оподаткуванні операцій з постачання окремих видів сільськогосподарської продукції: Закон України від 01.07.2021 р. №1600-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1600-20#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

фіскальних органів за місцем знаходження платника з урахуванням граничних термін:

- для податкових накладних (розрахунків коригування до податкових накладних), складених із 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, – до останнього дня (включно) календарного місяця, у якому вони складені;

- для податкових накладних (розрахунків коригування до податкових накладних), складених із 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, у якому вони складені <sup>98</sup>.

Забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки, підвищення його конкурентоспроможності є неможливим без виваженої податкової політики держави, дієвого інформаційного механізму в управлінні оподаткуванням підприємств сільського господарства. Це зумовлено передусім високим рівнем залучення природних ресурсів у сільськогосподарське виробництво, значною залежністю від природно-кліматичних умов тощо <sup>99</sup>.

Недостатнє врахування такого фактора в оподаткуванні, як об'єкт обліку, зумовлює нерівномірність податкового навантаження, спотворює не тільки весь процес облікового відображення, а й кінцевий його результат – фінансову та податкову звітність.

Зважаючи на все це та враховуючи часті зміни податкового законодавства, виникає потреба в детальному дослідженні об'єктів обліку розрахунків за податками в галузі сільського господарства для підвищення ефективності управління оподаткуванням та забезпечення достовірності інформаційних показників фінансової та податкової звітності.

---

<sup>98</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 20.01.2022).

<sup>99</sup> Кушніренко О. А. Розрахунки за податками сільськогосподарських підприємств як об'єкт обліку і контролю. *Облік і фінанси*. 2017. № 2. С. 27-35 (с. 30).

### **1.3. Особливості формування облікової політики щодо розрахункових операцій із бюджетом за податковими платежами: податковий облік і податкове рахівництво**

Ефективність системи оподаткування, а відтак, і управлінської системи в податковій сфері підприємства зумовлює необхідність якісних перетворень, які стосуються системи податкового обліку, а саме податкових розрахунків та податкової звітності. Власне, для отримання більш ефективних механізмів прийняття управлінських рішень важливу роль відіграє якість інформації, яку одержали користувачі.

Так, прийняття рішень базується на інформації, яка повинна мати завершений характер, відображати реальний стан діяльності підприємства на конкретний час та бути корисною. Окрім того, під час підготовки та прийняття рішення отримання інформації не повинно бути дорожчим, ніж користь від неї, тобто інформація повинна мати ефективність<sup>100</sup>. В основному така інформація забезпечується в процесі формування облікової політики підприємства.

У процесі формування облікової політики потрібно відслідковувати фактори, які так чи інакше мають вплив на цей процес. Найдоцільніше це здійснити, застосувавши системний підхід до зовнішніх і внутрішніх факторів впливу на формування облікової політики.

Узагальнивши напрацювання науковців і врахувавши галузеві особливості, розглянемо фактори, що впливають на формування облікової політики (табл. 1.4)<sup>101</sup>.

Основною метою облікової політики є забезпечення створення інформаційної системи підприємства з урахуванням вимог законодавчих актів і нормативних документів щодо фінансово-майнового стану підприємства та результату його діяльності, системи оподаткування, які необхідні як

---

<sup>100</sup> Святаш С. В. Податкове рахівництво як базова складова управління податками. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2020. №2. С. 108-111 (с. 108).

<sup>101</sup> Бляхарчук М. О. Формування облікової політики в системі управління підприємством: дис. ... канд. економ. наук: 08.00.09. Рівне, 2016. 310 с. (с. 56-57).

внутрішнім, так і зовнішнім користувачам для прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень <sup>102</sup>.

Таблиця 1.4

### Фактори впливу на формування облікової політики

	Зовнішні фактори	Внутрішні фактори
Загальні фактори	<ul style="list-style-type: none"> <li>- законодавчі акти та нормативні документи з питань підприємництва, бухгалтерського обліку й оподаткування та перспективи їх змін;</li> <li>- загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку;</li> <li>- зовнішні користувачі;</li> <li>- система оподаткування;</li> <li>- склад і форми фінансової звітності;</li> <li>- вплив інфляційних чи дефляційних процесів;</li> <li>- поява нових об'єктів соціального, екологічного та ін. видів обліку;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- форма власності й організаційно-правова форма;</li> <li>- стратегія фінансово-господарського розвитку;</li> <li>- рівень автоматизації виробничих і управлінських процесів;</li> <li>- організаційна структура управління, наявність структурних підрозділів та їхні економічні взаємозв'язки;</li> <li>- масштаби діяльності підприємства;</li> <li>- рівень кваліфікації управлінського персоналу та працівників бухгалтерської служби;</li> <li>- структура бухгалтерської служби і розподіл обов'язків між обліковими працівниками;</li> <li>- ефективна система внутрішнього контролю;</li> <li>- забезпечення новими науковими розробками та програмами</li> </ul>
Специфічні фактори	<ul style="list-style-type: none"> <li>- державне регулювання цін на сільськогосподарську продукцію;</li> <li>- інфраструктура ринку сільськогосподарської продукції.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- залежність якості продукції, що випускається, не лише від дотримання технології виробництва, але й від якості сировини;</li> <li>- нетривалість технологічного процесу;</li> <li>- залежність норм витрат сировини та виходу продукції від якості сировини;</li> <li>- територіальне обмеження реалізації через малу транспортабельність готової продукції;</li> <li>- обмеження терміну зберігання основних матеріально-виробничих запасів;</li> <li>- обмеження терміну реалізації готової продукції та мінімум залишків нереалізованої продукції;</li> <li>- швидкий оборот грошових коштів;</li> <li>- відсутність незавершеного виробництва</li> </ul>

Джерело: <sup>103</sup>

Постійні зміни вітчизняного податкового законодавства чинять суттєвий вплив на підходи до оподаткування суб'єктів господарювання та правила розрахунку зобов'язань перед бюджетом. Відтак бухгалтеру підприємства

<sup>102</sup> Пушкар М. С., Щирба М. Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. 260 с. (с. 31-32).

<sup>103</sup> Бляхарчук М. О. Формування облікової політики в системі управління підприємством: дис. ... канд. економ. наук: 08.00.09. Рівне, 2016. 310 с. (с. 56-57).

слід регулярно переглядати облікові процедури, методичні та організаційні положення здійснення розрахункових операцій із бюджетом за податковими платежами в межах чинного законодавства <sup>104</sup>.

Взаємовідносини між бухгалтерським обліком та оподаткуванням не досягають усіх поставлених цілей у сфері оподаткування та несуть значні витрати для суб'єктів господарювання. Тому значна увага приділялася дослідженню відповідності бухгалтерського обліку податковому обліку, планування, менеджменту, рахівництва, податкової політики підприємства. Окремо досліджувалися питання ефективності управління податками. Оскільки внаслідок власної податкової системи в нашій державі сформувалася система податкового рахівництва (податкової політики), яка виконує функцію обліку й акумулювання інформації щодо фінансово-господарського стану платників податків із метою формування необхідної інформаційної бази для розрахунків податкових зобов'язань, своєчасної сплати податків до бюджету, контролю таких грошових потоків тощо. Питання поліпшення податкового обліку в розрізі підвищення ефективності прийняття управлінських рішень у сфері оподаткування є дуже важливим <sup>105</sup>. Дані особливості обов'язково мають бути враховані під час формування облікової політики підприємства.

Починаючи з моменту впровадження національних П(С)БО в сфері нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні, одним із актуальних напрямків наукових досліджень стала розробка таких підходів в оподаткуванні, які б сприяли уніфікації облікових процедур щодо розрахунків за податковими платежами. Очікувалось, що прийняття Податкового кодексу України в 2010 році вирішить проблему зближення податкового та фінансового обліку, проте, як свідчить практика

---

<sup>104</sup> Драчук В. Ю. Теоретичні аспекти формування облікової політики щодо розрахункових операцій з бюджетом за податковими платежами. *Облік і фінанси*. 2016. № 1. С. 22-26 (с. 24).

<sup>105</sup> Святаш С. В. Податкове рахівництво як базова складова управління податками. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2020. №2. С. 108-111 (с. 108).



оподаткування, означений вище напрям наукових пошуків не втратив своєї актуальності.

Оновлений Податковий кодекс України, норми якого вступили в силу з 01.01.2016 року, здійснив переворот в правилах оподаткування суб'єктів господарювання та максимально надав перевагу бухгалтерському законодавству при визначенні зобов'язань перед бюджетом. Це вивело бухгалтерський облік на новий рівень значимості, що, у свою чергу, зумовлює необхідність наукового вивчення питань уніфікації розрахунків із бюджетом за податками згідно норм П(С)БО та ПКУ <sup>106</sup>.

Податковий кодекс України, редакція якого діє з 01.01.2016 року, змінив методологію визначення зобов'язань за податками. Практично відбулась уніфікація двох абсолютно відмінних підходів до визначення фінансового результату – згідно норм бухгалтерського обліку та згідно податкових правил. Оновлений Кодекс надав перевагу правилам, які визначені П(С)БО. Зокрема, якщо порівнювати розрахунок податку на прибуток згідно Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. №334/94-ВР та згідно Податкового кодексу України від 02.12.2010 року №2755-VI, то сьогодні залишилась лише різниця в оподаткуванні, визначення якої не є обов'язком кожного платника, який знаходиться на загальній системі оподаткування. Коригують фінансовий результат, визначений за правилами бухгалтерських стандартів, лише ті суб'єкти господарювання, у яких бухгалтерський дохід (за вирахуванням непрямих податків) за останній звітний (податковий) рік перевищує 20 млн грн. Як засвідчують статистичні інформаційні дані, це лише 5% від загальної кількості платників <sup>107</sup>.

Шовкопляс Т. С. пропонує два варіанти визначення зобов'язань перед бюджетом у разі, якщо норми бухгалтерського законодавства та Податкового

---

<sup>106</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

<sup>107</sup> Плахтій Т. Ф. Формування облікової політики підприємства щодо обліку розрахунків за податками в сільськогосподарських підприємствах. *Економіка АПК*. 2012. № 5. С. 79-85 (с. 82).

кодексу України різняться в підходах. Зокрема, це створення автономної системи податкового обліку та системи податкового обліку на основі даних бухгалтерського обліку <sup>108</sup>. Водночас стверджувати про актуальність останнього підходу вже недоречно, оскільки є необхідність відображення господарських операцій за правилами бухгалтерського законодавства, та, як уже зазначалося вище, лише у певних випадках здійснюється їхнє незначне коригування. Нині відмінностей у правилах визначення бази оподаткування не існує, що підтверджується нормою ПКУ (пп. 134.1.1)<sup>109</sup>.

Питання оподаткування, а відтак, і системи податкового обліку постійно вимагають підвищеної уваги науковців і практиків тому, що саме в цій сфері перетинаються інтереси і держави, і суб'єктів господарювання, і громадян, тобто платників податків. Підтримання балансу інтересів різних сторін необхідне для побудови ефективного податкового менеджменту, який би дозволяв вирішити всі питання у сфері оподаткування та підвищити ефективність прийняття рішень для всіх сторін взаємовідносин. Одним із завдань, яке ставлять перед собою науковці, є гармонізація податкового рахівництва з бухгалтерським обліком із метою зменшення трудовитрат облікових працівників<sup>110</sup>.

Часто на практиці існує повний хаос в організації обліку на підприємстві, який пояснюється відсутністю наказу про облікову політику або представленням в ньому неактуальних положень. Фахівці з бухгалтерського обліку не завжди приділяють належну увагу формуванню даного документу, або ж не приводять його у відповідність із змінами чинного законодавства, які впливають на облікове відображення господарських операцій.

---

<sup>108</sup> Шовкопляс Т. С. Гармонізація податкового рахівництва і бухгалтерського обліку – основна мета облікової політики суб'єкта економіки. *Науковий вісник Чернігівського державного інституту економіки і управління. Економіка*. 2013. № 4. С. 159-163 (с. 160).

<sup>109</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

<sup>110</sup> Святаш С. В. Податкове рахівництво як базова складова управління податками. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2020. №2. С. 108-111 (с. 108).

Поділяємо точку зору Я.П. Іщенко, що до основних недоліків, пов'язаних із формуванням облікової політики, можна віднести ігнорування змін нормативної документації та не відображення їх у наказі про облікову політику<sup>111</sup>.

Як слушно зазначає О.С. Савченко, суттєві особливості оподаткування сільськогосподарських товаровиробників неодмінно мають знайти відображення у внутрішніх регламентах підприємства з ведення бухгалтерського обліку<sup>112</sup>.

Отже, насамперед на теоретичному рівні слід обґрунтувати важливість внутрішньої регламентації даного процесу.

Власне, фінансовий облік забезпечує формування потрібної інформації щодо майнового, фінансового стану суб'єкта господарювання та використання його ресурсів, а податкове рахівництво акумулює інформацію щодо податкових зобов'язань і своєчасності сплати податків до бюджету. Саме на основі такої інформаційної бази, яка створюється в процесі податкового рахівництва, платники податків і держава формують власну систему податкового менеджменту<sup>113</sup>.

Досвід країн із розвиненою ринковою економікою вказує на те, що надзвичайно важливою складовою інформаційної системи будь-якого підприємства є фінансове рахівництво, однак не менш важливою сферою, яка потребує значної уваги, є податкове рахівництво<sup>114</sup> (податкове планування, політика). Адже воно забезпечує необхідною інформацією суб'єкта господарювання – платника податків, і обов'язково залежить від

---

<sup>111</sup> Попук Н. С., Іщенко Я. П. Актуальність формування облікової політики аграрних підприємств. *Облік і фінанси*. 2013. №10(4). С. 147-151 (с. 148).

<sup>112</sup> Савченко О. С. Податковий аспект формування та застосування облікової політики сільськогосподарськими товаровиробниками. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2012. № 22(2). С. 360-365 (с. 362).

<sup>113</sup> Святаш С. В. Податкове рахівництво як базова складова управління податками. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2020. №2. С. 108-111 (с. 108).

<sup>114</sup> Святаш С. В. Податкове рахівництво як базова складова управління податками. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2020. №2. С. 108-111 (с. 109).

особливостей його господарської діяльності, а отже й організації обліку та формування облікової політики. З іншого боку, такої інформації потребує й держава для виконання контролюючих функцій та ефективного планування дохідної частини бюджету держави в цілому.

Отже, можна стверджувати, що податковий облік (податкове рахівництво) є підсистемою бухгалтерського обліку, яка формує інформаційну базу щодо нарахувань і сплати податків і зборів відповідним державним органам, які здійснюють контроль правильності, своєчасності та повноти нарахування, а також сплати відповідних податків і зборів.

Власне, під податковим обліком розуміють фінансові відносини з приводу нарахування та сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), які виникають між державними органами у сфері оподаткування та платниками податків.

Кінцевим результатом обліку є саме складання звітності, яка є інформаційною базою щодо ходу та результату діяльності платника податків за відповідний період, а тому є важливим інструментом для аналізу ефективності створеної податкової політики й облікової податкової політики на рівні підприємства з метою її подальшої оптимізації. З огляду на зазначене вище, податкове рахівництво потрібно організовувати таким чином, щоб задовольняти потреби управління суб'єкта господарювання, а також служби податкового менеджменту в інформації щодо формування оподаткованої бази підприємства від усіх видів діяльності <sup>115</sup>.

В економічній літературі відсутня єдина точка зору щодо сутності та місця податкового обліку в системі податкового менеджменту. Однак у спрощеному вигляді його можна визначити так: (рис. 1.6).

З одного боку, податковий облік забезпечує інформацією службу податкового менеджменту самого підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень стосовно господарської діяльності й оптимізації

---

<sup>115</sup> Шовкопляс Т. С. Гармонізація податкового рахівництва і бухгалтерського обліку – основна мета облікової політики суб'єкта економіки. *Науковий вісник ЧДІЕУ*. 2013. № 4. С. 159–163 (с. 160).

податкової політики суб'єкта господарювання, а, з іншого боку, результати податкового рахівництва використовують державні органи, насамперед податкові контролюючі органи, з метою виконання покладених на них функцій.

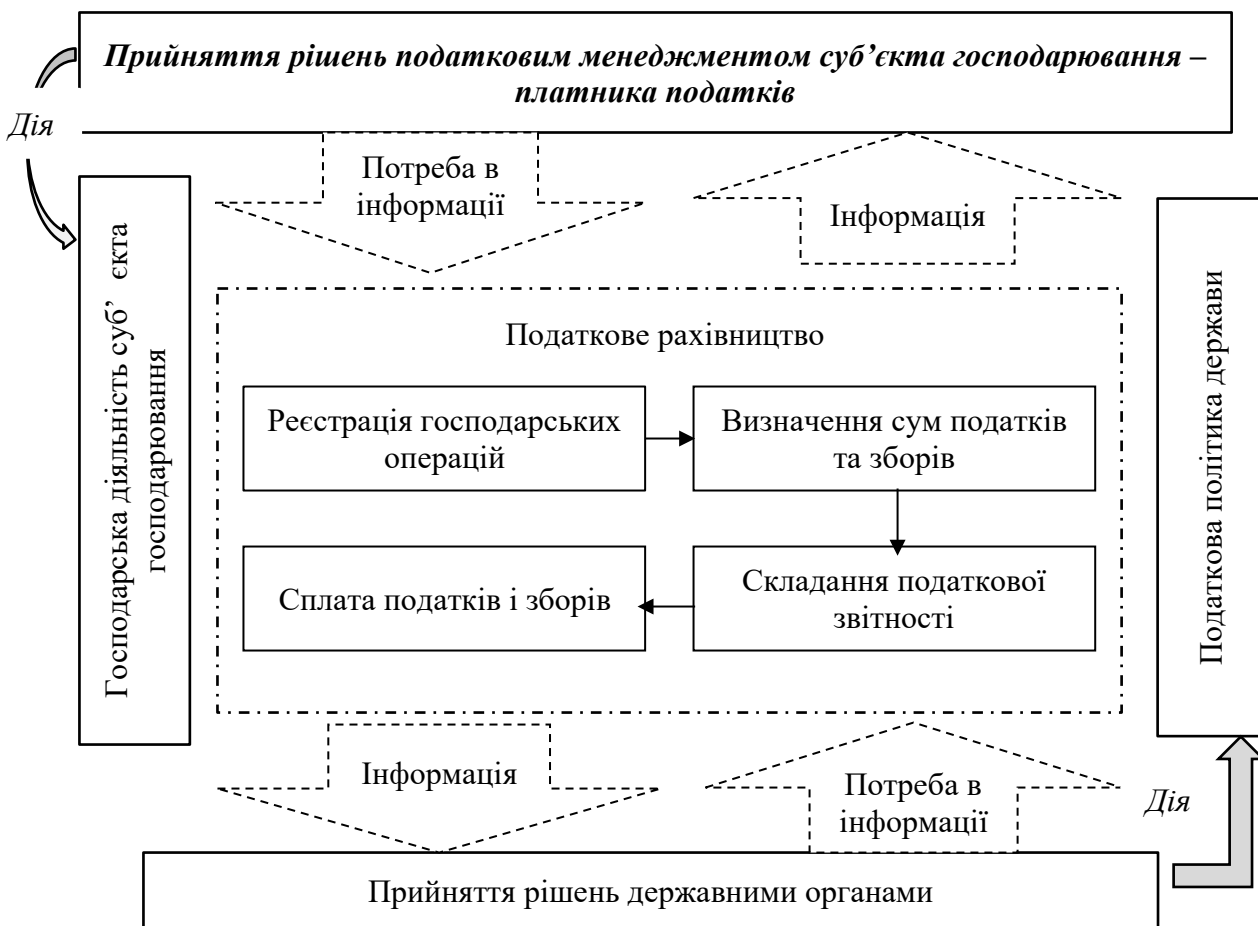


Рис. 1.6. Місце податкового рахівництва в податковому менеджменті

Джерело: <sup>116</sup>

Підприємство завжди прагне до зменшення витрат на ведення обліку, а тому організацію та ведення податкового рахівництва в можливих випадках приєднують до бухгалтерського обліку. Проте ведення податкового обліку ускладнюється через численні особливості системи оподаткування суб'єктів господарювання України (специфічні методи і прийоми обчислення податків

<sup>116</sup> Святаш С. В. Податкове рахівництво як базова складова управління податками. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2020. №2. С. 108-111 (с. 110).

і зборів (обов'язкових платежів)), а відтак, потребує постійного удосконалення та глибшого дослідження <sup>117</sup>.

Отже, податковий облік, у вузькому розумінні, можемо визначити як спеціалізовану систему, яка застосовується виключно у випадках, коли бухгалтерський фінансовий облік не можна застосувати для розрахунку складових податків. Такий підхід дозволяє виділити податковий облік «у чистому вигляді» як самостійну і незалежну систему фінансових відносин <sup>118</sup>. У широкому розумінні податкове рахівництво об'єднує процес фіксації майна платника податку, здійснювані ним господарські операції, їх результати для обрахування суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету, а також аналіз отриманої інформації, що виходить за рамки функцій класичного обліку та дає більше інформаційної бази щодо подальшого прийняття рішень на самому підприємстві чи контролюючими державними органами

Представимо позиції науковців щодо необхідності затвердження на рівні підприємств регламентних документів з обліку розрахунків із бюджетом, які можна об'єднати у дві групи (табл. 1.5).

Одна група науковців (І. О. Власова, Т. В. Микитенко, Т. Ф. Плахтій), позицію якої поділяє автор, наполягає на затвердженні організаційних і методичних засад обчислення й обліку зобов'язань перед бюджетом за податковими платежами шляхом виділення окремого розділу у Наказі про облікову політику підприємства. Інші науковці (Т. А. Бурова, О. В. Савченко, І. В. Смірнова та Н. В. Смірнова) вважають, що підприємству доцільно розробляти розпорядчий документ у формі податкової облікової політики, яка повинна включати питання здійснення податкових розрахунків та їх обліку <sup>119</sup>.

---

<sup>117</sup> Святаш С. В. Податкове рахівництво як базова складова управління податками. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2020. № 2. С. 108-111 (с. 110).

<sup>118</sup> Бордова Т. В. Теория и методология формирования системы управленческого учета для целей налогообложения: дис. д-ра екон. наук. Орел, 2008. 521с (с. 95).

<sup>119</sup> Драчук В.Ю. Теоретичні аспекти формування облікової політики щодо розрахункових

**Наукові підходи до організації обліку розрахункових операцій із бюджетом за податковими платежами**

Автор	Наукова позиція	Наслідки практичного застосування
1	2	3
Бурова Т. А. <sup>120</sup>	Окремий розділ наказу про облікову політику «Організація обліку податкових платежів», формування Положення про організацію податкового обліку	дозволить нівелювати значні відмінності між фінансовим і податковим обліком активів, зобов'язань, складання різних форм звітності, які не урегульовані законодавчо-нормативними документами
Власова І. О. <sup>121</sup>	в межах Наказу про облікову політику формування інформації про розрахунки, зокрема перед бюджетом за податками	з метою оптимізації документування розрахункових операцій
Микитенко Т.В. <sup>122</sup>	облікова податкова політика підприємств у вигляді Наказу про облікову політику у частині оподаткування	спрямована на розкриття невикористаних резервів підвищення господарювання, оптимізації податко-утворюючої бази для цілей оподаткування, забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів для контролю та своєчасного виконання зобов'язань перед державою
Плахтій Т.Ф. <sup>123</sup>	Окремий розділ до Наказу про облікову політику «Організація обліку розрахунків за податками»	забезпечить дотримання норм чинного законодавства з питань оподаткування, складання та подання бухгалтерської та податкової звітності

*Продовження табл. 1.5*

1	2	3
---	---	---

операцій з бюджетом за податковими платежами. *Облік і фінанси*. 2016. № 1. С. 22-26 (с. 25).

<sup>120</sup> Бурова Т. А. Облікова політика податкових платежів на підприємстві та шляхи її удосконалення. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка*. 2014. №149. С. 3-10 (с. 7).

<sup>121</sup> Власова І. О. Облік розрахунків з дебіторами та кредиторами: автореф. дис. канд. екон. наук : 08.06.04. Київ: НАУ, 2005. 20 с. (с. 7).

<sup>122</sup> Микитенко Т. В. Облік і контроль податкових взаємовідносин на підприємствах торгівлі: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04. Академія держ. податкової служби України. Ірпінь, 2002. 356 с. (с. 55).

<sup>123</sup> Плахтій Т. Ф. Формування облікової політики підприємства щодо обліку розрахунків за податками в сільськогосподарських підприємствах. *Економіка АПК*. 2012. № 5. С. 79-85 (с. 82).

Савченко О.В. <sup>124</sup>	«облікова політика в частині оподаткування»	головною частиною в організації податкового обліку є розробка та затвердження податкових реєстрів, призначених для систематизації й накопичення інформації в обліку
Смірнова І. В., Смірнова Н. В. <sup>125</sup>	«податкова облікова політика»	облікове забезпечення визначення податків і податкових зборів, а також складанні відповідної звітності за ними
Драчук В. Ю. <sup>126</sup>	окреми пункт Наказу про облікову політику «облікова політика щодо розрахункових операцій із бюджетом за податковими платежами»	дозволить обрати найбільш альтернативні підходи до оподаткування у вигляді загальної чи спрощеної системи оподаткування, що дасть змогу скоротити або ж встановити оптимальні податкові платежі. Забезпечить відображення розрахунків із бюджетом відповідно до грамотно сформованої облікової політики з метою недопущення на практиці помилок у розрахунках, забезпечить уникнення витрат на погашення фінансових санкцій

Джерело: <sup>127</sup>

Згідно ПКУ, бухгалтерський облік вирішує завдання щодо формування інформації для визначення бази оподаткування тим чи іншим податком, виходячи із методики їх розрахунку. Тобто, держава стала безпосереднім користувачем бухгалтерської інформації та зацікавлена в достовірності відображення господарських операцій відповідно до норм визначених національними П(С)БО. Такі зміни позитивно вплинуть на облікові процедури щодо розрахунку зобов'язань перед бюджетом за податковими платежами.

Особливості здійснення розрахунків із бюджетом за податковими

<sup>124</sup> Савченко О. С. Податковий аспект формування та застосування облікової політики сільськогосподарськими товаровиробниками. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки.* 2012. №. 22(2). С. 360-365 (с. 363).

<sup>125</sup> Смірнова І. В. Податковий аспект облікової політики підприємства: організація і методика. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки.* 2014. № 25. С. 439-446 (с. 441).

<sup>126</sup> Драчук В. Ю. Теоретичні аспекти формування облікової політики щодо розрахункових операцій з бюджетом за податковими платежами. *Облік і фінанси.* 2016. № 1. С. 22-26 (с. 25).

<sup>127</sup> Драчук В. Ю. Теоретичні аспекти формування облікової політики щодо розрахункових операцій з бюджетом за податковими платежами. *Облік і фінанси.* 2016. № 1. С. 22-26 (с. 24).



платежами мають обов'язково бути розкриті в окремому розділі Наказу про облікову політику підприємства. Відсутність оновленого даного наказу в цілому та розділу щодо розрахунків із бюджетом зокрема є недоліком в організації бухгалтерського обліку на підприємстві <sup>128</sup>.

Враховуючи змінний характер податкового законодавства, обов'язковим, на наш погляд, є щорічний перегляд положень наказу щодо облікової політики. Такий підхід дозволить уникнути проблем зі штрафними санкціями, які можуть виникнути лише за умови незнання оновлених положень діючого законодавства, а часто повністю зміненого підходу у визначенні зобов'язань перед бюджетом за податками.

Наказ про облікову політику є надзвичайно важливим розпорядчим документом, який дає змогу продемонструвати професіоналізм спеціаліста в галузі ведення обліку. Чим якісніше та детальніше розкрита інформація щодо господарських операцій, які відбуваються на підприємстві, тим більша ймовірність отримання якісного облікового продукту у вигляді фінансової звітності. Це ще раз доводить безпосередню важливість людських знань, компетентності та розуміння чинного законодавства з питань оподаткування для формування якісної інформації про нарахування та справляння податкових платежів до бюджету. Оскільки таку кількість змін, які відбуваються в частині оподаткування та автоматичного перенесення цих положень у практичну площину, неможливо порівняти з жодним об'єктом обліку, який підлягає процесу «...виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» <sup>129</sup>.

У Наказі щодо облікової політики підприємства повинні бути розкриті такі методи та процедури, які дозволятимуть отримувати своєчасну достовірну й об'єктивну інформацію щодо: стану заборгованості за

---

<sup>128</sup> Фінансовий облік II: підручник. Я. П. Іщенко, О. А. Подолянчук, Н. І. Коваль. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю.В. 2021. 395 с (с. 69-75).

<sup>129</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 10.01.2022).

податковими платежами перед бюджетом; суми нарахування та сплати зобов'язань перед бюджетом за податковими платежами; наявності операцій нарахування штрафних санкцій у разі несплати або простроченої сплати зобов'язань за податковими платежами <sup>130</sup>.

Останнім часом система обліку зазнавала численних змін, зокрема була виділена підсистема бухгалтерського обліку – податкове рахівництво, однак вона не змогла в теоретичному та практичному напрямках повністю реалізувати комплекс завдань, які пов'язані з нарахуванням та сплатою податків, а тому даний вид обліку потрібно обґрунтовано виділити в окрему самостійну галузь, яка б регламентувалася законодавчо та мала чітко визначену методику визначення та нарахування податків і зборів та методи формування податкової звітності. Формування податкового рахівництва забезпечить чітке розуміння користувачами послідовності облікових процесів, мети обліку, якісне та прозоре формування звітності.

Отже, виважена, обґрунтована та якісно сформована облікова політика щодо розрахункових операцій за податковими платежами дозволить обрати найбільш альтернативні підходи до оподаткування у вигляді загальної чи спрощеної системи оподаткування, що дозволить скоротити або ж встановити оптимальні податкові платежі. Окрім того, відображення безперервної, своєчасної, достовірної, об'єктивної та повної інформації відповідно до чітко сформованої облікової політики, сприятиме уникненню помилок у розрахунках зобов'язань перед бюджетом, а відтак і витрат на погашення фінансових санкцій у вигляді штрафів та пені.

---

<sup>130</sup> Драчук В. Ю. Теоретичні аспекти формування облікової політики щодо розрахункових операцій з бюджетом за податковими платежами. *Облік і фінанси*. 2016. № 1. С. 22-26 (с. 25).

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ I

На основі критичного аналізу наукових досліджень і літературних джерел із питань облікового забезпечення податкових розрахунків сільськогосподарських товаровиробників сформовано такі висновки.

З розвитком поглядів на роль держави в суспільно-економічному житті формувались і концепції оподаткування, що відбилися у теоріях податків, котрі являють собою систему наукових знань про сутність і природу податків, їхню роль і значення в житті суспільства. Сучасні процеси глобалізації економіки суттєво впливають на податкові системи держав. 2. Невідповідність реалізації базових положень обліку й оподаткування може призвести до асиметрії в податкових розрахунках, неефективності облікових робіт і викривленні інформації, що неприпустимо з точки зору організації економічних і податкових відносин.

Організація бухгалтерського обліку податкових розрахунків і платежів підпорядкована теоретичним засадам стандартів, положень, постулатів, які описують загальні й індивідуальні характеристики системи оподаткування, їх дотримання є необхідною умовою під час розрахунку податкової бази та виконанні податкових зобов'язань. Тому авторами здійснено теоретичне узагальнення наявних проблем щодо невідповідності організаційних і методологічних засад бухгалтерського обліку методичному базису оподаткування через розробку пропозицій щодо актуалізації базових обмежень і визначальних регуляторів впровадження податкових розрахунків. Означені кон'юнктурні принципи є специфічними для системи обліку й оподаткування і сприяють підвищенню рівня ефективності податкової культури, мінімізації маніпулювань у податкових розрахунках.

Історія виникнення й становлення організаційно-правового забезпечення оподаткування в галузі сільського господарства України досить тривала, часові межі його розвитку можна поділити на шість періодів: Київської Русі, Великого Князівства Литовського, Речі Посполитої, Російської імперії,

радянської доби, здобуття Україною незалежності. Зазначеним періодам притаманні різні особливості оподаткування сільського господарства, однак спільною їх рисою є те, що основним об'єктом оподаткування в аналізованій галузі була земля, початковою платою за користування якою був натуральний податок. На певних етапах свого становлення плату за землю з натурального податку було замінено на сплату в грошовому вираженні. Після здобуття Україною незалежності почалося формування нової системи оподаткування сільськогосподарських підприємств, зокрема запроваджено спеціальні режими оподаткування у сфері сільського господарства, встановлено пільги для сплати земельного податку, що істотно вплинуло на розвиток сільського господарства.

У сільськогосподарських підприємств виручка від реалізації вирощеної (виробленої) ними сільськогосподарської продукції повинна становити не менше ніж 50% загальної суми виручки, а в сільськогосподарських товаровиробників питома вага вартості сільськогосподарських товарів протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно повинна становити не менше ніж 75% вартості всіх поставлених товарів.

Основним напрямом оподаткування в галузі сільського господарства є оподаткування землі, що реалізується через справляння земельного податку, єдиного податку четвертої групи й плати за оренду землі державної та комунальної власності. Особливість оподаткування землі в сільському господарстві полягає в тому, що сільськогосподарські підприємства звільняються від сплати земельного податку за наявні у власності сільськогосподарські угіддя, які вони використовують для виробництва (вирощування) сільськогосподарської продукції, такі підприємства вважають платниками земельного податку за земельні ділянки – несільськогосподарські угіддя, що не використовуються ними для ведення сільськогосподарського товаровиробництва, вони сплачують такий податок на загальних підставах.

Оподаткування сільськогосподарських підприємств, діяльність яких

спрямована на виробництво (виращування) власної сільськогосподарської продукції, передбачає певні пільги та преференції, зокрема щодо сплати податку на прибуток підприємств, податку на майно, земельного податку, рентної плати за спеціальне використання води, а також можливість отримання бюджетної дотації з податку на додану вартість для розвитку й стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції. Водночас такі пільги та преференції в оподаткуванні не можна вважати достатніми для забезпечення ефективного господарювання сільськогосподарських підприємств, оскільки вони спрямовані виключно для того, щоб зменшити базу оподаткування або звільнити від сплати деяких податків, натомість механізми адміністрування інших податків залишаються недосконалими.

Бюджетна дотація для розвитку сільськогосподарських товаровиробників – це грошові кошти, що виділяються з державного бюджету на безповоротній основі сільськогосподарським підприємствам за поставлену ними власно вироблену сільськогосподарську продукцію та які призначені для подальшого розвитку й стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції.

Досліджено, що податкове рахівництво є однією з основ, на якій ґрунтується прийняття управлінських рішень, адже саме воно забезпечує формування якісної аналітичної бази. Від системи податкового рахівництва, а саме: від кількості затрат часу на його ведення, виявлення прихованих об'єктів оподаткування, правильного застосування норм податкового законодавства, вчасного реагування на зміну податкових правил, вчасної сплати податкових платежів, формування якісної бази податкових інформаційних масивів – залежить ефективність прийняття управлінських рішень і системи податкового менеджменту в цілому. Отже, податкове рахівництво потребує постійного удосконалення та передусім законодавчого його закріплення.

## РОЗДІЛ II

### СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

#### **2.1. Оцінка чинних систем оподаткування та їх вплив на організацію обліку сільськогосподарських товаровиробників**

Аграрний сектор економіки є одним із найважливіших у національній економіці. Розвиток галузі потребує наукового прогнозу, обґрунтування пріоритетних заходів державної політики для забезпечення підвищення ефективності конкурентоспроможності сільськогосподарського виробництва та продовольчої безпеки <sup>131</sup>

Вдало відзначено в наукових дослідженнях, що діяльність сільськогосподарських підприємств має ряд особливостей, які впливають на їх функціонування в цілому, так і окремих елементів системи управління. Умовно фактори впливу на діяльність сільськогосподарських підприємств можна поділити на внутрішні та зовнішні. Серед зовнішніх важливими є природно-кліматичні умови, політика держави, діяльність фінансово-кредитних інституцій, галузева структура регіону тощо. До внутрішніх віднесемо ті, які характеризують здатність підприємства самостійно впливати на ефективність його виробництва та конкурентоспроможність, а саме: організаційна структура, галузь діяльності, матеріально-технічна база, інноваційні процеси, кадровий потенціал тощо. Водночас оцінити зазначені фактори впливу, спрогнозувати перспективи та визначити ризики діяльності можливо лише за умови наявності належного інформаційного забезпечення системи управління. Звідси слідує, що одним із критеріїв управління сучасного підприємства є максимальне задоволення керівних ланок різних рівнів корисною інформацією <sup>132</sup>.

---

<sup>131</sup> Калетнік Г. М., Гончарук І. В., Ємчик Т. В., Лутковська С. М. Аграрна політика та земельні відносини: підручник. Вінниця: ВНАУ, 2020. 307 с. (с. 19).

<sup>132</sup> Podolianchuk O. A. The main dominants of accounting and taxation organization on farms. *Scientific discussion*. 2020. Vol 2, № 47. P. 38-45. (с. 38).

Охарактеризуємо фактичну ситуацію щодо наявності суб'єктів підприємництва в Україні за останні роки (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Кількість суб'єктів підприємництва**

Суб'єкти господарювання	Всього за роками, одиниць						У т.ч. сільське, лісове та рибне господарства, одиниць					
	2016	2017	2018	2019	2020	Відхилення, 2020±2016	2016	2017	2018	2019	2020	Відхилення, 2020±2016
Великі	383	399	446	518	512	+129	20	18	23	34	36	+16
Середні	15113	15254	16476	18129	17946	+2833	2505	2391	2307	2285	2137	-368
Малі,	1850034	1789406	1822671	1922978	1955119	+105085	72095	74184	73998	73131	71195	-900
з них мікро	1800736	1737082	1764737	1864013	1898902	+98166	66905	68819	68492	67627	65753	-1152
У т.ч.: фізичні особи-підприємці												
Середні	281	317	419	378	344	+63	4	8	9	4	3	-1
Малі,	1558880	1466486	1483297	1560650	1599411	+40531	29618	26470	25815	25207	23913	-5705
з них мікро	1553041	1458980	1471965	1550633	1591031	+37990	29448	26307	25585	24994	2371	-27077
% сільського, лісового та рибного господарства до загального показника суб'єктів господарювання												
Великі							5,23	4,52	5,16	6,57	7,03	+1,80
Середні							16,58	15,21	14,01	12,61	11,91	-4,67
Малі,							3,90	4,15	4,06	3,81	3,64	-0,26
з них мікро							3,72	3,97	3,89	3,61	3,46	-0,29

Джерело: сформовано за <sup>133, 134</sup>

Аналізуючи дані таблиці 2.1, можна зробити висновок, що кількість суб'єктів підприємництва в цілому зростає, у т.ч. спостерігається збільшення і в кількості фізичних осіб-підприємців. Проте в частині сільськогосподарських підприємств, в сукупності із рибним і лісовим господарствами, їх кількість зменшується, хоча й спостерігається у 2020 році порівняно з 2016 роком збільшення кількості великих – на 16 одиниць. Кількість середніх підприємств, навпаки, зменшилася на 368 одиниць, малих – на 900 одиниць, у т.ч. мікропідприємств – на 1152 одиниці. Зменшення

<sup>133</sup> Podolianchuk O. Tax and accounting systems of small agricultural enterprises in the conditions of european integration. *Three Seas Economic Journal*. 2021. Vol. 2, № 3. P. 95-103. (с. 97).

<sup>134</sup> Економічна статистика. Діяльність підприємств. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 05.01.2022).

суб'єктів аграрного виробництва спостерігається і в частині діяльності фізичних осіб-підприємців. Така ситуація свідчить не просто про зменшення частки сільського, лісового та рибного господарства в загальній чисельності суб'єктів ведення підприємництва, а про загрози сталого розвитку.

На нашу думку, ситуація, пов'язана зі згортанням аграрного бізнесу суб'єктами малого підприємництва, буде спостерігатися і за результатами статистичних даних 2021 року. Адже пандемія коронавірусної хвороби внесла свої корективи в показники економіки держави та окремих підприємств. Що стосується поточного 2022 року, то можна стверджувати, що ситуація загостриться на тлі змін податкового законодавства, які чекають малий аграрний бізнес.

Хоча держава зобов'язана стимулювати створення нових і розвиток наявних суб'єктів малого бізнесу, у т.ч. аграрної сфери, нині умови виробничо-господарської діяльності суб'єктів підприємництва супроводжуються постійними змінами норм чинного законодавства, що зумовлює невизначеність їхнього становища в конкурентному середовищі, призводить до ризику здійснюваних операцій і зростання податкового навантаження, і, як результат – згортання бізнесу або ж виведення його «у тінь»<sup>135</sup>.

З огляду на думки науковців<sup>136</sup>, можна відзначити, що розмаїття сучасних суб'єктів підприємництва в Україні потребує новітніх підходів до вирішення проблем щодо вибору системи оподаткування, обліку та звітності. Оскільки це впливатиме на зручність відображення операцій у звітних документах, розрахунку податкових зобов'язань та їх сплати.

Зважаючи на те, що суб'єктами підприємницької діяльності є фізичні та юридичні особи, зареєстровані в установленому законодавством порядку, вважаємо, що успішне ведення ними підприємницької діяльності пов'язане із

---

<sup>135</sup> Podolianchuk O. Tax and accounting systems of small agricultural enterprises in the conditions of european integration. *Three Seas Economic Journal*. 2021. Vol. 2, № 3. P. 95-103. (с. 98).

<sup>136</sup> Ткачик Ф. П. Податкове консультування. навч. посіб. Тернопіль: Вектор, 2015. 252 с. (с. 123).



врахуванням важливих аспектів господарювання (рис. 2.1).

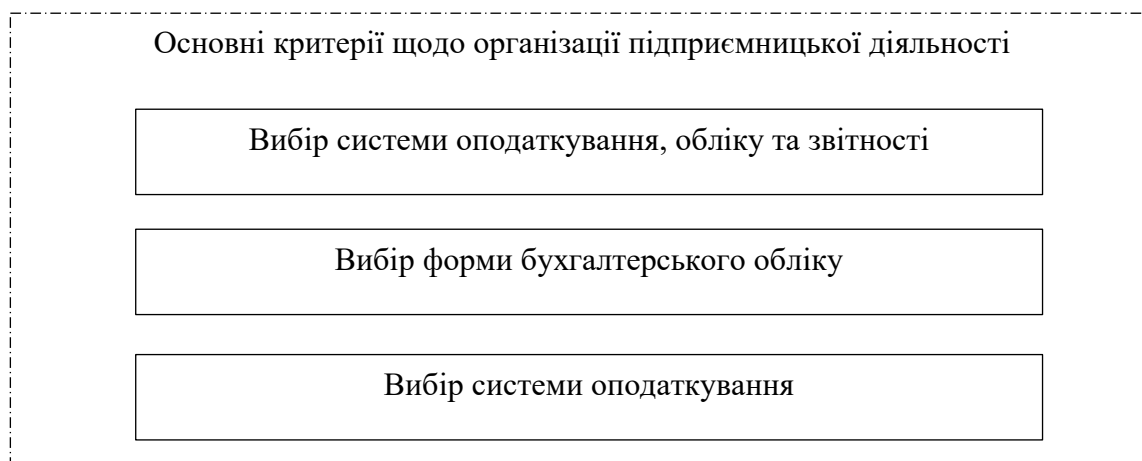


Рис. 2.1. Основні критерії систем обліку та оподаткування, які впливають на організацію ведення підприємницької діяльності

Джерело: обґрунтовано авторами

Перший критерій – вибір системи обліку, оподаткування та звітності – передбачає визначення розміру суб'єкта господарювання (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

### Ідентифікація суб'єктів підприємництва

Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Господарський кодекс України
1	2
<i>Мікропідприємства</i>	
<p>Мікропідприємствами є підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом з таких критеріїв:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- балансова вартість активів – до 350 тисяч євро;</li> <li>- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 700 тисяч євро;</li> <li>- середня кількість працівників – до 10 осіб.</li> </ul>	<p>Суб'єктами мікропідприємства є юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб;</li> <li>- річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ.</li> </ul>
<i>Малі підприємства</i>	
<p>Малими є підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств, і показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом з таких критеріїв:</p>	<p>Суб'єктами малого підприємства є юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- середня кількість працівників за</li> </ul>

Продовження табл. 2.2

1	2
<ul style="list-style-type: none"> <li>- балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро;</li> <li>- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро;</li> <li>- середня кількість працівників – до 50 осіб.</li> </ul>	<p>звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ.</li> </ul>
<i>Великі підприємства</i>	
<p>Великими є підприємства, які не відповідають критеріям для середніх підприємств, і показники на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- балансова вартість активів – понад 20 мільйонів євро;</li> <li>- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 мільйонів євро;</li> <li>- середня кількість працівників – понад 250 осіб.</li> </ul>	<p>Суб'єктами великого підприємництва є юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб,</li> <li>- річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ.</li> </ul>
<i>Середні підприємства</i>	
<p>Середніми є підприємства, які не відповідають критеріям для малих підприємств і показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом з таких критеріїв:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- балансова вартість активів – до 20 мільйонів євро;</li> <li>- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 40 мільйонів євро;</li> <li>- середня кількість працівників – до 250 осіб.</li> </ul>	<p>Інші суб'єкти господарювання належать до суб'єктів середнього підприємництва.</p>

Джерело: <sup>137</sup>; <sup>138</sup>

Для наведеної класифікації за Господарським кодексом України (ГКУ) використовується сукупність двох критеріїв: кількість працівників і обсяг річного доходу підприємства від будь-якої діяльності, а за нормами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: кількість працівників, чистий дохід підприємства від реалізації та балансова вартість активів. Аналізуючи правила зазначених нормативних документів,

<sup>137</sup> Господарський кодекс від 06.01.2018 р. №436-XV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>138</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

спостерігаємо різні підходи до ідентифікації категорії підприємств.

Слушною з цього приводу є думка колективу авторів<sup>139</sup> про те, що розв'язання проблеми неузгодженості класифікації господарств у господарському та бухгалтерському законодавстві забезпечуватиме диференційований підхід щодо організації обліково-звітного процесу. Зважаючи на наведену вище інформацію, суб'єкти господарювання повинні об'єктивно оцінити законодавчі норми та, не порушуючи їх, правильно обрати належну форму бухгалтерського обліку, враховуючи їх класифікацію відповідно до розмірів підприємства.

Отже, другим критерієм – вибір форми бухгалтерського обліку є особливо важливим у діяльності суб'єктів господарювання. Адже, як підтверджено власними дослідженнями<sup>140</sup>, саме бухгалтерський облік як важливий елемент економічної системи забезпечує інформаційні потреби управління підприємством.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку<sup>141</sup>. Вона визначається побудовою облікових реєстрів, способом і технологією облікових записів у них із урахуванням особливостей діяльності, вибір якої залежить від вимог, поставлених перед обліком у системі управління підприємницькою діяльністю<sup>142</sup>.

Форми бухгалтерського обліку, які регламентовані чинним законодавством і можуть використовуватися сільськогосподарськими товаровиробниками представлено в таблиці 2.3.

---

<sup>139</sup> Подолянчук О. А., Коваль Н. І., Гудзенко Н. М. Облік в фермерських господарствах: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 374 с. (с. 228).

<sup>140</sup> Подолянчук О. А. Організація обліку суб'єктами малого підприємництва. *Ефективна економіка*. 2017. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5536> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>141</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>142</sup> Подолянчук О. А. Організація обліку суб'єктами малого підприємництва. *Ефективна економіка*. 2017. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5536> (дата звернення: 05.01.2022).

## Затверджені в Україні форми бухгалтерського обліку

Назва методичних рекомендацій	Затверджено	Форми обліку	Рекомендується до застосування
Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах	Наказ від 02.07.2001 №189	Проста	Селянські (фермерські) господарства без залучення найманих працівників
		Спрощена	Селянські (фермерські) господарства із залученням найманих працівників
Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами	Наказ від 25.06.2003 №422	Проста	Малі підприємства
		Спрощена	Малі підприємства
Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами	Наказ від 15.06.2011 №720	Спрощена	Малі підприємства, що відповідають вимогам ст. 156 ПКУ
Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку	Наказ від 29.12.2000 №356	Журнально-ордерна	Підприємствами й організаціями та іншими юридичними особами (окрім банків і бюджетних установ)
Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств	Наказ від 04.06.2009 №390	Журнально-ордерна	Сільськогосподарські підприємства

Джерело: <sup>143</sup>

Основним обліковим наслідком для суб'єктів господарювання – юридичних осіб є визначення складу фінансової звітності. Юридичні особи, що належать до категорії малих підприємств, замість повного пакета фінансової звітності формують фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва відповідно до норм Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 25 «Спрощена фінансова звітність». Відповідно такими підприємствами формується, у певному сенсі спрощена форма звітності, що

<sup>143</sup> Podolianchuk O. A. The main dominants of accounting and taxation organization on farms. *Scientific discussion*. 2020. Vol. 2, № 47. P. 38-45. (с. 43).

складається з балансу та звіту про фінансові результати <sup>144</sup>.

Підприємства, які мають право на застосування спрощеного обліку доходів і витрат, і які не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть систематизувати інформацію, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах, у регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису <sup>145</sup>.

За результатами проведеного дослідження можна сформулювати основні етапи облікового процесу фактів господарської діяльності суб'єкта господарювання (рис. 2.2).

Так, першим (початковим) у процесі бухгалтерського обліку є етап первинного обліку, що характеризується наступною сукупністю операцій: виявлення інформаційних даних стосовно об'єктів обліку, вимірювання на базі системи показників, застосовуваних у бухгалтерському обліку (грошові, натуральні, трудові), фіксування інформації у відповідних носіях облікових даних – документах <sup>146</sup>.

Другий етап – поточний облік – складається з таких операцій, як реєстрація інформації, здобутої в результаті первинного обліку в системі рахунків бухгалтерського обліку, реєстрація інформації в носіях інформації даного етапу обліку – облікових реєстрах, групування та перегрупування показників інформаційних даних <sup>147</sup>.

Третій етап облікового процесу – підсумковий - містить такі операції, як узагальнення інформаційних даних поточного обліку у вигляді відповідних форм звітності, передача результативних даних зовнішнім і внутрішнім

---

<sup>144</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. №39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>145</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>146</sup> Чебан Ю. Ю., Пташник О. П. Особливості формування облікової політики у сільськогосподарських підприємствах. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 7. С. 896-899 (с. 897).

<sup>147</sup> Чебан Ю. Ю., Пташник О. П. Особливості формування облікової політики у сільськогосподарських підприємствах. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 7. С. 896-899 (с. 897).

користувачам, зберігання інформаційних даних первинного, поточного та підсумкового обліків, формалізованих у вигляді облікових документів, реєстрів і звітності <sup>148</sup>.

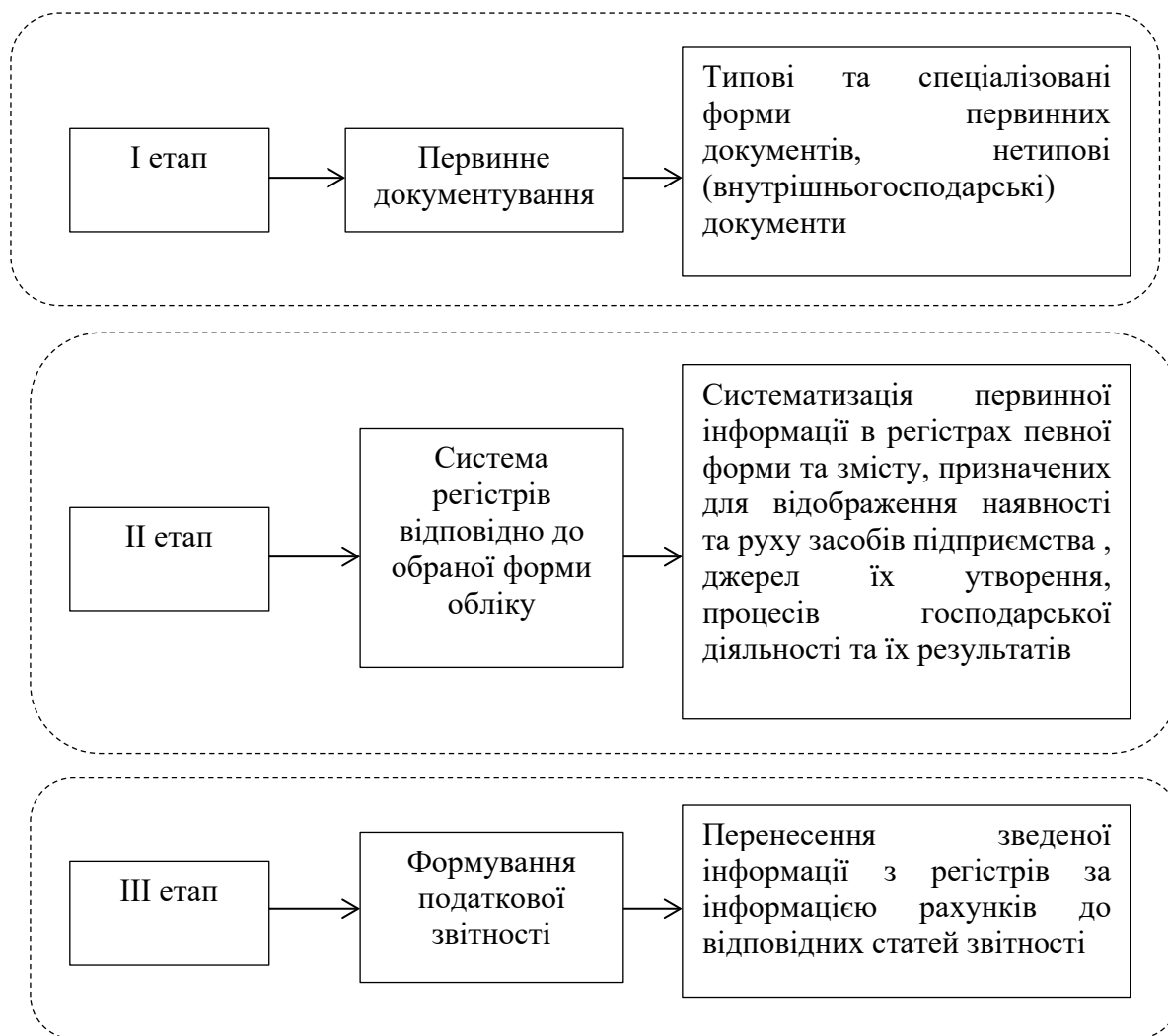


Рис. 2.2. Процес формування обліково-звітної інформації для цілей оподаткування

Джерело: <sup>149</sup>

З вище викладеного зрозуміло, що юридичні особи – суб'єкти підприємництва обирають одну з наведених форм бухгалтерського обліку:

<sup>148</sup> Чебан Ю. Ю., Пташник О. П. Особливості формування облікової політики у сільськогосподарських підприємствах. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 7. С. 896-899 (с. 897).

<sup>149</sup> Кварцхава О. В. Проблеми законодавчо-нормативного регулювання бухгалтерського обліку в фермерських господарствах. *Ефективна економіка*. 2014. №8. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=32> (дата звернення: 05.01.2022).

- 1) журнальну чи журнально-ордерну;
- 2) просту форму бухгалтерського обліку;
- 3) спрощену форму бухгалтерського обліку: із застосуванням реєстрів відповідно до Наказу №422 та із застосуванням реєстрів відповідно до Наказу №720 (без подвійного запису);
- 4) автоматизовану форму бухгалтерського обліку – комп'ютерна бухгалтерська програма, яка передбачає формування будь-яких реєстрів обліку.

Водночас підприємства, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, відповідно до податкового законодавства, з метою складання фінансової звітності визнають доходи і витрати за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку <sup>150</sup>.

Фізичні особи-підприємці, як суб'єкти підприємницької діяльності, за нормами Податкового кодексу України (ПКУ) ведуть облік у довільній формі, однак з обов'язковою реєстрацією отриманих доходів і понесених витрат.

Вибір форми бухгалтерського обліку є одним із найважливіших організаційних питань облікової системи сільськогосподарського товаровиробника. Адже, як відзначено в дослідженнях <sup>151</sup>, кожна форма обліку передбачає поєднання різних видів облікових реєстрів, які повинні забезпечити оперативний контроль, своєчасність, повноту і достовірність узагальнення в бухгалтерському обліку всіх здійснюваних господарських операцій, які відбувались у суб'єкта господарювання.

Що стосується останнього критерію, який впливає на організацію ведення підприємницької діяльності, – вибір системи оподаткування, то суб'єктам господарювання необхідно вивчати засади ПКУ.

---

<sup>150</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>151</sup> Подолянчук О. А. Організація обліку суб'єктами малого підприємництва. *Ефективна економіка*. 2017. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5536> (дата звернення: 05.01.2022).

Податкова система – сукупність загальнодержавних і місцевих податків і зборів, які справляються в установленому законодавством порядку <sup>152</sup>.

Податкова система поділяється на систему оподаткування юридичних осіб і фізичних осіб.

Суб'єкти господарювання, як суб'єкти податкових правовідносин, залежно від вибору системи оподаткування поділяються на платників, що знаходяться на загальній системі оподаткування або на спрощеній (єдиний податок). Загальна система оподаткування, обліку та звітності має складну систему ведення бізнесу, проте вона дозволяє займатися будь-яким видом діяльності та не має інших обмежень, що притаманні спрощеній системі, і передбачає сплату всіх видів податків і зборів згідно податкового законодавства України і залежно від наявності певних об'єктів оподаткування. Основними податком, які сплачує підприємець (юридична чи фізична особа), є податок на прибуток, податок на додану вартість, акцизний податок та інші податки та збори.

Загальна система оподаткування не передбачає обмеження щодо видів діяльності суб'єктів господарства та визначає сплату податку на прибуток за ставкою 18% від фінансового результату діяльності. Складність загальної системи полягає в тому, що при досягненні річного доходу від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначеного за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) більше як 40 мільйонів гривень, платник податку зобов'язаний проводити коригування бухгалтерського фінансового результату на податкові різниці.

Зважаючи на дослідження науковців та положення директив Європейського союзу, можна стверджувати, що в країнах з розвинутою економікою застосовують різного виду пільги податкового характеру та спрощення ведення обліку і формування подання звітності, зменшуючи

---

<sup>152</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).



таким чином затрати часу бізнесу на дані аспекти діяльності <sup>153</sup>.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених ПКУ, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності <sup>154</sup>.

Наукові дослідження підтверджують як переваги, так і недоліки зазначених систем оподаткування (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Переваги та недоліки систем оподаткування

Джерело: <sup>155</sup>

Усі норми спрощеної системи оподаткування прописані у

<sup>153</sup> Сидоренко Р.В. Податкове адміністрування діяльності малого та середнього бізнесу в Україні. *Вісник ОНУ імені Мечникова*. 2021. Т.26, вип. 2 (37). С. 73-78. (с. 75).

<sup>154</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n256> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>155</sup> Podolianchuk O. Tax and accounting systems of small agricultural enterprises in the conditions of european integration. *Three Seas Economic Journal*. 2021. Vol. 2, № 3. P. 95-103. (с. 99).

Главі 1 «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності» Розділу XIV «Спеціальні податкові режими» ПКУ.

Водночас сутність спрощеної системи оподаткування варто розглядати крізь призму поняття спеціального податкового режиму. Аналізуючи визначення, які надаються в різних наукових дослідженнях, варто виділити такі основні риси спеціального податкового режиму <sup>156</sup>:

1) базується переважно на одному податку в тій або іншій формі та обмеженій кількості супутніх податкових платежів (ця ознака втілює призначення спеціальних податкових режимів спрощувати процедуру сплати податків: нескладний розрахунок, який значно скорочує податковий облік і звітність; легкість адміністрування єдиного податку для податкових органів);

2) особливий порядок визначення елементів оподаткування (спеціальний податковий режим значно спрощує визначення бази оподаткування, ведення бухгалтерського обліку, зокрема обліку доходів і витрат);

3) звільнення від обов'язку сплати окремих податків і зборів (виражає одне з основних призначень спеціальних режимів – спрощення взаємовідносин між платником податків і державою, зниження адміністративного та податкового навантаження на підприємців);

4) належність обмеженому колу суб'єктів господарювання (спеціальні податкові режими забезпечують створення особливих умов для деяких категорій платників податків. Коло платників, яким дозволено застосовувати переваги спеціальних податкових режимів, законодавчо обмежується. Ці обмеження включають, як правило, гранично допустимі значення одержаних доходів, кількість найманих працівників тощо);

5) особливо побудована система податків та оподаткування для визначених видів діяльності та галузей (усі спеціальні податкові режими певним чином взаємопов'язані з підприємницькою діяльністю платників податків. Водночас, залежно від мети встановлення таких режимів,

---

<sup>156</sup> Дмитрів В. І. Особливості застосування спрощеної системи оподаткування в Україні. *Економіка та митно-правові відносини*. 2017. Вип. 2. С. 41-49 (с. 42).

законодавство чітко прописує види діяльності, галузі економіки та території, для яких вони передбачені);

б) спрощення процесу оподаткування (спеціальні податкові режими передбачають існування законодавчо закріплених особливостей, що не притаманні загальному податковому режиму).

Суб'єкти господарювання, які обрали будь-яку систему оподаткування, є платниками податку з доходів фізичних осіб (базова ставка при оподаткуванні заробітної плати (18%), військового збору (1,5%), єдиного соціального внеску (22%) та, за певних обставинах – платниками податку на додану вартість (ПДВ) <sup>157</sup>.

Спрощену систему оподаткування суб'єкт господарювання (юридична особа чи фізична особа-підприємець) обирають самостійно за умови, що він відповідає критеріям, визначеним у ПКУ (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

#### Основні критерії для обрання спрощеної системи оподаткування

Критерії	1 група	2 група	3 група	4 група
1	2	3	4	5
Хто може скористатися	Фізичні особи		Фізичні особи-підприємці, юридичні особи	Сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва більша 75%
Максимальне число найманих працівників	Не використовується праця найманих працівників	Не використовують, або які перебувають у трудових відносинах не більше 10 осіб	Необмежена кількість	Згідно ПКУ необмежено
Обсяг доходу протягом календарного року	167 мін. заробітних плат	834 мін. заробітних плат	1167 мін. заробітних плат	Згідно ПКУ необмежено

<sup>157</sup> Podolianchuk O. Tax and accounting systems of small agricultural enterprises in the conditions of european integration. *Three Seas Economic Journal*. 2021. Vol. 2, № 3. P. 95-103. (с. 98).

1	2	3	4	5
Види господарської діяльності	Роздрібний продаж товарів із торговельних місць на ринках; надання побутових послуг населенню	Надання послуг (у т.ч. побутових) платникам єдиного податку та населенню; створення або продаж товарів; діяльність у сфері ресторанного господарства	Будь-які, окрім заборонених для спрощеної системи оподаткування	Сільськогосподарське товаровиробництво

Джерело: сформовано авторами за <sup>158</sup>

Спрощена система оподаткування передбачає сплату єдиного податку для кожної із чотирьох груп платників за окремими ставками та одночасне ведення спрощеного обліку та звітності.

Відповідно до ПКУ <sup>159</sup>, ставки єдиного податку для платників першої групи встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на 01 січня податкового (звітного) року (далі у цій главі – прожитковий мінімум), другої групи – у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 01 січня податкового (звітного) року (далі у цій главі – мінімальна заробітна плата), третьої групи – у відсотках до доходу (відсоткові ставки).

Фіксовані ставки єдиного податку встановлюються сільськими, селищними, міськими радами або радами об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, для фізичних осіб – підприємців, які здійснюють господарську діяльність, залежно від виду господарської діяльності, з

<sup>158</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>159</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

розрахунку на календарний місяць <sup>160</sup>:

1) для першої групи платників єдиного податку – не більше 10% розміру прожиткового мінімуму;

2) для другої групи платників єдиного податку – не більше 20% розміру мінімальної заробітної плати.

Відсоткова ставка єдиного податку для платників третьої групи встановлюється в розмірі <sup>161</sup>:

1) 3% доходу - у разі сплати податку на додану вартість згідно з цим Кодексом;

2) 5% доходу - у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Для платників єдиного податку четвертої групи розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування) <sup>162</sup>:

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (окрім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) – 0,95;

- для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях, - 0,57;

- для багаторічних насаджень (окрім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях) - 0,57;

- для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях, - 0,19; - для земель водного фонду - 2,43;

- для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту, - 6,33.

---

<sup>160</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>161</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>162</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

У процесі історичного розвитку проблема системи спрощеного оподаткування не була вирішена. Дискусії щодо доцільності й ефективності єдиного податку тривають і нині <sup>163</sup>.

На сьогодні багато науковців і практиків ставлять під сумнів доцільність застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Внаслідок нечіткого законодавчого регулювання створюються умови для уникнення оподаткування. Значна частина суб'єктів підприємницької діяльності, які застосовують спрощену систему оподаткування, займаються мінімізацією оподаткування власного доходу або є учасниками схем уникнення від сплати податків. Водночас через застосування спрощеної системи оподаткування значно мінімізують свої податкові зобов'язання безліч осіб, які займаються професійною діяльністю (приватні лікарі, консультанти, адвокати тощо). Їхня оплата праці є досить високою, але податки вони сплачують мінімальні. Отже, можна зробити висновок, що застосування спрощеної системи тісно пов'язане з проблемою ухилення від сплати податків <sup>164</sup>.

З огляду на дослідження науковців,<sup>165</sup> можна стверджувати, що зловживання таки існують, вони дійсно охоплюють багато тисяч людей, однак вони не є фіскально важливими, тому найбільш економічно ефективний спосіб боротьби з ними – це точкові втручання, а не наступ на спрощену систему оподаткування як таку чи масовий тиск на потенційних порушників.

Проаналізуємо на умовному прикладі (табл. 2.5) механізм нарахування та суми податкових зобов'язань платників єдиного податку 1-2-ї груп і 3-ї групи (без сплати ПДВ) у 2022 році.

---

<sup>163</sup> Безкровний О. В. Оподаткування малого та середнього бізнесу – від історії виникнення до сучасних перспектив розвитку. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Вип. 6 (11). С. 280-285. (с. 281).

<sup>164</sup> Дмитрів В. І. Особливості застосування спрощеної системи оподаткування в Україні. *Економіка та митно-правові відносини*. 2017. Вип. 2. С. 41-49 (с. 44).

<sup>165</sup> Данилишин В. І., Стефанків О. М. Можливості зловживання спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності та напрями їх мінімізації. *Інфраструктура ринку*. 2017. Вип. 7. С. 285-290 (с. 287).

**Оцінка спрощеної системи оподаткування на діяльність платників  
єдиного податку 1-3 груп (фізичних осіб-підприємців)**

Показники	Групи платників єдиного податку		
	1 група	2 група	3 група
Дохід від реалізації товарів, робіт, послуг, грн	999 000	999 000	999 000
Наймані працівники (мінімальна заробітна плата)	-	2	2
Нарахування єдиного соціального внеску, грн	1 430	4 290	5 720
Сума єдиного податку, грн	249,10	1 300	4 950
Сума сплачених податків і внесків, грн	1 679,10	5 590	10 670
Частка сплачених податків і внесків у доході, %	0,17	0,56	1,07
Частка єдиного податку в доході, %	0,02	0,13	0,50

Джерело: сформовано авторами

За даними таблиці 2.5, частка витрат на сплату єдиного податку та єдиного соціального внеску за місяць є невеликою. Зауважимо, що основну суму тут займає не єдиний податок, а єдиний соціальний внесок (ЄСВ). Це не є великим податковим тягарем, враховуючи що з мінімальної заробітної плати працівника у сумі 6 500 грн утримується 19,5% податку з доходів фізичних осіб (ПДФО) та військового збору (ВЗ), що у гривневому еквіваленті складає 1 267,50 грн.

Враховуючі власні дослідження<sup>166</sup>, відзначимо, що сільськогосподарські товаровиробники як юридичні особи мають право працювати на загальній системі оподаткування зі сплатою податку на прибуток або як платники єдиного податку 3-ї та 4-ї груп. Також фізичні особи-підприємці можуть бути як «загальносистемниками» (зі сплатою податку з доходів фізичних осіб), так і «спрощенцями» (платниками єдиного податку 2-ї та 3-ї груп).

З метою визначення системи оподаткування, яка буде вигідна сільгосптоваровиробнику, наведемо умовний приклад:

- площа сільськогосподарських угідь – 1 000 га;

<sup>166</sup> Подолячук О. А. Вплив організаційно-економічних умов функціонування підприємств на систему оподаткування та обліку фермерських господарств. *Перспективні форми організації господарської діяльності на селі*: зб. матеріалів Сімнадцятого Конгресу вчених економістів-аграрників та Міжнар. наук.-практ. конф., 30 трав. 2019 р. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2019. С 337-340 (с. 338).

- нормативна грошова оцінка (НГО) 1 га ріллі – 30 000 грн;
- умовна урожайність – 35 ц/га;
- ринкова вартість пшениці без ПДВ – 400 грн/ц, окрім того ПДВ – 80 грн;
- податкові зобов'язання з ПДВ, нараховані під час реалізації продукції, – 2 800 000 грн (35 000 ц x 80 грн).
- сума витрат, понесена на вирощування пшениці, у кожного підприємства різна (табл. 2.6) <sup>167</sup>.

На підставі цих даних розраховуємо суму податків, яку кожне підприємство сплатить на тій чи іншій системі оподаткування.

З вищезазначеного випливає, що загальна система оподаткування вигідна підприємству В, тобто підприємству з невисокою рентабельністю. Третя група «єдинників» зі ставкою 5% однозначно доцільна неплатникам ПДВ, особливо з високою рентабельністю. У нашому випадку це підприємства А і Б. Окрім того, платники ЄП не несли витрат на сплату земельного податку. Третя група «єдинників» зі ставкою 3% найменш вигідна підприємствам з нашого прикладу. Хіба що може стати у пригоді, якщо підприємство з якихось причин не може перебувати в четвертій групі (наприклад, частка сільгоспвиробництва менша 75%). Тоді ця група «єдинників» більше підходить високорентабельним підприємствам, ніж загальна система.

Отже, четверта група «єдинників» найбільш вигідна сільгосппідприємствам (особливо високорентабельним). Якщо всі наші підприємства – платники ПДВ, цей варіант підходить підприємствам А і Б <sup>168</sup>.

<sup>167</sup> Мальшакова С. Аналізуємо системи оподаткування.  
URL: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-nalogooblozhenie-selxozpredpriyatij-12-analiziruem-sistemy-nalogooblozheniya> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>168</sup> Мальшакова С. Аналізуємо системи оподаткування.  
URL: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-nalogooblozhenie-selxozpredpriyatij-12-analiziruem-sistemy-nalogooblozheniya> (дата звернення: 05.01.2022).



Таблиця 2.6

## Оцінка систем оподаткування

Показники	Підприємство А	Підприємство Б	Підприємство В
Показники діяльності			
Валовий збір	35 000 ц (1 000 га x 35 ц)	35 000 ц (1 000 га x 35 ц)	35 000 ц (1 000 га x 35 ц)
Виручка від реалізації за рік	14 000 000 (35 000 ц x 400)	14 000 000 (35 000 ц x 400)	14 000 000 (35 000 ц x 400)
Витрати за рік	9 000 000	11 500 000	13 200 000
Прибуток (ряд. 2290 Звіту про фінансові результати)	6 000 000 (14 000 000 – – 9 000 000)	2 500 000 (14 000 000 – – 11 500 000)	800 000 (14 000 000 – – 13 200 000)
Рентабельність (відношення прибутку до загальної суми витрат)	66,67% (6 000 000 : 9 000 000 x 100)	21,7% (2 500 000 : : 11 500 000 x 100)	6,06% (800 000 : : 13 200 000 x 100)
Податкові зобов'язання з ПДВ	2 800 000	2 800 000	2 800 000
Податковий кредит	1 800 000	2 300 000	2 640 000
Податкове навантаження на загальній системі оподаткування			
Сума податку на прибуток	1 080 000 (6 000 000 x 18%)	450 000 (2 500 000 x 18%)	144 000 (800 000 x 18%)
Сума ПДВ до сплати в бюджет	1 000 000 (2 800 000 – 1 800 000)	500 000 (2 800 000 – 2 300 000)	160 000 (2 800 000 – 2 640 000)
Сума податків, усього	2 080 000	950 000	304 000
Податкове навантаження на єдиному податку (четверта група)			
Сума єдиного податку (ЄП)	285 000 (1 000 га x 30 000 x 0,95/100)	285 000 (1 000 га x 30 000 x 0,95/100)	285 000 (1 000 га x 30 000 x 0,95/100)
Сума ПДВ до сплати	1 000 000 (2 800 000 – 1 800 000)	500 000 (2 800 000 – 2 300 000)	160 000 (2 800 000 – 2 640 000)
Сума податків, усього	1 285 000	785 000	445 000
Податкове навантаження на ЄП (третя група, ставка 3%)			
Сума ЄП	420 000 (14 000 000 x 3%)	420 000 (14 000 000 x 3%)	420 000 (14 000 000 x 3%)
Сума ПДВ до сплати	1 000 000 (2 800 000 – 1 800 000)	500 000 (2 800 000 – 2 300 000)	160 000 (2 800 000 – 2 640 000)
Сума податків, усього	1 420 000	920 000	580 000
Податкове навантаження на єдиному податку (третя група, ставка 5%)			
Сума ЄП	700 000 (14 000 000 x 5%)	700 000 (14 000 000 x 5%)	700 000 (14 000 000 x 5%)

Джерело: <sup>169</sup>

Отже, можна стверджувати, що спрощена система оподаткування – це хороший механізм стимулювання розвитку бізнесу, однак останнім часом він застосовується неефективно.

Якщо проаналізувати системи оподаткування, то можна стверджувати наступне <sup>170</sup>:

1) розмір єдиного податку 4-ї групи не прив'язаний до результатів діяльності господарства, тому він вигідний для високорентабельних господарств – юридичних осіб і для тих, кому в сільськогосподарській діяльності достатньо невеликої ділянки землі – фізичних осіб-підприємців (наприклад, від 2 га до 20 га);

2) єдиний податок 3-ї групи простий у розрахунку, але він не вигідний низькорентабельним і збитковим господарствам;

3) єдиний податок 2-ї групи є оптимальним варіантом оподаткування порівняно із загальною системою для невеликих господарств, оскільки ставки фіксовані і простий розрахунок від розміру встановленої на 01 січня мінімальної заробітної плати;

4) сплата податку на прибуток для господарств з річним доходом до 40 млн грн є одним із можливих варіантів, адже він розраховується за даними бухгалтерського обліку без коригування на різниці і сплачується за рік;

5) податок на доходи фізичних осіб для фізичної особи-підприємця, який перебуває на загальній системі, є складним у розрахунку, адже під час визначення бази оподаткування (чистого доходу) застосовується «касовий метод» і щоквартально сплачується авансовий внесок за податком.

Аграрні підприємства зазвичай обирають спрощену систему оподаткування і сплату єдиного податку 4-ї групи.

---

URL: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-nalogooblozhenie-selxozpredpriyatij-12-analiziruem-sistemy-nalogooblozheniya> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>170</sup> Подолянчук О. А. Вплив організаційно-економічних умов функціонування підприємств на систему оподаткування та обліку фермерських господарств. *Перспективні форми організації господарської діяльності на селі*: зб. матеріалів Сімнадцятого Конгресу вчених економістів-аграрників та Міжнар. наук.-практ. конф., 30 трав. 2019 р. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2019. С 337-340 (с. 338).

## 2.2. Спеціальний податковий режим і його місце в системі оподаткування та обліку сільгосптоваровиробників

На сучасному етапі економіка та її розвиток потерпають від багатьох проблемних аспектів, одним з яких є нестабільність податкового законодавства. Часті зміни в питаннях сучасного оподаткування, які спрямовані, здається, на спрощення процедури адміністрування податків, навпаки, додають нових проблем. Деякі із цих змін, наприклад, можуть не відповідати принципу стабільності і доступності або бути не до кінця зрозумілими громадянам чи суб'єктам підприємницької діяльності<sup>171</sup>.

У процесі трансформаційних змін вітчизняної аграрної економіки більшість сільськогосподарських підприємств опинились у критичному стані через недосконалість системи організаційно-економічних і фінансово-кредитних механізмів господарювання. В умовах активізації ринкового середовища стратегічний розвиток аграрного сектору економіки проявляється не тільки в прямій державній фінансовій підтримці сільськогосподарських товаровиробників, але й в особливих умовах оподаткування. Адже ефективне ведення аграрного бізнесу можливе лише за умови стабільності та прогнозованості податкового законодавства, що забезпечує можливість оптимального податкового навантаження<sup>172</sup>.

Поняття «спеціальний податковий режим» означає встановлення особливого (іншого) порядку нарахування та сплати податків, зборів щодо окремої категорії платників податків, діяльність яких має важливе значення для певних галузей економіки<sup>173</sup>.

Сільське господарство – це галузь, де основним засобом виробництва є

---

<sup>171</sup> Матюшко М. М., Слюніна Т. Л. Проблеми розвитку ринку податкового консультування в Україні у сучасних реаліях. *Приазовський економічний вісник*. 2021. Вип. 2 (25). С. 218-222. (с. 219).

<sup>172</sup> Обліково-аналітичне забезпечення й оподаткування розвитку суб'єктів агробізнесу та сільських територій: [колективна монографія] / за заг. ред. Мармуль Л. О. Херсон: Айлант, 2019. 334 с. (с. 40).

<sup>173</sup> Жмудінський В. П. Організаційно-правове забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні: дис. ... к.ю.наук: 12.00.07 / Нац. академія внут. справ. Київ, 2019. 231 с. (с. 91).

земля. Така обставина створює певні фундаментальні умови для визначення об'єкта оподаткування галузі.

У сільському господарстві найпоширенішою категорією є саме сільськогосподарські підприємства, які вирізняють його як особливий вид економічної діяльності, за якого ця категорія платників окреслює вихідні ознаки щодо напрямів удосконалення підходів в оподаткуванні та запровадженні на цій підставі спеціальних режимів. Об'єкт оподаткування в сільському господарстві, як і суб'єкт, також є специфічним, насамперед, якщо йдеться про запровадження спеціального податкового режиму <sup>174</sup>.

Для сільськогосподарських товаровиробників спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це сплата єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

Єдиний податок – це місцевий податок, який сплачується фізичними особами – підприємцями та юридичними особами, які перебувають на спрощеній системі оподаткування <sup>175</sup>. Він був запроваджений у 1998 р. Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» № 727/98 від 03.07.1998 року з метою створення сприятливих умов розвитку малого підприємництва в Україні. У межах посилення державної підтримки малого підприємництва та впровадження ринкових реформ у 2000 році було прийнято Закон «Про державну підтримку малого підприємництва» №2063-III від 19.10.2000 р. У 2003 році було прийнято Господарський кодекс України, який узагальнював норми Законів «Про підприємства в Україні» та «Про державну підтримку малого підприємництва». У 2012 році було затверджено Закон України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» №4618-VI від 22.03.2012 р., яким визначено новий підхід до

---

<sup>174</sup> Жмудінський В. П. Організаційно-правове забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні: дис.. ... к.ю.наук: 12.00.07 / Нац. академія внут. справ. Київ, 2019. 231 с. (с. 93).

<sup>175</sup> Хромушина Л. А. Спрощена система оподаткування в Україні: реалії, проблеми та перспективи застосування. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 14. С. 875-879 (с. 876).

критеріїв віднесення підприємств до числа суб'єктів малого бізнесу та відкориговані норми Господарського кодексу<sup>176</sup>.

Із вищевикладеного є зрозумілим те, що спрощену систему оподаткування зазвичай розглядають за оподаткування суб'єктів малого бізнесу. Проте це не зовсім так, тому дискусії тривають і нині. Адже платниками єдиного податку є не лише суб'єкти малого підприємництва, а великі аграрні суб'єкти господарювання.

Особливості, притаманні галузі сільського господарства, завжди мали відповідне врахування в системі оподаткування. Як правило, це врахування здійснювалось через застосування пільгових режимів оподаткування<sup>177</sup>.

Аналізуючи нормативно-правову базу оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств України, необхідно звернути увагу на дію з 1999 року до 2011 року фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП, який було запроваджено для сільгосптоваровиробників Законом України від 17.12.1998 року №320-XIV «Про фіксований сільськогосподарський податок» (Закон №320-XIV).

Спочатку платниками ФСП були лише сільськогосподарські підприємства, у яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищувала 50% загальної суми валового доходу. Пізніше, у 2003 році, дію спрощеної системи було поширено на рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства. Відповідно, об'єктом оподаткування, окрім площі сільськогосподарських угідь, переданих сільгосптоваровиробникам у власність або наданих їм у користування, у тому числі на умовах оренди, стали землі водного фонду, які використовувалися зазначеними господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах). ФСП сплачувався

---

<sup>176</sup> Подоляничук О. А. Діяльність суб'єктів малого підприємництва: нормативно-правовий аспект. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №5. С. 51-60. (с. 53).

<sup>177</sup> Гермаш Ю. В. Облік і контроль оподаткування сільськогосподарських товаровиробників: дис. ... к.е.наук: 071 / нац. наук. центр «ІАЕ». Київ, 2020. 243 с. (с. 14).

замість податку на прибуток підприємств; плати (податку) за землю; податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів; комунального податку; збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; збору до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; збору на обов'язкове соціальне страхування; збору на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України; збору на обов'язкове державне пенсійне страхування; збору до Державного інноваційного фонду; плати за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності; збору за спеціальне використання природних ресурсів щодо користування водою для потреб сільського господарства <sup>178</sup>.

Закон №320-XIV мав діяти до 2004 року, згодом його дію було продовжено до 2009 року і до 2011 року. Прийняттям в 2010 році ПКУ та його дії з 2011 року започатковано новий етап в оподаткуванні сільгосптоваровиробників. Так, з початку 2011 року платники ФСП не були платниками податку на прибуток підприємств, земельного податку (окрім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва), збору за спеціальне використання води та збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності). Решта податків і зборів сплачувались платниками податку в порядку і розмірах, установлених Кодексом, а єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – у порядку, визначеному Законом «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

Із 2015 року було запроваджено єдиний податок 4-ї для сільгосптоваровиробників, хоча філософія ФСП залишилась очевидною.

Враховуючи норми ПКУ, можна стверджувати, що єдиний податок – це

---

<sup>178</sup> Про фіксований сільськогосподарський податок: Закон України від 17.12.1998 року №320-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/320-14#Text> (дата звернення: 05.01.2022). Втратив чинність 01.01.2011.

місцевий прями́й податок, який стягується із суб'єктів господарювання (юридичних осіб, а також фізичних осіб-підприємців (ФОП)), що перебувають на спрощеній системі оподаткування, відповідно до норм ПКУ.

Науковці <sup>179</sup> для сільськогосподарських товаровиробників визначають єдиний сільськогосподарський податок як податок, що справляється з одиниці земельної площі і після обчислення не змінюється протягом року.

Варто відзначити, що нинішній спрощений режим оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників має за основу сільськогосподарські угіддя. Його можуть застосовувати сільськогосподарські товаровиробники, юридичні особи з часткою сільськогосподарського товаровиробництва більшою за 75%. Водночас із липня 2018 року групу сільськогосподарських підприємств, що мають можливість бути платниками єдиного податку 4-ї розширено фермерами, які зареєстровані відповідно до норм Закону України «Про фермерське господарство», і працюють як фізичні особи-підприємці. Ці фермери повинні займатись виключно вирощуванням чи відгодовування сільськогосподарської продукції на землях, на сьогодні, не менше 0,5 га та не більше 20 га і не використовувати працю найманих осіб.

Що ж стосується сільськогосподарських товаровиробників, насамперед, сформулюємо визначення. Сільськогосподарський товаровиробник – це юридична особа незалежно від організаційно-правової форми або фізична особа-підприємець, яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції та/або розведенням, вирощуванням і виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах) та її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власновиробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання <sup>180</sup>. Дане визначення підтверджує, що сільгосптоваровиробниками є сільськогосподарські підприємства – юридичні та фізичні особи-підприємці,

---

<sup>179</sup> Калетнік Г. М., Гончарук І. В., Ємчик Т. В., Лутковська С. М. Аграрна політика та земельні відносини: підручник. Вінниця: ВНАУ, 2020. 307 с. (с. 178).

<sup>180</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

фермерські господарства – юридичні та фізичні особи-підприємці й особисті селянські господарства (рис. 2.4).

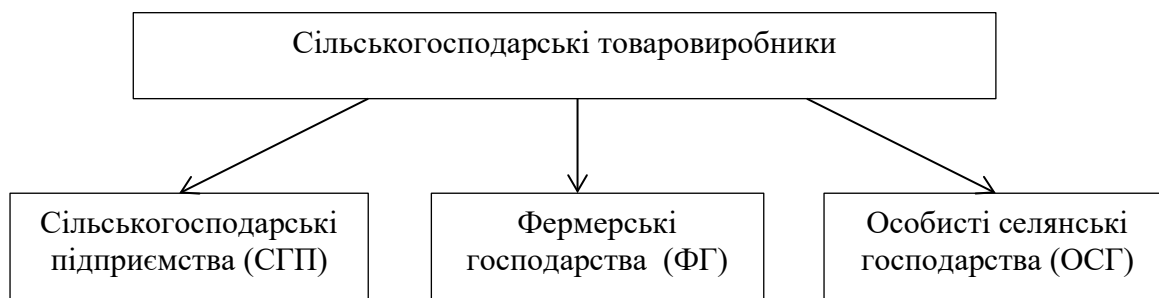


Рис. 2.4. Склад сільськогосподарських товаровиробників

Джерело: обґрунтовано авторами

Реформування податкової системи та новації, які діють із 2022 року для сільськогосподарських товаровиробників спричинили суттєві трансформації в організаційній структурі сільськогосподарської галузі. Наслідком реформ стало введення особистих селянських господарств у правове поле та складову оподаткування як сільськогосподарських товаровиробників і визначення мінімального податкове навантаження в частині плати за землю.

Про нововведення ми можемо судити тільки за фактичними результатами звітного року. А наразі це питання викликає дискусії як вчених, так і практиків.

Насамперед визначимо законодавчу сутність особистого селянського господарства та наведемо його функціональні характеристики.

Відповідно до Закону України «Про особисте селянське господарство» від 15.05.2003 р. №742-IV, особисте селянське господарство – це господарська діяльність, яка проводиться без створення юридичної особи фізичною особою індивідуально або особами, які перебувають у сімейних чи родинних відносинах і спільно проживають, з метою задоволення особистих потреб шляхом виробництва, переробки і споживання сільськогосподарської продукції, реалізації її надлишків і надання послуг із використанням майна особистого селянського господарства, у тому числі й у сфері сільського



зеленого туризму <sup>181</sup>.

Узагальнення чинної нормативно-правової бази дає можливість навести низку ключових характеристик ОСГ як суб'єкта господарської діяльності в аграрному секторі національної економіки (рис. 2.5).

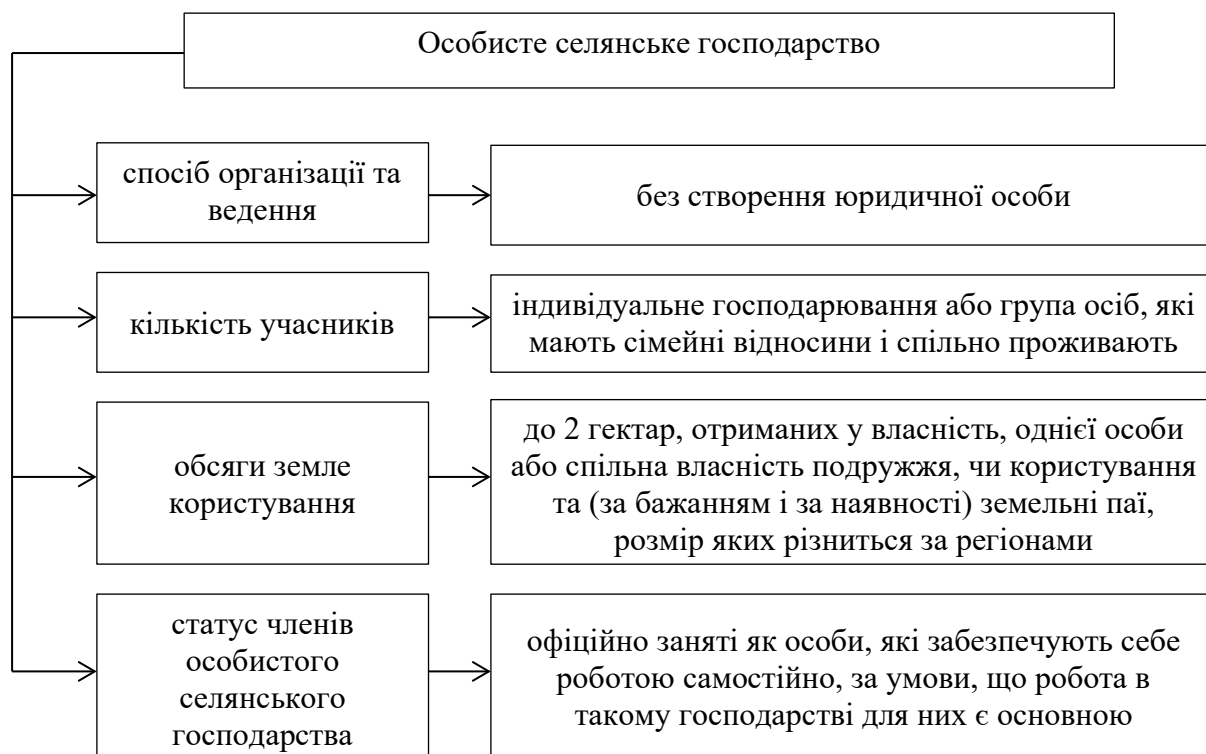


Рис. 2.5. Функціональні характеристики ОСГ як суб'єкта господарської діяльності в галузі сільського господарства

Джерело: <sup>182</sup>

Очевидним є те, що після задоволення потреб сім'ї передбачається можливість реалізації частини виробленої сільськогосподарської продукції для отримання доходів, які потім спрямовуються для особистого користування. Це дає можливість вносити вагомий вклад у продовольче забезпечення. Водночас ця діяльність невизначена підприємницькою.

Варто зауважити, що Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо

<sup>181</sup> Про особисте селянське господарство: Закон України від 15.05.2003 р. №742-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/742-15#Text> (дата звернення: 05.01.2021).

<sup>182</sup> Чумак В. Д., Безкровний О. В. Оподаткування особистих селянських господарств: сучасні реалії та перспективи розвитку. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 49. С. 297-305 (с. 299).

забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» від 30.11.2021 р. №1914-IX <sup>183</sup> визначено порядок оподаткування діяльності особистих селянських господарств із 01 січня 2022 року:

- у частині плати за землю (якщо розмір земельної ділянки сільськогосподарського призначення більше 0,5 га);

- у податку на доходи фізичних осіб і військового збору при реалізації сільськогосподарської продукції. Для виробників власної сільськогосподарської продукції (окрім тваринництва), дохід від продажу якої перевищуватиме за звітний рік 12 розмірів МЗП, тобто, у 2022 – 78 000 грн, буде оподатковуватись ПДФО у розмірі 18% та 1,5% військового збору.

На думку науковців <sup>184</sup>, сприяння подальшому розвитку високотоварних господарств населення завдяки удосконаленню інструментарію фінансового регулювання їх діяльності потребує насамперед детальної оцінки соціально-економічних ефектів функціонування даної категорії сільгосптоваровиробників (рис. 2.6).

Отже, діяльність високотоварних господарств населення залишається високо ризикованою з огляду на нестабільність відповідних доходів і відсутність фінансових механізмів їх стабілізації. Перспективи розвитку даних суб'єктів є досить туманними з огляду на: з одного боку, значну частку господарств із низьким рівнем агротехнологій і підвищення вимог щодо безпечності продукції (з одного боку, молока); з іншого – відсутність належного доступу до дешевих кредитних ресурсів і поступу кооперативного руху на селі, а також соціального захисту, яким би гарантувався хоча б мінімальний рівень доходів по досягненню пенсійного віку членами

---

<sup>183</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України від 30.11.2021 р. №1914-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>184</sup> Грищенко О. Ю. Трансформація високотоварних господарств населення в суб'єкти підприємництва: податково-бюджетні аспекти. Економіка АПК. 2018. №1. С. 40-52 (с. 42).

таких господарств <sup>185</sup>.



Рис. 2.6 Соціально-економічні ефекти сільськогосподарської діяльності господарств населення без офіційної реєстрації у статусі сільгосптоваровиробника

Джерело: <sup>186</sup>

Не ставлячи під сумнів необхідність максимального охоплення особистих селянських господарств системою оподаткування, слушно відзначають науковці <sup>187</sup>, що на першому місці має бути створення гарантованих умов для їхньої ефективної господарської діяльності (доступність ринків сільськогосподарської продукції, дотаційна державна

<sup>185</sup> Грищенко О. Ю. Трансформація високотоварних господарств населення в суб'єкти підприємництва: податково-бюджетні аспекти. *Економіка АПК*. 2018. №1. С. 40-52 (с. 42).

<sup>186</sup> Грищенко О. Ю. Трансформація високотоварних господарств населення в суб'єкти підприємництва: податково-бюджетні аспекти. *Економіка АПК*. 2018. №1. С. 40-52 (с. 43).

<sup>187</sup> Чумак В. Д., Безкровний О.В. Оподаткування особистих селянських господарств: сучасні реалії та перспективи розвитку. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 49. С. 297-305 (с. 302).

підтримка, пільгове кредитування, простий і однозначний механізм обліку результатів діяльності). Лише наявність стабільних гарантій розвитку сприятиме легалізації особистих селянських господарств як суб'єктів бізнесу, які залучені до системи оподаткування і користуються всіма її перевагами, у частині застосування спрощених режимів і податкових пільг під час справляння податків і зборів, причому одночасно у відповідність має бути приведена вся законодавча база з метою забезпечення рівного доступу всіх домогосподарств сільських територій як до оподаткування, так і до соціального захисту.

Вважаємо, що законодавчі зміни в системі оподаткування діяльності малих сільськогосподарських товаровиробників характеризуються відсутністю аналізу законодавчих ініціатив на предмет сприяння веденню особистого сімейного господарства як новостворених фермерських господарств малого типу. На наше переконання, аграрна сфера є однією із провідних галузей економіки України. Галузь гарантує продовольчу безпеку держави, на яку прийняття розглянутих законодавчих ініціатив може негативно впливати.

Справедливою є думка <sup>188</sup> про те, що механізм формалізації особистих селянських господарств на основі реєстрації сімейних фермерських господарств фізичними особами-підприємцями не відповідає принципам рівності конкурентних умов розвитку різних за розмірами типів сільськогосподарських виробників в Україні. По-перше, зауважимо, що стандартний підхід, який використовується до інших видів діяльності малого та середнього бізнесу в сільській місцевості, не може бути використаний до особистих селянських господарств, оскільки члени сімейного фермерського господарства повинні розглядатися у нерозривному зв'язку з діяльністю їхнього господарства, а відволікання на виконання адміністративних процедур обмежує виконання ними своїх функцій. По-друге, метою

---

<sup>188</sup> Киристюк С. В. Оцінка перспектив інституалізації особистих селянських господарств. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип 7. С. 341-347 (с. 347-347).

функціонування сімейних фермерських господарств є не отримання прибутку, а забезпечення диверсифікації доходів сільської сім'ї, що досить часто зводиться до простого виживання за рахунок сільськогосподарської діяльності. По-третє, навіть за умови забезпечення отримання необхідного рівня доходів повинен зберігатися паритет у підходах до оподаткування різних типів агровиробників.

У зв'язку із цим науковці<sup>189</sup> пропонують для оподаткування діяльності ОСГ об'єднати діючу до 2022 року практику справляння земельного податку та податку на доходи фізичних осіб і передбачити замість них сплату єдиного податку з віднесенням таких платників в окрему (п'яту) групу платників податку та обґрунтовують механізм його функціонування. На думку авторів, необхідно застосовувати прогресивну шкалу нарахування єдиного податку для платників 5-ї групи, яка поєднає два компоненти – «рентної» та «доходної» – має забезпечити для ОСГ пільги і соціальну підтримку з боку держави та місцевих громад, а для останніх стати стабільним джерелом фінансування розвитку соціальної інфраструктури сільських територій, яку використовують ті ж члени ОСГ.

Повернемося до основних елементів єдиного податку сільгосптоваровиробників (табл. 2.7).

Якщо розглядати основних платників єдиного податку в аграрній галузі, то це платники 4-ї групи, у т.ч. і фермерські господарства. Для таких платників об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому в користування, у тому числі на умовах оренди.

---

<sup>189</sup> Чумак В. Д., Безкровний О. В. Оподаткування особистих селянських господарств: сучасні реалії та перспективи розвитку. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 49. С. 297-305 (с. 302).

## Основні елементи єдиного податку для аграріїв

Елементи	2 група	3 група	4 група
Платник	Фізична особа-підприємець	Фізична особа-підприємець	Юридична особа, фізична особа-підприємець
Об'єкт оподаткування	Дохід, отриманий протягом звітного податкового року	Дохід, отриманий протягом звітного податкового року	Площа сільськогосподарських угідь
База оподаткування	Мінімальна заробітна плата, на 01 січня поточного року	Сума чистого доходу, отриманого за звітний (податковий) період	нормативна грошова оцінка 1 гектара сільськогосподарських угідь
Ставка податку	Не більше 20%	3% – для платників ПДВ; 5% – для неплатників ПДВ	0,95% для ріллі, сіножатей, пасовищ
Порядок обчислення	За ставкою податку від бази оподаткування за звітний (податковий) період		
Податковий період	Календарний рік	Календарний квартал	Календарний рік
Строк і порядок сплати податку	Авансові внески щомісяця не пізніше 20 числа поточного місяця	Протягом 10 днів після настання останнього дня подачі декларації	Протягом 10 днів після настання останнього дня подачі декларації
Строк та порядок подання податкової декларації	Щорічно протягом 60 календарних днів після завершення звітного (податкового) року	Щоквартально протягом 40 календарних днів після завершення звітного (податкового) кварталу	До 20 лютого поточного (податкового року)

Джерело: сформовано авторами за <sup>190</sup>

Відповідно до норм ПКУ <sup>191</sup> бази оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи:

- для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка 1 гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 01 січня базового податкового (звітного) року відповідно до

<sup>190</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>191</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

порядку, встановленого цим Кодексом для справляння плати за землю;

- якщо нормативна грошова оцінка земельної ділянки не проведена, базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одиниці площі ріллі в Автономній Республіці Крим або області.

- для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) є нормативна грошова оцінка ріллі в Автономній Республіці Крим або області з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 01 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого цим Кодексом для справляння плати за землю.

Сплата єдиного податку четвертої групи проводиться щоквартально у встановленому відсотковому розмірі (10% - за I і II квартали, 50% - за III квартал, 30% - за IV квартал) на підставі податкової декларації, яку подають до контролюючого органу за місцем розташування земельної ділянки та місцезнаходженням такого платника.

Унаслідок застосування сільськогосподарськими товаровиробниками зазначеного спеціального податкового режиму останніх звільняють від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів: податку на прибуток підприємств; податку на майно (у частині земельного податку); рентної плати за спеціальне використання води.

Отже, проаналізований спеціальний податковий режим є для сільськогосподарських підприємств стимуляційним фактором, за допомогою якого вони отримують значні пільги в оподаткуванні.

У наукових дослідженнях єдиний податок підлягає як позитивним відгукам, так критиці (табл. 2.8).

Єдиний податок є важливою та необхідною ланкою податкових відносин, які виникають у суспільстві між державою, органами місцевого самоврядування та його платниками. Окрім того, він виступає головним знаряддям реалізації державної регіональної податкової політики та формується у зв'язку з іншими інструментами державного регулювання

економічних процесів, які одночасно є невід’ємними елементами економічної системи держави <sup>192</sup>.

Таблиця 2.8

### Переваги та недоліки єдиного податку

Переваги	Недоліки
легкість реєстрації суб’єкта господарювання – платника податку	можливість зловживання спрощеною системою та ухиляння від оподаткування
простота ведення обліку та звітності й економія на затратах для ведення роботи з нарахування, сплати податків і відправлення звітності в контролюючі органи	обмеження обсягів доходу платників єдиного податку
зниження рівня податкового тиску на платників	низька фіскальна ефективність
скорочується кількість звітності, яку платник подає контролюючим органам, та спрощується розрахунок податкового зобов’язання платника	обмеження щодо кількості працівників, яких може залучити до своєї діяльності платник податку (для I та II груп)
можливість включення ПДВ до складу єдиного податку або ж самостійної сплати на власний вибір	неврахування витрат платника, а лише доходу (для III групи)
знижує кількість порушень порядку нарахування та подання звітності, порівняно із загальною системою оподаткування	фіксована сплата податку незалежно від факту отримання доходу
скасування щорічного оформлення свідоцтва платника єдиного податку	залежність від конкретних місцевих органів влади під час призначення ставки податку (для I та II груп)
встановлення річного звітного періоду для фізичних осіб із незначним обсягом доходу	
надання права фізичним особам, які не використовують працю найманих осіб, не сплачувати єдиний податок на час відпустки протягом календарного місяця, а також хвороби, підтверженої лікарняним листком, якщо вона триває календарний місяць і більше	

Джерело: <sup>193</sup>

Основна перевага єдиного податку – значне зменшення тиску на виробників сільськогосподарської продукції; фіксована величина податку стимулює ефективне і раціональне господарювання, що сприяє нарощуванню

<sup>192</sup> Сколотій І. В. Єдиний податок за спрощеною системою оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, його облік та звітність. *Вісник ХНАУ. Серія: Економічні науки*. 2015. №4. С. 198-207 (с. 200).

<sup>193</sup> Безкровний О. В. Оподаткування малого та середнього бізнесу – від історії виникнення до сучасних перспектив розвитку. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Вип. 6 (11). С. 280-285. (с. 283).



обсягів виробництва та зростанню рівня прибутковості їхньої діяльності; скорочення витрат на ведення бухгалтерського і податкового обліку і складання податкової звітності <sup>194</sup>.

Відповідно до норм ПКУ, об'єктом оподаткування платника єдиного податку 4-ї групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), що надана йому в користування на умовах оренди.

Водночас базою оподаткування є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 01 січня базового податкового (звітного) року.

Для платників єдиного податку четвертої групи розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування).

Річна сума єдиного податку визначається за відповідною формулою:

$$\begin{array}{rcccl} \text{Річна сума} & & & & \text{Ставка} \\ \text{єдиного} & = & \text{Площа} & \times & \text{податку} \\ \text{податку} & & \text{земельної} & \times & \text{100} \\ & & \text{ділянки} & & \\ & & & & \text{Нормативна} \\ & & & & \text{грошова} \\ & & & & \text{оцінка} \\ & & & & \text{земельної} \\ & & & & \text{ділянки} \end{array} \quad (2.1)$$

Підставою для нарахування єдиного податку платникам четвертої групи є дані державного земельного кадастру або дані з державного реєстру речових прав на нерухоме майно <sup>195</sup>.

Наразі відбулися зміни в чинному податковому законодавстві – з 01 січня 2022 року діє Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення

<sup>194</sup> Сколотій І. В. Єдиний податок за спрощеною системою оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, його облік та звітність. *Вісник ХНАУ. Серія: Економічні науки*. 2015. №4. С. 198-207 (с. 200).

<sup>195</sup> Іщенко Я. П., Подоляничук О. А., Коваль Н.І. Фінансовий облік II: підручник. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В. 2021. 396 с. (с. 61).

збалансованості бюджетних надходжень» від 30.11.2021 р. №1914-IX (Закон №1914-IX) <sup>196</sup>, згідно з якими введено поняття «мінімальне податкове зобов'язання» (МПЗ), яке стосується платників плати за землю.

Відзначимо, що платниками плати за землю є <sup>197</sup>:

- власники земельних ділянок, земельних часток (паїв);
- землекористувачі, яким відповідно до закону надані в користування земельні ділянки державної та комунальної власності на правах постійного користування;

- платники орендної плати – землекористувачі (орендарі) земельних ділянок державної та комунальної власності на умовах оренди.

Таким чином, усі сільгосптоваровиробники зобов'язані розрахувати мінімальне податкове зобов'язання.

МПЗ – це мінімальна величина податкового зобов'язання зі сплати податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, пов'язаних із виробництвом і реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або з власністю та/або користуванням (орендою, суборендою, емфітевзисом, постійним користуванням) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь, розрахована відповідно до ПКУ <sup>198</sup>.

Виняток: МПЗ не застосовується, якщо розмір земельної ділянки не перевищує 0,5 га. Також МПЗ не визначається для <sup>199</sup>:

---

<sup>196</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України від 30.11.2021 р. №1914-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>197</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>198</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України від 30.11.2021 р. №1914-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>199</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України від 30.11.2021 р. №1914-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

- земельних ділянок, що використовуються дачними (дачно-будівельними) та садівничими (городницькими) кооперативами (товариствами), а також набуті у власність/користування членами цих кооперативів (товариств) у результаті приватизації (купівлі/продажу, оренди) у межах земель, що належали цим кооперативам/товариствам на праві колективної власності чи перебували в їхньому постійному користуванні;

- земель запасу;

- невитребуваних земельних часток (паїв), розпорядниками яких є органи місцевого самоврядування, окрім земельних часток (паїв), переданих органами місцевого самоврядування в оренду;

- земельних ділянок зон відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи;

- земельних ділянок, віднесених до сільськогосподарських угідь, які належать фізичним особам на праві власності та/або на праві користування та станом на 01 січня 2022 року знаходилися в межах населених пунктів.

Для платника плати за землю МПЗ означає, що з кожного гектара землі треба сплатити певну суму обов'язкових податків, і вона не може бути меншою від встановленого державою МПЗ <sup>200</sup>.

МПЗ розраховується щодо всіх земельних ділянок за визначеними формулами, незалежно від того, чи проведена їхня нормативна грошова оцінка. Також окремого розрахунку потребуватиме визначення МПЗ для платників єдиного податку четвертої групи – фізичних осіб-підприємців, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство».

Мінімальне податкове зобов'язання щодо земельної ділянки,

---

<sup>200</sup> Подолянчук О. А., Олійник Я. Ю. Земельні ділянки: облік і оподаткування. *Ефективна економіка*. 2021. №12. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12\\_2021/99.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2021/99.pdf) (дата звернення: 05.01.2022).

нормативна грошова оцінка якої проведена, обчислюється за формулою <sup>201</sup>:

$$\text{МПЗ} = \text{НГО}_d \times K \times M / 12, \quad (2.2)$$

де:

МПЗ - мінімальне податкове зобов'язання;

НГО<sub>d</sub> - нормативна грошова оцінка відповідної земельної ділянки з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого цим Кодексом для справляння плати за землю.

M - кількість календарних місяців, протягом яких земельна ділянка перебуває у власності, оренді, користуванні на інших умовах (в тому числі на умовах емфітевзису) платника податків;

K - коефіцієнт, який становить 0,05.

Мінімальне податкове зобов'язання (МПЗ) щодо земельної ділянки, нормативна грошова оцінка якої не проведена, обчислюється за формулою <sup>202</sup>:

$$\text{МПЗ} = \text{НГО} \times S \times K \times M / 12, \quad (2.3)$$

де:

МПЗ - мінімальне податкове зобов'язання;

НГО - нормативна грошова оцінка 1 гектара ріллі по Автономній Республіці Крим або по області з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого цим Кодексом для справляння плати за землю;

S - площа земельної ділянки, гектарах;

M - кількість календарних місяців, протягом яких земельна ділянка перебуває у власності, оренді, користуванні на інших умовах (у тому числі на умовах емфітевзису) платника податків;

---

<sup>201</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України від 30.11.2021 р. №1914-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>202</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України від 30.11.2021 р. №1914-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

К - коефіцієнт, що становить 0,05.

При обчисленні мінімального податкового зобов'язання платниками єдиного податку четвертої групи – фізичними особами-підприємцями, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство», коефіцієнт «К» застосовується в половинному розмірі <sup>203</sup>.

Варто зауважити, що тимчасово для розрахунку мінімального податкового зобов'язання за 2022 та 2023 податкові (звітні) роки коефіцієнт «К» застосовуватиметься із значенням 0,04.

Перший період нарахування МПЗ – 2022 рік, тобто МПЗ буде нараховуватися в 2023 році за 2022 рік.

Враховуючи вище зазначене, можна стверджувати, що суб'єктам господарювання необхідно буде здійснювати складні розрахунки щодо визначення суми податку, яку потрібно буде сплатити до бюджету за володіння земельними ділянками чи їх використання в частині земельних ділянок, віднесених до сільськогосподарських угідь. Після визначення МПЗ необхідно обрахувати суму сплачених податків, зборів, платежів і витрат на оренду земельних ділянок (сплачені податки – СП). Кінцевим розрахунком стане обрахування різниці між МПЗ та сумою СП. Позитивне значення різниці буде частиною зобов'язань із плати за землю чи єдиного податку. Якщо сума СП буде більшою за МПЗ, то це означатиме, що суб'єкт господарювання немає заборгованості щодо плати за землю.

Перелік таких податків і зборів наведено у ПКУ окремо для кожної групи власників/користувачів земельних ділянок залежно від застосовуваної ними системи оподаткування, хоча він мало чим відрізняється в кожному разі.

Так, за загальним правилом до переліку податків включаються:

---

<sup>203</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України від 30.11.2021 р. №1914-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

- основний податок, який сплачує особа (податок на прибуток, єдиний податок або ПДФО, якщо це ФОП на загальній системі оподаткування);
- ПДФО та військовий збір із зарплати, з орендної плати;
- земельний податок за земельні ділянки, віднесені до сільськогосподарських угідь;
- рентна плата за спеціальне водокористування;
- орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності (але тільки в розмірі 20% сплаченої за рік суми).

На превеликий жаль, до цього переліку не включено єдиний соціальний внесок, хоча й він займає лівову частку в податковому навантаженні на юридичних осіб.

Сума земельного податку, яку сплачуватимуть платники, буде різною для кожного, так як враховуватимуться МПЗ та загальна сума сплачених податків, зборів, платежів і витрат за оренду земельних ділянок і визначена між ними різниця.

Зважаючи на норми Закону №1914-IX, у таблиці 2.9 та таблиці 2.10 представимо механізм розрахунку різниці, яку визначатимуть суб'єкти господарювання.

*Таблиця 2.9*

**Оподаткування земельних ділянок сільськогосподарських  
товаровиробників платників єдиного податку 4-ї групи**

Показники	4 група ЄП, юридична особа	4 група ЄП, юридична особа	4 група ЄП, юридична особа	4 група ЄП, юридична особа	4 група ЄП, фізична особа-підприємець (фермерське господарство)
1	2	3	4	5	6
Площа	500 га	500 га	15 га	9 га	9 га
Характеристика	Орендар, обробляє для продажу	Орендар, обробляє для продажу	Орендар, обробляє самостійно для продажу	Орендар, обробляє самостійно для продажу	Орендар - власник, обробляє самостійно для продажу
МПЗ	560 000 грн		16 800 грн	10 080 грн	5 040 грн
НГО 1 га	28 000 грн				

Продовження табл. 2.9

1	2	3	4	5	6
Дохід від реалізації продукції с-г				270 000 грн	270 000 грн
Орендна плата	1 500 000 грн	1 500 000 грн	45 000 грн	27 000 грн	
ПДФО, ВЗ з орендної плати	292 500 грн	292 500 грн	8 775 грн	5 265 грн	
ПДФО, ВЗ із заробітної плати	9 750 грн	9 750 грн			
20% орендної плати, що відноситься до суми сплачених податків та оренди	300 000 грн				
Єдиний податок	133 000 грн	133 000 грн	3 990 грн	2 394 грн	2 394 грн
Різниця між МПЗ та СП, яку необхідно доплатити в бюджет	-	124 750 грн	4 035 грн	2 421 грн	2 646 грн

Джерело: сформовано за <sup>204</sup> та удосконалено авторами

Норми щодо розрахунку й адміністрування МПЗ містять численні прогалини, тому, на жаль, на практиці будуть присутні різноманітні маніпуляції.

Варто також зауважити, що МПЗ визначається для всіх земельних ділянок, віднесених до сільськогосподарських угідь, незалежно від того, хто саме їх використовує (сільгоспвиробник чи ні). Тому для юридичної особи чи фізичної особи-підприємця вирощування сільгосппродукції не є основним видом діяльності, але у її власності чи користуванні є сільгоспугіддя (неважливо, якої площі), то така особа повинна розраховувати й за потреби сплачувати різницю між МПЗ та сумою сплачених податків. Для таких осіб встановлено особливий порядок розрахунку додатної різниці між сумою

<sup>204</sup> Подоляничук О. А., Олійник Я. Ю. Земельні ділянки: облік і оподаткування. *Ефективна економіка*. 2021. №12. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12\\_2021/99.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2021/99.pdf) (дата звернення: 05.01.2022).

МПЗ та сумою сплачених податків. Суму податків, на яку зменшується МПЗ, вони обчислюють пропорційно до частки доходу від сільгоспвиробництва.

Таблиця 2.10

**Оподаткування земельних ділянок фізичних осіб і суб'єктів  
малих форм господарювання**

Показники	Фізична особа	Фізична особа	Фізична особа	Фізична особа-підприємець, 3 група ЄП без сплати ПДВ
Площа	9 га	9 га	9 га	9 га
Характеристика	Власник земельної ділянки, який здав її в оренду	Власник земельної ділянки, обробляє самостійно для власного споживання	Власник земельної ділянки, обробляє самостійно для продажу вирощеної продукції	Власник обробляє самостійно для продажу вирощеної продукції
МПЗ на 9 га	10 080 грн			
НГО 1 га	28 000 грн			
Дохід від реалізації с-г продукції			270 000 грн	270 000 грн
ПДФО, ВЗ з доходу від реалізованої с-г продукції			52 650 грн	
Єдиний податок				13 500 грн з доходу (5%)
Плата за землю	Сплачує орендар	2 394 грн	2 394 грн	2 394 грн
Різниця між МПЗ та СП, яку необхідно доплатити в бюджет	-	7 686 грн	-	-

Джерело: сформовано за <sup>205</sup>

Важливим і невирішеним є момент відсутності будь-яких положень щодо оподаткування пільгових категорій і визначення для них МПЗ. Незрозумілим є підхід до встановлення суми сплачених податків, зборів, платежів і витрат на оренду земельних ділянок <sup>206</sup>.

<sup>205</sup> Подолянчук О. А., Олійник Я. Ю. Земельні ділянки: облік і оподаткування. *Ефективна економіка*. 2021. №12. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12\\_2021/99.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2021/99.pdf) (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>206</sup> Подолянчук О. А., Олійник Я. Ю. Земельні ділянки: облік і оподаткування. *Ефективна економіка*. 2021. №12. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12\\_2021/99.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2021/99.pdf) (дата звернення: 05.01.2022).



Ухваленням Закону №1914-ІХ держава віддає пріоритет великим холдингам, а наповнення бюджету буде відбуватися саме за рахунок дрібних власників земельних паїв. Норми щодо мінімального податкового зобов'язання на гектар землі сільськогосподарського призначення – це, імовірно, не оподаткування, а «класова» боротьба великого бізнесу з дрібними фермерами й одноосібниками.

Слушною є думка <sup>207</sup>, що ведення нових механізмів оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників збільшує фіскальне навантаження на дрібний агробізнес і фермерів. Це спонукатиме до передачі земель сільськогосподарського призначення від малих підприємств до великих. Ефективність нововведень сумнівна. Держава намагається за рахунок окремих платників плати за землю наповнювати бюджет. Хоча «тіньові схеми», «скручування», «продаж сірого зерна» тощо варто шукати не в пересічних громадянах, а у власників великих земельних угідь, виробництв та в пільгових прогалинах законодавства.

Неодноразово в наукових публікаціях доведено, що бухгалтерський облік впливає на прийняття управлінських рішень, оскільки отримана облікова інформація засвідчує дані про діяльність підприємства і дає можливість здійснювати в подальшому планування та контроль. Бухгалтерський облік забезпечує систематизацію інформації в первинних документах, облікових регістрах і звітних формах щодо наявності ресурсів, джерел їх формування, напрямів використання, господарських процесів та операцій, їхнього характеру й обсягів, щодо формування доходів, витрат і результатів діяльності, щодо запозичених і залучених коштів і стану заборгованості по розрахунках тощо. Отже, облікова інформація є основою для трансформації даних у відповідності до запитів користувачів. Одним із користувачів облікової інформації є держава в особі податкових адміністраторів, тому організація бухгалтерського обліку розрахунків із бюджетом є важливим

---

<sup>207</sup> Подолянчук О. А., Олійник Я. Ю. Земельні ділянки: облік і оподаткування. *Ефективна економіка*. 2021. №12. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12\\_2021/99.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2021/99.pdf) (дата звернення: 05.01.2022).

інструментом у процесі управління економікою країни <sup>208</sup>.

Облік розрахунків за єдиним податком в умовах ринкової економіки посідає важливе місце в системі облікової інформації і вимагає ефективної та раціональної організації методики згідно з бухгалтерським і податковим законодавством. Чітка побудова документального відображення та організації аналітичного обліку єдиного податку на підприємствах АПК формує прозору інформацію щодо нарахування та сплати зобов'язань до бюджету <sup>209</sup>.

Результати досліджень методики обліку розрахунків за єдиним податком свідчать, що на практиці відсутній первинний документ для відображення суми нарахованого єдиного податку. Ця інформація отримується безпосередньо із Податкової декларації єдиного податку. Відсутній також і первинний документ із розподілу єдиного податку на об'єкти обліку витрат у рослинництві. Із цією метою складають бухгалтерську довідку довільної форми <sup>210</sup>.

Аналізуючи методичні підходи до облікового забезпечення розрахунків за єдиним податком, можна відзначити різні варіанти форми його ведення.

Фізичні особи-підприємці – платники єдиного податку другої групи та платники єдиного податку третьої групи, які не є платниками ПДВ, ведуть облік у довільній формі шляхом помісячного відображення отриманих доходів.

Фізичні особи-підприємці – платники єдиного податку третьої групи, які є платниками ПДВ, ведуть облік у довільній формі шляхом помісячного відображення доходів та витрат.

Облік доходів і витрат може вестися в паперовому або електронному

---

<sup>208</sup> Podolianchuk O. A. Accounting and information support of tax calculations. *The scientific heritage*. 2020. №51. P. 44-54 (с. 45).

<sup>209</sup> Сколотій І. В. Єдиний податок за спрощеною системою оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, його облік та звітність. *Вісник ХНАУ. Серія: Економічні науки*. 2015. № 4. С. 198-207 (с. 202).

<sup>210</sup> Сколотій І. В. Єдиний податок за спрощеною системою оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, його облік та звітність. *Вісник ХНАУ. Серія: Економічні науки*. 2015. № 4. С. 198-207 (с. 202).

вигляді.

Юридичні особи-платники єдиного податку третьої групи використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів і витрат.

Платники єдиного податку 4-ї групи ведуть облік із урахуванням критеріїв поділу на мікропідприємства, малі, середні, великі підприємства та обранням відповідної форми бухгалтерського обліку (журнальна, журнально-ордерна, проста, спрощена, автоматизована).

Згідно до чинного законодавства<sup>211</sup>, суми нарахованого єдиного податку 4-ї групи відносять до складу витрат платника єдиного податку - і включають до собівартості витрат виробництва галузі рослинництва. Нарахована сума єдиного податку – один із видів загальновиробничих витрат сільськогосподарського підприємства.

Для обліку загальновиробничих витрат передбачено використання рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», за дебетом якого відображається сума визнаних виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, відділеннями, бригадами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання й експлуатацію машин і устаткування; за кредитом – списання цих витрат за відповідною методикою розподілу в сільськогосподарських підприємствах наприкінці року на рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво»<sup>212</sup>.

Для відображення суми нарахованого єдиного податку 4-ї групи до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відкривають окремий субрахунок «Єдиний податок 4 групи». Оскільки за нарахування цього податку виникає податкове зобов'язання перед бюджетом, то для його обліку призначено

---

<sup>211</sup> Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики від 18.05.2001 р. №132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (дата звернення: 10.01.2022 р.).

<sup>212</sup> Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 10.01.2022 р.).

рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» субрахунок 641 «Розрахунки за податками», до якого відкривають аналітичний рахунок «Єдиний податок 4 групи»<sup>213</sup>.

На рис. 2.7 представимо організацію обліку розрахунків за єдиним податком.

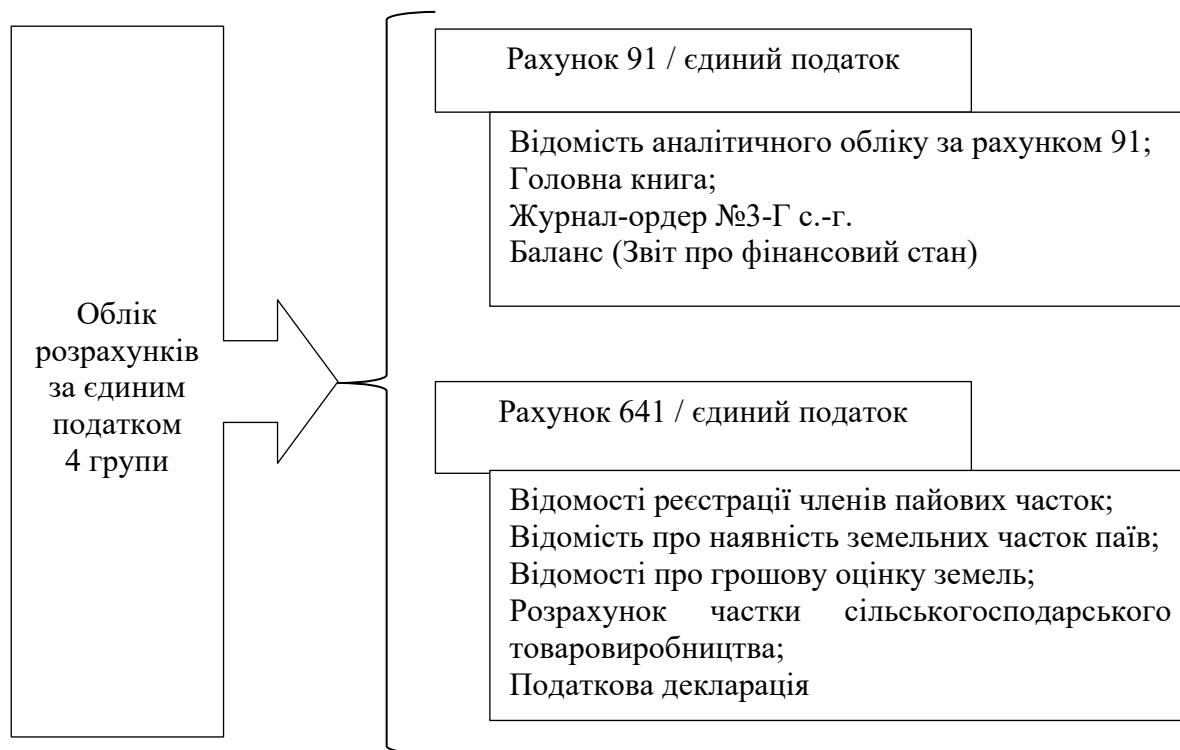


Рис. 2.7. Облік розрахунків за єдиним податком

Джерело: сформовано авторами

Наприкінці звітного періоду (року) суму єдиного податку розподіляють у такому порядку<sup>214</sup>:

- сільськогосподарські підприємства – між об’єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно до площ сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень і перелогів), зайнятих відповідними культурами;

- рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства – відповідно до

<sup>213</sup> Іщенко Я. П., Подолянчук О. А., Коваль Н. І. Фінансовий облік II: підручник. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В. 2021. 396 с. (с. 87).

<sup>214</sup> Подолянчук О. А., Коваль Н. І., Гудзенко Н. М. Облік в фермерських господарствах: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 374 с. (с. 161).

площ земель водного фонду, які використовуються такими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах).

Кореспонденцію рахунків щодо податкового обліку єдиного податку для платників 4-ї групи наведено у таблиці 2.11. Для розрахунку єдиного податку взято 500 га та МПЗ – 560 000 грн.

Таблиця 2.11

**Податковий облік єдиного податку для  
сільгосптоваровиробників 4-ї групи**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано єдиний податок на початку звітного періоду	91	64	133 000
2	Нараховано ПДФО та ВЗ з орендної плати	91	64	292 500
3	Нараховано ПДФО та ВЗ із заробітної плати	66	64	9 750
4	Сплачено у 1 кварталі звітного періоду (10 %)	64	31	13 300
5	Сплачено у 2 кварталі звітного періоду (10 %)	64	31	13 300
6	Сплачено у 3 кварталі звітного періоду (50 %)	64	31	66 500
7	Сплачено у 4 кварталі звітного періоду (30 %)	64	31	39 900
8	Донараховано наприкінці звітного періоду різницю в частині єдиного податку до МПЗ	91	64	124 750
9	Сплачено різницю до бюджету	64	31	124 750

Джерело: <sup>215</sup>

Норми щодо розрахунку й адміністрування МПЗ містять численні прогалини, які, на наше переконання, призведуть до маніпуляцій у практичній діяльності.

Основним звітним документом щодо нарахування та сплати єдиного податку є податкова декларація окремої групи платників. Характеризуючи форму, структуру та зміст декларацій платників єдиного податку аграріїв, можна відзначити про окремі їх бланки.

Платники єдиного податку другої групи подають до контролюючого

<sup>215</sup> Подолянчук О. А., Лепетан І. М. Облік та оподаткування земельних ділянок сільськогосподарського призначення. *Агросвіт*. 2022. № 2. С. 37-44. URL: <http://www.agrosvit.info/> (дата звернення: 04.02.2022).

органу Податкову декларацію платника єдиного податку протягом 60 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) року, у якій відображаються обсяг отриманого доходу та щомісячні авансові внески.

Така податкова декларація подається, якщо платник єдиного податку не допустив перевищення протягом року обсягу доходу, визначеного для окремої групи платника, або самостійно не перейшов на сплату єдиного податку за ставками, встановленими для платників єдиного податку другої або третьої групи <sup>216</sup>.

Платники єдиного податку третьої групи подають до контролюючого органу податкову декларацію платника єдиного податку у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду – протягом 40 календарних днів <sup>217</sup>.

Платники єдиного податку третьої групи (фізичні особи) у складі податкової декларації платника єдиного податку за IV квартал податкового (звітного) року подають також відомості про суми єдиного внеску, нарахованого, обчисленого та сплаченого в порядку, визначеному законом для даної категорії платників <sup>218</sup>.

Податкова декларація платниками 2-ї та 3-ї груп подається до контролюючого органу за місцем податкової адреси. Водночас у податковій декларації окремо відображаються обсяг доходу, оподаткований за ставками, визначеними для платників єдиного податку першої та другої груп, обсяг доходу, оподаткований за ставкою 15%, обсяг доходу, оподаткований за новою ставкою єдиного податку.

Сільськогосподарські товаровиробники платника єдиного податку 4-ї групи подають не пізніше 20 лютого поточного року:

---

<sup>216</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>217</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>218</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

- загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок, (сільськогосподарських угідь, ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень), та/або земель водного фонду внутрішніх водойм (озер, ставків і водосховищ), - контролюючому органу за своїм місцезнаходженням (місцем перебування на податковому обліку);

- звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки - контролюючому органу за місцем розташування такої земельної ділянки (юридичні особи);

- розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва (юридичні особи) - контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної аграрної політики, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику;

- відомості (довідку) про наявність земельних ділянок - контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок <sup>219</sup>.

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

У 2023 році за 2022 рік вперше суб'єкти господарювання зобов'язані будуть до декларацій подавати додаток (додаток у процесі розробки і затвердження).

У цьому додатку відобразатимуться: <sup>220</sup>

---

<sup>219</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>220</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

- кадастрові номери земельних ділянок, які використовуються платником для провадження підприємницької діяльності та для яких визначається МПЗ, їхні НГО та площа;

- сума загального МПЗ та МПЗ щодо кожної земельної ділянки;

- загальна сума сплачених податків, пов'язаних із виробництвом і реалізацією власної сільгосппродукції та/або із власністю та/або користуванням (орендою, суборендою, емфітевзисом, постійним користуванням) земельними ділянками, віднесеними до сільгоспугідь протягом податкового (звітного) року;

- різниця між сумою загального МПЗ та загальною сумою сплачених податків.

Для фізичних осіб, які не зареєстровані як підприємці, величину МПЗ та суму сплати до бюджету буде визначати податковий орган за їхньою податковою адресою. При цьому додатна різниця між сумою загального МПЗ та загальною сумою сплачених податків є частиною зобов'язань із ПДФО.

Для розрахунку суми до сплати в бюджет податковий орган включатиме:

- ПДФО та ВЗ, сплачені з доходів фізичної особи від продажу власної сільгосппродукції;

- земельний податок за земельні ділянки, віднесені до сільгоспугідь<sup>221</sup>.

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

Усі норми подання податкових декларацій і звітні періоди для суб'єктів господарювання, які є сільгосптоваровиробниками, визначені ПКУ<sup>222</sup>.

Попередній податковий (звітний) рік для новоутворених сільськогосподарських товаровиробників – юридичних осіб – період з дня

---

<sup>221</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

<sup>222</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).



державної реєстрації до 31 грудня того ж року.

Податковий (звітний) період для сільськогосподарських товаровиробників - юридичних осіб, що ліквідуються, - період із початку року до їх фактичного припинення.

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

Для зареєстрованих в установленому порядку фізичних осіб-підприємців, які до закінчення місяця, у якому відбулася державна реєстрація, подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для першої або другої групи, перший податковий (звітний) період починається з першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому особу зареєстровано платником єдиного податку.

Для зареєстрованих в установленому законом порядку суб'єктів господарювання (новостворених), які протягом 10 календарних днів із дня державної реєстрації подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для третьої групи, а також четвертої групи (фізичні особи), перший податковий (звітний) період починається з першого числа місяця, у якому відбулася державна реєстрація.

Для суб'єктів господарювання, які утворюються в результаті реорганізації (окрім перетворення) будь-якого платника податку, що має непогашені податкові зобов'язання чи податковий борг, які виникли до такої реорганізації, перший податковий (звітний) період починається з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому погашено такі податкові зобов'язання чи податковий борг і подано заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування.

У разі державної реєстрації припинення юридичних осіб і державної

реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця, які є платниками єдиного податку, останнім податковим (звітним) періодом вважається період, у якому відповідним контролюючим органом отримано від державного реєстратора повідомлення про проведення державної реєстрації такого припинення.

У разі зміни податкової адреси платника єдиного податку останнім податковим (звітним) періодом за такою адресою вважається період, у якому подано до контролюючого органу заяву щодо зміни податкової адреси <sup>223</sup>.

Як відомо, вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність зобов'язані лише юридичні особи. Відповідно, малі форми господарювання ведуть спрощений облік. А господарства населення взагалі не ведуть бухгалтерський облік і не оприлюднюють результати свого господарювання.

Зміни чинного законодавства в системі оподаткування сільгосптоваровиробників потребують практичних рекомендацій не лише для юридичних осіб, а й для фізичних. Незрозумілість механізмів розрахунку МПЗ та складність формування податкових декларацій вимагають від податкових адміністраторів надання належних індивідуальних консультацій.

Проведені дослідження підтверджують проблематику даної тематики і дають можливість окреслити основні напрями щодо вдосконалення сучасного стану обліку податкових розрахунків та оподаткування єдиним податком сільгосптоваровиробників (рис. 2.8):

- облікове забезпечення;
- елементи облікової політики;
- реформування податкової звітності.

Сьогодні в багатьох розвинутих країнах світу поширено методику використання одного рахунку для сукупності податкових платежів, сплачуваних підприємством.

---

<sup>223</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.01.2022).

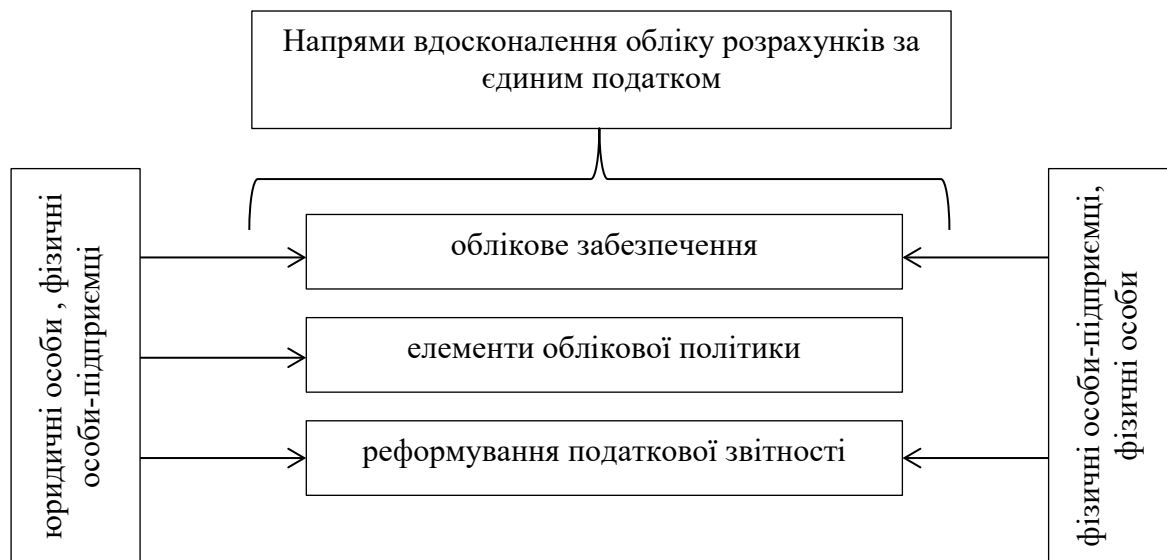


Рис. 2.8. Основні напрями щодо вдосконалення сучасного стану обліку податкових розрахунків за єдиним податком

Джерело: обґрунтовано авторами

Дане питання нині є досить дискусійним серед українських учених і практиків. Дослідниками даної тематики пропонується використання єдиного рахунку для обліку податкових платежів підприємства 98 «Податкові платежі підприємства» з відповідними субрахунками<sup>224</sup>. Так авторами пропонується використання субрахунку 987 «Єдиний податок», за кредитом якого відобразатиметься списання єдиного податку на фінансові результати, за кредитом – відображення суми визнаного податкового зобов'язання. Проте такий підхід суперечить нормам Методичних рекомендацій із планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, відповідно до яких сума єдиного податку відноситься на об'єкти обліку витрат продукції рослинництва.

Використання єдиного рахунку 98 «Податкові платежі підприємства» для обліку розрахунків за податками можливе. Однак механізм його віднесення на об'єкти обліку чи списання на фінансові результати повинен відповідати нормам діючих стандартів обліку.

<sup>224</sup> Жиряда Х. В., Савчук Д. Г. Вдосконалення обліку податкових розрахунків на підприємствах України. *Економіка і суспільство*. 2018. Випуск 18. С. 900-907 (с. 902).

Що стосується облікового забезпечення розрахунків за податками фізичними особами, а саме сімейними домогосподарствами, то проблема є очевидною. Не кожен пересічний громадянин може здійснювати, навіть найпростіші, розрахунки. Тому питання оподаткування доходів громадян податком з доходів фізичних осіб залишається відкритим.

Формуючи облікову політику для цілей оподаткування, слід виходити з того, що остання включає ряд організаційних і методичних елементів, використання яких з числа всіх існуючих альтернатив, передбачених чинним законодавством, дозволить мінімізувати суму податкових платежів <sup>225</sup>.

У Наказі про облікову політику підприємства чи додатках до нього обов'язково мають бути закріплені положення щодо обліку податкових розрахунків за єдиним податком: система оподаткування (загальна чи спрощена); перелік податків, які сплачуватимуться у поточному році; методика розрахунку нормативної грошової оцінки; методика розрахунку мінімального податкового зобов'язання; право на земельну ділянку сільськогосподарського призначення (орендована чи власна); список орендодавців із зазначенням розміру земельної частки (паю); інформація про форму податкової декларації; форма ведення обліку (автоматизована, ведення вручну).

Що стосується податкової звітності, то беззаперечним є той факт, що необхідно коригувати статті декларацій у частині мінімального податкового зобов'язання та визначення різниці по сплаті до бюджету.

Нами пропонується додаток до податкової декларації, який подаватимуть сільгосптоваровиробники до декларації з єдиного податку чи декларації про майновий стан і доходи тощо (табл. 2.12).

Запропонований додаток складається з двох частин: вихідних даних і розрахунків.

---

<sup>225</sup> Мулик Т. О. Облікова політика як інструмент управління оподаткуванням. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Випуск 4. С. 1007-1012 (с. 1010).

**Додаток про нарахування мінімального податкового зобов'язання**

№ з/п	Кадастровий № земельної ділянки	Дата початку володіння, місяць, рік	Площа, га	НГО, грн. за 1 га	Мінімальне податкове зобов'язання, грн	Розрахункові дані, грн
I. Вихідні дані						
1						X
...						X
Загальне мінімальне податкове зобов'язання						
II. Розрахункові дані						
Сплачені податки:						X
єдиний податок						
податок на прибуток						
земельний податок						
ПДФО, ВЗ із заробітної плати чи за цивільно-правовими договорами						
ПДФО, ВЗ з орендної плати						
ПДФО, ВЗ з доходу від продажу власно вирощеної сільськогосподарської продукції						
рентна плата за спеціальне використання води						
20% орендної плати, що відноситься до суми сплачених податків та оренди						
Загальна сума сплачених податків						
Різниця між сумою загального МПЗ та загальною сумою сплачених податків						

Джерело: розробка авторів

Частина I «Вихідні дані» передбачає дані про кадастровий номер кожної із земельних ділянок сільськогосподарського призначення та їх площі, якими володіє чи користується сільгосптоваровиробник. Також містить інформацію про нормативну-грошову оцінку і мінімальне зобов'язання по кожній ділянці та загальне. Частина II «Розрахункові дані» містить інформацію про суми сплачених податків і різницю, яку потрібно сплатити суб'єктам господарювання чи фізичним особам до МПЗ.

### 2.3. Сутність ПДВ, його облік і порядок оподаткування

Податок на додану вартість (ПДВ) визначено одним із основних бюджетоутворюючих податків за період усього його історичного існування. ПДВ доволі складний податок, методика розрахунку, адміністрування та відшкодування якого підлягає постійним змінам, нововведенням, удосконаленням і який є об'єктом зловживань як суб'єктів господарювання,

так і фіскальних органів <sup>226</sup>.

В Україні податок на додану вартість був введений в дію 01 січня 1992 р. з прийняттям Закону України «Про податок на добавлену вартість» від 20.12.1991 року, до якого декілька разів вносились зміни. Закон діяв до червня 1993 року і був замінений декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» від 26 грудня 1992 року. 03 квітня 1997 року було прийнято Закон України «Про податок на додану вартість», який набув чинності 1 липня 1997 року. Цей закон втратив чинність на підставі Податкового кодексу України від 02.12.2010 року. Справляння ПДВ з початку дії Податкового кодексу регламентується також підзаконними нормативно-правовими актами (постанови Кабінету Міністрів України, наказами (у тому числі спільними) Міністерства фінансів України, Державної фіскальної служби України, Державної податкової служби України та Міністерства доходів і зборів України і Державної казначейської служби України <sup>227</sup>.

Умовно історичні етапи становлення ПДВ можна поділити на три періоди: I етап – 01.01.1992 р. - 01.07.1997 р.; II етап – 01.07.1997 р. - 01.01.2011 р.; III етап – 01.01.2011 р. – дотепер.

Визначення ПДВ у законодавчих документах представлено в таблиці 2.13.

Податковим кодексом України (ПКУ) акцентується увага на тому, що ПДВ – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ. Тобто, цей податок сплачується не виробниками, а кінцевим споживачем продукції (товарів, робіт, послуг) і є свого роду надбавкою до ціни продукції (товарів, робіт, послуг), які споживаються на митній території України, він є частиною новоствореної вартості продукції

---

<sup>226</sup> Подолянчук О. А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. №2. 2020. URL: [www.economy.nauka.com.ua](http://www.economy.nauka.com.ua) (дата звернення: 10.01.2022).

<sup>227</sup> Подолянчук О. А. Податок з доданої вартості: історія розвитку та обліковий аспект. *Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: сучасні виклики*: зб. матеріалів III Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. Полтава: ПУЕТ, 2021. С. 233-236 (с. 234).

(товарів, робіт, послуг) <sup>228</sup>.

Таблиця 2.13

**Визначення ПДВ у нормативних документах за етапами його становлення**

Нормативний документ	Визначення
Про податок на добавлену вартість: Закон України від 20.12.1991 р. №2007-ХІІ	Податок на добавлену вартість є частиною новоствореної вартості на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг, що надходить до бюджету після їх реалізації.
Про податок на добавлену вартість: Декрет Кабінету міністрів України від 26.12.1992 р. №14-92	Податок на добавлену вартість є частиною новоствореної вартості, який сплачується до державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг.
Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997 р. №168-97-ВР	Відсутнє.
Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI	ПДВ – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ.

Джерело: <sup>229</sup>

У дослідженнях науковців по-різному визначається податок на додану вартість, у більшості випадків воно дублюється за тлумаченням ПКУ і підтверджується його економічний зміст (табл. 2.14).

Погоджуємося з думкою науковців <sup>230</sup>, що більш зрозумілою вважатиметься назва «з доданої вартості», а не «на додану вартість». Така незначна редакційна правка дозволить краще засвоїти його зміст, оскільки в Україні податок нараховується не на додану вартість, а лише з неї сплачується.

Вважаємо, що облікова дефініція ПДВ повинна враховувати об'єкт обліку – розрахунки підприємств з ПДВ. Тому пропонується удосконалити

<sup>228</sup> Подолянчук О. А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2020. №2. URL: [www.economy.nauka.com.ua](http://www.economy.nauka.com.ua) (дата звернення: 10.01.2022).

<sup>229</sup> Подолянчук О. А. Податок з доданої вартості: історія розвитку та обліковий аспект. *Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: сучасні виклики*: зб. матеріалів III Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. Полтава: ПУЕТ, 2021. С. 233-236 (с. 234).

<sup>230</sup> Синчак В. П. Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація в податкових системах: монографія. Київ-Хмельницький: Вид-во ХУУП, 2006. 294 с. (с. 242).

трактування змісту досліджуваного поняття і здійснити незначне редакційне коригування: податок із доданої вартості – це непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів (послуг) та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) і розрахунки з бюджетом з ПДВ. Така незначна редакційна правка дозволить краще засвоїти його зміст, оскільки в Україні податок нараховується не на додану вартість, а лише з неї сплачується <sup>231</sup>.

Таблиця 2.14

### Визначення сутності податку на додану вартість

Автор	Визначення
1	2
Білобровенко Т. В.	ПДВ - це непрямий податок, що надходить у складі виручки від реалізованої продукції, товарів (робіт, послуг) чи сплачується при придбанні продукції, товарів (робіт, послуг) постачальникам
Бондар М., Ловінська Л., Лисенко Н. та інші	податок на додану вартість є загальнодержавним непрямим податком на споживну вартість, що справляється з юридичних і фізичних осіб, він є основним джерелом наповнення Державного бюджету України
Бурковська А. В., Ходикіна А. А.	податок на додану вартість – непрямий податок, який стягується до бюджету у вигляді надбавки до ціни продукції (робіт або послуг) і сплачується споживачами
Власова О. Є.	податок на додану вартість – це складний податок, який передбачає існування податкових зобов'язань щодо ПДВ і сум, що підлягають сплаті податку до бюджету, що передбачено в системі податкового обліку з ПДВ
Лесько М. В.	ПДВ – фіскальний податок, що стягується на стадії виробництва і руху товарів із суми доданої вартості незалежно від фінансових результатів господарської діяльності
Масіна Л. О., Гусев А. О.	ПДВ – загальнодержавний непрямий податок, що стягується відповідно до норм розділу V ПКУ
Науменко М. А.	податок на додану вартість – це найбільш складна форма універсальних акцизів
Оксенюк О. І.	ПДВ – податок на споживання, який стягується із доданої вартості, що створюється на кожному етапі виробництва, сплачується кінцевим споживачем та вноситься до бюджету продавцем, за винятком випадків здійснення операцій за участі нерезидентів
Сидоренко Р. В.	податок на додану вартість є одним з найбільш прогресивних непрямих податків, який в умовах ринкової економіки є найбільш ефективним
Семененко Т. М.	податок на додану вартість – це непрямий податок, який є частиною новоствореної вартості товарів (робіт, послуг), яка

<sup>231</sup> Подолянчук О. А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2020. №2. URL: [www.economy.nauka.com.ua](http://www.economy.nauka.com.ua) (дата звернення: 10.01.2022).



1	2
	формується на кожному етапі виробництва, обігу та включається до ціни товару і сплачується кінцевим споживачем
Світовий О. М.	податок на додану вартість зводиться до сплати цього податку продавцем товарів, робіт, послуг з тієї вартості, що додається до вартості придбаних матеріалів і послуг
Чирва А. А.	ПДВ – це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва або обігу, його сума входить до продажної ціни на товари (роботи, послуги) і сплачується кінцевим споживачем
Шот А.	Податок на додану вартість – один з основних загальнодержавних непрямих податків, що забезпечує стабільність надходження грошових коштів до Державного бюджету України, стягується у вигляді надбавки до ціни продукції (робіт/послуг) і сплачується споживачами, але його облік і перерахування до Державного бюджету здійснює продавець

Джерело: <sup>232, 233, 234, 235, 236</sup>

Наведене визначення розкриває всі складові ПДВ, які відображаються в системі бухгалтерського обліку і впливають на здійснення податкових розрахунків і формування звітності. Під час постачання товарів (послуг) між контрагентами виникають господарські взаємовідносини, факт досягнення яких фіксується за допомогою первинних документів (у даному випадку ми оминули договірні взаємовідносини та укладання договорів купівлі-продажу). Визначається об'єкт і база оподаткування, а також аргументуються пільги та ставка податку. Одночасно підтвердження розрахунків із ПДВ супроводжується складанням податкової накладної платниками ПДВ. У продавця виникає податкове зобов'язання щодо ПДВ, а в покупця відповідно

<sup>232</sup> Подоляничук О. А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. №1. С. 82-102 (с. 84).

<sup>233</sup> Подоляничук О. А., Домбровська В.В. Облік та звітність за податком на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2018. №5. URL: [www.economy.nauka.com.ua](http://www.economy.nauka.com.ua) (дата звернення: 10.01.2022).

<sup>234</sup> Подоляничук О. А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2020. №2. URL: [www.economy.nauka.com.ua](http://www.economy.nauka.com.ua) (дата звернення: 10.01.2022).

<sup>235</sup> Шот А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку розрахунків за податком на додану вартість на підприємствах України. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2018. №2. С. 152-160 (с. 153).

<sup>236</sup> Масіна Л. О., Гусев А. О. Облік податку на додану вартість: поточний стан та шляхи реформування. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. 2021. Т. 20, вип. 2 (48). С. 169-183 (с. 179).

– податковий кредит. І на завершення кожен платник ПДВ за відповідний звітний період узагальнює в податковій звітності (Декларації) дані з податкових накладних<sup>237</sup>.

За своєю економічною сутністю податок на додану вартість є непрямим податком, де об'єктом оподаткування є не дохід чи прибуток, а розмір витрат для кожного конкретного споживача товару, робіт чи послуг. Тому цей податок у соціальному розумінні вважається несправедливим.

Головними перевагами стають його фіскальні інтереси, тобто регулярність надходження до бюджету, простота обрахування, неможливість зникнення об'єкта оподаткування. Водночас податок має і багато недоліків (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

**Переваги та недоліки оподаткування податком на додану вартість**

Переваги	Недоліки
стимулює експорт, оскільки є внутрішнім податком, і обороти з експорту оподатковуються за «0» ставкою	має складний механізм нарахування та сплати (наявність часового розриву, оскільки сплаті до бюджету підлягає різниця між сплатою податку в ціні придбаних матеріальних ресурсів і відшкодуванням цієї суми після реалізації виробленої продукції)
забезпечує стабільність податкових надходжень до бюджету	справляє регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення (об'єктом оподаткування є не дохід чи прибуток, а розмір витрат для кожного конкретного споживача товару, робіт чи послуг, тому цей податок, у соціальному розумінні, вважається несправедливим)
досить зручний у визначенні податкових зобов'язань	негативно впливає на високотехнічні і наукоємні виробництва
стимулює розвиток виробництва, стримує інфляцію при застосуванні високих ставок	існує можливість ухилення в умовах недосконалого бухгалтерського обліку

Джерело:<sup>238</sup>

Аналіз економічної літератури дає змогу виокремити головні проблеми

<sup>237</sup> Подоляничук О. А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2020. №2. URL: [www.economy.nauka.com.ua](http://www.economy.nauka.com.ua) (дата звернення: 10.01.2022).

<sup>238</sup> Податкова система: навч. посіб. [Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. та ін.]; за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с. (с. 137).

механізму стягнення ПДВ в Україні <sup>239</sup>:

1) недосконалість законодавства країни. На думку науковців, Податковий кодекс України не вирішує всіх проблем попереднього законодавства в рамках адміністрування ПДВ;

2) наявність неефективних пільг із ПДВ. Треба відзначити, що в 2005 р. велику кількість пільг було скасовано, проте сьогодні обсяг звільнень від ПДВ залишається значним;

3) висока ставка ПДВ. В Україні вона становить 20%, що може стримувати економічну активність країни. Дана ставка забезпечує фіскальну функцію ПДВ, проте не реалізує інших функцій.

За досліджуваний період спостерігається тенденція до сталості податкових надходжень до бюджету України, у т.ч. і за ПДВ (рис. 2.9).



Рис. 2.9. Динаміка надходжень ПДВ до зведеного державного бюджету України

Джерело: сформовано за <sup>240</sup>; <sup>241</sup>

<sup>239</sup> Швець Ю. О., Мозолєвська А. І. ПДВ в Україні: проблеми стягнення та перспективи впровадження закордонного досвіду. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Вип. 47-1. С. 101-106 (с. 104).

<sup>240</sup> Подоляничук О. А. Облік в оподаткуванні діяльності підприємств. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2021. №1. С. 115-128 (с. 122).

<sup>241</sup> Доходи зведеного бюджету України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/2021/> (дата звернення: 10.01.2022).

Загалом податкові надходження показали незначний приріст. Так, у 2021 році вони склали 87,20%, що порівняно з 2019 роком більше на 4,63%, а порівнюючи з 2014 роком – на 6,62%. Аналізуючи дані рис. 2.9, зазначимо, що ПДВ забезпечує значну частину надходжень до зведеного бюджету країни, і за досліджуваний період коливається в межах 27,37%-32,23% у загальній структурі податкових надходжень. На основі проведеного аналізу підтверджується фіскальна ефективність ПДВ, оскільки спостерігається тенденція до зростання його частки у формуванні дохідної частини бюджету.

Основними категоріями, які характеризують податок на додану вартість є база оподаткування, об'єкт оподаткування та діючі ставки податку, завдяки яким можна надати вдалу економічну характеристику податку в цілому. Враховуючи елементи податків і зборів, передбачених ПКУ, виокремимо також елементи ПДВ: платники, пільги з оподаткування ПДВ, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання податкової звітності.

Платниками податку на додану вартість є <sup>242</sup>:

- будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у порядку;

- будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;

- будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України;

- особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

- особа – управитель майна, яка веде окремий податковий облік із

---

<sup>242</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних із використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном.

- особа, яка проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави, незалежно від того, чи досягає вона загальної суми від здійснення операцій із постачання товарів/послуг у розмірі 1 000 000 грн, а також незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством;

- особа, що уповноважена вносити податок із об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

- особа – інвестор (оператор), яка веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції;

- особа-нерезидент, яка не має постійного представництва та постачає на митній території України фізичним особам, у тому числі фізичним особам-підприємцям, незареєстрованим платниками податку на додану вартість, електронні послуги, у тому числі шляхом надання доступу до електронних послуг через електронний інтерфейс, надання технічних, організаційних, інформаційних та інших можливостей, які здійснюються з використанням інформаційних технологій і систем, для встановлення контактів та укладення угод між продавцями і покупцями та/або постачає такі електронні послуги за посередницькими договорами від власного імені, але за дорученням надавача електронних послуг.

Обов'язковій реєстрації як платник податку підлягає особа, якщо загальна сума від здійснення операцій із поставки товарів, що підлягають оподаткуванню протягом останніх 12 місяців перевищує 1 000 000 грн (без урахування ПДВ).

Об'єктом оподаткування, відповідно до ПКУ, є операції платників податку з <sup>243</sup>:

- постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також із передачі об'єкта фінансового лізингу у володіння та користування лізингоотримувачу/орендарю;

- постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПКУ;

- ввезення товарів на митну територію України;

- вивезення товарів за межі митної території України;

- постачання послуг із міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

База оподаткування операцій із постачання товарів (послуг) визначається з урахуванням їхньої договірної вартості, загальнодержавних податків і зборів (окрім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (окрім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів) <sup>244</sup>.

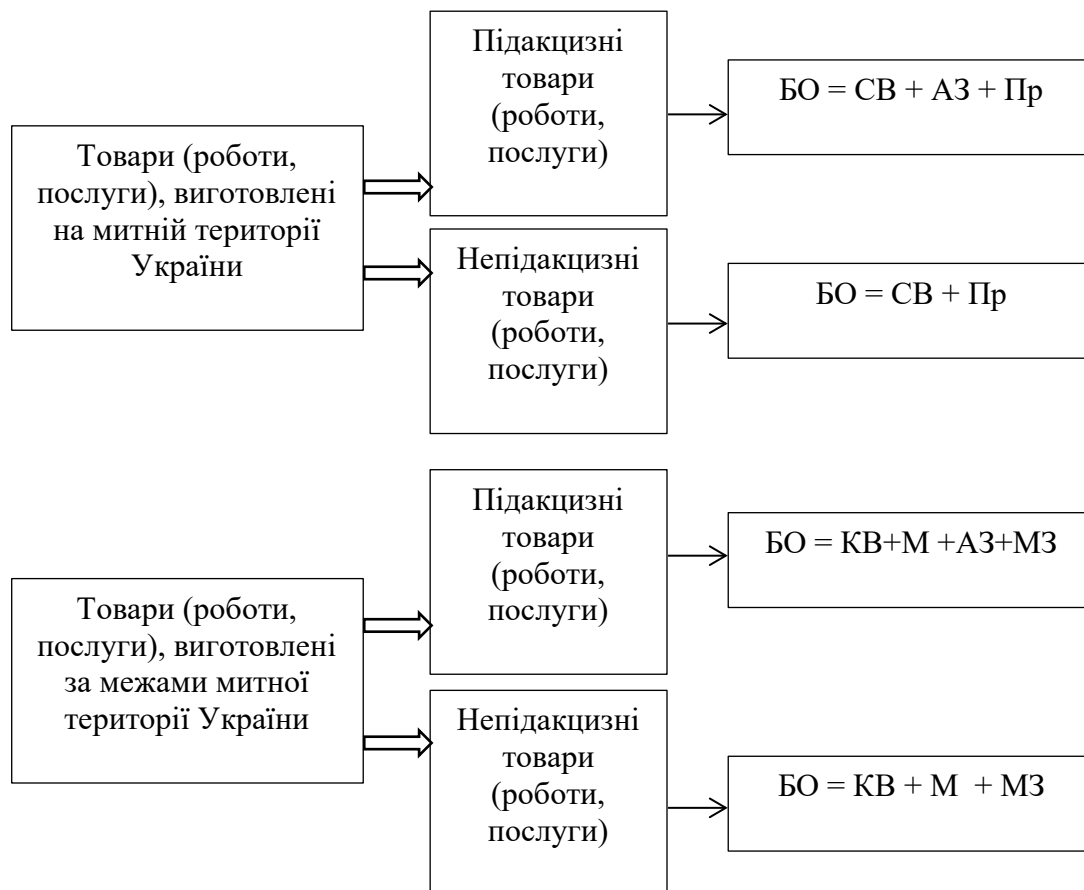
Розглянемо, як змінюється база оподаткування залежно від того, чи товари (роботи, послуги) виготовлені на митній території України, чи за її

---

<sup>243</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

<sup>244</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

межами, що представлено на рис. 2.10.



де: БО – база оподаткування; СВ – собівартість; АЗ – акцизний збір; Пр – прибуток; КВ – контрактна вартість; М – мито; МЗ – митний збір

Рис. 2.10. Схема розрахунку бази оподаткування податку на додану вартість

Джерело: сформовано за <sup>245</sup>

Водночас: <sup>246</sup>:

- база оподаткування операцій із постачання товарів (послуг) не може бути нижче ціни придбання таких товарів (послуг),
- база оподаткування операцій із постачання самостійно виготовлених товарів (послуг) не може бути нижче звичайних цін,
- база оподаткування операцій із постачання необоротних активів не

<sup>245</sup> Осадча Г. Г. Податок на додану вартість – облікова практика. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 17. С. 242-246 (с. 243).

<sup>246</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів, виходячи із звичайної ціни), за винятком: товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню, та газу, який постачається для потреб населення.

За останнє десятиліття чотири рази приймалися суттєві зміни в системі оподаткування ПДВ. Так, станом на 01 березня 2021 року в Україні 4 ставки ПДВ: 20% (загальна), 7% (лікарські засоби і медичні вироби), 0% (експорт) і 14% (окремі види сільськогосподарської продукції) (рис. 2.11).

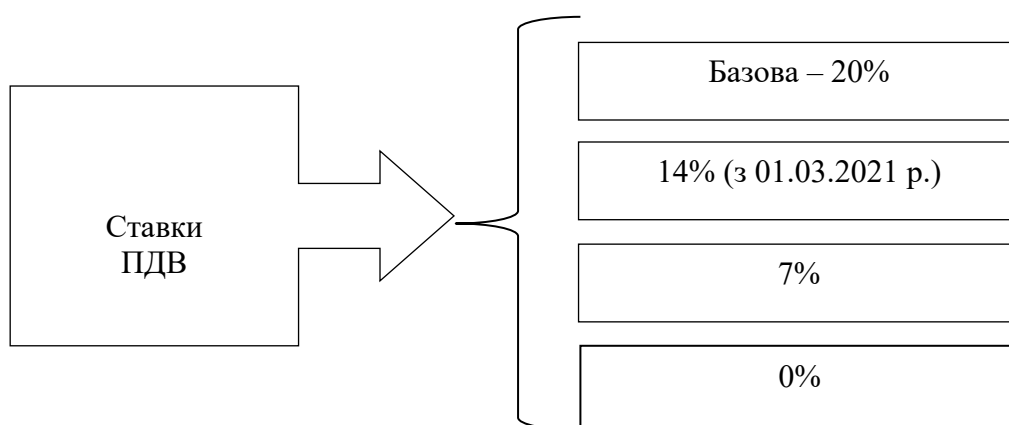


Рис. 2.11. Ставки ПДВ

Джерело: сформовано за <sup>247</sup>

Податкові пільги визначаються за операціями з постачання товарів або послуг, що є об'єктами обкладення податком на додану вартість і відповідно до Податкового кодексу України та міжнародних договорів України, ратифікованих Верховною Радою України <sup>248</sup>:

- звільнені від оподаткування (за ст. 197 ПКУ);
- оподатковуються за ставками 0% та 7%;
- підпадають під спеціальні режими оподаткування в галузі сільського

<sup>247</sup> Іщенко Я. П., Подолянчук О. А., Коваль Н. І. Фінансовий облік II: підручник. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В. 2021. 396 с. (с. 92).

<sup>248</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.01.2022).



господарства.

Ставка ПДВ 7 % за операціями з <sup>249</sup>:

- постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва та застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів, що підтверджується документом про відповідність, та дозволені для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні;

- постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я;

- постачання послуг із показу (проведення) театральних, оперних, балетних, музичних, концертних, хореографічних, лялькових, циркових, звукових, світлових та інших вистав, постановок, виступів професійних мистецьких колективів, артистичних груп, акторів та артистів (виконавців), кінематографічних прем'єр, культурно-мистецьких заходів;

- постачання послуг із показу оригіналів музичних творів, демонстрації виставкових проєктів, проведення екскурсій для груп та окремих відвідувачів у музеях, зоопарках і заповідниках, відвідування їх територій та об'єктів відвідувачами;

- постачання послуг із розповсюдження, демонстрування, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих відповідно до законодавства в україномовні версії для осіб із порушеннями зору та осіб із порушеннями слуху;

---

<sup>249</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

- постачання послуг із тимчасового розміщування (проживання), що надаються готелями та подібними засобами тимчасового розміщування (клас 55.10 група 55 КВЕД ДК 009:2010).

Ставка податку становить 0% до бази оподаткування за експорт товарів і супутніх такому експорту послуг згідно зі ст. 195 ПКУ.

Операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою <sup>250</sup>:

1. Вивезення товарів за межі митної території України:

- а) у митному режимі експорту;
- б) у митному режимі реекспорту, якщо товари поміщені в такий режим;
- в) у митному режимі безмитної торгівлі;
- г) у митному режимі вільної митної зони.

2. Постачання товарів:

а) для заправки або забезпечення морських суден, що: використовуються для навігаційної діяльності, перевезення пасажирів або вантажів за плату, промислової, риболовецької або іншої господарської діяльності, що провадиться за межами територіальних вод України; використовуються для рятування або подання допомоги в нейтральних або територіальних водах інших країн; входять до складу Військово-Морських Сил України та відправляються за межі територіальних вод України, у тому числі на якірні стоянки;

б) для заправки або забезпечення повітряних суден, що: виконують міжнародні рейси для навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів або вантажів за плату; входять до складу Повітряних Сил України та відправляються за межі повітряного кордону України, у тому числі в місця тимчасового базування;

в) для заправки (дозаправки) та забезпечення космічних кораблів, космічних ракетних носіїв або супутників Землі;

г) для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового

---

<sup>250</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України, або в інших випадках, передбачених законодавством;

г) магазинами безмитної торгівлі, відповідно до порядку, встановленого Кабінетом Міністрів України. У разі подальшого вивезення таких товарів за межі митної території України податок не справляється (у тому числі за нульовою ставкою).

### 3. Постачання послуг:

а) міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом;

б) послуги, що передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом;

в) послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси.

У разі, якщо операції з постачання товарів звільнено від оподаткування на митній території України відповідно до положення ПКУ, до операцій з експорту таких товарів застосовується нульова ставка.

До операцій, що підлягають оподаткуванню за ставкою 14% відносяться операції <sup>251</sup>:

- з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції, що класифікується за такими кодами згідно з УКТ ЗЕД:

- 1001 (пшениця і суміш пшениці та жита (меслин),
- 1003 (ячмінь),
- 1005 (кукурудза),
- 1201 (соєві боби, подрібнені або неподрібнені),

---

<sup>251</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

- 1205 (насіння свиріпи або ріпаку, подрібнене або неподрібнене),
- 1206 00 (насіння соняшнику, подрібнене або неподрібнене).

У наукових дослідженнях виокремлюється позиція щодо необхідності зміни розмірів ставок ПДВ у бік зниження або диференціації. З метою зменшення диференціації рівня життя громадян ставки непрямих податків, у тому числі і ПДВ, доцільно встановлювати диференційовані: використовувати занижені ставки для товарів, які включені до мінімального споживчого кошика, і завищені – для предметів розкоші. Але з 01 жовтня 2016 року Уряд запровадив пілотний проєкт скасування державного регулювання цін на продукти харчування. Такий підхід, на думку Уряду, дозволить зменшити тиск на бізнес. Але ж, у такому випадку, основний тягар перекладено на плечі споживача. Проте це не єдина проблема, пов'язана з ПДВ.

Сільгосптоваровиробники, які є платниками ПДВ можуть отримувати в автоматичному режимі так звану сільськогосподарську дотацію з ПДВ із бюджету, якщо вони потрапляють під умови Закону «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.2004 р. №1877 (Закон №1877)<sup>252</sup>. По суті це повернення частини сплаченого ПДВ на банківський рахунок сільгоспвиробника. Надається така бюджетна дотація для розвитку та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції.

Бюджетні дотації – це державна підтримка сільгоспвиробників, які будуть внесені до Реєстру отримувачів бюджетної дотації, і в результаті чого частину ПДВ, сплаченого ними до бюджету, будуть повертати на поточний рахунок.

Механізм розподілу коштів, передбачений Міністерством аграрної політики та продовольства України, визначено Порядком розподілу бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників і стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції в 2017 році,

---

<sup>252</sup> Про державну підтримку сільського господарства України: Закон України від 24.06.2004 р. №1877. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1877-15#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 08 лютого 2017 р. № 83 <sup>253</sup>.

Право на отримання бюджетної дотації мають юридичні особи та фізичні особи-підприємці, основною діяльністю яких є постачання сільськогосподарських товарів (відповідно до Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України»), вироблених ними на власних або орендованих основних засобах, за умови, що питома вага вартості таких сільськогосподарських товарів становить не менш як 75% вартості всіх товарів, поставлених ними протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно, та які на кінець звітного періоду (місяця), за який проводиться бюджетна дотація, в установленому порядку включені до Реєстру отримувачів бюджетної дотації, сформованого Державною податковою службою.

Але отримати дотацію зможуть не всі сільгосптоваровиробники, а лише ті, хто здійснює види діяльності, визначені п. 161.3 Закону № 1877. Серед можливих отримувачів дотації немає сільгосппідприємств, які вирощують зернові культури, соняшник та інші поширені культури рослинництва.

Бюджетна дотація виплачується сільгосптоваровиробникам щомісяця з урахуванням вартості реалізованої продукції пропорційно частці сплаченої до бюджету суми ПДВ за визначеними видами діяльності (дотаційними) в загальній сумі сплати ПДВ (за умови, що такі сільгосптоваровиробники не мають податкового боргу з ПДВ на наступний день після граничного строку сплати такого податку за звітний період, за який надається бюджетна дотація).

На підставі даних інформації Казначейство в автоматичному режимі щомісяця здійснює розподіл коштів між отримувачами бюджетної дотації в межах коштів, одержаних від Мінагрополітики.

---

<sup>253</sup> Порядок розподілу бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції у 2017 році: Постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 р. №8. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/83-2017-%D0%BF#n8> (дата звернення: 10.01.2022).

Розглядаючи методику обліку та звітності з податку на додану вартість, науковці відзначають <sup>254</sup>, що відповідно до чинного податкового законодавства України, в обліку та звітності з ПДВ вибрано найскладніший підхід щодо обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ. Він полягає у поєднанні системного бухгалтерського обліку та несистемного податкового обліку шляхом визнання доходів одночасно двома способами (за першою з подій).

Практика вимагає пошуків нових шляхів удосконалення обліку та звітності ПДВ, які лежать у площині методик розрахунків, первинного й аналітичного обліку складових ПДВ <sup>255</sup>.

Обліковий процес на підприємстві, пов'язаний з нарахуванням і сплатою ПДВ є циклічним і включає такі етапи <sup>256</sup>:

1) первинний облік – реєстрація господарських операцій, що передбачають нарахування чи сплату ПДВ, у відповідних первинних документах (податкова накладна, платіжне доручення, бухгалтерська довідка);

2) вторинний облік – відображення господарських операцій із ПДВ у відповідних облікових регістрах (журналах-ордерах, оборотно-сальдовій відомості, Головній книзі тощо);

3) підсумковий облік – відображення підсумкової за звітний період інформації щодо нарахування, сплати, а також кредиторської чи дебіторської заборгованості з ПДВ у фінансовій і податковій звітності.

Відзначимо, що документальною підставою відображення господарських операцій у фінансовому обліку є «товарні» документи – накладні, рахунки, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти

---

<sup>254</sup> Семенко Т. М. Податковий і фінансовий облік ПДВ згідно Податкового кодексу України. *Облік і фінанси АПК*. 2011. №2. С. 52-57 (с. 53).

<sup>255</sup> Малишкін О. ПДВ в системах податкового і фінансового обліку: аспекти взаємодії. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. №11. С. 27-41 (с. 27).

<sup>256</sup> Масіна Л. О., Гусев А. О. Облік податку на додану вартість: поточний стан та шляхи реформування. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. 2021. Т. 20, вип. 2 (48). С. 169-183 (с. 170).

виконаних робіт тощо <sup>257</sup>.

А податкова накладна є первинним документом і підставою для нарахування податкових зобов'язань із ПДВ у зв'язку з постачанням (продажем) товарів (робіт, послуг) у продавця-платника ПДВ, і одночасно – документальним доказом права на віднесення до податкового кредиту витрат зі сплати ПДВ під час придбання товарів у покупця – платника податку. Тому податкова накладна не може існувати окремо від так званих «товарних» документів або інших документів, що підтверджують факти господарського життя підприємства <sup>258</sup>.

Перелік первинної документації, якою оформлюються операції розрахунків із бюджетом за податком на додану вартість наведено в таблиці 2.16.

Податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів (послуг), а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок підприємства як попередня оплата (аванс).

Варто зазначити, що право на складання податкових накладних надається винятково особам, зареєстрованим як платники ПДВ.

Податкова накладна забезпечує відображення податкового зобов'язання і право на податковий кредит.

Податкове зобов'язання визначається як загальна сума податку, одержана (нарахована) платником ПДВ у звітному періоді. Тобто податкове зобов'язання виникає за операціями щодо реалізації товарів, робіт і послуг.

Податкова накладна виписується на дату виникнення податкових зобов'язань, яка визначається відповідно до статті 187 ПКУ за правилом «першої події» <sup>259</sup>:

---

<sup>257</sup> Іщенко Я. П., Подоляничук О. А., Коваль Н. І. Фінансовий облік II: підручник. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В. 2021. 396 с. (с. 92).

<sup>258</sup> Подоляничук О. А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2020. №2. URL: [www.ekonomy.nayka.com.ua](http://www.ekonomy.nayka.com.ua) (дата звернення: 10.01.2022).

<sup>259</sup> Подоляничук О. А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2020. №2. URL: [www.ekonomy.nayka.com.ua](http://www.ekonomy.nayka.com.ua) (дата звернення: 10.01.2022).

- на дату зарахування коштів від покупця на банківський рахунок або в касу;
- на дату відвантаження товарів, а для послуг – на дату оформлення документа, що засвідчує факт надання послуг (акт виконаних робіт).

Таблиця 2.16

### Первинні документи з обліку ПДВ

Первинні документи	Назва документу
з обліку податкового зобов'язання за ПДВ	Банківська виписка, прибутковий касовий ордер щодо отриманих грошових коштів
	Договір поставки товарів/послуг, накладна на відвантаження, акт приймання-передачі виконаних послуг, товарно-транспортна накладна
	Податкова накладна, розрахунок коригування до податкової накладної
	Бухгалтерська довідка (розрахунок)
з обліку податкового кредиту за ПДВ	Платіжне доручення, банківська виписка, касовий ордер щодо сплачених грошових коштів
	Договір поставки товарів/послуг, накладна, акт приймання-передачі виконаних послуг, товарно-транспортна накладна
	Податкова накладна, розрахунок коригування до податкової накладної
	Бухгалтерська довідка (розрахунок).
	Митні декларації, транспортні накладні (авіа накладні, коносаменти)
	Транспортні квитки, готельні квитки або рахунки за послуги зв'язку, касові чеки в сумі до 200 гривень без отримання податкової накладної.
з обліку сплати і перерахування ПДВ	Платіжне доручення, банківська виписка щодо перерахування коштів з власного рахунку на рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ)
	Витяг з СЕА ПДВ – щодо списання коштів Держказначейством з електронного рахунку платника податку
	Витяг з СЕА ПДВ – щодо повернення коштів зайво сплачених за заявою платника (бюджетного відшкодування)
з обліку сплати і перерахування ПДВ	Платіжне доручення, банківська виписка щодо перерахування коштів із власного рахунку на рахунок Державної фіскальної служби для сплати ПДВ за ввезення товарів на митну територію України

Джерело: обґрунтовано авторами

Податкові накладні підлягають реєстрації у єдиному реєстрі податкових накладних у визначені ПКУ терміни <sup>260</sup>:

- для податкових накладних (розрахунків коригування до податкових

<sup>260</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.01.2022).



накладних), складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, до останнього дня (включно) календарного місяця, у якому вони складені;

- для податкових накладних (розрахунків коригування до податкових накладних), складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, у якому вони складені.

За придбання товарів, продукції, послуг, необоротних активів у платника ПДВ виникає податковий кредит з ПДВ.

Податковий кредит – сума, на яку господарство має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду <sup>261</sup>.

Відповідно до п. 198.2 ПКУ величина податкового кредиту залежить від того, яка подія була першою: оплата або отримання товарів чи послуги.

За нормами ПКУ, датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше <sup>262</sup>:

- дата списання коштів із банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;

- дата отримання платником податку товарів/послуг.

Під час формування податкового кредиту важливим є факт реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН), що є обов'язковою умовою його визнання, за винятком операцій, відповідно до п. 201.11 ПКУ.

Варто відзначити, що існують випадки, у яких платники податку мають право включати суму ПДВ до податкового кредиту без отримання податкової накладної, але за наявності документів, які її замінюють (табл. 2.17) <sup>263</sup>.

---

<sup>261</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

<sup>262</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

<sup>263</sup> Подолянчук О. А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. *Економік, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №1. С. 81-102 (с. 92).

**Первинні документи, які є підставою для відображення суми  
податкового кредиту без податкової накладної**

Форма документа	Реквізити	Гранична сума постачання	Норма ПКУ
Транспортний квиток	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця (крім тих, форма яких установлена міжнародними стандартами)	Без обмежень	Пп. «а» п. 201.11
Готельний рахунок	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця	Без обмежень	Пп. «а» п. 201.11
Рахунок, який виставляється платнику ПДВ за послуги зв'язку	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця	Без обмежень	Пп. «а» п. 201.11
Рахунок за послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця	Без обмежень	Пп. «а» п. 201.11
Касовий чек	Загальна сума коштів, що підлягає сплаті покупцем із урахуванням податку, сума ПДВ, що сплачується в складі загальної суми (із визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника)	200 грн (без урахування ПДВ) за день	Пп. «а» п. 201.11

Джерело: <sup>264, 265</sup>

Із даних таблиці 2.14 можна зробити висновок, що всі документи повинні обов'язково містити загальну суму вартості отриманих товарів (послуг), суму ПДВ та податковий номер продавця. Водночас усі документи, окрім касового чеку, не мають граничного обмеження в сумі постачання. Отже, можна стверджувати, що не кожен касовий чек може виступати заміном податкової накладної, оскільки у ньому повинно бути визначено фіскальний і податковий номер постачальника.

Позитивна різниця між ними підлягає сплаті до бюджету, а від'ємна – є,

<sup>264</sup> Подоляничук О. А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. *Економік, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №1. С. 81-102 (с. 92).

<sup>265</sup> Іщенко Я. П., Подоляничук О. А., Коваль Н. І. Фінансовий облік II: підручник. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В. 2021. 396 с. (с. 94).

власне, надміру сплаченим податком, який підлягає: враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди; підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника в сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України; зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду<sup>266</sup>.

Результатом розрахунків із ПДВ є формування податкової декларації. Строк подання декларації з ПДВ дорівнює календарному місяцю – протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Особливістю розрахунків із ПДВ є те, що рух коштів за розрахунками здійснюється через Державну казначейську службу України (Казначейство).

Платник уже не сплачує сам зобов'язання з ПДВ до бюджету. Це відбувається майже без його участі: фіскальний орган направляє до Казначейства, у якому відкриті електронні рахунки ПДВ, реєстр платників із зазначенням, зокрема, суми податку, що підлягає перерахуванню до бюджету. На підставі такого реєстру Казначейство перераховує суми податку до бюджету. Якщо коштів на електронних рахунках може не вистачати для погашення своїх зобов'язань, таку різницю платник має перерахувати на ПДВ-рахунок зі свого поточного банківського рахунка. Для обліку коштів на рахунку в системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритому платнику податку в Казначействі призначено субрахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті»<sup>267</sup>.

Вище викладене дає можливість сформувати схему первинного обліку розрахунків за ПДВ (рис. 2.12).

Бухгалтерський облік податку на додану вартість здійснюється методом

---

<sup>266</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

<sup>267</sup> Іщенко Я. П., Подолячук О. А., Коваль Н. І. Фінансовий облік II: підручник. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В. 2021. 396 с. (с. 96).

подвійного запису із застосуванням бухгалтерських рахунків і субрахунків визначених в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 року <sup>268</sup>.

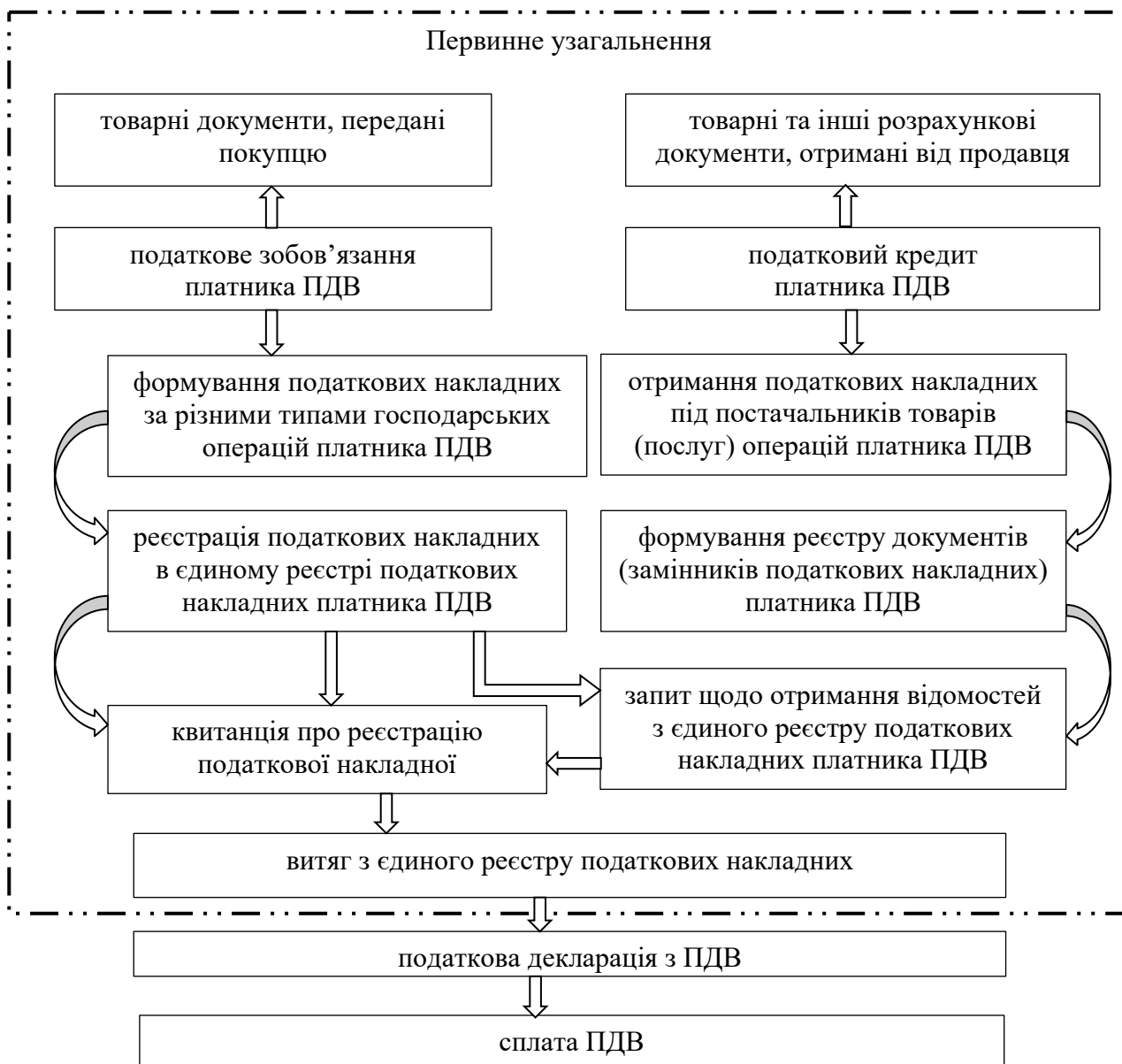


Рис. 2.12. Етапи первинного узагальнення розрахунків за ПДВ

Джерело: <sup>269</sup>

<sup>268</sup> Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

<sup>269</sup> Подоляничук О. А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №1. С. 81-102 (с. 96).

Зауважимо, що облікове забезпечення розрахунків із ПДВ на сьогодні регулюється тільки Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, оскільки Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість № 141 (затверджена Наказом Міністерства Фінансів України від 01 липня 1997 року) втратила чинність у червні 2019 року (Інструкція № 141). Варто відзначити, що рекомендації Інструкції № 141 були доволі корисними для методики облікового відображення розрахунків з податку на додану вартість. Тому суб'єкти господарювання можуть використовувати рекомендації Інструкції № 141 і позиції програмного продукту «1 С: Підприємство» для організації обліку розрахунків із ПДВ, передбачивши основи в обліковій політиці <sup>270</sup>.

Синтетичний облік за податком на додану вартість здійснюється на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» в розрізі відкриття субрахунків за відповідними податками. Аналітичний облік розрахунків за ПДВ регламентує ведення декількох рахунків залежно від способів проведення розрахунків із підприємствами-контрагентами: 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит».

До даних рахунків можна відкривати аналітичні рахунки другого і третього порядку (табл. 2.18).

До запропонованих субрахунків та аналітичних рахунків у частині обліку розрахунків за «дотаційними операціями» можна відкривати рахунки третього, четвертого чи навіть п'ятого порядку.

На сьогодні в наукових дискусіях наявні позиції щодо необхідності виключення записів за субрахунками 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит», і також відміни методу «першої події».

---

<sup>270</sup> Подолянчук О. А. Податок з доданої вартості: історія розвитку та обліковий аспект. *Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: сучасні виклики*: зб. матеріалів III Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. Полтава: ПУЕТ, 2021. С. 233-236 (с. 235).

**Характеристика субрахунків та аналітичних рахунків  
для обліку розрахунків із ПДВ**

Рахунок, субрахунок, аналітичний рахунок	Характеристика
<b>Розрахунки з ПДВ</b>	
641/1 або 641/5 «Розрахунки з ПДВ»	призначено для ведення обліку податку на додану вартість
641/2 «Розрахунки з ПДВ в системі електронного адміністрування ПДВ»	для відображення суми ПДВ, перерахованої до бюджету Казначейством
641/3 «Розрахунки з ПДВ за операціями з бюджетного дотування»	для аналітичного обліку зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ за «дотаційними» операціями, в сфері сільського господарства
<b>Податкове зобов'язання</b>	
643 «Податкові зобов'язання»	для обліку суми ПДВ, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню)
643/1 «Податкове зобов'язання із ПДВ підтвержене»	використовується для обліку за оподатковуваними операціями, пов'язаними з передоплатою у разі реєстрації податкової накладної у ЄРПН
643/2 «Податкове зобов'язання з ПДВ непідтвержене»	використовується для обліку за оподатковуваними операціями, пов'язаними з передоплатою в момент виникнення зобов'язання за первинними документами або у разі блокування податкової накладної
643/3 «Податкове зобов'язання, що підлягає коригуванню»	для відображення нарахування податкових зобов'язань на вартість придбання товарів, робіт, послуг, необоротних активів, які будуть використовуватися в операціях, що не оподатковуються ПДВ, або в негосподарській діяльності
<b>Податковий кредит</b>	
644 «Податковий кредит»	для обліку суми ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання
644/1 «Податковий кредит із ПДВ підтверджений»	для обліку податкового кредиту в разі перерахування передоплати за товари, роботи, послуги та отриманні податкової накладної від контрагента, зареєстрованої в ЄРПН
644/2 «Податковий кредит із ПДВ непідтверджений»	для облік сум вхідного ПДВ на підставі первинних документів, які не підтверджені податковими накладними зареєстрованими в ЄРПН, або у випадку блокування чи неотримання податкових накладних

Джерело: <sup>271</sup>

<sup>271</sup> Подолянчук О. А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2020. №2. URL: [www.ekonomy.nayka.com.ua](http://www.ekonomy.nayka.com.ua) (дата звернення: 10.01.2022).

На думку науковців <sup>272</sup>, такий підхід для вітчизняних підприємств забезпечить: спрощення та оптимізацію роботи працівників бухгалтерії з питань обліку ПДВ; уніфікацію первинних документів бухгалтерського та податкового обліку; спрощення форми та порядку складання податкової декларації з ПДВ; достовірне відображення інформації про розрахунки підприємств із бюджетом за ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку; відповідність статей фінансової звітності критеріям щодо їх визнання.

Разом із цим, пропонується запровадження касового методу до всіх операцій, що значно полегшило б не тільки облік розрахунків з ПДВ, але й адміністрування цього податку <sup>273</sup>. Дехто з дослідників <sup>274</sup> зазначає, що субрахунки 643 та 644 доречно використовувати не лише під час здійснення авансових платежів (попередньої оплати), а й інших господарських операцій.

Ми підтримуємо думку науковців і практиків щодо складності облікового відображення розрахунків із ПДВ та формування звітних даних. Однак використання субрахунків 643 і 644 дає можливість здійснювати порівняння підтвердженого та непідтвердженого ПДВ, контролювати сформовані й отримані податкові накладні, перевіряти достовірність облікових даних. Так, сальдо субрахунку 644/2 «Податковий кредит з ПДВ непідтверджений» на кінець періоду показує суму вхідного ПДВ із податкових накладних (у розрізі контрагентів), іще не зареєстрованих у ЄРПН. А залишок за субрахунком 643/2 «Податкове зобов'язання з ПДВ непідтверджене» засвідчить, що є постачання товарів (послуг) у звітному періоді, за якими податкові накладні ще не складені або не зареєстровані <sup>275</sup>.

---

<sup>272</sup> Шот А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку розрахунків за податком на додану вартість на підприємствах України. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2018. №2. С. 152-160 (с. 157).

<sup>273</sup> Муковіз В. С., Черниш А. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління податком на додану вартість. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2017. №1. С. 67-71 (с. 70).

<sup>274</sup> Білобровенко Т. В. Бухгалтерський облік і контроль розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. дис. канд. екон. наук: 08.00.08 / Київ, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2018. 280 с. (с. 158).

<sup>275</sup> Подолянчук О. А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2020. №2. URL: [www.ekonomy.nayka.com.ua](http://www.ekonomy.nayka.com.ua) (дата звернення: 10.01.2022).

Основні господарські операції з розрахунків із ПДВ представлено у таблиці 2.19.

Таблиця 2.19

### Облік розрахунків за ПДВ

Зміст операцій	Кореспонденція		Сума, грн.
	дебет	кредит	
1	2	3	4
<b>Перша подія оплата – розрахунки з постачальниками</b>			
Перераховано авансовий платіж за продукцію	371	311	24 000
Відображено право на податковий кредит із ПДВ (до отримання податкової накладної)	644/1	644/2	4 000
Отримано зареєстровану податкову накладну	641	644/1	4 000
Отримано продукцію	27	631	20 000
Відображено суму ПДВ при отриманні продукції	644/2	631	4 000
Відображено взаємозалік заборгованості	631	371	24 000
<b>Перша подія отримання товарів – розрахунки з постачальниками</b>			
Отримано виробничі запаси (добрива)	208	631	240000
Відображено право на податковий кредит (до отримання податкової накладної)	644/1	631	40000
Отримано зареєстровану податкову накладну	641	644/1	40 000
Перераховано кошти з розрахункового рахунку постачальнику	631	311	24 0000
<b>Розрахунки з покупцями – перша подія на умовах передоплати</b>			
Отримано передоплату від покупця	311	681	1 200
Нараховано податкове зобов'язання за ПДВ	643	641	200
Відображено дохід від реалізації	361	701	1 200
Відображено податкові зобов'язання за ПДВ	701	643	200
<b>Розрахунки з покупцями – перша подія відвантаження</b>			
Відображено дохід від реалізації	361	701	1 200
Відображено податкові зобов'язання за ПДВ	701	641	200
<b>Облік реалізації сільськогосподарської продукції за ставкою 14%</b>			
Нараховано дохід від реалізації озимої пшениці	361	701	20 520
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	2 520
<b>Облік сплати (бюджетного відшкодування) ПДВ</b>			
Перерахування (сплата) коштів на електронний рахунок в системі електронного адміністрування (СЕА)	315	311	60 000
Списання узгодженого податкового зобов'язання Держказначейством коштів із рахунку в СЕА	6411	513	47 000
Перерахування коштів з рахунку в СЕА на поточний рахунок платника	311	315	13 000
<b>Облік ПДВ із дотаційних операцій</b>			
Нараховано дохід від реалізації великої рогатої худоби	361	712	18 000
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712	641/3	3 000



Продовження табл. 2.19

1	2	3	4
Закуплено молодняк свиней	213	631	2 400
Відображено податковий кредит із ПДВ (податкова накладна сформована протягом операційного дня і зареєстрована в ЄРПН)	641	641/3	600
Скма ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету	641	641/3	600
Перераховано ПДВ до бюджету	641/3	515	600
Облік податкового зобов'язання, у разі перевищення ціни придбання товарів/послуг над фактичною ціною їх постачання			
Відображено собівартість реалізованих товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ)	943	20	7 000
Нараховано дохід від реалізації ТМЦ	361	712	6 000
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712	641	1 000
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ на різницю у вартості	643/2	641	
Списано донараховане податкове зобов'язання	949	643/2	166,67

Джерело: сформовано авторами за <sup>276</sup> та доповнено

Узагальнюючим документом за розрахунками з ПДВ є Податкова декларація з податку на додану вартість.

Окрім того, до податкової звітності з ПДВ належать <sup>277</sup>:

- податкова декларація з податку на додану вартість з додатками;
- уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок з додатками;

- розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України.

Складовими Податкової декларації з ПДВ є <sup>278</sup>:

1) вступна частина – вказуються основні реквізити платника податку;

<sup>276</sup> Іщенко Я. П., Подоляничук О. А., Коваль Н. І. Фінансовий облік II: підручник. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В. 2021. 396 с. (с. 97).

<sup>277</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

<sup>278</sup> Про затвердження форми та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів України від 01.03.2016 р. №21 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 01.03.2021 р. №131). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

2) розрахункова частина – складається з 3 розділів:

– I розділ «Податкові зобов'язання» (зазначаються господарські операції з нарахування податкових зобов'язань за основною ставкою (20%), пільговими ставками (0%, 7%, 14%) та операції, звільнені від оподаткування, у вигляді зведених за звітний місяць сум);

II розділ «Податковий кредит» (зазначаються господарські операції з нарахування податкового кредиту за основною ставкою (20%), пільговими ставками (0%, 7%, 14%) та операції, звільнені від оподаткування, у вигляді зведених за звітний місяць сум);

– III розділ «Розрахунки за звітний період» (розрахунок суми ПДВ до сплати у звітному місяці);

3) заключна частина – вказуються дата подання декларації, підпис і реєстраційні номери облікової картки керівника та головного бухгалтера суб'єкта господарювання.

Додатками до декларації є 8 додатків <sup>279</sup> [52]:

1) відомості про суми податку на додану вартість, зазначені в податкових накладних/розрахунках коригування до податкових накладних, незареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, та про податковий кредит з урахуванням його коригування (Д1)

2) довідка про суму від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (Д2);

3) розрахунок суми бюджетного відшкодування (Д3);

4) заяви про повернення суми бюджетного відшкодування та/або суми коштів на рахунку в системі електронного адміністрування податку на додану вартість та/або врахування реєстраційної суми платника податку, що реорганізується, в обрахунку реєстраційної суми правонаступника (Д4);

5) розрахунок сум податку на додану вартість, несплачених суб'єктом

---

<sup>279</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.01.2022).

господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, та/або показників, відповідно до яких підприємства (організації) належать до підприємства (організації) осіб з інвалідністю (Д5);

б) розрахунок (перерахунок) частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях (Д6);

7) заява про допущення продавцем товарів/послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та/або порушення продавцем/покупцем граничних термінів реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної та/або розрахунку коригування (Д7);

8) розрахунок податкових зобов'язань за операціями, визначеними в ст. 16/1 Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України», та питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг (ДС8).

Усі показники в податковій звітності з ПДВ проставляються в гривнях без копійок із відповідним округленням за загальновстановленими правилами. Декларація з ПДВ формується щомісяця, причому в кожному рядку, який не заповнюється ніякі знаки не проставляються. У колонці «А» всюди міститься інформація про обсяги поставок, А ПДВ зазначається в колонці «Б». Сума, яка підлягає сплаті до бюджету чи відшкодуванню, розраховується математично. Усі дані Податкової декларації формуються на підставі даних обліку за субрахунками 641, 643, 644.

Податкова декларація з ПДВ формується в електронному форматі і здається до контролюючого органу за допомогою інтерактивних каналів передачі даних.

Протягом 20 днів після завершення звітного податкового місяця, подавши Декларацію з ПДВ, отримують квитанцію №1, яка підтверджує відправку документа і час, або інформацію про його відхилення. На другий робочий день надають квитанцію №2 про те, що Декларація прийнята на перевірку.

Основні недоліки чинної системи обліку ПДВ на всіх рівнях, а також шляхи їх усунення наведено в таблиці 2.20.

Таблиця 2.20

### Основні недоліки та шляхи реформування чинної системи обліку ПДВ

Рівень обліку ПДВ	Недоліки чинної системи обліку ПДВ	Заходи реформування обліку ПДВ
Первинний облік	Громіздка форма податкової накладної	Вилучення деяких граф у податковій накладній, що не мають економічного значення
Вторинний облік	Наявність транзитних 643 та 644 субрахунків, які ускладнюють облік ПДВ	Вилучення 643 та 644 субрахунків (у випадку, якщо підприємство вважає необхідним окремо обліковувати податкове зобов'язання і податковий кредит із ПДВ в умовах передоплати, доцільно використовувати аналітичний рахунок до 641 субрахунку)
		Спрощення Відомості 3.6 журналу-ордеру № 3 за рахунок виключення інформації з 643 та 644 субрахунків
Підсумковий облік	Відсутність відображення до ПДВ у фінансовій звітності	Упровадження у формі № 1 додаткових статей балансу 1137 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (у т.ч. з ПДВ)» та 1622 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (у т.ч. з ПДВ)»
		Упровадження у формі № 5 розділ, пов'язаний із зобов'язаннями, у якому, зокрема, наводитиметься інформація про початкове сальдо, дебетовий і кредитовий обороти та кінцеве сальдо в розрізі різних податків і зборів (у т.ч. ПДВ)
	Громіздка форма Податкової декларації з ПДВ	Вилучення деяких граф у Податковій декларації з ПДВ, що не мають економічного значення

Джерело: <sup>280</sup>

Характеризуючи пропозиції авторів, ми не можемо погодитись із усіма зазначеними недоліками. Хоча суми, відображені на субрахунках 643 і 644, не беруть участі у визначенні ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету у звітному періоді та є транзитними, вони використовують, наприклад, у випадках, коли податковий кредит або податкові зобов'язання з ПДВ відображені в податкових розрахунках в одному звітному періоді, а

<sup>280</sup> Масіна Л. О., Гусев А. О. Облік податку на додану вартість: поточний стан та шляхи реформування. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. 2021. Т. 20, вип. 2 (48). С. 169-183 (с. 179).

отримання товарів (послуг) або їх відвантаження (виконання) відбувається в інших звітних періодах. Окрім того, субрахунок 644 застосовують, якщо підприємство не отримало зареєстровану в ЄРПН податкову накладну (644/2 «Податковий кредит з ПДВ непідтверджений»), а субрахунок 643 – при блокуванні податкових накладних під час їх моніторингу (643/2 «Податкове зобов'язання з ПДВ непідтверджене») <sup>281</sup>.

Дебетове сальдо субрахунків 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит» відображається в статті «Інші оборотні активи» II розділу активу Балансу (Звіту про фінансовий стан), а кредитове сальдо зазначених субрахунків – «Інші поточні зобов'язання» III розділу пасиву цього звіту. За такого підходу статті в частині відображених у них залишків за субрахунками 643 «Податкові зобов'язання» і 644 «Податковий кредит» відповідають лише критерію достовірного визначення оцінки їх сум. Водночас ні вибуття, ні надходження майбутніх економічних вигод за ними не прогнозується. Зазначене призводить до відображення в Балансі таких статей, значення яких певним чином не узгоджується з вимогами, тобто критеріями щодо їх відображення у фінансовій звітності <sup>282</sup>.

Отже, справедливо зазначити, що чинна система обліку ПДВ є недосконалою та потребує удосконалення на всіх досліджуваних рівнях, а не лише реформування без вивчення деталей облікового забезпечення.

Із точки зору безпосередньо забезпечення правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ найбільше значення має методична складова. Ураховуючи невизначені законодавством і варіативні аспекти бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ, доречним є закріплення в обліковій політиці підприємства певних елементів (табл. 2.21).

---

<sup>281</sup> Подоляничук О. А. Облікове забезпечення розрахунків з податку на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2020. №2. URL: [www.ekonomy.nayka.com.ua](http://www.ekonomy.nayka.com.ua) (дата звернення: 10.01.2022).

<sup>282</sup> Коцан О. П. Порядок удосконалення облікового відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. *Науково-інформаційний вісник «Економіка»*. 2014. № 9. С. 263-270 (с. 267).

**Положення облікової політики щодо методичної складової  
розрахунків із ПДВ**

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти
Метод нарахування ПДВ	касовий; нарахувань (загальний)
Методика ведення окремого обліку розрахунків за ПДВ	в окремих регістрах бухгалтерського обліку; у відповідних аналітичних розрізах рахунків бухгалтерського обліку
Процедура розподілу сум податкового кредиту між операціями, що оподатковуються й не оподатковуються ПДВ	умовний продаж; частка використання сплаченого (нарахованого) податку

Джерело: <sup>283</sup>

Закріплення методики ведення окремого обліку пов'язане з необхідністю виділення із загальної сукупності тих операцій, які оподатковуються за різними ставками, звільнені від оподаткування й не є об'єктами оподаткування. Така необхідність обумовлюється різним порядком оподаткування операцій, а також необхідністю звітування в розрізі зазначених операцій перед внутрішніми та зовнішніми контролюючими органами.

Результати проведеного дослідження дають підстави зробити висновки про те, що доцільним є спрощення й документальне забезпечення визнання податкового кредиту та податкового зобов'язання, а також внесення до Наказу про облікову політику окремого пункту чи додатка з питань розрахунків та адміністрування ПДВ.

<sup>283</sup> Уллубієва К. К. Аспекти організації обліку розрахунків за ПДВ. *Економіка промисловості*. 2010. №4. С. 191-194 (с. 193).

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Стимулювання розвитку підприємницької діяльності шляхом створення сприятливих умов оподаткування є одним із пріоритетних завдань уряду. За умов цілісної підтримки з боку держави розвитку підприємництва не лише збільшаться обсяги надходжень до місцевих бюджетів, а й пришвидшиться розвиток економіки держави в цілому.

Проаналізувавши основи загальної та спрощеної систем оподаткування з'ясовано позитивні та негативні їх сторони. Визначено, що зазвичай, характеризуючи спрощену систему оподаткування, мають на увазі діяльність суб'єктів малого бізнесу. Однак сільгосптоваровиробники різної величини, у більшості випадків, є платниками єдиного податку 4-ї групи і теж відносяться до суб'єктів спрощеної системи оподаткування. Варто зауважити, що у визначенні єдиного податку для кожної із чотирьох груп, за нормами ПКУ, різна база та об'єкт оподаткування.

Враховуючи проведені дослідження, варто зауважити про недоречність порівняння й ототожнення таких категорій, як «спрощена система обліку та звітності» і «спрощена система оподаткування, обліку та звітності». Вважаємо, що: спрощена система обліку і звітності – це комплекс процедур, що пов'язаний із законодавчо встановленим спрощеним використанням окремих елементів методу обліку (рахунки, подвійний запис, документація, оцінка і звітність) для безперервного та взаємопов'язаного відображення об'єктів обліку господарюючими суб'єктами з метою спрощення облікового процесу; а спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це спеціальний податковий режим, який передбачає встановлення для окремих суб'єктів господарювання податкових преференцій у формі єдиного податку в тій чи іншій формі, з обмеженою кількістю супутніх податкових платежів із метою створення більш сприятливих умов для ведення господарської діяльності та спрощення податкових розрахунків.

Проведений ретроспективний аналіз системи оподаткування аграрного

сектору економіки України дозволив встановити, що сільськогосподарський товаровиробник зазнає все більшого податкового навантаження через поступове скасування пільг в оподаткуванні. Для великих потужних виробників сільськогосподарської продукції такий стан справ дозволить зміцнити свої конкурентні переваги, у тому числі і за рахунок поглинання дрібних фермерських господарств, які не зможуть витримати податковий тягар і будуть вимушені передати свої землі в оренду або ж продавати.

Проведені дослідження підтверджують складність податку на додану вартість в усіх його проявах. Суттєвою причиною складності механізму адміністрування, обліку і контролю ПДВ є нестабільність податкового законодавства. Серед усіх інших податків ПДВ в Україні домінує за кількістю змін, що вносяться до законодавчих актів, які визначають порядок його застосування.

Дослідження свідчать про критичну оцінку чинної системи обліку розрахунків із ПДВ, що дає змогу виявити ряд проблем, які не задовольняють інтереси суб'єктів господарювання. Визначено, що існують дискусійні питання щодо об'єктивності ведення транзитних рахунків 643 «Податкове зобов'язання» та 644 «Податковий кредит». Набувають гостроти питання через наявні тіньові схеми в розрахунках, коригуванні та механізмі відшкодування ПДВ. На організацію обліку розрахунків із ПДВ впливають різні фактори. Перш за все, це часті зміни в податковому законодавстві, які мають як позитивний, так і негативний характер. У більшості вони стосуються аналітичного обліку, що пов'язано зі специфікою обліку окремих господарських операцій.

У даному розділі проведено аналіз теоретичних засад спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, що дозволило обґрунтувати аспекти її удосконалення в наступних дослідженнях.



## РОЗДІЛ III

### ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬОТОРГОВЕЛЬНИХ ОПЕРАЦІЙ В АГРАРНОМУ БІЗНЕСІ

#### **3.1. Економічна характеристика зовнішньоторговельних операцій у підприємствах аграрного сектору**

У структурі вітчизняної економіки аграрна галузь займає важливе місце. Агросектор залишається номер один з точки зору формування доданої вартості та забезпечення сталого розвитку держави. Він складає 20% валового внутрішнього продукту (ВВП). За даними Держкомстату України сільське господарство - єдина галузь економіки України, яка має позитивне сальдо зовнішньої торгівлі, що є свідченням експортної орієнтації галузі у світовий економічний простір.

Здійснення зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) стало звичним явищем для більшості аграрних підприємств, особливо тих, що займаються насінництвом і переробкою плодоовочевої продукції. Глобалізаційні процеси, які притаманні сучасній світовій економічній системі, суттєво впливають і на міжнародний аграрний ринок.

Традиційно щороку аграрний експорт забезпечує понад 40% валютних надходжень в Україну. Згодом вітчизняні аграрії будуть готові збирати в середньому понад 120 млн т та експортувати понад 80 млн т зерна. Відтак, зернова галузь України є без перебільшення ключовою для економіки і має дуже великий потенціал збільшення потужностей виробництва й експорту зерна, яке є відновлювальним ресурсом.

Україна четвертий рік поспіль оновлює рекорд аграрного експорту. За результатами статистичних досліджень у 2020 році аграрна продукція була основою зовнішньої торгівлі. Згідно з даними Державної митної служби України <sup>284</sup>, за підсумками 2021 року Україна експортувала

---

<sup>284</sup> Офіційний сайт Державної митної служби України. URL: <https://customs.gov.ua/> (дата звернення: 04.01.2022).

агропродовольства на суму 27,8 млрд \$, майже на 25% перевищивши рекордний показник 2020 року у 22,4 млрд \$. Таким чином наша країна чотири роки поспіль оновлювала історичний рекорд аграрного експорту (додаток 1) <sup>285</sup>.

За 11 місяців 2021 року Україна експортувала агропродовольчої продукції на суму 24,4 млрд \$, що перевищує рекорд 2020 року обсягом 22,2 млрд \$ за цілий рік <sup>286</sup>.

За результатами 2021 року, агросектор залишився однією з ключових галузей у зовнішньоекономічній діяльності України. Так, за минулий рік було експортовано агропродукції на загальну суму 27,8 млрд \$, що становить 41% загальноукраїнського експорту. У порівнянні з попереднім роком даний показник зріс на 25%. Основними ринками збуту є чотири регіони: країни Азії, Єросоюзу, Африка та СНД. Саме на них припадає понад 97% вартості вітчизняного агроекспорту, зокрема на країни Азії - майже половина усього аграрного експорту (9,016 млрд \$). Головними торговими партнерами для України в Азії є Китай, Індія, Туреччина, Індонезія, Саудівська Аравія, Іран, Ірак, Пакистан та Ізраїль. У загальному ці країни акумулюють більше 4/5 вартісних об'ємів продажу в цей регіон. З країн Азії Україна імпортує екзотичні фрукти, пальмову олію, насіння олійних культур, чай і каву.

Третина експорту споживається країнами ЄС (5,417 млрд \$) і решта (в межах 5%) спрямовується в країни СНД, що в минулому році складало 959 млн \$. Зокрема, найбільше аграрної продукції закупили Китай – 2,915 млрд \$ (+36%) та Індія – 1,35 млрд \$, які мають значні темпи зростання населення та зростаючу потребу в такій продукції. Сукупні відвантаження продукції АПК в країни ЄС за 9 місяців 2021 року становлять 30% всієї експортної виручки. Водночас найбільшими країнами-імпортерами

---

<sup>285</sup> Український клуб аграрного бізнесу. URL: [http://www.ucab.ua/ua/pres\\_sluzhba/novosti/u\\_2021\\_rotsi\\_ukraina\\_zbilshila\\_eksport\\_agroprodu\\_ktsii\\_na\\_25](http://www.ucab.ua/ua/pres_sluzhba/novosti/u_2021_rotsi_ukraina_zbilshila_eksport_agroprodu_ktsii_na_25) (дата звернення: 04.01.2022).

<sup>286</sup> Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 04.01.2022).

української продукції АПК були (додаток 2) <sup>287</sup>: Нідерланди – 7% (1,2 млрд \$); Польща – 4% (0,7 млрд \$); Іспанія – 4% (0,6 млрд \$); Німеччина – 3% (0,5 млрд \$); Італія – 2% (0,4 млрд \$).

Найбільшу частку в українському експорті продукції АПК займає продукція рослинництва. У 2021 році на неї припадало 15,6 млрд \$ або ж 56% загального експорту продукції АПК. Такого показника вдалося досягти за рахунок торгівлі зерновими культурами. За 5 місяців 2021/22 маркетингового року Україна наростила експортні відвантаження пшениці на 23% та кукурудзи на 10% у порівнянні з аналогічним періодом минулого року (додаток 3) <sup>288</sup>.

Зростання відвантажень спостерігається в натуральному виразі завдяки рекордному врожаю в Україні та у грошовому у зв'язку із зростання цін на зернові культури протягом останнього року на світових ринках.

Темпи зростання експортних відвантажень кукурудзи відстають від показників з пшениці через більш пізній старт посіву та збору врожаю кукурудзи. Результати експорту за 5 місяців 2021/22 маркетингового року такі: (додаток 4) <sup>289</sup>:

- пшениця: обсяг – 14,8 млн т (+23%), експортна виручка – 3,7 млрд USD (+56%). Основні країни-імпортери: Індонезія (17% експортної виручки), Єгипет (15%), Туреччина (8%);

- кукурудза: обсяг – 6,1 млн т (+10%), експортна виручка – 1,5 млрд USD (+45%). Основні країни-імпортери: Китай (43% експортної виручки), Іспанія (11%), Нідерланди (10%).

---

<sup>287</sup> Український клуб аграрного бізнесу. URL: [http://www.ucab.ua/ua/pres\\_sluzhba/novosti/za\\_7\\_misyatsiv\\_2021\\_roku\\_eksportni\\_postavki\\_ukrainskoi\\_agroproduksii\\_do\\_es\\_zbilshilisya\\_na\\_10](http://www.ucab.ua/ua/pres_sluzhba/novosti/za_7_misyatsiv_2021_roku_eksportni_postavki_ukrainskoi_agroproduksii_do_es_zbilshilisya_na_10) (дата звернення: 04.01.2022).

<sup>288</sup> Український клуб аграрного бізнесу. URL: [http://www.ucab.ua/ua/pres\\_sluzhba/novosti/za\\_9\\_misyatsiv\\_2021\\_roku\\_ukraina\\_zbilshila\\_eksportnu\\_viruchku\\_agrosektoru\\_na\\_17](http://www.ucab.ua/ua/pres_sluzhba/novosti/za_9_misyatsiv_2021_roku_ukraina_zbilshila_eksportnu_viruchku_agrosektoru_na_17) (дата звернення: 04.01.2022).

<sup>289</sup> Український клуб аграрного бізнесу. URL: [http://www.ucab.ua/ua/pres\\_sluzhba/novosti/za\\_5\\_misyatsiv\\_202122\\_mr\\_ukraina\\_narostila\\_eksportni\\_vidvantazhennya\\_pshenitsi\\_na\\_23\\_ta\\_kukurudzi\\_na\\_10\\_u\\_porivnyanni\\_z\\_analogichnim\\_periodom\\_minulogo\\_roku](http://www.ucab.ua/ua/pres_sluzhba/novosti/za_5_misyatsiv_202122_mr_ukraina_narostila_eksportni_vidvantazhennya_pshenitsi_na_23_ta_kukurudzi_na_10_u_porivnyanni_z_analogichnim_periodom_minulogo_roku) (дата звернення: 04.01.2022).

Вагоме місце у структурі аграрного експорту займають жири й олії рослинного та тваринного походження, які були експортовані на загальну суму 7,1 млрд \$ і становлять 25% українського експорту продукції АПК в 2021 році. У даному сегменті найбільше було експортовано соняшникової олії. За результатами 2020 року Україна займає 1-шу позицію в рейтингу найбільших експортерів соняшникової олії в світі (додаток 5)<sup>290</sup>.

Основними країнами-імпортерами даного продукту є: Індія (31% українського експорту), Китай (20%) та Нідерланди (10%). На кожному з перерахованих ринків у 2020 році українські постачальники лідирували.

Структура імпорту соняшникової олії в розрізі основних країн-постачальників виглядає таким чином:

- Індія: Україна (75%), Російська Федерація (18%), Аргентина (7%);
- Китай: Україна (59%), Російська Федерація (38%), Казахстан (2%);
- Нідерланди: Україна (87%), Угорщина (4%), Іспанія (2%).

Україна є не лише найбільшим експортером соняшникової олії, а й найбільшим світовим виробником даного продукту, який займає значну частку в експортному портфелі. За результатами 2020 року, частка соняшникової олії становила 11% експортної виручки (додаток 5).

У 2021 році Україна збільшила експортні відвантаження фруктів, ягід і горіхів. За даний період експортовано 177 тис. т, що на 13% вище аналогічного показника минулого року. Якщо в попередні роки в структурі експорту фруктів переважали яблука та горіхи, то зараз значна частка належить ягодам (за 10 місяців 2021 року ягоди займали 45% всього експорту в натуральному виразі). Найбільше екпортується малина (20% експорту даної категорії) та чорниця (17%) у свіжому та замороженому вигляді (додаток 6)<sup>291</sup>.

---

<sup>290</sup> Український клуб аграрного бізнесу. URL: [http://www.ucab.ua/ua/pres\\_sluzhba/novosti/ukraina\\_svitoviy\\_lider\\_z\\_eksportu\\_sonyashnikov\\_oi\\_oliy\\_yaki\\_osnovni\\_konkurenti](http://www.ucab.ua/ua/pres_sluzhba/novosti/ukraina_svitoviy_lider_z_eksportu_sonyashnikov_oi_oliy_yaki_osnovni_konkurenti) (дата звернення: 04.01.2022).

<sup>291</sup> Український клуб аграрного бізнесу. URL: [http://www.ucab.ua/ua/pres\\_sluzhba/novosti/prognoz\\_u\\_2021\\_rotsi\\_ukraina\\_zbilshit\\_eksport\\_fr\\_uktiv\\_yagid\\_ta\\_gorikhiv\\_na\\_13](http://www.ucab.ua/ua/pres_sluzhba/novosti/prognoz_u_2021_rotsi_ukraina_zbilshit_eksport_fr_uktiv_yagid_ta_gorikhiv_na_13) (дата звернення: 04.01.2022).

Головними імпортерами українських фруктів, ягід і горіхів є країни Європейського Союзу. Сукупно вони генерують 86% експортної виручки України даної категорії. Серед них найбільше імпортують: Польща (34% української експортної виручки), Німеччина (9%) та Франція (8%). Така зосередженість на європейському ринку насамперед зумовлена територіальною близькістю цих країн, а також підвищеним попитом з боку європейців на корисні для здоров'я продукти, якими і є фрукти, ягоди та горіхи <sup>292</sup>.

За результатами 2020 року Україна займає 5-те місце за обсягами експорту ягід (малини, смородини, порічки, ожини) серед найбільших експортерів даної продукції в світі. За вказаний період було експортовано 21,4 тис. т ягід, що на 43% більше за показник минулого року.

Основними країнами-імпортерами українських ягід стали: Польща (53% українського експорту), Німеччина (11%) та Чехія (11%). На кожному з перерахованих ринків у 2020 році українські постачальники входять до числа найбільших експортерів. Структура імпорту ягід у зазначених країнах у розрізі основних країн-постачальників виглядає так: (додаток 7):

- Польща: Україна (45%), Сербія (33%), Німеччина (6%);
- Німеччина: Сербія (42%), Польща (34%), Нідерланди (5%), Україна (2%);
- Чехія: Україна (42%), Польща (24%), Сербія (15%).

Наприкінці 2020 року в Європарламенті відбулося визнання еквівалентності системи сертифікації українського насіння в країнах ЄС, що значно спростило процедурні питання здійснення експортних відвантажень у цей регіон. Зокрема, за 9 місяців 2021 року в країни ЄС було експортовано 1 154 т зернових культур в якості насіння, що в 2,1 рази перевищує аналогічний показник минулого року. За 9 місяців 2021 року українським насінневим компаніям вдалося згенерувати експортну виручку в розмірі

---

<sup>292</sup> Український клуб аграрного бізнесу. URL: [http://www.ucab.ua/ua/pres\\_sluzhba/novosti/prognoz\\_u\\_2021\\_rotsi\\_ukraina\\_zbilshit\\_eksport\\_fruktiv\\_yagid\\_ta\\_gorikhiv\\_na\\_13](http://www.ucab.ua/ua/pres_sluzhba/novosti/prognoz_u_2021_rotsi_ukraina_zbilshit_eksport_fruktiv_yagid_ta_gorikhiv_na_13) (дата звернення: 04.01.2022).

2,1 млн \$ лише від експорту насіння зернових культур в ЄС. Перевага експортного потенціалу насінництва в його ціні, яка в рази перевищує стандартну зернову продукцію.

Із сегменту готових продуктів торік було експортовано продукції на 3,8 млрд \$, що становить 14% українського експорту продукції АПК. Основу експорту склала макуха соняшникова, яка йде як готовий корм для тварин (додаток 8) <sup>293</sup>. Експорт цієї продукції дає можливість Україні додатково генерувати близько 1,2 млрд \$ на рік.

Найменша експортна виручка надійшла від галузі тваринництва. Так, у 2021 році було експортовано даної продукції на суму 1,4 млрд \$, що становить лише 5% загального експорту продукції АПК. Основою експорту продукції тваринництва стало м'ясо птиці.

За підсумками минулого року Україна посіла 8 місце в світовому рейтингу, - обсяг продажів даної продукції за кордон досяг 431 тис. т. Основними країнами-імпортерами українського м'яса птиці є: Саудівська Аравія (19% українського експорту), Нідерланди (12%) та ОАЕ (8%).

Структура імпорту м'яса птиці в даних країнах у розрізі основних країн-постачальників виглядає таким чином (додаток 9) <sup>294</sup>:

- Саудівська Аравія: Бразилія (70%), Франція (10%), Україна (13%);
- Нідерланди: Німеччина (22%), Польща (18%), Великобританія (18%), Бельгія (13%), Україна (9%);
- ОАЕ: Бразилія (71%), США (7%), Саудівська Аравія (6%), Україна (4%).

Це дає підстави сподіватися на подальші високі місця в рейтингу найбільших світових експортерів м'яса птиці.

---

<sup>293</sup> Український клуб аграрного бізнесу. URL: [http://www.ucab.ua/ua/pres\\_sluzhba/novosti/ukraina\\_svitoviy\\_lider\\_z\\_eksportu\\_shrotu\\_ta\\_ma\\_kukhi](http://www.ucab.ua/ua/pres_sluzhba/novosti/ukraina_svitoviy_lider_z_eksportu_shrotu_ta_ma_kukhi) (дата звернення: 04.01.2022).

<sup>294</sup> Український клуб аграрного бізнесу. URL: [http://www.ucab.ua/ua/pres\\_sluzhba/novosti/ukraina\\_uviyshla\\_v\\_top10\\_naybilshikh\\_eksporteriv\\_myasa\\_ptitsi](http://www.ucab.ua/ua/pres_sluzhba/novosti/ukraina_uviyshla_v_top10_naybilshikh_eksporteriv_myasa_ptitsi) (дата звернення: 04.01.2022).

Через складнощі прямого експорту більшість аграріїв власну продукцію експортують через посередників. Для дрібних товаровиробників експортний напрямок взагалі закритий. Основними учасниками аграрного експорту є агрохолдинги. Зворотною стороною стимуляції аграрного експорту є те, що через масовий експорт агрохолдингами аграрної продукції ціни на неї в Україні значно зросли. За 2021 рік ячменю, пшениці та кукурудзи вивезено на 15,5 млрд \$, що на третину більше, ніж у 2020 році.

Великі агрохолдинги намагаються заробити на зростанні світових цін на продовольство - і вивозять продукцію в значних обсягах. Експерти вимагають розробки виваженого механізму державного регулювання експортно-імпоротної діяльності в аграрному секторі, адже величезні гроші заробляють 20-30 компаній, не зважаючи на необхідність забезпечення продовольчої безпеки. У результаті вітчизняна агропродукція (та сама олія, сир) коштує навіть дорожче іноземної. Таким чином агрохолдинги заробили на експорті, а розплачуватися за це будуть пересічні українці, що купують продукти харчування вітчизняного виробництва за європейськими цінами і компенсують із власної кишені бюджетні надходження: бідні платять багатим, щоб багаті стали ще багатшими. Вагомою причиною є загороджувальні мита на цукор – 50%, на соняшникову олію – 30%. Тому ці два значущі продукти входять до трійки лідерів із подорожчання. В результаті: обмежується конкуренція, не вигідний імпорт, продукція вивозиться на експорт, залишається мало продуктів – і ціни зростають.

З огляду на вищезазначене виникає необхідність у дослідженні функціонування малих і середніх підприємств, що діють на рівні національної економіки, проте проявляють зацікавленість стосовно виходу на зовнішні ринки та здійснення експортно-імпорتنих операцій з метою отримання валютних коштів щодо можливості здійснення ними зовнішньоекономічних операцій. Для підприємств олійно-жирового комплексу зовнішньоекономічні операції стали невід'ємною частиною операційної діяльності.

Щодо імпорتنних поставок в Україну агропромислової продукції, то імпортна виручка значно менша за експортну. Згідно даних, у 2021 році було імпортовано такої продукції на суму 7,7 млрд \$, що становить 11% всього українського імпорту. Водночас спостерігається зростання в +19% порівняно з показником аграрного імпорту 2020 року. Водночас варто відзначити, що імпорт агропромислової продукції в 3,5 рази нижчий у порівнянні з експортними поставками.

Якщо розглядати структуру імпорتنних поставок продукції АПК, то найбільший обсяг надходить у вигляді готової продукції, якої минулого року було імпортовано на 3,6 млрд \$, що складає 46% імпортової виручки продукції АПК. Найбільше коштів було витрачено на поставки алкогольних напоїв і тютюнових виробів.

Найбільшу частку в імпорті в грошовому вимірі займають: риба охолоджена або заморожена (10%), корм для годівлі домашніх тварин (5%), олія пальмова (4%), насіння соняшнику для сівби (4%) та міцні алкогольні напої (4%) (додаток 10) <sup>295</sup>.

ТОП-5 найбільших імпортерів агропромислової продукції в Україну за 9 місяців 2021 року: Польща з часткою в 11% (575,5 млн \$), Німеччина – 7% (337,1 млн \$), Туреччина – 6% (297,8 млн \$), Індонезія – 5% (232 млн \$) та Італія – 5% (231 млн \$). З огляду на наведені дані найбільшими імпортерами є країни ЄС, сукупна частка яких в аграрному імпорті становить 55%.

Далі за обсягом імпорту йде продукція рослинництва, виручка якої в 2021 році склала 2,1 млрд \$, що на 7% вище аналогічного показника минулого року. В цьому сегменті найбільше імпортували фруктів та горіхів.

Обсяг імпорту продукції тваринництва в 2021 році становив 1,6 млрд \$, що складає 21% українського імпорту агропродукції. За результатами минулого року, серед всієї продукції тваринництва було найбільше

---

<sup>295</sup> Український клуб аграрного бізнесу. URL: [http://www.ucab.ua/ua/pres\\_sluzhba/novosti/u\\_sichniveresni\\_2021\\_roku\\_ukraina\\_zbilshila\\_agrarniy\\_import\\_na\\_22](http://www.ucab.ua/ua/pres_sluzhba/novosti/u_sichniveresni_2021_roku_ukraina_zbilshila_agrarniy_import_na_22) (дата звернення: 04.01.2022).



імпортовано риби. У січні-вересні 2021 року Україна імпортувала 25,84 тис. т свинини, що на 35% більше ніж за такий період минулого року.

Протягом останніх 5 років в Україні спостерігається скорочення обсягів виробництва макаронних виробів - і зростання імпортних поставок, зокрема 50% яких припадає на Італію, що славиться своєю продукцією і є «законотворцем» у даній галузі. Далі слідують поставки з Туреччини (21% імпортованого обсягу), Польщі (20%), Латвії (2%) та Китаю (2%) (додаток 11) <sup>296</sup>.

За 10 місяців 2021 року було імпортовано 88,6 тис. тон молочної продукції, що на 18% більше, ніж за аналогічний період минулого року. У грошовому еквіваленті імпорт зріс на 22% та становить 297 млн \$. Зростання імпорту молока та молочних продуктів в Україну насамперед відбувається через стрімке скорочення поголів'я корів і збільшення внутрішніх цін на сировину.

Найменший обсяг імпорту серед всіх сегментів АПК займають жири й олії тваринного та рослинного походження. У 2021 році було імпортовано даної продукції на 0,4 млрд \$. Найбільше було імпортовано за вказаний період пальмової олії.

Частка агропромислового сектору в загальному українському імпорті за 9 місяців 2021 року становила 10%. Станом на 01 серпня Україна повністю використала квоти на безмитний експорт агропродовольчої продукції до ЄС по 7-ми групам товарів: мед, крупи і борошно, оброблений крохмаль, оброблені томати, виноградний і яблучний сік, м'ясо птиці (обсяг за 3 квартали) та яйця (обсяг за 3 квартали). За даними щомісячного звіту Моніторингу агропродовольчої торгівлі в ЄС, у 2020 році Україна стала четвертим найбільшим постачальником агропродовольчої продукції до Союзу, поступаючись лише Великобританії, Бразилії та США .

---

<sup>296</sup> Український клуб аграрного бізнесу. URL: [http://www.ucab.ua/ua/pres\\_sluzhba/novosti/za\\_5\\_rokiv\\_import\\_makaronnikh\\_virobiv\\_zris\\_na\\_82](http://www.ucab.ua/ua/pres_sluzhba/novosti/za_5_rokiv_import_makaronnikh_virobiv_zris_na_82) (дата звернення: 04.01.2022).

Для порівняння, частка АПК в загальному експорті – 36%, що вказує на важливість даної галузі в представленості України на світовому ринку.

Загалом варто зазначити, що по всіх напрямках зовнішньої торгівлі спостерігається зростання виручки. Відбувається це як за рахунок збільшення обсягів торгівлі, так і за рахунок зростання цін на всі види продуктів харчування в світі.

Для країни з відкритою ринковою економікою принциповим є завдання економічного оцінювання експортно-імпоротної діяльності та можливість управління нею. В умовах України експортно-імпорتنі операції здійснюються в умовах динамічного та нестабільного внутрішнього та зовнішнього середовища. Нарощення експортного потенціалу вітчизняними підприємствами, збалансованість імпорту, формування оптимальної структури експорту та імпорту, розширення міжнародних зв'язків – усе це слугує запорукою подолання кризових явищ як у цілому в економіці України, так і в окремих її галузях.

Механізми функціонування ЗЕД в аграрній сфері доцільно класифікувати на три групи: державні, ринкові та механізми суб'єктів господарювання (рис. 3.1). Кожна група має свої принципи та інструменти. Державні механізми діють на макрорівні й об'єднують важелі та інструменти регулювання, які допомагають нейтралізувати небажані відхилення у процесі здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Основними принципами функціонування державних механізмів є глобалізація, регіональність, сталий розвиток, законність, гармонізація інтересів.

Ринкові механізми теж мають макроекономічний вплив, адже вони спрямовані на стимулювання розвитку виробництва, підвищення конкурентоспроможності продукції, досягнення ефективності діяльності.

Суб'єкт господарства, що здійснює ЗЕД, також використовує власні механізми, що базуються на принципах прибутковості, стабільності, конкурентоспроможності, розвитку та ефективності. Дані механізми – це

узгоджена послідовність виконання конкретних етапів виходу підприємств на зовнішній ринок для досягнення поставлених цілей.

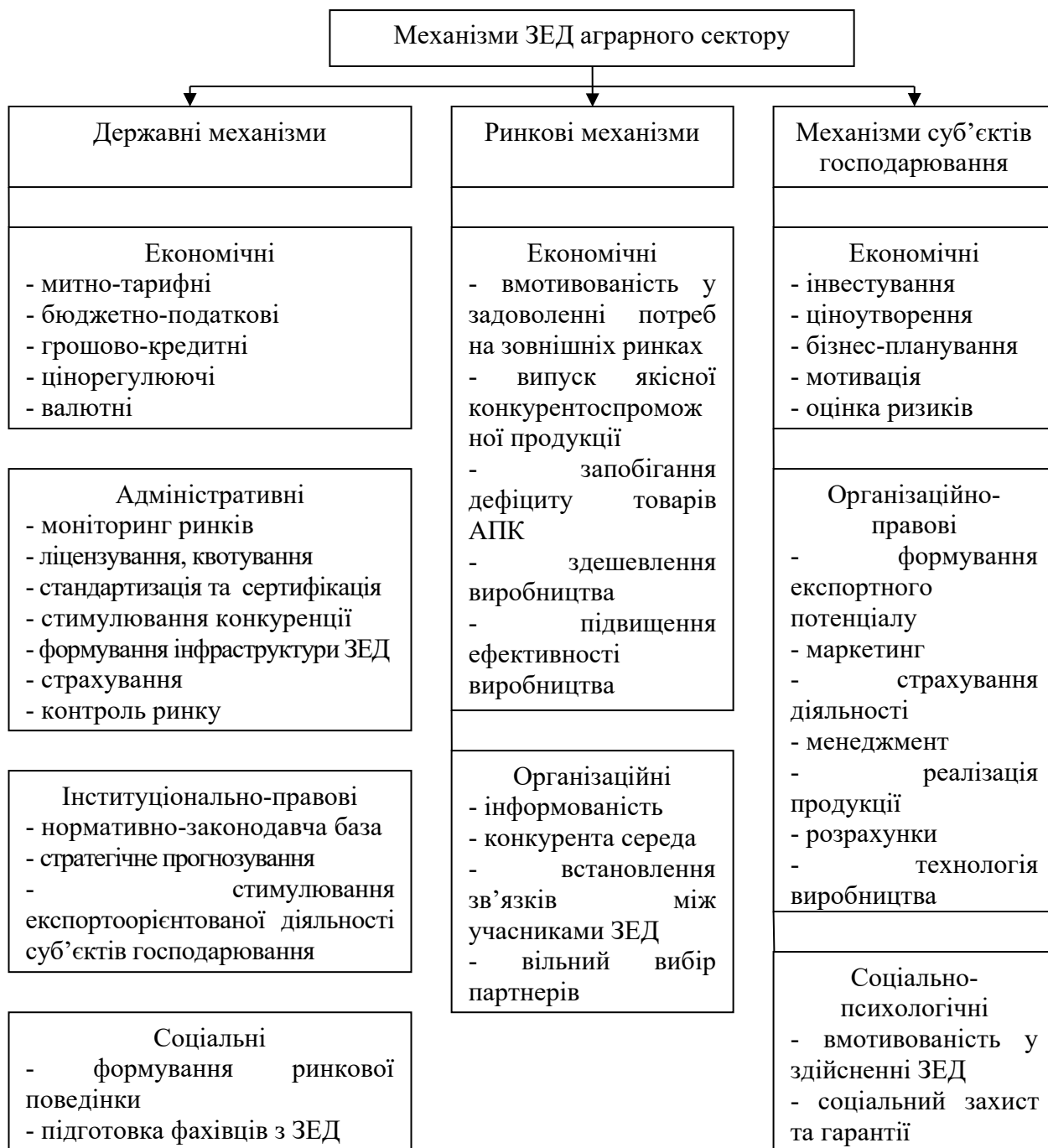


Рис. 3.1. Характеристика механізмів регулювання ЗЕД аграрного сектору  
Джерело: систематизовано авторами на основі теоретичних досліджень

Зовнішньоекономічну діяльність підприємств агропромислового комплексу ототожнюють насамперед із здійсненням зовнішньої торгівлі, однак таке твердження надто обмежене. Окрім експорту й імпорту,

залучаються іноземні інвестиції, посередництво, різні види послуг за участю іноземних суб'єктів.

Оцінка стану та проблем розвитку експортного потенціалу АПК довела, що сільське господарство та суміжні з ним галузі виступають активними суб'єктами зовнішньоекономічних зв'язків, але тенденції останніх років були не на користь економіки України, незважаючи на тривалу багаторічну історію розвитку і становлення зовнішньоторговельних відносин у цій сфері.

Зовнішньоекономічна діяльність може здійснюватися в різних видах: експорт та імпорт товарів, послуг, капіталів робочої сили, наукова та науково-виробнича кооперація, міжнародні фінансові, кредитні та розрахункові операції тощо. Основою експорту України все ще залишається експорт сировини рослинного походження – пшениця, кукурудза, ячмінь та соєві боби. Частка цієї продукції в структурі зовнішньої торгівлі становить близько 55%. Тому зміна цін на товарних ринках суттєво впливає на обсяги надходження іноземної валюти на внутрішній ринок.

Кожне агропромислове підприємство здійснює свою зовнішньоекономічну діяльність не ізольовано, а в певному контакті із зовнішнім середовищем, що складається з багатьох факторів (економічних, суспільних і природних умов, національних і міждержавних інституційних структур та інших факторів). Зовнішнє середовище поділяють на: мікросередовище та макросередовище, оскільки вони досить суттєво відрізняються як самими факторами, так і їх впливом на зовнішньоекономічні операції.

Більшість факторів макросередовища (соціокультурні, науково-технічні й інформаційні) складно піддаються формалізації та кількісній оцінці.

Для трактування сутності зовнішньоекономічної діяльності варто насамперед виходити із законодавчого визначення. Відповідно до закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» під зовнішньоекономічною діяльністю розуміють діяльність суб'єктів господарської діяльності України (частіше підприємств) та іноземних суб'єктів господарської діяльності

(іноземних підприємств), яка заснована на взаємовідносинах і здійснюється або на території України, або за її межами <sup>297</sup>. Тобто, зовнішньоекономічна діяльність – це діяльність, у процесі якої суб'єкти ЗЕД України взаємодіють із суб'єктами ЗЕД інших країн, що виникає у процесі виробництва, реалізації, розподілу та споживання продукції на основі взаємної вигоди; це система економічних відносин, яка виникає внаслідок руху товарних і фінансових ресурсів. Вона дає змогу розширювати кордони збуту та придбання товарів і послуг, залучення інвестицій.

Механізми функціонування ЗЕД аграрного комплексу – це сукупність конкретних механізмів, а також системи економічних, організаційних, адміністративних, правових, інституціональних, соціально-психологічних важелів, які забезпечують ефективну взаємодію вітчизняних підприємств аграрної галузі зі світовими економічними структурами як на макро-, так і на мікрорівні з метою прискорення розвитку експортоорієнтованої діяльності, підвищення ефективності зовнішньоекономічних операцій, гарантування продовольчої безпеки країни та покращення соціально-економічних показників життя громадян.

Зовнішньоекономічна діяльність є важливим інструментом розвитку національної економіки, а з огляду на сучасні тенденції розширення міжнародного співробітництва відіграє вирішальну роль у формуванні нових та підтримці існуючих зовнішньоекономічних відносин. Однією із ключових цілей вітчизняного бізнесу є можливість виходу на міжнародний ринок. За результатами аналізу законодавства, ЗЕД можуть здійснювати не лише юридичні особи, а й фізичні особи-підприємці, що перебувають на спрощеній системі оподаткування та є платниками єдиного податку. У Податковому кодексі України <sup>298</sup> визначено види діяльності, які не дають права бути платником єдиного податку, але ЗЕД в цьому переліку відсутня.

---

<sup>297</sup> Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 № 959-XII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (дата звернення: 04.01.2022).

<sup>298</sup> Податковий кодекс України від 23.12.2010 року. № 2856 – VI. (із змінами і доповненнями). URL: [http://pku.io.ua/s108600/podatkoviy\\_kodeks\\_ukraeni\\_st.201-300](http://pku.io.ua/s108600/podatkoviy_kodeks_ukraeni_st.201-300) (дата звернення: 04.01.2022).

Згідно зі ст. 4 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»<sup>299</sup> до видів ЗЕД відносять: експорт, імпорт, реекспорт, реімпорт, бартер та інші. У таблиці 3.1. систематизовано перелік видів діяльності, що можуть відноситися до міжнародних операцій.

Таблиця 3.1

**Види зовнішньоекономічної діяльності згідно Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»**

№ з/п	Вид зовнішньоекономічної діяльності та його коротка характеристика
1	2
1	Експорт та імпорт товарів, капіталів і робочої сили
2	Надання суб'єктами ЗЕД України послуг іноземним суб'єктам господарської діяльності (виробничих, транспортно-експедиційних, страхових, консультаційних, маркетингових, експортних, посередницьких, брокерських, агентських, консигнаційних, управлінських, облікових, аудиторських, юридичних, туристських та інших, що прямо і виключно не заборонені законами України); надання вищезазначених послуг іноземними суб'єктами господарської діяльності суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності України
3	Наукова, науково-технічна, науково-виробнича, виробнича, навчальна та інша кооперація з іноземними суб'єктами господарської діяльності; навчання та підготовка спеціалістів на комерційній основі
4	Кредитні та розрахункові операції між суб'єктами ЗЕД та іноземними суб'єктами господарської діяльності; створення суб'єктами ЗЕД банківських, кредитних та страхових установ за межами України; створення іноземними суб'єктами господарської діяльності зазначених установ на території України
5	Міжнародні фінансові операції та операції з цінними паперами
6	Спільна підприємницька діяльність між суб'єктами ЗЕД та іноземними суб'єктами господарської діяльності, що включає створення спільних підприємств різних видів і форм, проведення спільних господарських операцій та спільне володіння майном як на території України, так і за її межами
7	Підприємницька діяльність на території України, пов'язана з наданням ліцензій, патентів, торговельних марок та інших нематеріальних об'єктів з боку іноземних СГД; аналогічна діяльність суб'єктів ЗЕД за межами України
8	Організація та здійснення діяльності в галузі проведення виставок, аукціонів, торгів, конференцій, семінарів та інших подібних заходів, що здійснюються на комерційній основі, за участю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; організація та здійснення оптової, консигнаційної та роздрібною торгівлі на території України за іноземну валюту у передбачених законами України випадках
9	Товарообмінні (бартерні) операції та інша діяльність, побудована на формах зустрічної торгівлі між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності
10	Операції з придбання, продажу та обміну валюти на валютних аукціонах, валютних біржах та на міжбанківському валютному ринку
11	Орендні, в тому числі лізингові, операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності

<sup>299</sup> Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 № 959-XII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (дата звернення: 04.01.2022).

Продовження табл. 3.1

1	2
12	Роботи на контрактній основі фізичних осіб України з іноземними суб'єктами господарської діяльності як на території України, так і за її межами; роботи іноземних фізичних осіб на контрактній оплатній основі з суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності як на території України, так і за її межами
13	Посередницькі операції, при здійсненні яких право власності на товар не переходить до посередника (на підставі комісійних, агентських договорів, договорів доручення та інших), здійснюються без обмежень
14	Інші види зовнішньоекономічної діяльності, не заборонені прямо і у виключній формі законами України

Джерело: <sup>300</sup>

Окрім видів ЗЕД, виділяють форми здійснення такої діяльності, що узагальнені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

**Класифікація форм і видів зовнішньоекономічної діяльності**

№ з/п	Форми ЗЕД	Види ЗЕД
1	Зовнішня торгівля	Експорт та імпорт товарів, капіталів і робочої сили
		Надання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України послуг іноземним СГД, надання послуг іноземними СГД суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності України
		Наукова, науково-технічна, науково-виробнича, виробнича та інша кооперація з іноземними СГД; навчання та підготовка спеціалістів на комерційній основі
2	Орендні операції	Орендні, в тому числі лізингові, операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними СГД
3	Фінансові та кредитні операції	Міжнародні фінансові операції та операції з цінними паперами
		Кредитні та розрахункові операції між суб'єктами ЗЕД та іноземними СГД; створення суб'єктами ЗЕД банківських, кредитних і страхових установ за межами України; створення іноземними СГД зазначених установ на території України
4	Операції з валютою	Операції з придбання, продажу та обміну валюти на валютних аукціонах, валютних біржах та на МВР
5	Власна господарська діяльність	Спільна підприємницька діяльність
		Товарообмінні (бартерні) операції та інша діяльність, побудована на формах зустрічної торгівлі між суб'єктами ЗЕД та іноземними суб'єктами господарської діяльності
		Інші види зовнішньоекономічної діяльності

Джерело: <sup>301</sup>

<sup>300</sup> Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 № 959-XII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (дата звернення: 04.01.2022).

<sup>301</sup> Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 № 959-XII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (дата звернення: 04.01.2022).

Законодавством передбачено чотирнадцять видів зовнішньоекономічної діяльності, що можуть провадити суб'єкти господарювання. Найпоширенішими з можливих є експорт та імпорт товарів і послуг, на частку яких в загальній структурі зовнішньоекономічної діяльності, за підрахунками, припадає близько 80%. З огляду на це, експорт та імпорт часто характеризують як форми зовнішньоекономічної діяльності. Поділ форм і видів зовнішньоекономічної діяльності сприятиме процесам планування на підприємстві, а також побудові ефективної системи управлінського та бухгалтерського обліків, економічного аналізу та внутрішнього контролю. Адже ЗЕД вимагає залучення ресурсів - і суб'єкти ЗЕД повинні забезпечити можливість їх раціонального розподілу.

Здійснення ЗЕД має галузеві особливості, що впливають на самі операції та їх відображення в обліку. Аграрна сфера є досить специфічною через її залежність від природних умов. Особливою рисою аграрного підприємства в сфері ЗЕД є адаптація до змін, що відбуваються на світових агропродовольчих ринках. Далеко не кожен виробник сільськогосподарської продукції має практичну можливість здійснювати ЗЕД.

Міжнародна торгівля є засобом розвитку міжнародної спеціалізації, підвищення ефективності наявних виробничих ресурсів, збільшення валових обсягів продукції. Це положення стосується як окремих підприємств, так і країни в цілому. Зважаючи на дане визначення, можна виділити функції зовнішньої торгівлі, представлені на рис. 3.2. Найповніше зовнішня торгівля проявляється в процесі здійснення експортних та імпортних операцій.

Юридично-правовий зміст понять експорту й імпорту надано у ст. 74 та ст. 82 Митного кодексу України<sup>302</sup>:

- імпорт (випуск для вільного обігу) – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, установлених законами України на імпорт цих товарів та виконання усіх необхідних

---

<sup>302</sup> Митний кодекс України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/> (дата звернення: 04.01.2022).



митних формальностей, випускаються для вільного обігу на митній території України;

- експорт (остаточне вивезення) – це митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення. Усього Митний кодекс вирізняє 14 митних режимів щодо здійснення міжнародних товарообмінних операцій (ст. 70)<sup>303</sup>.

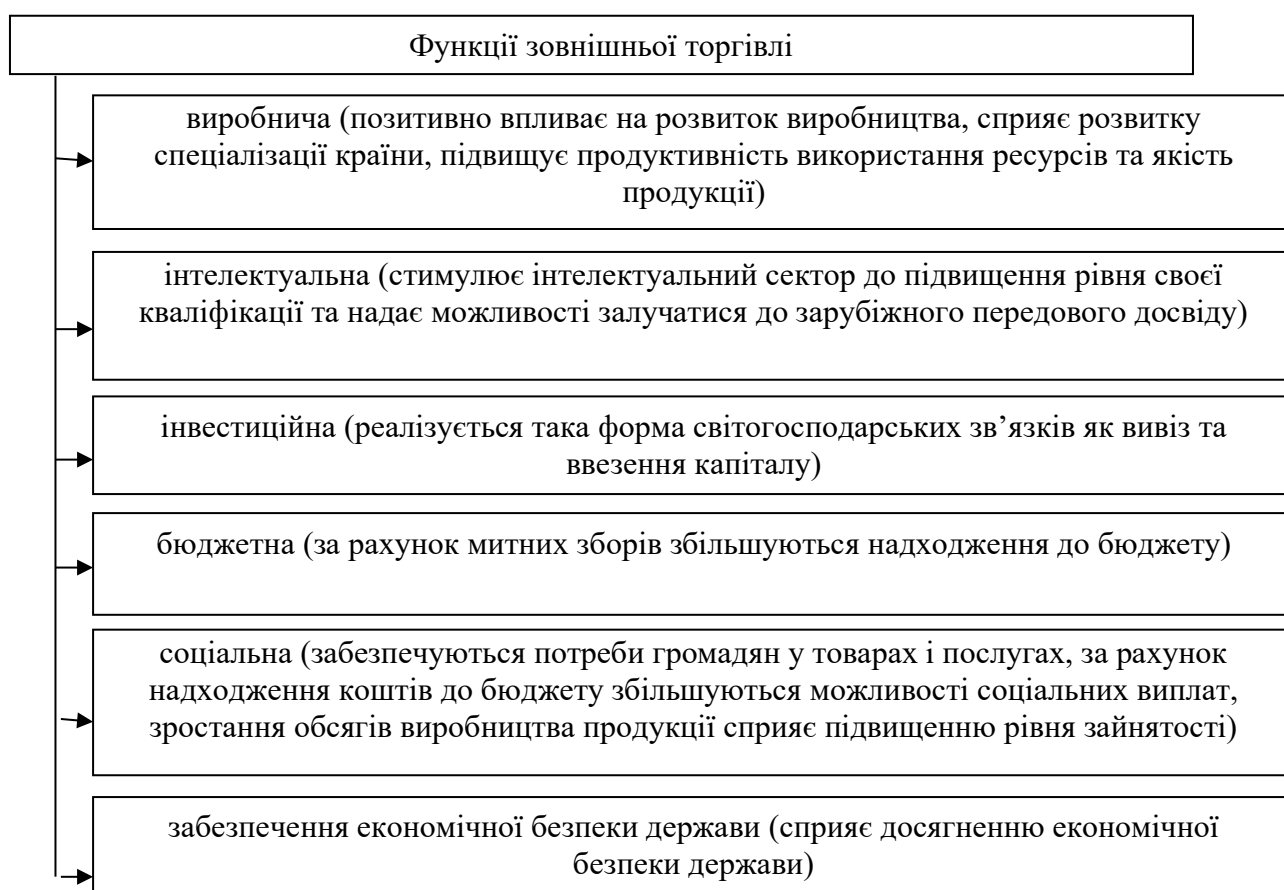


Рис. 3.2. Функції зовнішньої торгівлі та їх коротка характеристика

Джерело: <sup>304</sup>

Експортом є правовідносини у сфері зовнішньоекономічної діяльності, у які він вступає зі своїми контрагентами з продажу продукції власного

<sup>303</sup> Митний кодекс України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/> (дата звернення: 04.01.2022).

<sup>304</sup> Зовнішньоекономічна діяльність : навчальний посібник. Видання 6-те, перероб. та доп. / За ред. Козака Ю. Г. К.: «Центр учбової літератури», 2019. 292 с.

виробництва (продуктів праці), що є товаром, призначеним для продажу на зовнішньому ринку; відповідно імпортом будуть аналогічні відносини із закупівлі товарів на зовнішньому ринку.

Експортно-імпортні операції держави є невід'ємною складовою національної економіки і характеризують господарські відносини окремих суб'єктів ЗЕД з іноземними контрагентами. Розвиток експортно-імпортних операцій вимагає розмежування понять експортно-імпортні операції на рівні держави, які стосуються рівня макроекономічного (міждержавного) регулювання й експортно-імпортні операції на рівні підприємства, що належать до мікрорівня, тобто до рівня конкретного підприємства. Відповідно вимагає теоретичного обґрунтування зміст категорії «експортно-імпортні операції підприємства», зважаючи на її відсутність у чинних нормативно-правових документах.

Систематизація підходів до визначення сутності понять експорту й імпорту на рівні підприємства дала змогу уточнити зміст цієї категорії. Економічну категорію «експортно-імпортні операції підприємства» запропоновано визначати як вид господарської діяльності у сфері міжнародних економічних відносин, що спрямована на одержання прибутку, і поєднує процес руху продукції та подальших розрахунків між контрагентами різних країн, засобом вимірювання обсягу яких є іноземна валюта.

Ефективність зовнішньоторговельних операцій багато в чому залежить від логістики, тому надалі прогнозується збільшення транспортних витрат, що знижують рівень рентабельності та вимагають оптимізації логістичних витрат. Витрати на постачання становлять 8–10% від загального товарообороту. Отже, здійснення міжнародних перевезень є неможливим без розвиненої логістичної інфраструктури зовнішньоекономічної діяльності, яку поділяють на митну, транспортну, складську та контрактну логістику з метою оптимізації бізнес-процесів.

Ніценко В. С. зазначає, що здійснення ЗЕД вимагає налагодженої

транспортної системи. У загальному транспортна система для сільськогосподарської продукції здається достатньою, проте існують певні недоліки в залізничній системі: незадовільна якість доріг, недорозвинений річковий транспорт. Сільськогосподарська продукція доставляється на міжнародні ринки переважно морським транспортом, а внутрішні перевезення здійснюються залізничним, автомобільним і річковим. Наприклад, 2/3 зерна доставляється до портів залізницею, 1/3 – вантажівками, 3% – річковим транспортом<sup>305</sup>.

Не краща ситуація в організації зберігання продукції, більшість із якої вимагає забезпечення особливих вимог. Потужності для зберігання останнім часом вдосконалювались і виглядають достатніми для поточного рівня виробництва, але здебільшого їх низька якість і неефективність логістичних ланцюгів знижують якість продукції, а транзакційні витрати збільшують.

Українські виробники сільськогосподарської продукції мають недостатній та/або неефективний доступ до сучасних ресурсів, включаючи насіння різних сортів (особливо зерна та олійних рослин), добрив, хімічних засобів захисту рослин, а також сучасних сільськогосподарських машин та устаткування через громіздкі процедури ліцензування, тестування, реєстрації, що згодом підвищує вартість виробництва. Малі виробники зустрічаються з низкою додаткових проблем: ринковою владою ритейлерів, трейдерів і великих виробників, а також недостатньою здатністю формувати достатні партії для подальшого їх продажу ритейлу та трейдерам. На сільськогосподарських виробників також негативно впливає відсутність довгострокових контрактів, які могли б пов'язати виробничі ланцюги. Усі вищезазначені фактори негативно впливають на експортний потенціал,

---

<sup>305</sup> Ніценко В. С. Аналіз внутрішнього ринку, імпорту та експорту продукції сільського господарства України. *Вісник ХНАУ ім. В. В. Докучаєва. Серія «Економічні науки»*. 2015. № 3. С. 45-56.

суттєво його знижуючи <sup>306</sup>.

Для комплексної оцінки та розробки напрямів активізації використання експортного потенціалу в аграрній сфері доцільна його структуризація за такими критеріями: товарна номенклатура експорту, рівень розвитку інноваційної діяльності, ринок призначення, наявність виробничої та ресурсної бази. Рівень розвитку експортного потенціалу аграрного сектору економіки характеризують такі показники розвитку експорту, як сальдо торгового балансу агропродовольчою продукцією, експортна квота, товарна та географічна структура експорту, індекси диверсифікованості.

Географічна диверсифікація імпорту – це розширення кола країн-експортерів продукції. Наслідком цього є гарантовані поставки необхідної кількості продукції в країну, незважаючи на політичні, правові й економічні зміни; можливість одержання продукції високої якості за прийнятну ціну; незалежності від окремих постачальників; досягнення високого рівня продовольчої безпеки (якщо розглядаються імпорتنі поставки продукції АПК).

Сільськогосподарський імпорт підлягає обов'язковій сертифікації, санітарно-епідемологічному, радіологічному, і – для певних груп продукції – ветеринарному та фіто санітарному контролю. Український ринок сільськогосподарської продукції є помірно захищеним, але більш закритим, ніж ринок промислової продукції. Середня ставка мита (режим найбільшого сприяння) для сільськогосподарської продукції становить 9,2%, тоді як для несільськогосподарської продукції – 3,8%. 40% імпорту є безмитним, з 20% стягується мито до 5%, а з 30% – 5-10%. Вищий рівень захисту встановлюється для продуктів тваринного походження та молочних продуктів, а також зернових і цукру.

---

<sup>306</sup> Ніценко В. С. Аналіз внутрішнього ринку, імпорту та експорту продукції сільського господарства України. *Вісник ХНАУ ім. В. В. Докучаєва. Серія «Економічні науки»*. 2015. № 3. С. 45-56.

### **3.2. Особливості організації здійснення зовнішньоекономічних операцій та їх облікового забезпечення**

Законом України №959-ХІІ «Про зовнішньоекономічну діяльність»<sup>307</sup> передбачено, що всі суб'єкти ЗЕД, незалежно від форми власності й інших ознак, мають рівне право здійснювати будь-які види зовнішньоекономічної діяльності та дії щодо її провадження, які прямо не заборонені, або не обмежені законодавством.

Для аграрних підприємств найбільш характерними є міжнародні операції, пов'язані з: імпортом обладнання, сировини та компонентів для сільськогосподарського виробництва; експортом готової сільськогосподарської продукції за кордон; переробкою для наступного продажу товарів замовникам за кордоном.

Усі суб'єкти мають право здійснювати ЗЕД з моменту набуття ними цивільної дієздатності згідно із законодавством України в якості юридичної особи або фізичної особи-підприємця за умови, якщо така діяльність передбачена установчими документами.

Додаткова реєстрація в контролюючих органах суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності чинним законодавством не передбачена.

Однак сільськогосподарські товаровиробники, які планують експортувати свою продукцію за кордон і відноситимуться до числа суб'єктів ЗЕД, повинні стати на облік в органах митної служби. У випадку ігнорування реєстрації їм можуть відмовити в прийнятті митної декларації, митному оформленні, випуску або пропуску товарів, транспортних засобів комерційного призначення.

Взяття на облік суб'єктів ЗЕД регулюється ст. 455 Митного кодексу<sup>308</sup> і Порядком обліку осіб, які здійснюють операції з товарами, затвердженим наказом Мінфіну від 15.05.2015 р. №552. Реєстрація в митних органах

---

<sup>307</sup> Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 № 959-ХІІ. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (дата звернення: 09.01.2022)

<sup>308</sup> Митний кодекс України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/> (дата звернення: 09.01.2022).

здійснюється переважно за місцем реєстрації підприємства, але дозволяється в будь-якому органі митної служби. Забороняється лише подвійний облік осіб у різних митних органах.

Постановка на облік здійснюється за фактом звернення суб'єкта ЗЕД; або при виконанні першої операції з товарами (ч. 2 ст. 455 МК, п. 1 розд. II Порядку №552) на підставі заяви суб'єкта за формою № 1-ЗЕД (додаток 1 до Порядку №552)<sup>309</sup>.

Заява подається в паперовому вигляді безпосередньо до підрозділу митного органу або в електронному вигляді за допомогою засобів електронного зв'язку, з використанням КЕП або ЕЦП через особистий кабінет Єдиного державного інформаційного вебпорталу «Єдине вікно для міжнародної торгівлі», розділ «Моя акредитація». Подана заява розглядається і у разі відсутності зауважень наступного дня суб'єкту господарства присвоюється обліковий номер, що засвідчує реєстрацію в митному органі. Дата формування облікового номера є датою взяття на облік. Не пізніше наступного робочого дня після подання заяви митний орган інформує суб'єкта ЗЕД про взяття його на облік і присвоює унікальний обліковий номер шляхом видачі або направлення поштою витягу з Реєстру.

Обліковий номер дійсний на всій території України, є способом ідентифікації суб'єкта ЗЕД і не може бути присвоєний іншому суб'єкту ЗЕД. Він не міняється, за винятком випадків зміни коду ЄДРПОУ юридичної особи або реєстраційного номера облікової картки платника податків у фізичної особи-підприємця. Ліквідація індивідуального номера можлива в разі прийняття суб'єктом ЗЕД рішення щодо припинення здійснення зовнішньоекономічних операцій та підприємницької діяльності зокрема. До відома: про факт зняття з обліку й анулювання облікового номера суб'єкта ЗЕД митний орган письмово або засобами електронного зв'язку інформує такого суб'єкта або його правонаступників протягом 3 днів.

---

<sup>309</sup> Про затвердження Порядку виконання митних формальностей із застосуванням скануючих систем. Наказ Міністерства фінансів України №552 від 18.10.2021. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE37234.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE37234.html) (дата звернення: 09.01.2022).

Якщо в процесі здійснення господарської діяльності змінюються облікові дані, інформація про такі змін обов'язково повинна надаватися митному органу шляхом повторної подачі заяви, яка подається аналогічно першій реєстрації й обробляється в такому ж порядку, як і в разі прийому суб'єкта ЗЕД на облік. Під час оформлення заяви необхідно лише зазначити, що це внесення змін, а не реєстрація.

Чинним законодавством не передбачена додаткова реєстрація в органах контролю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Електронна реєстрація спрощує процедуру подальшого митного оформлення з використанням механізму «єдиного вікна» для міжнародної торгівлі<sup>310</sup>. Мінфіном запроваджено інструменти електронної взаємодії з використанням механізму «єдиного вікна» між бізнесом, митними й іншими державними органами. Для взаємодії формується так звана електронна справа, де накопичується інформація, внесена підприємствами, органами, митними органами контролю та автоматизованою системою митного оформлення:

- електронні повідомлення підприємств, органів контролю, митних органів, автоматизованої системи митного оформлення;
- документи та/або відомості, на підставі яких проводились заходи офіційного контролю, попередній документальний контроль;
- дані щодо осіб органів контролю, митних органів, які проводили заходи офіційного контролю, попередній документальний контроль.

У пунктах пропуску через державний кордон заходи офіційного контролю здійснюють митні органи шляхом попереднього документального контролю у встановлені строки, результати якого вносить посадова особа митного органу до автоматизованої системи митного оформлення.

Розрахунки за зовнішньоекономічними договорами в готівковій формі заборонено, окрім випадку, коли нерезидент (юридична особа) здійснює

---

<sup>310</sup> Василенко В. М. Реалізація принципу «єдиного вікна» у здійсненні контролю за переміщенням окремих видів товарів через митний кордон України. *Форум права*. 2015. № 1. С. 38-41. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP\\_index.htm\\_2015\\_1\\_8.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2015_1_8.pdf) (дата звернення: 13.01.2022).

оплату фізичній особі-резиденту, яка перебуває у відрядженні за кордоном із метою виконання зобов'язань за експортним договором, коштами в готівковій іноземній валюті, або відряджений за кордон працівник за умови оприбуткування невикористаного залишку ввезеної в Україну готівкової іноземної валюти повертає її до каси підприємства, що є резидентом. Тому суб'єкт ЗЕД зобов'язаний відкрити в банку валютний рахунок (за потреби – декілька рахунків на кожен вид валюти, яку він використовував).

З 07 листопада 2022 року компанії не зможуть випускати товари у вільний обіг, використовуючи декларацію без пред'явлення їх митному органу. Отже, кожен експорт підлягатиме пред'явленню митниці. Єдиним винятком будуть компанії, що матимуть статус Авторизованого Економічного Оператора. Завдяки цьому статусу компанія має певні переваги та спрощення, це - своєрідний «сертифікат довіри» з боку митниці до підприємства. Водночас законодавством<sup>311</sup> передбачено два типи авторизацій<sup>312</sup>; <sup>313</sup>, які можуть бути застосовані як разом, так і окремо:

- щодо надання права на застосування спеціальних спрощень (АЕО-С);
- щодо підтвердження безпеки та надійності (АЕО-Б).

Окрім критеріїв, яким має відповідати підприємство для отримання акредитації, різниця між АЕО-С та АЕО-Б полягає в переліку доступних переваг і спрощень.

Для АЕО-Б доступні такі переваги:

- виконання митних формальностей у першочерговому порядку (позачергове оформлення митних декларацій);
- зниження ступеня ризику для визначення переліку митних формальностей (проведення меншої кількості оглядів товару митним органом);

---

<sup>311</sup> Закон України «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань функціонування авторизованих економічних операторів» від 02.10.2019 р.

<sup>312</sup> Постанова КМУ від 29.07.2020 р. №665 «Про деякі питання функціонування авторизованих економічних операторів».

<sup>313</sup> Постанова КМУ від 27.01.2021 р. №50 «Про затвердження Порядку ведення Єдиного державного реєстру авторизованих економічних операторів».



- використання спеціально визначеної (за наявності) смуги руху в пункті пропуску;

- використання національного логотипа АЕО;

- отримання повідомлення про те, що відповідні товари та транспортні засоби обрано для проведення митного огляду (має велике значення, зокрема, для часового планування);

Підприємство з акредитацією АЕО-С отримує аналогічний набір переваг, за винятком останнього пункту.

Користуватися вищенаведеними перевагами підприємство має право з моменту отримання статусу АЕО.

Статус АЕО дає можливість застосовувати «спеціальні спрощення» за умови отримання спеціального дозволу, водночас авторизований АЕО-Б може застосовувати лише одне спеціальне спрощення – самостійне накладення пломб спеціального типу (підприємство заносить інформацію про накладені пломби до митної декларації та не супроводжує товар на митний пост).

Для АЕО-С перелік спеціальних спрощень значно ширший і передбачає:

1. Загальну фінансову гарантію.

Загальна фінансова гарантія є забезпеченням сплати митних платежів за декількома поставками одночасно. Дія гарантії поширюється на всю митну територію України, обмежуючись лише її сумою.

Попередній розрахунок базової суми загальної фінансової гарантії здійснюється АЕО самостійно, узгоджується з митницею, що надає дозвіл, та подається разом із заявою.

Наявність загальної фінансової гарантії є обов'язковою умовою для отримання наступних двох спрощень.

2. Процедуру спрощеного декларування.

Спрощена митна декларація передбачає зменшений обсяг відомостей, які вносяться декларантом, та подання разом з нею лише рахунка-фактури чи іншого документа, що визначає вартість товару.

Після цього підприємство випускає товар у вільний обіг і через 15 або 30 (у разі використання такого спрощення понад 1 рік) календарних днів подає на митницю додаткову декларацію, за якою відбувається сплата усіх платежів. У результаті підприємство може сплачувати митні платежі двічі на місяць, а згодом –раз на місяць однією сумою, що спрощує порядок розрахунків.

### 3. Процедура випуску за місцезнаходженням.

З 07.11.2022 року стане неможливим ввозити товари за попередньою декларацією без пред'явлення для огляду на митниці. Виняток становлять компанії зі статусом АЕО-С і дозволом на спрощення «випуск за місцезнаходженням». Те ж стосується і вивезення товарів.

### 4. Взаємне визнання з боку іноземних фіскальних органів.

Механізм передбачає, що фіскальні органи держав визнають видані за кордоном сертифікати АЕО зі всіма перевагами такої сертифікації.

Головною перевагою статусу Авторизованого Економічного Оператора є економія часу та коштів, отримання репутаційних переваг, прозорість надання послуг.

Відповідно до законодавства до 07.11.2022 року авторизацію АЕО-С можуть отримати лише підприємства, які є одночасно виробниками й експортерами (імпортерами). Зважаючи на складність процесу сертифікації, отримати його можуть потужні агрохолдинги та зернотрейдери.

У 2022 році Україна планує приєднатись до зони спільного транзиту. Це дозволить вітчизняним підприємствам здійснювати транзит вантажів без необхідності почергового оформлення товарів у транзит у кожній країні (підприємство зможе переміщувати вантаж із Великобританії до України без додаткового оформлення у внутрішній транзит, а сплату митних платежів забезпечуватиме відправник своєю фінансовою гарантією).

Зовнішньоекономічні операції на етапі укладання міжнародних угод регулюються правилами міжнародної торгівлі – Інкотермс.

«Інкотермс» (англ. International commercial terms, Incoterms)<sup>314</sup> – коротке слово, що вживається на заміну словосполученню «міжнародні комерційні умови». Це правила, вперше опубліковані в 1936 році Міжнародною торговою палатою (англ. International Chamber of Commerce, ICC) на підставі узагальнення світової комерційної практики, які визначають відповідальних за все, що відбувається під час міжнародних транзакцій. Вони відповідають принципу гнучкості, тому звичним є право застосовувати інші умови ніж ті, які встановлені в Інкотермс.

Вони використовуються під час укладання зовнішньоекономічних угод для постачання товарів, і саме з їхньою допомогою контрагенти регламентують момент передачі права власності на товар і всі пов'язані з цим ризики, а також конкретний строк поставки товару або окремих його партій. Як вимога до кожного окремого комерційного рахунку-фактури вони суттєво знижують ризик потенційних витрат через непорозуміння, а також регламентують обов'язки очистити товар (здійснюється сплата мита, митних зборів, акцизного збору, ПДВ тощо) для експорту чи імпорту (митні формальності), особливості пакування товару, повідомлення про хід здійснення поставок контрагента тощо<sup>315</sup>.

Подальший розвиток форм торгівлі, транспорту, товарної номенклатури щоразу потребував змін умов поставки, що й спричинило вихід у світ наступних редакцій Інкотермс. Кожні 10 років Міжнародна торгова палата (ICC) переглядає «Інкотермс», щоб відповідати діючим умовам ринку (1953, 1967, 1976, 1980, 1990, 2000, 2010 рр.). З 01 січня 2020 року набули чинності нові правила «Інкотермс 2020». У міжнародній практиці трактування перевізниками й експедиторами деяких умов поставок згідно з різними редакціями правил інтерпретації комерційних термінів у договорах перевезення і транспортно-експедиторських договорах, як правило, значно

---

<sup>314</sup> Зовнішньоекономічна діяльність : навчальний посібник. Видання 6-те, перероб. та доп. / За ред. Козака Ю. Г. К.: «Центр учбової літератури», 2019. 292 с.

<sup>315</sup> Міжнародні правила поставки. ІНКОТЕРМС. 2010. URL: <http://pact.com.ua/incoterms.html> (дата звернення: 12.01.2020).

відрізняється від трактування цих самих термінів у міжнародних договорах купівлі-продажу.

Сторони можуть використовувати «Інкотермс» 2010 року (і ранні версії), проте нові правила «Інкотермс» 2020 р. більш чітко регламентують поточні ринкові умови. Окрім цього, нові правила «Інкотермс» 2020 р. вносять юридичну точність і визначеність.

Сторони мають право використовувати в договорі будь-які умови, відмінні від передбачених Інкотермс. Офіційні коментарі до Інкотермс передбачають, що будь-яке положення, яке міститься в правилах Інкотермс, не може мати застосування, якщо сторони в контракті передбачили інші умови.

Правила Інкотермс не замінюють договір купівлі-продажу, а лише дозволяють спростити його складання. Вони не регулюють такі питання, як перехід права власності на товар, ціну за товар та спосіб оплати, право розпорядження товаром, можливість звільнення від виконання договірних зобов'язань у зв'язку з форс-мажорними обставинами, правові наслідки порушень умов поставки товарів (крім тих, які стосуються передання ризиків і витрат від продавця до покупця) тощо.

До сфери регулювання Інкотермс відносяться лише деякі обов'язки сторін договору з поставки або передачі товару відповідно до договорів купівлі-продажу, а також розподіл ризику між сторонами договору в цих випадках. Здебільшого вони пов'язані з обов'язком очистити товар для експорту та імпорту (стосовно митних та інших обов'язкових платежів), упакування товару, обов'язком покупця прийняти поставку, а також надати підтвердження того, що відповідні зобов'язання були належним чином виконані. На практиці Інкотермс регулює лише правила відвантаження. У випадку спору, в суді будуть привелювати правила змісту самого контракту, а не тих, які викладені в Інкотермс.

У договорі з нерезидентом-покупцем або в додатках до договору слід чітко визначати перехід права власності на товар і документ, на підставі

якого такий перехід відбувається.

Тобто, Правила розподіляють між сторонами контракту:

- зобов'язання: хто та за що відповідає у взаємовідносинах між продавцем і покупцем (транспортування, страхування товару, отримання транспортних документів, ліцензій та інших дозволів);
- ризики: де та коли продавець поставляє товари (у який момент ризик втрати або пошкодження товарів переходить від продавця до покупця);
- витрати: яка зі сторін відповідає за ті або інші витрати (транспортування, пакування, навантаження, перевірку або безпеку, митне оформлення, сплату мита тощо).

На сьогодні немає офіційного українського перекладу Правил у вільному доступі, оскільки це комерційний продукт, який можна придбати за плату.

Інкотермс-2020 передбачає використання 11 правил, які поділено на два окремих класи. Перший клас включає 7 універсальних правил, які можуть застосовуватися для будь-якого виду транспорту, що позначаються такими термінами:

- EXW (Ex Works) – франко-завод (місце поставки);
- FCA (Free Carrier) – франко-перевізник (місце поставки);
- CPT (Carriage Paid to) – перевезення оплачено до (місце призначення);
- CIP (Carriage and Insurance Paid to) – перевезення та страхування оплачено до (місце призначення);
- DAP (Delivered at Place) – поставка в місці (місце призначення);
- DPU (Delivered at Place Unloaded) – поставка на місце розвантаження (замінив термін DAT (Delivered at Terminal) – поставка на терміналі);
- DDP (Delivered Duty Paid) – поставка зі сплатою мита (місце призначення).

У другому класі прописано умови доставки морським і річковим транспортом, передбачено такі терміни:

- FAS (Free Alongside Ship) – франко вздовж борту судна (порт відвантаження);
- FOB (Free on Board) – франко-борт (порт відвантаження);
- CFR (Cost and Freight) – вартість і фрахт (порт призначення);
- CIF (Cost Insurance and Freight) – вартість, страхування та фрахт (порт призначення).

У Правилах Інкотермс-2020 базисні умови поставки розбито на чотири групи: E, F, C і D:

- 1) група E (включає один базис поставки – EXW) – продавець тільки надає товар у розпорядження покупця у своїх приміщеннях;
- 2) група F (включає три базиси поставки – FCA, FAS і FOB) – продавець зобов'язаний передати товар зазначеному покупцем перевізникові;
- 3) група C (включає чотири базиси поставки – CFR, CIF, CPT і CIP) – продавець зобов'язаний укласти договір перевезення, але не приймає на себе ризик втрати або пошкодження товару чи додаткові витрати внаслідок подій, що відбулися після відвантаження й відправлення;
- 4) група D (включає три базиси поставки – DAP, DPU і DDP) – продавець повинен нести всі витрати та ризики, необхідні для доставки товару до пункту призначення.

Кожне правило Інкотермс-2020 містить два розділи по десять статей:

A1/B1: Загальні обов'язки.

A2/B2: Поставка.

A3/B3: Перехід ризиків.

A4/B4: Перевезення.

A5/B5: Страхування.

A6/B6: Перевезення та транспортні документи.

A7/B7: Митне оформлення експорту/імпорту.

A8/B8: Перевірка/пакування/маркування.

A9/B9: Розподіл витрат.

A10/B10: Повідомлення.

Розділ А містить обов'язки продавця, а розділ В – обов'язки покупця.

На відміну від Інкотермс-2010 у нових Правилах враховано можливість використання власного транспорту для доставки товарів або укладення договору перевезення, тоді як у попередній версії виходили з припущення, що товари від продавця до покупця будуть доставлятися стороннім перевізником, найнятим продавцем або покупцем.

Новою нормою в Правилах стала безпека транспорту. У результаті Стаття А4/В4 «Перевезення» кожного правила Інкотермс-2020 вимагає від продавця дотримуватися всіх правил безпеки, пов'язаних із транспортом, до пункту доставки та/або надати покупцеві будь-яку інформацію про вимоги безпеки, пов'язані із транспортом, яка необхідна йому для організації перевезення. Також обов'язковою стала перевірка контейнерів.

Стаття А7/В7 «Митне оформлення експорту/імпорту» кожного правила Інкотермс-2020 вимагає, щоб продавець, оформляючи експорт, виконав усі формальності, пов'язані з безпекою, і сприяв отриманню покупцем усіх документів або інформації, необхідної для дотримання митних формальностей у тому чи іншому митному режимі.

Витрати на забезпечення транспортної безпеки подано в окремому переліку зобов'язань згідно зі статтями А9/В9 «Розподіл витрат» кожного правила Інкотермс-2020.

Усі затрати, пов'язані з різними варіантами купівлі-продажу, тепер перераховані в статтях А9/В9 до кожного правила Інкотермс, у відповідних статтях, до яких вони відносяться для того, щоб користувачі, використовуючи Інкотермс-2020, могли знайти повний перелік витрат і визначити рівень відповідальності.

На українських аграріїв чекає дуже непростий рік через ряд викликів (дорогий природній газ, запровадження Європою нульової ставки для харчових продуктів, дорогі добрива та пальне тощо), тому організації експортно-імпортних операцій та їх регулюванню необхідно приділяти особливу увагу.

Окремої уваги заслуговує характеристика методів тарифного регулювання експортно-імпортних операцій, які є джерелом наповнення державного бюджету та ефективним інструментом захисту вітчизняних аграріїв. Основою такого регулювання є ставки мита, які систематизовано в митних тарифах. Митний тариф – це інструмент торгової політики та державне регулювання внутрішнього ринку країни за його взаємодії зі світовим ринком; визначена ставка мита, яким обкладаються товари та інші предмети, що ввозяться на митну територію країни або вивозяться за її межі. Мито – це податок на товари та інші предмети, які переміщуються через митний кордон держави, що підвищує ціну товарів, які імпортують або експортують, та, відповідно, впливає на об'єм і структуру зовнішньої торгівлі країни<sup>316</sup>.

Існує велика кількість класифікацій митних тарифів. Найчастіше використовують такий порядок групування мит: залежно від способу стягнення, об'єкта укладення, характеру застосування, характеру походження, типу та способу нарахування (рис. 3.3).

Мито як специфічний податок відображається в бухгалтерському обліку, оскільки воно включається до вартості товарів і має сплачуватися до бюджету. Регулювальний вплив мита, інших податків, нетарифних обмежень спрямований на забезпечення захисту інтересів країни та суб'єктів її зовнішньоекономічної діяльності, створення для останніх рівних можливостей підвищення підприємницької активності, залучення інвестицій та інших державних заходів, які також спрямовані на реалізацію економічного потенціалу країни на зовнішньому ринку та задоволення власних потреб за рахунок товарів і послуг іноземного виробника.

Податки, що застосовуються до зовнішньоекономічних операцій, а саме: мито, акцизний податок і податок на додану вартість - мають на меті створити умови максимальної ефективності функціонування конкурентного середовища в національній економіці. Податки є одним із найбільш дієвих

---

<sup>316</sup> Митний Кодекс № 4495-VI від 13.03.2012 (зі змінами і доповненнями від 15.07.2021 р.)



способів регулювання ЗЕД, адже вони забезпечують вплив держави на господарську поведінку платника податків через його економічні інтереси для досягнення певного економічного та соціально-корисного результату.

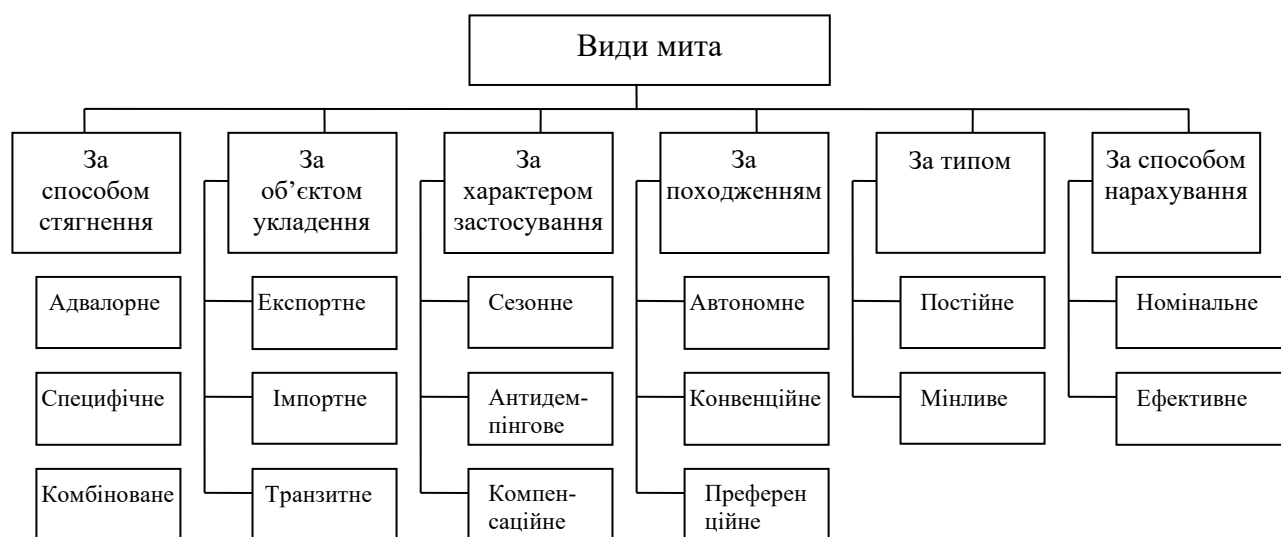


Рис. 3.3. Класифікація мита та його види

Джерело: <sup>317</sup>

Згідно з підходом Крупки І. М.<sup>318</sup>, усі інструменти податкового регулювання за класифікаційною ознакою «напрямок впливу» поділяються на 3 групи:

1. Стимулювальні, застосування яких стимулює або зацікавляє платників податків у здійсненні дій, пріоритетних, з точки зору суспільних інтересів. Використання таких інструментів дозволяє знизити податкове навантаження на відповідних суб'єктів оподаткування, зменшуючи тим самим непродуктивне вилучення їхніх фінансових ресурсів.

2. Компенсаційні, призначення яких – усунення наслідків викривлень, пов'язаних із вадами ринкового розподілу ресурсів, компенсація негативного впливу на платників податків зовнішніх чинників або підтримка їхніх дій, які відповідають загальнонаціональним інтересам.

<sup>317</sup> Науково-практичний коментар до Митного кодексу України. За ред. Мацелик Т.О., Суббот А.І., Вишневецького В.М., Корнєєва Ю.В., Мацелик М.О., Малярчук Н.В., 2015.

<sup>318</sup> Крупка Я. Д. Облік міжнародних операцій: навчальний посібник. Тернопіль: «Крок». 2016. 216 с. URL: <http://dSPACE.tneu.edu.ua/handle/316497/18379> (дата звернення: 15.01.2022).

3. Дестимулювальні, застосування яких збільшує податкове навантаження на платника податків у разі здійснення ним небажаних дій або господарських операцій. Прикладом стримувальних інструментів є збільшення ставок акцизів або розширення переліку підакцизних товарів, споживання яких знижується.

Сплата податків передбачає наявність податкових пільг, які також можна вважати елементом податкового регулювання ЗЕД. Найбільш популярними є митні та податкові пільги щодо повернення сум мита й податків, сплачених при імпорті сировини, готових товарів, комплектуючих, необхідних для виробництва експортної продукції; звільнення постачальників експортних товарів і послуг на визначений період від сплати податків на частину виручки від експортних операцій; відстрочення сплати певних податків; створення фонду для погашення витрат від інвестування за кордоном тощо.

Хоча мито та митні тарифи є основними в державному регулюванні ЗЕД, окрім них використовують нетарифні обмеження, які доповнюють тарифні методи, хоча, на перший погляд, не мають суттєвого впливу. Основною метою засобів нетарифного регулювання є захист вітчизняних товаровиробників від іноземної конкуренції. Кількісні обмеження як спосіб нетарифного регулювання ЗЕД визначають обсяги та номенклатуру можливого експорту чи імпорту в певну країну і є більш жорсткою формою обмежень порівняно з митами. Розрізняють квотування, ліцензування, «добровільне» обмеження експорту й ембарго<sup>319</sup>.

Митний кодекс України не надає визначення митних платежів, лише вказує, які податки охоплюються цим поняттям. Законодавче трактування терміну «митні платежі» містить Податковий кодекс України<sup>320</sup>. Так, згідно п. 14.1.113, митні платежі – це податки, які, відповідно до Податкового

---

<sup>319</sup> Гребельник О. П. Митна справа: підручник 4-те вид. оновл., та доповн. К.: Центр учбової літератури, 2014. 472 с.

<sup>320</sup> Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 №17. Відомості ВРУ. Дата оновлення: 25.11.2018р. №2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 17.01.2022).

кодексу або митного законодавства, справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи.

Відповідно до п. 1 ст. 4. Митного кодексу України, митні платежі включають<sup>321</sup>:

- мито;
- акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);
- податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції).

Вищезазначені податкові платежі є загальнодержавними податками та зараховуються до Державного бюджету України. Правила оподаткування митом при переміщенні митного кордону України визначено Митним кодексом, акцизного податку та ПДВ – Податковим кодексом. Відповідно, «інститут митних платежів об'єднує в собі норми як податкового, так і митного законодавства, що в значній мірі ускладнює застосування правових норм в межах єдиного юридичного поля».

Основними ознаками митних платежів є:

- обов'язковість;
- чітко визначена процедура встановлення переліку платежів та їх елементів;
- контроль (моніторинг справляння митних платежів і подальший контроль здійснює Державна митна служба України);
- справляння митних платежів відбувається лише за перетину митного кордону України або за зміни митного режиму;
- безеквівалентний характер (митний платіж сплачується відповідно до діючої фіксованої ставки і не є прямим еквівалентом вартості послуги, з якої стягується);
- примусовість сплати митних платежів.

---

<sup>321</sup> Митний Кодекс № 4495-VI від 13.03.2012 (зі змінами і доповненнями від 17.01.2021 р.).

Суб'єктами митного адміністрування є митні органи. Об'єктом адміністрування є митні платежі. Предметом адміністрування – первинні документи та їх електронні копії, а також самостійні електронні документи (митні декларації, реєстри бухгалтерського та податкового обліку, товарно-транспортна документація, звітність тощо). Підконтрольним суб'єктом системи адміністрування митних платежів є платники податків і зборів, які здійснюють перевезення товарів через митний кордон України.

Основними функціями адміністрування митних платежів, як різновиду податків, є фіскальна, регулююча та контрольна<sup>322</sup>. Похідними функціями від вищенаведених є:

- планування та прогнозування, що передбачає визначення величини показників стратегічних програм і планів митної діяльності;
- управління ризиками, що полягає у формуванні механізмів запобігання основним ризикам, які супроводжують справляння митних платежів;
- облікова функція полягає у формуванні та провадженні ефективної та зрозумілої облікової політики за справляння митних платежів;
- митне регулювання – функція, що реалізується з метою дотримання рівноваги між інтересами держави й учасників ЗЕД під час формування доходів бюджету від митних платежів, створення умов для вільного переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон;
- консультаційно-інформаційна – функція, пов'язана з роз'ясненням платникам митних платежів особливостей дії механізму їх стягнення. Митна служба розглядається як консультаційний центр і суб'єкт надання інформаційних послуг для платників митних зборів;
- аналітична – функція аналізу та оцінки діяльності митної служби за відповідний період із метою виділення переваг і недоліків діяльності;
- адміністрування заборгованості – функція, пов'язана з борговою політикою та діями митної служби в цьому напрямку;

---

<sup>322</sup> Петруня Ю.Є. Адміністрування митних платежів: стан і перспективи. *Вісник Академії митної служби України: зб. наук. праць*. 2016. № 1(47). С. 32-37.

- юридичний супровід – функція, пов’язана з питанням забезпечення юридичного обґрунтування дій митної служби;
- облік суб’єктів ЗЕД – акредитація потенційних учасників зовнішньоекономічної діяльності в митному органі;
- нетарифне регулювання ЗЕД – обмеження або заборони, які спрямовуються на захист вітчизняного товаровиробника;
- тарифні пільги та преференції під час сплати митних платежів;
- податкове консультування;
- оформлення товарів і визначення їх митної вартості у разі переміщення через митний кордон України;
- контролінг – комплекс засобів управління реалізацією фіскальних завдань органами митної служби.

На сільськогосподарську продукцію та продукцію її переробки, що вивозяться за межі митної території України, встановлюється вивізне (експортне) мито. Сума експортного мита включається до ціни товару - і він стає дорожчим для споживача. Як наслідок, підвищена ціна товару знижує конкурентоспроможність експортера на світовому ринку.

І. Чайківський<sup>323</sup> пропонує для стимулювання створення доданої вартості в агросекторі запровадити специфічний механізм експортного митного оподаткування на окремі категорії сільськогосподарської продукції, що передбачає подальше використання переважної частки адміністрованого податку на підтримку переробників експортної сировини на території України (експортне мито на зернові, наприклад, у розмірі 30\$ на тонну, з яких умовно 25\$ віддавати для підтримки експортерів борошна).

Обмеження експорту певного класу пшениці, щоб впала ціна для внутрішнього виробника – це крок, який допоможе борошномелам, однак ударить по фермерам. У цій ситуації потрібно скористатися досвідом розвинених країн – це інтервенційні запаси, які можна використати для

---

<sup>323</sup> Як перевернути українську модель сировинного агровиробництва на створення доданої вартості – приклад рослинництва і тваринництва – АГРОПОЛІТ. URL: [agropolit.com](http://agropolit.com) (дата звернення: 16.01.2022).

стабілізації рівня цін. Маючи такий державний інструмент, можна не боятися вивозу на експорт тих чи інших видів продукції.

Тобто йдеться про експортне дотування виробників доданої вартості. За приклад він наводить міжнародний досвід: Туреччина створила собі так звану зону «порто-франко», розташувала в ній млини й активно закуповує українську пшеницю на переробку, а готове борошно продає іншим країнам зі створеною доданою вартістю. Досвід успішних країн ЄС теж свідчить про те, що вони стимулюють виробництво й експорт саме харчової продукції з доданою вартістю, бо в підсумку отримують значно більший прибуток, збільшені доходи в бюджет, нові робочі місця, сплачені податки.

Створення доданої вартості в агросекторі, як зазначає І. Чайківський, – це єдиний надійний довгостроковий рятувальний круг для економіки; спосіб позбутися звання «сировинний придаток» і перейти в іншу лігу торговельних відносин України зі світом.

Джерелом доданої вартості в аграрному секторі є тваринництво (тварини споживають корми і на виході дають білок). Україна майже втратила ВРХ та дрібну худобу і за збереження тенденцій є високий ризик втратити тваринницький комплекс. Тому, щоб його стимулювати, варто:

1) запровадити нульове мито у разі ввезення та вивезення худоби за виключенням телят вагою до 300 кг (на них 10% вивізного мита). Запровадження нульового мита забезпечуватиме подальший розвиток тваринництва. Фермери, які займаються тваринництвом за одним напрямком (вирощування худоби на забій), можуть лише здати вирощених тварин на м'ясо. Якщо буде 0% на експорт ВРХ та МРХ (за виключенням тварин до 300 кг), тоді з'явиться можливість продавати тварин живою вагою на більш рентабельні ринки й отримати вищу ціну. Пропонується встановити експортні мита на сировинні товари, які можуть і повинні перероблятися в Україні.

2) розробити спецрежим доданої вартості в АПК шляхом зниження ставки ПДВ з теперішніх 20% до 7% на всіх етапах виробництва, у тому

числі й під час переробки. Тваринникам і переробникам с.-г. продукції це дозволить акумулювати додаткові фінансові ресурси та спрямувати їх на розвиток тваринництва. Споживач у результаті отримає зниження цін, а в межах країни можна сподіватися нарощення обсягів виробництва аграрної продукції з доданою вартістю й імпортозаміщення за багатьма позиціями. Особливої актуальності вимога реформування ПДВ набуває в умовах запровадження в ЄС нульового ПДВ для усіх продуктів харчування, а також фруктів і овочів у рамках реформи податку на додану вартість

3) ухвалити закон про торгівлю для того, аби вітчизняні аграрії та переробники сільськогосподарської сировини без перешкод та обмежень мали доступ до реалізації власної продукції в торговій мережі супермаркетів, магазинів, і вітчизняна продукція була конкурентоздатною порівняно з імпортом.

4) Стимулювати виробництво біогазу з аграрних відходів шляхом надання субсидій, посильних кредитів для будівництва біогазових станцій: з одного боку, забезпечуватиметься утилізація аграрних біовідходів, посилення енергетичної незалежності країни, а з іншого, отримані в результаті виробництва органічні добрива можуть успішно експортуватися до ЄС та перетворитися на джерело експортної валютної виручки.

Експорт товарів полягає не лише в транспортуванні їх до інших країн, а й у входженні до іншого правового поля, адже поставки товарів здійснюються в правовому полі двох держав – країни-експортера та країни-імпортера. Експортер має зважати на норми законодавства країни, до якої планується здійснювати експорт. Для реалізації продукції на європейському ринку українським експортерам сільськогосподарської продукції необхідно пройти певні процедури: отримати відповідні дозволи та ліцензії (сертифікати з перевезення, форми «EUR.1»<sup>324</sup>, імпортні ліцензії від Генерального директорату ЄС з питань сільського господарства, сертифікати

---

<sup>324</sup> Про затвердження Порядку заповнення та видачі митницею сертифіката з перевезення (походження) товару EUR.1 або EUR-MED. Наказ №139 від 02.03.2021 р.

якості продукції відповідно до стандартів ЄС тощо). Тому для вдалого проведення експортної операції необхідно розробити й укласти експортний договір із європейським контрагентом, що потребує попереднього надзвичайно ретельного опрацювання для уникнення негативних наслідків у майбутньому.

Окрім суто митного контролю у разі експорту, товари підлягають також іншим видам контролю. Митний контроль і митне оформлення товарів, що переміщуються через митний кордон України, завершуються тільки після проведення встановлених законами України для кожного товару видів контролю залежно від митного режиму.

До укладення міжнародного контракту слід детально з'ясувати, які документи потрібні будуть для ввезення чи вивезення товару – обов'язок надання цих документів необхідно закріпити в контракті. Також необхідно розподілити обов'язки щодо перекладу документів (ст. 254 МК)<sup>325</sup>.

З метою облікового забезпечення подальшого ефективного управління міжнародним операціями на рівні підприємства необхідно розмежувати експорт, імпорт та режим переробки для продажу.

В разі імпорту насіння, добрив, техніки необхідно врахувати одну із трьох моделей розмитнення імпорту, що впливатиме на послідовність відображення операцій в обліку.

Модель 1: (1) Товар перетинає кордон, (2) поміщується на кордоні в митний режим транзиту (внутрішній транзит), (3) прибуває в митний пост призначення, (4) поміщується в митний режим імпорту, (5) здійснюється оплата митних платежів.

Модель 2: (1) Товар перетинає кордон, (2) поміщується в митний режим транзиту, (3) прибуває та поміщується на митний склад на строк до трьох років, (4) поміщується в митний режим імпорту, (5) здійснюється оплата митних платежів.

---

<sup>325</sup> Митний Кодекс № 4495-VI від 13.03.2012 (зі змінами і доповненнями від 17.01.2021 р.)



Модель 3 (для малоризикованих поставок ЕА 40): (1) Товар перетинає кордон, (2) поміщується на кордоні в митний режим транзиту (внутрішній транзит), (3) під час транзиту товар поміщується в митний режим імпорту без потреби прибуття на митний термінал до митних органів всередині країни.

### **3.3. Вплив експортно-імпортних операцій на оптимізацію облікового процесу в аграрних підприємствах**

Стратегія розвитку зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) аграрного підприємства, насамперед, залежить від структури системи управління, визначених пріоритетних цілей розвитку, рівня професіоналізму. Правильно визначені стратегічні орієнтири дозволяють передбачати та враховувати можливі ризики, що особливо актуально для ЗЕД.

Однією з ключових проблем залишається дефіцит інформації щодо законодавчих, нормативних, фінансових, технічних та інших аспектів експортної та імпортної діяльності. На етапі організації обліку та практичного провадження облікового процесу необхідно враховувати, що експорт для аграрія – не разова поставка. Він вимагає постійної адаптації до вимог ринку, додаткових фінансових витрат, формування клієнтської бази, додаткового інформування щодо експортної номенклатури товарів.

Здійснення зовнішньоекономічних операцій вимагає системного підходу з високим рівнем аналітичності та додаткової інформації. Тому основним завданням облікової політики є забезпечення організації бухгалтерського обліку як цілісної системи, яка повинна охоплювати всі аспекти облікового процесу (організаційні, методичні, технічні).

Система організації обліку міжнародних операцій охоплює такі елементи, які передбачають їх комплексну взаємодію, а саме: обліковий процес та його забезпечення, облікова політика, види облікової інформації, техніка обліку та формування єдиної бази даних. Взаємозв'язок методу бухгалтерського обліку й облікової політики щодо міжнародних операцій представлено на рис. 3.4.

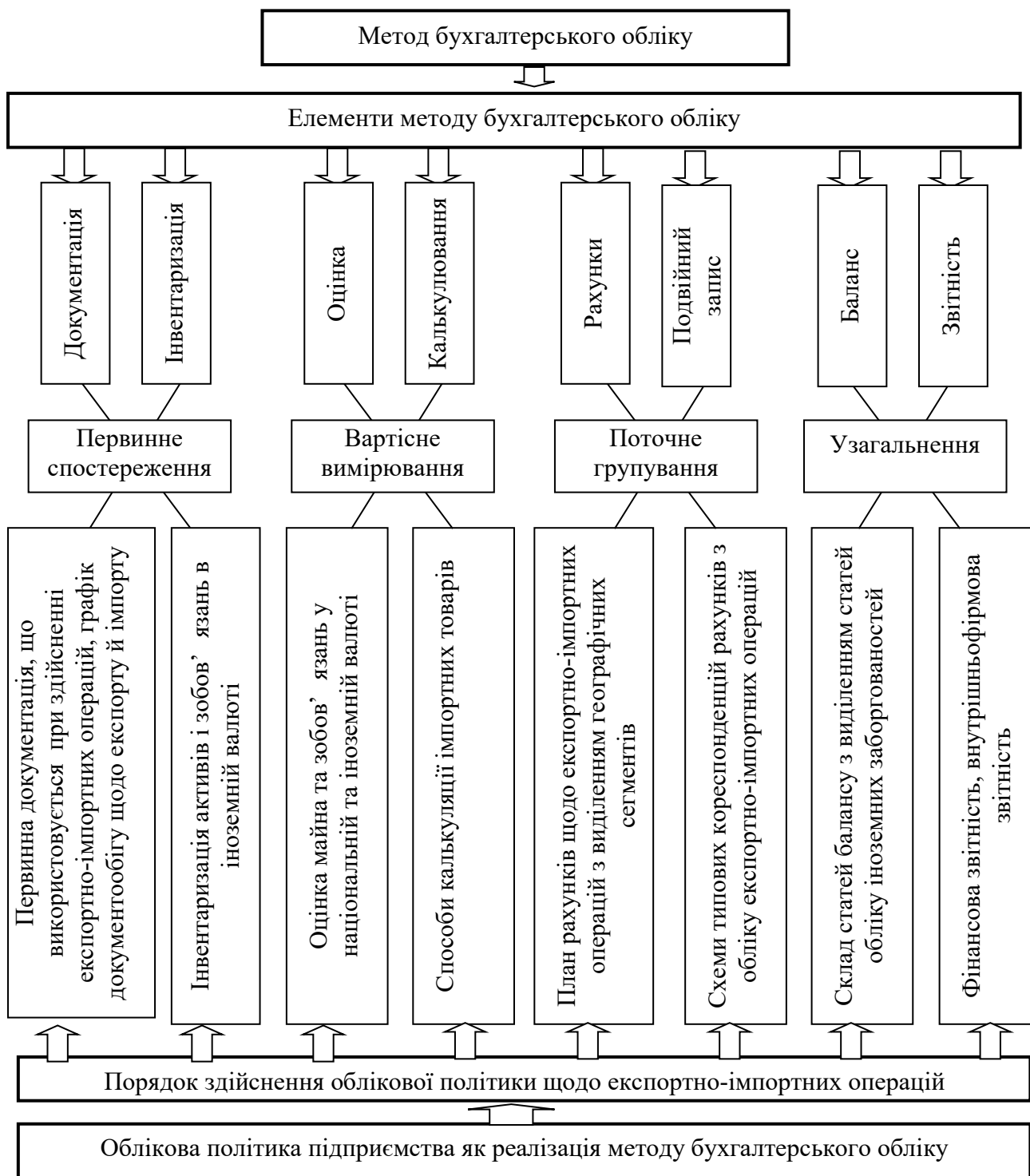


Рис. 3.4. Взаємозв'язок методу бухгалтерського обліку й облікової політики експортно-імпорتنих операцій

Джерело: систематизовано та узагальнено за даними <sup>326, 327</sup>

<sup>326</sup> Черній М.Я. Формування облікової політики підприємств на основі організаційно-технологічних особливостей діяльності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 2 (23). С. 381-388.

<sup>327</sup> Радіонова Н. Облікова політика як методологічна основа управління підприємством. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. №2-3. С.53-60.

Облікова політика експортно-імпортних операцій передбачає методичне й організаційно-технічне забезпечення (рис. 3.5).

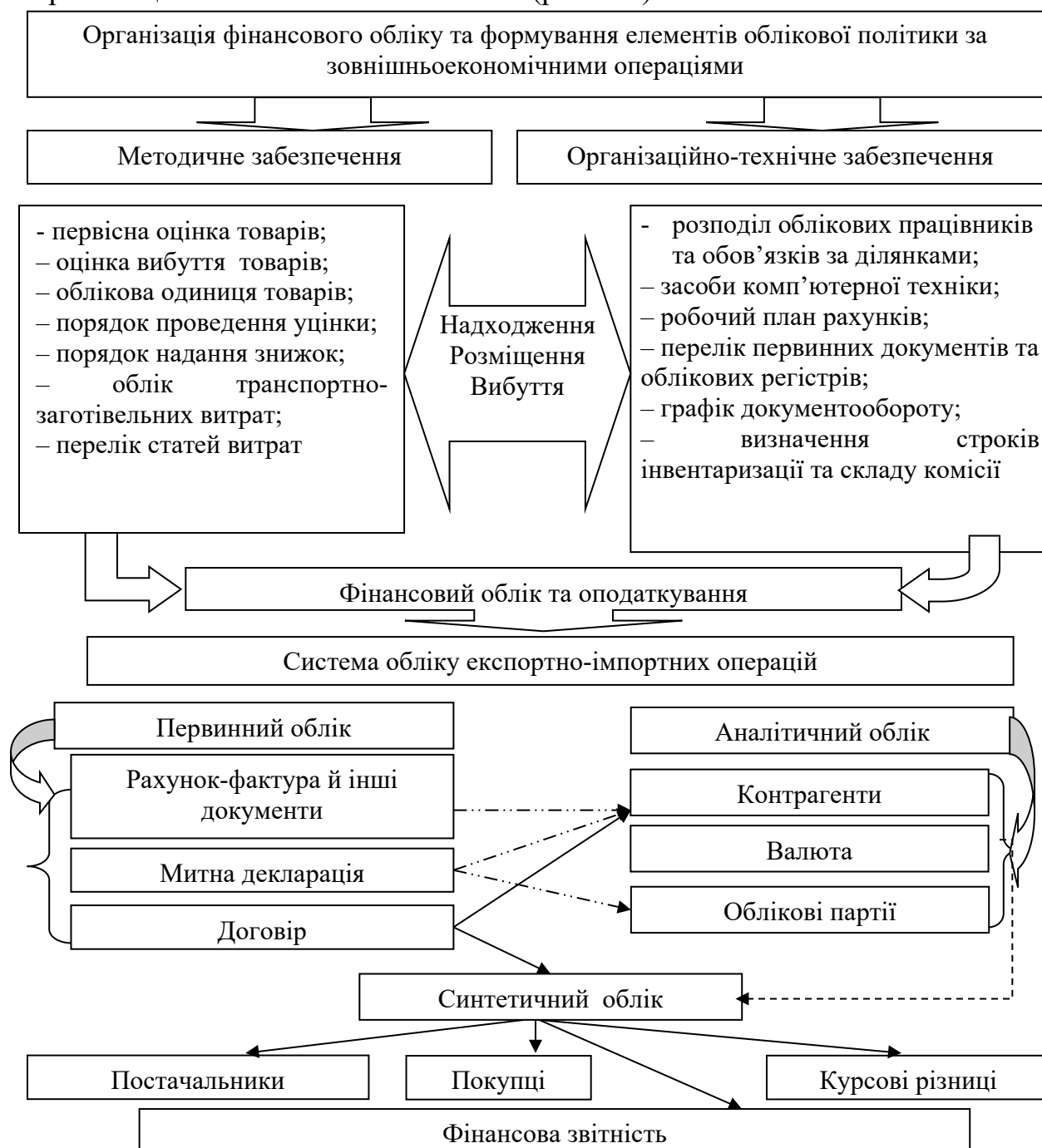


Рис. 3.5. Організація фінансового обліку експортно-імпортних операцій  
Джерело: <sup>328</sup>

Методичну складову облікової політики доречно характеризувати за допомогою опису: 1) основних положень облікової політики – доцільний для

<sup>328</sup> Владичин М. Б., Струк Н. С. Організація обліку зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств: стан і перспективи покращення. *Бізнес Інформ*. 2015. № 7. С. 35-41. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2015\\_7\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2015_7_7) (дата звернення: 20.01.2022)

користувача, незнайомого з вітчизняними правилами ведення бухгалтерського обліку; 2) відхилень від загальних правил, спричинених веденням обліку з урахуванням специфіки організації торговельної діяльності. На формування методичної складової облікової політики впливають групи чинників, що представлені на рис. 3.6.



Рис. 3.6. Основні складові облікової політики

Джерело: систематизовано за даними<sup>329</sup>

<sup>329</sup> Владичин М.Б., Струк Н.С. Організація обліку зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств: стан і перспективи покращення. *Бізнес Інформ*. 2015. № 7. С. 35-41. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2015\\_7\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2015_7_7) (дата звернення: 20.01.2022).

Зазначені на рис. 3.6. чинники є визначальними для організації та методичного забезпечення облікового відображення зовнішньоекономічних операцій. Важливим в організації обліку є технічний аспект, за допомогою якого забезпечується реалізація методичної частини та комплексу процедур, що входять до нього<sup>330</sup>.

В аграрних підприємствах організація обліку експортних та імпорتنних операцій у більшості вимагає розробки робочого плану рахунків із деталізацією за субрахунками нерезидентів, валюти контракту тощо.

Структура етапів організації обліку експортно-імпорتنних операцій узагальнена на рис. 3.7.

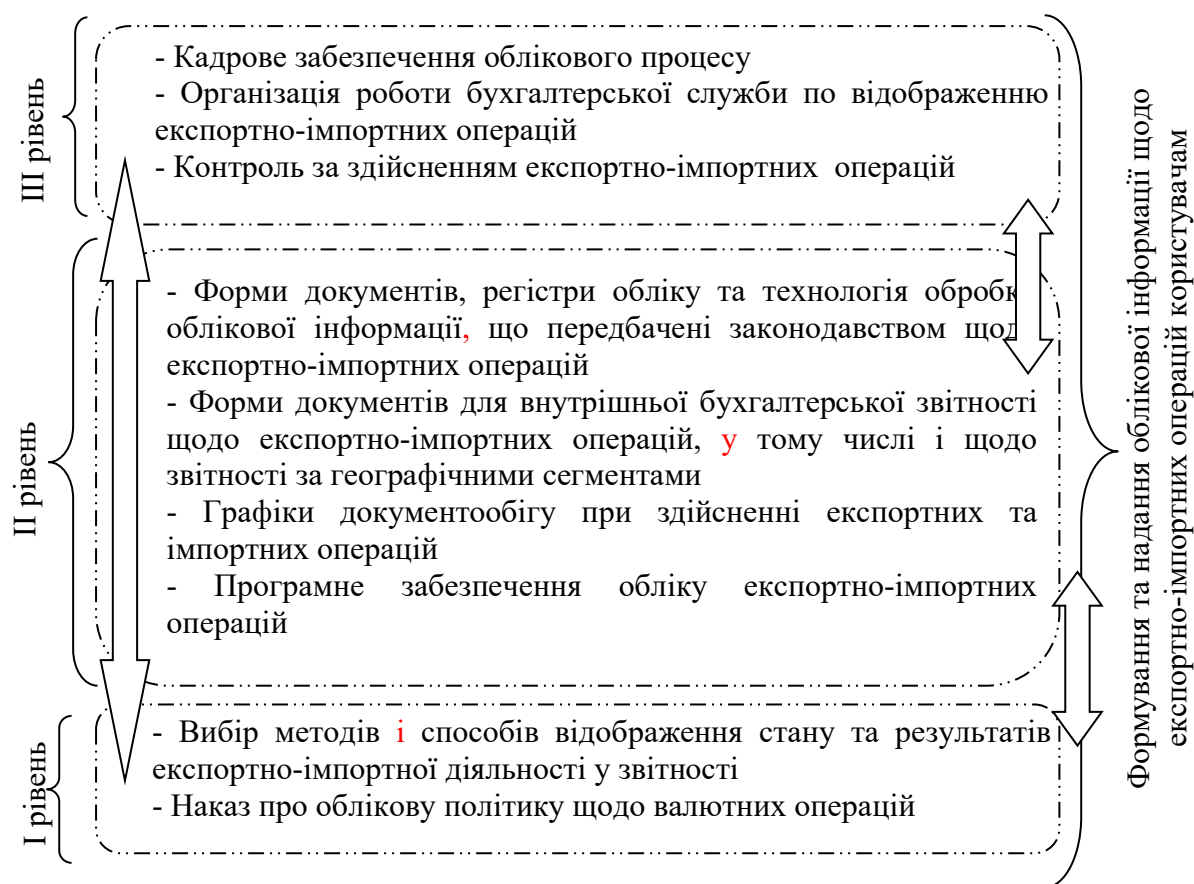


Рис. 3.7. Етапи організації бухгалтерського обліку експортно-імпорتنних операцій

Джерело: систематизовано за даними <sup>331</sup>

<sup>330</sup> Організація обліку: навч. посіб. / Я.С. Карп'як, В.І. Воськало, В.С. Мохняк. Львів: Львівська політехніка, 2014. С. 368.

<sup>331</sup> Гордополов В.Ю. Методологічні положення бухгалтерського обліку експортно-імпорتنних операцій підприємств. *Агросвіт*. 2018. № 13. С. 15-27. URL: <http://www.agrosvit.info/?op=1&z=2675&i=2> (дата звернення: 17.01.2022).

Щодо експортно-імпортних операцій вважаємо, що облікова політика в широкому значенні слова – це методологія ведення бухгалтерського обліку для цілей управлінського та податкового планування в сфері експортно-імпортних операцій з метою реальної оцінки активів, зобов'язань, доходів і витрат для складання звітності підприємства.

Під обліковою політикою в сфері експортно-імпортних операцій у вузькому значенні слова розуміється сукупність способів ведення обліку: первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарського життя. На підприємстві облікова політика (у вузькому розумінні) оформляється у вигляді Наказу про облікову політику.

Аналізуючи літературні джерела, було виявлено, що більшість авторів приділяла увагу таким питанням, як сутність облікової політики, порядок її формування та документальне оформлення. Питання формування та документального оформлення облікової політики найчастіше зустрічається в бухгалтерських періодичних виданнях, у яких наводяться консультації для бухгалтерів стосовно Наказу про облікову політику. Дехто з учених просто пропонує зразок Наказу про облікову політику<sup>332</sup>, інші надають практичні рекомендації щодо його змісту та додатків.

Досить поширеними в літературі є питання зміни (коригування) облікової політики, її організаційно-технічна складова (організація ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, форми ведення бухгалтерського обліку, документообіг на підприємстві) та системний аспект облікової політики<sup>333</sup>. Науковці та практики розглядають питання політики податкових відносин, адже податкова й облікова політики тісно пов'язані між собою, взаємно впливають одна на одну, мають вплив на достовірність і зрозумілість

---

<sup>332</sup> Смірнова І.В, Смірнова Н.В. Методичні підходи до формування облікової політики імпортних операцій. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2017. Вип. 31. С.197-207

<sup>333</sup> Рудницький В.С. Облік зовнішньоекономічної діяльності, Бачинський В.І., Хомедюк В.О., Боровик О.М. Львів:«Магнолія 2006», 2014. 280 с.

фінансової та податкової звітності <sup>334</sup>.

На практиці мало уваги приділяється обліковій політиці в сфері валютних розрахунків, хоча проблемних питань і неузгодженостей виникає досить багато. Формування деталізованого та розгорнутого Наказу про облікову політику дасть змогу уникнути багатьох суперечок у майбутньому як з органами влади, так із працівниками бухгалтерії, зменшить випадки помилок у веденні бухгалтерського обліку в сфері валютних операцій. Водночас у науковій літературі відсутні дослідження з формування облікової політики щодо валютних операцій. Необхідність управління цим видом діяльності вимагає виділення його в окремий сегмент бізнесу за допомогою формування особливої облікової інформації.

Важлива роль належить складу первинної документації, що використовується в обліку експортно-імпортних операцій (рис. 3.8).

Отже, узагальнюючи дані рис. 3.8., при здійсненні зовнішньоекономічних операцій суб'єкт ЗЕД може використовувати наступні типи документів:

- митні документи;
- транспортні (перевізні) документи;
- комерційні документи;
- договори та інші документи, що підтверджують право володіння, користування та/або розпорядження товарами;
- ліцензії, дозволи, сертифікати та інші документи, що підтверджують дотримання обмежень при переміщенні товарів через митний кордон України (якщо є обмеження);
- документи, які використовуються для проведення попереднього документального контролю;
- документи, що підтверджують країну походження;
- інші документи.

---

<sup>334</sup> Плаксієнко В.Я. Безпаперова бухгалтерія на підприємстві. К.:Кондор, 2018. 304 с.



Рис. 3.8. Характеристика первинної документації, що використовуються у разі відображення експортно-імпортних операцій

Джерело: <sup>335</sup>

Документи, пов'язані з формуванням інформації щодо експортно-імпортних операцій, повинні бути відокремлені від аналогічних документів, що відображають рух активів у національній валюті. У разі відображення експортно-імпортних операцій спочатку заповнюються первинні документи, реєстри аналітичного та синтетичного обліку, Головна книга, а потім інформація відображається у звітності підприємства.

Одним із етапів організації обліку є правильна організація документообігу, яка полягає у формуванні переліку первинних документів (рис. 3.9), що підлягають обов'язковому оформленню на відповідних стадіях

<sup>335</sup> Чирка Д. М. Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності. Міжнародний збірник наукових праць. 2011. №1 (19). С. 393-340.



товарообороту або у зв'язку із здійсненням чи оплатою запланованих витрат.

Орієнтовна структура первинної документації, що використовується для відображення в обліку експортно-імпорتنих операцій

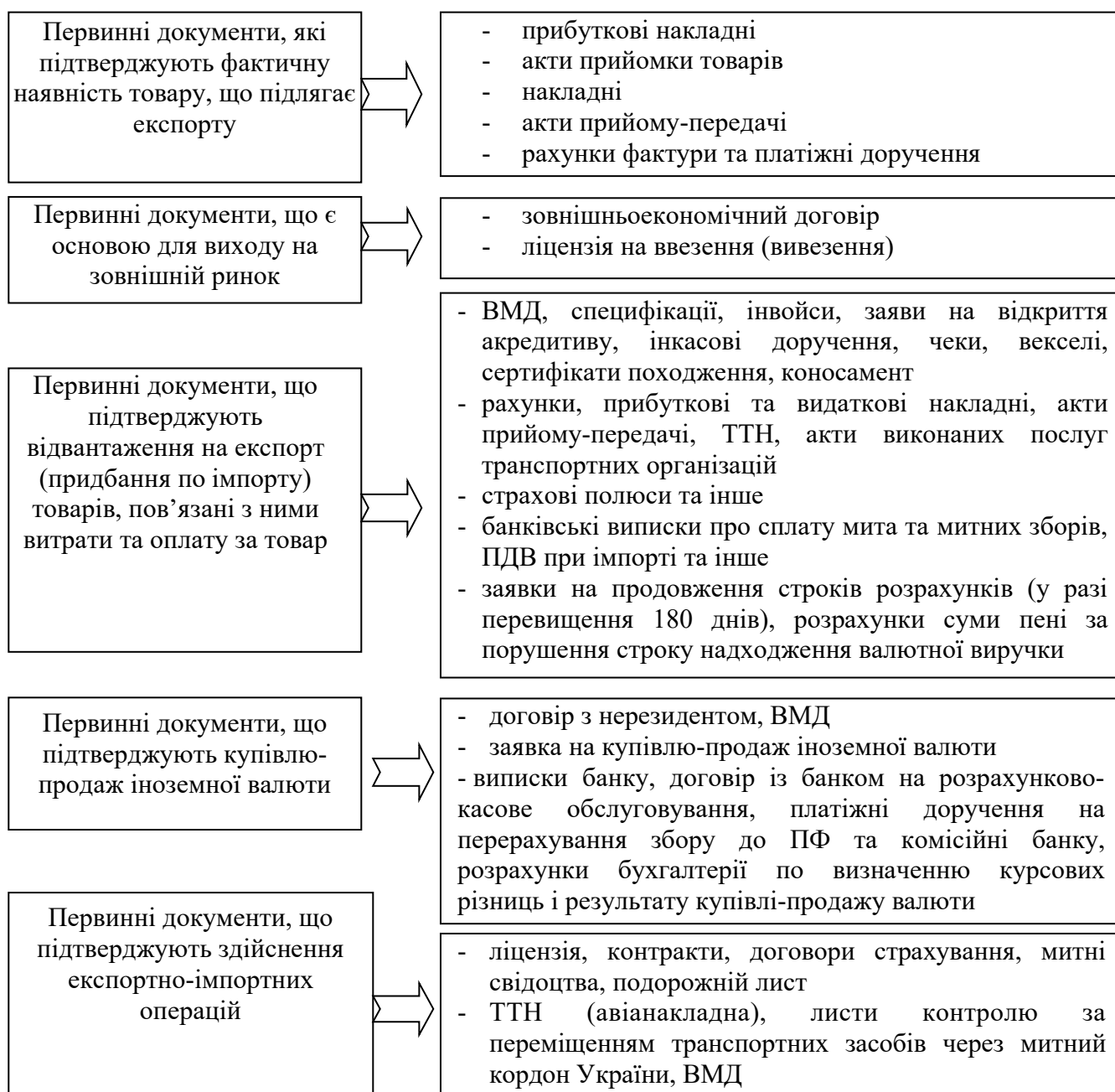


Рис. 3.9. Склад первинної документації, що використовується для обліку експортно-імпорتنих операцій

Джерело: узагальнено на основі <sup>336</sup>; <sup>337</sup>

<sup>336</sup> Оляднічук Н.В. *Бухгалтерський облік зовнішньоекономічної діяльності. Облік і фінанси*. 2017. №1. С.48-56.

<sup>337</sup> Коваль Л.В. *Формування системи обліку окремих виді діяльності на рівні підприємства. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. Вінниця: ВНАУ, 2020. №4. С. 175-185.

Документообіг містить такі основні стадії: створення або одержання документів від інших підприємств; перевірка й обробка документів; передача документів в архів (рис. 3.10).

Виконавці	Створення та оформлення документів	Перевірка документів	Обробка документів	Передача документів до архіву
	Юридичний відділ	Фінансовий відділ бухгалтерії	Фінансовий відділ бухгалтерії	Заступник головного бухгалтера
Період	Договірний відділ	Матеріальний відділ бухгалтерії	Матеріальний відділ бухгалтерії	Комерційний директор
	До двох днів із моменту отримання замовлення	У момент оформлення документів	До трьох днів з моменту надходження документів	До 2-х тижнів після подання річного фінансового звіту

Рис. 3.10. Організація документообороту при здійсненні зовнішньоекономічних операцій

Джерело: <sup>338</sup>

У спеціалізованих джерелах здебільшого пропонується перелік інформації щодо експортно-імпортних операцій без розкриття їх взаємозв'язків. Тому варто розробити графіки документообігу під час здійснення експортних та імпортних операцій, як додаток до Наказу про облікову політику щодо обліку валютних операцій. Це дозволить здійснювати контроль за документальним забезпеченням експортно-імпортних операцій.

Згідно з пп. 4 і 5 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність»,<sup>339</sup> інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, слід систематизувати на рахунках, у регістрах синтетичного й аналітичного обліку. Проте форми облікових регістрів не зовсім придатні для

<sup>338</sup> Владичин М.Б., Струк Н.С. Організація обліку зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств: стан і перспективи покращення. *Бізнес Інформ*. 2015. №7. С. 35-41. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2015\\_7\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2015_7_7) (дата звернення: 20.01.2022).

<sup>339</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99р. №996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 04.01.2022).

обліку експортно-імпортних операцій, оскільки не враховують монетарні та немонетарні статті балансу, операційні та неопераційні курсові різниці, які виникають у результаті змін валютних курсів, що ускладнює формування звітності та процес управління.

Відображаючи експортно-імпортні операції, бухгалтери не можуть використовувати в повній мірі чинні реєстри, що негативно впливає на ведення бухгалтерського обліку. Варто більш детально зупинитися на характеристиці облікових реєстрів (відомостей).

Відомість 3.1 призначена для аналітичного обліку розрахунків з іноземними покупцями, що відображаються на діючому рахунку 362. Протягом місяця записи у відомості здійснюються в міру відвантаження товарів чи послуг та отримання оплати від нерезидентів. Сальдо на кінець місяця наводиться за кожним покупцем-нерезидентом і переноситься в графу сальдо на початок наступного місяця.

Відомість 3.2 призначена для аналітичного обліку поточної дебіторської заборгованості за авансами, сплаченими нерезиденту, що відображаються на діючому рахунку 371. У відомості для розрахунку за кожним дебітором відводиться відповідний рядок. Сальдо визначається за кожним дебітором і переноситься на наступний місяць.

Відомість 3.3 призначена для аналітичного обліку розрахунків з іноземними постачальниками по діючому рахунку 632 за одержані по імпорту товарно-матеріальні цінності, отримані послуги. Протягом місяця записи у відомості здійснюються в міру виконання зобов'язання за матеріальні цінності та послуги і проведення розрахунків з нерезидентами на підставі первинних облікових документів (вантажно-митних декларацій, актів виконаних робіт тощо). Сальдо на кінець місяця наводиться за кожним іноземним постачальником і переноситься на наступний місяць.

Відомість 3.5 призначена для аналітичного обліку розрахунків отриманих авансів від іноземного покупця по діючому рахунку 681.

Пропоновані форми облікових реєстрів мають рекомендаційний

характер, характеризуються достатнім рівнем аналітичності та забезпечують можливість повного відображення в обліку специфіки міжнародних операцій.

Важлива роль у забезпеченні достовірності облікових даних щодо зовнішньоекономічних операцій належить інвентаризації. Приймаючи товар, отриманий за ЗЕД-контрактом, підприємство може виявити недостачу.

Згідно з Положенням про інвентаризацію активів і зобов'язань, кожне підприємство повинно здійснювати їх інвентаризацію, однак це положення, на жаль, не розглядає в якості об'єктів інвентаризації активи і зобов'язання, вартість яких виражена в іноземній валюті, хоча в підприємств, які здійснюють експортно-імпорتنі операції виникає постійна потреба в таких процедурах.

У якості об'єктів інвентаризації виступають іноземна валюта, експортні товари, імпорتنі товари, розрахунки з іноземними покупцями, розрахунки з іноземними постачальниками, вартість яких виражається однією та/або декількома видами валют <sup>340</sup> (рис. 3.11).

Проводячи звірку розрахунків, ініціатива надається кредиторам, тобто тим, у кого є дебіторська заборгованість. Вони повинні скласти за власними даними акт звірки в іноземній валюті і направити його на узгодження контрагентам. Якщо після обміну документами залишаються питання у відносинах, то сторонам при здійсненні експортно-імпорتنих операцій необхідно звернутись до Міжнародного комерційного арбітражного суду.

Коли при здійсненні інвентаризації розрахунків з нерезидентами виявиться, що з окремих видів дебіторської та кредиторської заборгованості минув термін позовної давності, їх заносять в окрему довідку, яка додається до акту інвентаризації. У ній вказують назви іноземних дебіторів і кредиторів, суми, причини, дати та підстави виникнення заборгованості.

Якщо минув термін позовної давності по дебіторській заборгованості, то ще вказують осіб, винних у простроченні та результати врегулювання

---

<sup>340</sup> Гордополов В. Ю. Методологічні положення бухгалтерського обліку експортно-імпорتنих операцій підприємств. *Агросвіт*. 2018. №13. С. 15-27.

заборгованості відображають у бухгалтерському та податковому обліку.

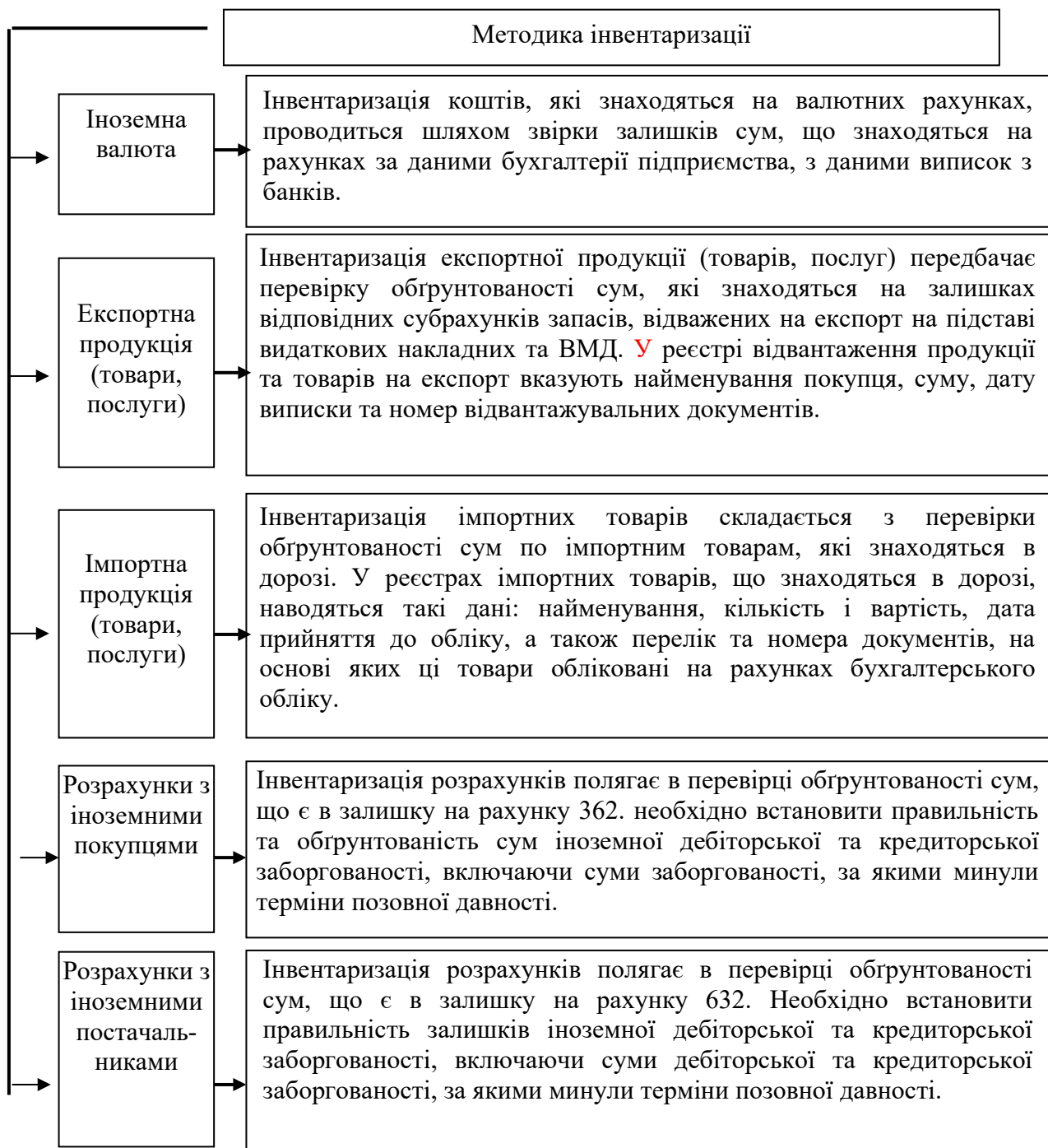


Рис. 3.11. Методика інвентаризації експортно-імпоротної діяльності

Джерело: систематизовано та узагальнено <sup>341</sup>

Розглянемо безнадійну дебіторську заборгованість нерезидента.

Згідно з П(С)БО 10, поточна дебіторська заборгованість, по якій існує

<sup>341</sup> Коблянська Г. Ю. Методика проведення аудиторської перевірки експортно-імпортованих операцій. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. Вип. 3. С. 39-48.

впевненість у її неповерненні боржником або по якій минув термін позовної давності, визначена в якості безнадійної дебіторської заборгованості. Відповідно в періоді закінчення строку позовної давності така дебіторська заборгованість списується за рахунок резерву сумнівних боргів (Дт 38) або при його недостатності – за рахунок Дт 944 «Сумнівні і безнадійні борги» з відображенням на забалансовому рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» не менше трьох років <sup>342</sup>.

Щодо дебіторської заборгованості, що виникла внаслідок здійснення вітчизняним покупцем попередньої оплати за товари чи послуги (Дт 371 Кт 312), право на витрати виникає лише на дату фактичного оприбуткування товару, а не на дату оплати. У бухгалтерському обліку суми кредиторської заборгованості відносяться на дебет 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості». Вартість отриманих товарів (Дт 28 Кт 632) також вважається доходом з інших джерел і оподатковується податком на прибуток <sup>343</sup>.

Окрему увагу слід звернути на прядок відображення в обліку нестач, що виникають у разі здійснення експортних операцій.

Досить часто трапляється, що платник ПДВ відвантажує зі свого складу одну кількість зерна, а після перевантаження в місці перетину кордону вона виявляється меншою. Такі нестачі виникають із різних причин (через втрати під час перевезення до пункту перетину митного кордону України, під час перевантаження в порту тощо). Тоді виникає проблема відображення фактично втрат зерна (зі складу відвантажили більшу кількість продукції, а фактично покупець-нерезидент отримає меншу за вагою товарну партію). Відповідно до Податкового Кодексу в разі виявлення нестачі зерна, відвантаженого на експорт, слід нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ.

Така різниця (нестача) матиме податкові наслідки, а її відображення в

---

<sup>342</sup> План рахунків бухгалтерського обліку та інструкція щодо його застосування URL: <http://www.buhoblik.org.ua/uchet/organizacziya-buxgalterskogoucheta/388-plan-raxunkiv.html> (дата звернення: 24.01.2022).

<sup>343</sup> Лучко М.Р., Мельник Н.Г. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 356 с.

обліку буде залежати у великій мірі від умов поставки та переходу права власності на товар. Порядок оподаткування також визначатиметься тим, коли нерезиденту за умовами ЗЕД-контракту переходить право власності на сільгосппродукцію: на дату відвантаження товару зі складу продавця або після завершення процедури митного оформлення чи після перетину митного кордону України.

Момент переходу права власності на сільгосппродукцію має бути окремо прописаний у ЗЕД-контракті. Саме на нього бухгалтер повинен орієнтуватися, приймаючи рішення щодо оподаткування суми нестачі зерна.

Митна декларація не може використовуватися як документ, що підтверджує перехід права власності. Вона лише засвідчує розміщення товару під відповідний митний режим і містить установлену законодавством інформацію про товар, умови його переміщення через митний кордон України та митні платежі. На практиці дата переходу права власності може не збігатися з датою, зазначеною в Митній декларації.

Підтверджують передання товару покупцеві такі документи:

- товарна накладна,
- акт приймання-передачі, якщо продавець передає товар покупцеві на своєму складі,
- або міжнародний перевізний документ, що відповідає вибраному виду транспорту.

Отже, якщо умовами договору передбачено, що право власності на зерно переходить до покупця після завершення митних процедур або після перетину кордону України, то продавець визнає дохід від реалізації (п. 8 НП(С)БО 15<sup>344</sup>) та списуватиме зерно з балансу після того, як воно перейде у власність покупця. Тому якщо відповідно до НП(С)БО 15 відсутнє право визнання доходу і продукція документально перебуває на балансі (у власності) постачальника, то виявлення факту нестачі означає, що зерно не

---

<sup>344</sup> П(С)БО 15 «Дохід». затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999р. № 290. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z086099> (дата звернення: 21.01.2022).

було використане в господарській діяльності (не було реалізоване, і від нього не був отриманий дохід). А згідно з п. 198.5 Податкового кодексу<sup>345</sup>, якщо товари, придбані з ПДВ, використані не в господарській діяльності, платнику ПДВ слід визнати їх умовний продаж та нарахувати на їхню вартість податкові зобов'язання. На втрати зерна в межах норм природного убутку компенсуючі податкові зобов'язання не нараховуються, адже вони є природними і продукцію в межах таких норм не можна вважати використаною в негосподарській діяльності.

Отже, постачальник-експортер повинен на дату складання акту про списання нестачі зерна нарахувати компенсуючі податкові зобов'язання, визначивши перед цим базу оподаткування. Вона, у свою чергу, залежить від того, яке зерно реалізує постачальник-експортер:

- якщо зерно власно вирощене, то податкові зобов'язання нараховуються не на всю суму нестачі, а тільки на вартість товарів/послуг, придбаних у платників ПДВ і використаних для виробництва такого зерна. Адже такі зобов'язання нараховуються для компенсації податкового кредиту;

- якщо на експорт продається зерно, придбане з такою метою, то податкові зобов'язання нараховують на суму нестачі зерна за ціною його придбання. Водночас слід врахувати, чи купувалося таке зерно з ПДВ. Якщо купівля зерна для подальшого експорту здійснювалася в неплатника ПДВ, то визнавати умовний продаж зерна, нестачу якого виявлено, не потрібно. Якщо купували в платника ПДВ, то в цьому разі виникатимуть компенсуючі зобов'язання.

Щоб визначити суму, на яку нараховуються компенсуючі податкові зобов'язання, слід проаналізувати та виділити із собівартості зерна, що списується як нестача, вартість товарів/послуг, придбаних у платників ПДВ. Наприклад, якщо йдеться про зерно, то до таких товарів/послуг належать

---

<sup>345</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 23.01.2022)



насіння, добрива, пальне, послуги сторонніх підприємств/підприємців тощо. Такі витрати, як зарплата, нарахування на неї, амортизація, послуги власних допоміжних виробництв тощо, до розрахунку цієї суми не включають, оскільки вони не пов'язані з придбанням товарів/послуг та не містять ПДВ.

Приклад розрахунку величини компенсуючих податкових зобов'язань у разі постачання зерна власного виробництва:

У вересні підприємство відвантажило контрагенту-нерезиденту зерно пшениці. За умовами ЗЕД-контракту право власності на зерно переходить до покупця після завершення процедури митного оформлення (при перевезенні до пункту розмитнення право власності на зерно належить постачальнику).

Після прибуття зерна до пункту розмитнення було виявлено нестачу 1 500 ц зерна. Облікова вартість (собівартість) зерна, якого недорахувалися, становить 5 800 грн 16.09.2021 р. було складено акт на списання зерна, нестачу якого виявлено. За розрахунками бухгалтера вартість товарів/послуг (насіння, пальне, добрива), що були придбані у платників ПДВ і використані у виробництві сільгосппродукції, становить 3 600 грн.

Отже, саме на цю суму слід нарахувати компенсуючі податкові зобов'язання відповідно до п. 198.5 ПК:

$$3\,800 \text{ грн} \times 20\% = 560 \text{ грн.}$$

Дослідження розвитку експортних та імпорتنних операцій суб'єктів господарювання свідчить про відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення їх обліку, що призводить до серйозних порушень валютного, податкового та митного законодавства.

У разі придбання активів на умовах імпорту необхідними умовами для визнання набувачем імпортного товару активом є<sup>346</sup>:

- отримання права власності на такий товар;
- перехід до набувача всіх ризиків і вигід, пов'язаних із правом власності

---

<sup>346</sup> Литвиненко Н. О., Нашкерська М. М., Фаль Ю. Я. Імпортні операції з товарами: особливості оподаткування та його облікове відображення. *Бізнес Інформ*. 2020. №10. С. 276-285.

на товар.

Така дата визначається умовами договору поставки за Правилами Інкотермс (додаток 14).

Якщо згідно з договором та умовами поставки дата переходу ризиків і вигід уже минула, а достовірна вартість товару ще невідома (товар не розмитнено), то такі запаси можуть оцінюватися та відображатися в обліку за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості<sup>347</sup>. На практиці імпортеру доцільно використовувати субрахунок 209 «Інші матеріали» або субрахунок 287 «Товари в дорозі», на яких імпортовані активи відображаються за договірною вартістю та «очікують» дати митного оформлення. Після завершення процедури митного контролю та оформлення такі активи будуть переміщені на субрахунки рахунку 20 «Виробничі запаси» залежно від виду активів, на субрахунки 281 «Товари на складі», 282 «Товари в торгівлі» для обліку за остаточною (достовірною) вартістю.

Чинним законодавством не заборонено здійснення імпорتنих операцій без увезення товару на територію України за зовнішньоекономічними договорами (товар придбаний українським суб'єктом ЗЕД за межами України в одного нерезидента з наступною реалізацією іншому нерезиденту). Якщо всі переміщення товару відбуваються за межами України, резидент укладає два контракти: перший – на купівлю товару з нерезидентом А (в якості вантажоотримувача зазначається нерезидент Б); другий – на постачання товару з нерезидентом Б (покупцем), в якому вантажовідправником буде нерезидент А. Постачання товару будуть підтверджувати транспортні документи (коносамент, СМР тощо), інвойси, акти приймання-передачі тощо.

Формування первісної вартості придбаних в режимі імпорту активів буде залежати від способу оплати: передоплата, післяоплата, змішаний варіант (часткова оплата – отримання активу в повному обсязі; часткове

---

<sup>347</sup> П. 9 НП(С)БО 9 «Запаси» затверджено наказом Мінфіну України від 20.10.1999 р. №246. URL: <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo/9.htm> (дата звернення: 16.01.2022)

отримання товару – оплата повної вартості).

1. Перша подія – оплата вартості імпортованих активів з їх наступним отриманням.

Здійснення передоплати є необов'язковим, але враховуючи брак довіри та інструментів контролю, для іноземних контрагентів поширена навіть вимога про 100% передплату до українських підприємців. Зазвичай рахунки на передплату виставляються в електронній (сканованій) формі. Рахунок, як правило, повинен містити наступні реквізити:

- реквізити договору;
- сума;
- реквізити отримувача коштів та платника;
- опис вантажу, за який проводиться сплата;
- умови поставки згідно Інкотермс;
- терміни сплати рахунку.

Також серед середнього та великого бізнесу поширена оплата у формі акредитиву.

При використанні передоплати імпортеріві потрібно дотримуватися правил, визначених НП(С)БО 21<sup>348</sup>:

- актив необхідно відображати у вигляді дебіторської заборгованості (Дт 3712 «Розрахунки за виданими авансами в інвалюті»), а його вартість розраховується в гривневому еквіваленті за валютним курсом НБУ, що діяв на дату перерахування авансу. Така заборгованість є немонетарною і по ній не визначається курсова різниця;

- оприбуткуванню підлягають товари, оцінені в гривні за курсом НБУ, що діяв на дату оплати. Вартість товарів більше не перераховується залежно від зміни курсу;

- при здійсненні часткової передоплати в інвалюті та отриманні від нерезидента товарів частинами вартість отриманих товарів визнається в сумі

---

<sup>348</sup> НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Наказ Мінфіну України від 10.08.2000 р., № 193. URL: <https://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00> (дата звернення: 20.01.2022)

авансових платежів із застосуванням курсів НБУ виходячи з послідовності проведення таких платежів.

Після того, як контракт узгоджено, а передплата здійснена, рекомендується отримати повний перелік документів, які мають супроводжувати поставку. При цьому такі документи отримуються у вигляді копій в відсканованому вигляді, оскільки оригінали, як правило, надсилають разом із транспортом.

Отримані копії при подачі в митні органи завіряються електронним цифровим підписом платника або митного брокера. В багатьох країнах ділові звичаї відрізняються від України в бік меншого формалізму. Через це часто може не співпадати вага, асортимент або кількість товару. Для вантажів, що надсилається автомобільним, залізничним або авіатранспортом рекомендується попереджати контрагента не починати доставку до підтвердження документів українським контрагентом.

Для поставок, що здійснюються морем, така умова є нетиповою, тому потрібно надіслати документи на автентифікацію за 14 днів до дати прибуття до порту в Україні. Реальні інструменти для перевірки:

- перевірка відповідності розрахунків;
- звірка документів між собою;
- перевірка інформації з комерційних реєстрів;
- звірка наявності інформації в публічних даних (у т.ч. вебсайт контрагента та домен реєстрації електронної адреси), із інформацією, поданою в рамках договору.

Додатковим етапом перевірки, який часто використовується в торгівлі за українським законодавством, є попередній огляд товару. Після перевірки документів надається дозвіл на відправку товару контрагенту.

2. Перша подія – оприбуткування імпортованого товару з наступною оплатою.

Повна оплата здійснюється за тими ж правилами, що й попередня. Етап повної оплати залежить від домовленостей і має чітко визначатися основним

договором. Повна оплата здійснюється за виставленим рахунком.

Імпортер повинен дотримуватися таких правил:

- оприбутковують товари, оцінені в гривні за курсом НБУ, що діяв на дату такого оприбуткування. Вартість товарів більше не перераховується залежно від зміни курсу;

- визначається гривневий еквівалент суми кредиторської заборгованості перед нерезидентом за отримані, але неоплачені товари (Кт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»). Така заборгованість є монетарною статтею балансу, по якій в подальшому визначатиметься курсова різниця;

- монетарна стаття на дату балансу підлягає перерахуванню за валютним курсом НБУ на цю дату. Якщо валютні курси НБУ на дату виникнення заборгованості та на дату балансу відрізняються, то виникає курсова різниця, яка включається до складу операційних витрат (доходів) і відображається на субрахунку 945 «Витрати від операційної курсової різниці» або 714 «Дохід від операційної курсової різниці»;

- при оплаті товарів (якщо до цього часу заборгованість не буде погашена) монетарна стаття балансу також підлягає перерахуванню із застосуванням валютного курсу НБУ на дату операції. Відповідно до п. 8 НП(С)БО 21<sup>349</sup> курсові різниці можуть розраховуватися або в межах суми операції, або за монетарною статтею в цілому (перераховується вся сума заборгованості). Обраний метод розрахунку підприємство має закріпити у своїй обліковій політиці.

3. Змішаний варіант: спочатку часткова оплата, потім – отримання активу в повному обсязі або спочатку часткове отримання товару, потім – оплата повної вартості активу. У цьому випадку курсова різниця буде визначатися по залишку заборгованості, що буде оплачуватися валютою.

В процесі здійснення імпортного постачання передбачається визначення

---

<sup>349</sup> НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Наказ Мінфіну України від 10.08.2000 р., № 193. URL: <https://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00> (дата звернення: 20.01.2022).

митної вартості (МВТ) – ціни, фактично сплаченої за імпортні активи, або належної до сплати.

До МВТ можуть додаватися витрати, які не були включені до ціни товару, а саме (ч. 10 ст. 58 МК<sup>350</sup>):

- комісійні та брокерська винагорода;
- вартість тари, пакування або вартість пакувальних матеріалів і робіт, пов'язаних з пакуванням, які для митних цілей вважаються єдиним цілим із відповідними товарами;
- роялті та інші ліцензійні платежі, які покупець повинен платити прямо або побічно як умова продажу оцінюваних товарів, та ін.

Згідно зі ст. 53 МК декларант повинен подати митному органу документи, що підтверджують заявлену МВТ та обраний метод її визначення, зокрема:

- декларацію митної вартості та документи, що підтверджують числові значення складових МВТ, на підставі яких проводився її розрахунок; ЗЕД-договір (контракт) або документ, який його замінює (з додатками);
- рахунок-фактуру (інвойс) або рахунок-проформу;
- банківські платіжні документи у випадку оплати вартості товару;
- інші платіжні (бухгалтерські) документи, що підтверджують вартість товару та містять реквізити, необхідні для його ідентифікації;
- транспортні (перевізні) документи, якщо за умовами постачання затрати на транспортування не включені до вартості товару;
- ліцензію на імпортування товару, якщо він підлягає ліцензуванню;
- страхові документи та документально підтверджену вартість страхування, якщо товар був застрахований.

Якщо в цих документах будуть розбіжності, які впливають на достовірність оцінки митної вартості, ознаки підробки або не буде всіх

---

<sup>350</sup> Митний кодекс України від 11.07.2002 ВР № 92-IV, зі змінами та доповненнями. URL: <http://portal.rada.gov.ua/> (дата звернення: 19.01.2022).

відомостей, що підтверджують ціну, яка фактично сплачена або має бути сплачена, то суб'єкт ЗЕД протягом 10 календарних днів зобов'язаний подати додаткові документи.

Імпортований товар підлягає митному оформленню, що може здійснюватися митним брокером або самим суб'єктом ЗЕД.

Використання послуг митних брокерів не є обов'язковим, але зважаючи на процедури митного оформлення, порядок та способи подачі вантажної митної декларації, є більш доцільним. Подача декларацій самостійно виправдана, коли на постійній основі декларується однотипний товар або здійснюються пробні самостійні поставки. Подача документів на митницю в такому випадку здійснюється за ЕЦП (податкових ключів). Але такий спосіб подачі декларацій може бути кваліфікований як ризиковий митними органами.

Вибір митного брокера залежить від регіону та очікуваної вартості послуг. Митний брокер здійснює розрахунок митної вартості, суми платежів та готує попередню митну декларацію або попередню–остаточну декларацію ЕА40. Вартість послуг коливається від 500 грн до 2000 грн за оформлення партії товару. Взаємовідносини між експортером та митним брокером регулюються відповідним договором доручення.

Для імпортера обов'язок митного оформлення настає переважно в момент перетину кордону. Для цього перевізнику надається оформлена попередня декларація. Ввезення товару на територію України за попередньою митною декларацією дозволяється протягом 30 днів з дати її оформлення митницею. Попередня митна декларація приймається, якщо вона містить необхідні відомості щодо товару і усі необхідні документи або їх копії. У разі відсутності на момент подання попередньої митної декларації оригіналів документів дозволяється подання їх копій.

Попередня митна декларація подається декларантом або уповноваженою ним особою митниці, в зоні діяльності якої товари будуть пред'явлені для митного оформлення.

До початку декларування імпорту покупець зобов'язаний сплатити мито, ПДВ, акциз (при необхідності) та митні платежі на казначейський рахунок тієї митниці, у віданні якої знаходиться митний пост для здійснення процедури розмитнення. Ставки ввізного мита встановлено Митним тарифом України й залежать від коду УКТЗЕД.

Для митного оформлення необхідно подати в сканованому вигляді:

- Контракт з перекладом українською мовою.
- Інвойс/рахунок фактура.
- Специфікація/пакувальний лист з перекладом українською мовою, в якому зазначена вага нетто та брутто.
- Копія платіжного доручення (якщо була попередня оплата).
- Транспортний документ (авіанакладна/CMR/коносамент/CIM/SMGS).
- Договір з перевізником, заявка на перевезення, рахунок за транспортні послуги, бажано з зазначенням суми до кордону України та після кордону (якщо умови поставки EXW, FCA, FOB).
- Опис товару для визначення коду товарної номенклатури та додаткові дозвільні документи (сертифікати відповідності технічним регламентам, маркування дерев'яної тари та ін.).
- Додатково можуть подаватись сертифікат походження, сертифікат EUR.1 для застосування пільг на сплату мита, згідно міжнародних договорів.
- Попередньо сплатити на єдиний казначейський рахунок податки та митні платежі.

Після завершення митного оформлення відбувається взаємозв'язок баз даних митниці та банку для закриття валютного нагляду. Валютний нагляд – це система заходів, спрямованих на забезпечення дотримання суб'єктами валютних операцій і уповноваженими установами валютного законодавства<sup>351</sup>.

---

<sup>351</sup> Про валюту і валютні операції. Закон України від 21.06.2018 № 2473-VIII із змінами і доповненнями від 22.09.2021 р. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T182473?an=1> (дата звернення: 19.01.2022).



Валютний нагляд не застосовується до операцій на суму, меншу за 150 тисяч грн. Слід пам'ятати важливе правило торгівлі в Україні: для цілей валютного нагляду один договір ЗЕД ведеться в одному банку. Саме цей банк після завершення операції повідомляє фіскальні органи та закриває валютний контроль<sup>352</sup>.

Граничний строк здійснення розрахунків за експортно-імпортними контрактами становить 365 днів. У разі порушення встановлених строків розрахунків із резидента-підприємця стягують пеню за кожен день прострочення у розмірі 0,3% суми неодержаної виручки в іноземній валюті, перерахованій у грошову одиницю України за валютним курсом НБУ на день виникнення заборгованості. Для проведення міжнародних розрахунків використовуються такі комерційні документи, як

- коносамент,
- накладна,
- рахунок-фактура,
- страхові документи (страховий поліс, сертифікат),
- документ про право власності тощо<sup>353</sup>.

У сфері ЗЕД основним комерційним документом є рахунок-фактура (інвойс). Він містить інформацію для покупця про товари (роботи, послуги), що йому поставляються, їх кількість, ціну та вартість; найменування (та інші відомості – за необхідності) отримувача платежу, реквізити контракту, банківські реквізити отримувача та валюту платежу. Законодавчо затвердженої форми рахунка-фактури в Україні немає.

Належним чином оформлений рахунок-фактура (інвойс) може бути підставою для відображення в бухгалтерському обліку операції постачання товарів, робіт (послуг) без складання акту приймання-передання тільки у

---

<sup>352</sup> Про затвердження Інструкції про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів. Постанова НБУ від 02.01.2019 р. №7.

<sup>353</sup> Ч. 6 ст. 344 Господарського кодексу України. Редакція від 20.09.2015. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 23.01.2022).

випадку документально підтвердженої його оплати.

Рахунок-проформу оформляють, якщо товар не є об'єктом купівлі-продажу (безплатне постачання). У ньому не вказується вартість товарів.

Приклад відображення операцій імпорту на рахунках бухгалтерського обліку наведений в таблиці 3.3 (суми умовні).

Таблиця 3.3

### Типова кореспонденція рахунків обліку імпортних операцій

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Перераховано передоплату перевізникові	Виписка банку	377	311	18 000
2	Перераховано кошти брокерові для сплати митних платежів: – ввізного мита		377	311	12 000
	– ПДВ (на момент визначення митної вартості* курс НБУ – 32,30 грн за €1) [(32,30 x 10 000 + 12 000) x 20 %]		377	311	67 000
3	Перераховано передоплату за послуги митного брокера		377	311	2 000
Варіант 1					
4	Перераховано постачальникові передоплату. Курс НБУ – 32.3 грн за €1	Виписка банку	3712	312	<u>€10 000</u> 323 000
5	Оприбутковано товар (за курсом НБУ на дату перерахування передоплати). Курс НБУ – 32.3 грн за €1	ЗЕД-контракт, інвойс, МД	281	632	<u>€10 000</u> 323 000
6	Відображено зарахування заборгованостей	Обліковий реєстр	632	3712	323 000
7	Включено до первісної вартості товару: – вартість послуг перевезення	СМР, акти наданих послуг	281	377	18 000
	– вартість послуг митного брокера		281	377	2 000
	– ввізне мито		МД	281	377
8	Включено до податкового кредиту суму ПДВ, сплачену на митниці	641/ПДВ		377	67 000
Варіант 2					
4	Оприбутковано товар за курсом НБУ, що діяв на початок дня дати такого оприбуткування. Курс НБУ – 32,4 грн за €1	ЗЕД-контракт, інвойс, МД	281	632	<u>€10 000</u> 324 000
5	Включено до первісної вартості товару вартість послуг перевезення,	СМР, акти наданих послуг, МД	281	377	

## Продовження табл. 3.3

1	2	3	4	5	6
	послуг митного брокера та суму ввізного мита				
6	Відображено податковий кредит із ПДВ, сплачений на митниці	МД	641/ПДВ	377	67 000
7	Перераховано оплату за товар. Курс НБУ – 32,6 грн за €1	Виписка банку	632	312	€10 000 326 000
8	Відображено курсові різниці за монетарною заборгованістю на дату оплати [€10 000 x (32,6 – 32,4)]	Бухгалтерська довідка	945	632	2 000

Бувають правочини, коли сторони ЗЕД-договору погоджуються вибрати для платежу іншу валюту, ніж валюта ціни контракту. Валюта платежу – це будь-яка валюта, у якій відповідно до умов договору оплачується товар. Валюта ціни використовується для встановлення ціни товару.

У контракті можуть бути відразу закладені різні валюти платежу та ціни, наприклад, щоб уникнути валютних ризиків (на період оплати за імпортом контрактом у € в суб'єкта ЗЕД є в наявності тільки \$ США. Щоб не міняти валюту і не втрачати на різниці курсу може відбутися зміна фактичної валюти платежу (з євро на долари).

При відображенні в обліку постачання та розрахунків, коли валюта платежу відрізняється від валюти контракту використовують норми НП(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів»<sup>354</sup>. За контрактами, у яких валютою платежу є інвалюта й вона відрізняється від валюти контракту, повинні визначатися курсові різниці за монетарними заборгованостями на дату проведення розрахунків і на дату балансу.

Облік залежить від умов контракту та фактично проведених за ним операцій (коли саме змінюється валюта платежу: в процесі виконання договору або в результаті перерахунку, який порядок розрахунку – передоплата чи післяплата або часткові оплати).

<sup>354</sup> П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000р. №193. URL: [http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-ministerstva-finansiv-ukrajini-vid-10-serpnya-2000-r-193?app\\_id=23](http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-ministerstva-finansiv-ukrajini-vid-10-serpnya-2000-r-193?app_id=23) (дата звернення: 21.01.2022).

Наприклад, якщо перша подія – відвантаження або отримання товарів (робіт, послуг), а в контракті встановлено перерахунок виходячи з курсу (НБУ або іншого) на дату оплати, то й заборгованість у валюті контракту потрібно переводити в заборгованість у валюті платежу на дату оплати.

На практиці для цього «закривають» контракт у валюті ціни та «відкривають» контракт у валюті платежу. При цьому в обліку відображається сума різниці від такого перерахунку (виникає, якщо перерахунок прив'язаний не до курсів НБУ) і курсова різниця за монетарною заборгованістю (табл 3.4)<sup>355</sup>.

Таблиця 3.4

**Кореспонденція рахунків по відображенню імпорту з післяплатою при не співпаданні валюти ціни та валюти контракту (курс \$, € умовний)**

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
1	03.09.21 р. Курс НБУ – 26,75 грн за \$1. Сплатена вартість митного оформлення товарів	Виписка банку	377	311	87 472,50
2	Включено до первісної вартості товару мито в розмірі 1,5 %	Митна декларація	281	377	6 018,75
3	Включено до податкового кредиту суму ПДВ, сплачену на митниці (сума умовна)		641	377	81 453,75
4	03.09.21 р. Оприбутковано імпортований товар		281	632/дол. США	\$15 000,00 401 250,00
5	07.09.21 р. Курс НБУ – 26,94 грн за \$1 і 31,53 грн за €1. Відображено курсову різницю за заборгованістю перед нерезидентом у валюті ціни на дату платежу [\$15 000 x (26,94 – 26,75)]	Регістри бухгалтерського обліку	945	632/дол. США	2 850,00
6	Перераховано заборгованість перед нерезидентом із валюти ціни (дол. США) у валюту платежу (євро) на дату перерахунку оплати (\$15 000 x 0,8534)	Бухгалтерська довідка	632/дол. США	632/євро	\$15 000,00 €12 801,00 403 615,53

<sup>355</sup> Коваленко О. Валюта контракту та валюта платежу: є відмінності. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-ved-i-valyutnye-operacii-7-valyuta-kontrakta-i-valyuta-platezha-est-otlichiya> (дата звернення: 23.01. 2022).

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4	5	6
7	Визначено сумову різницю, що виникла під час перерахунку кредиторської заборгованості перед нерезидентом із валюти ціни у валюту платежу (€12 801,00 x 31,53 – 401 250,00 – 2 850,00)		632/дол. США	719	484,47
8	Перераховано оплату поставачальникові товару	Виписка банку	632/євро	312	<u>€12 801,00</u> 403 615,53

Аналізуючи наведені в таблиці 3.4. операції варто зауважити, що при імпорті з наступною оплатою резидент обліковує заборгованість перед нерезидентом у валюті ціни договору. За умовами договору перерахунок у валюту платежу здійснюється на дату переказу грошей. Кредиторська заборгованість за поставлені товари є монетарною (буде погашена грошима), тому за її величиною будуть розраховуватися курсові різниці на дату здійснення операції/на дату балансу (п. 8 НП(С)БО 21)<sup>356</sup>.

Отже, при відображенні імпортних операцій в обліку необхідно звернути увагу на наступні особливості:

- 1) визначення митної вартості товару залежно від умов поставки;
- 2) нарахування та сплата мита і митних зборів;
- 3) транспортування вантажів та розподіл його вартості (авіатранспорт, залізничний транспорт, автомобільний, водний транспорт, мультимодальні перевезення. Особливістю мультимодального перевезення є те, що на перевізника має бути покладена відповідальність за всі перевезення, навіть коли перевізник не володітиме всіма видами транспорту);
- 4) особливості оплати (аванс, післяплата, часткова оплата, валюта ціни контракту, валюта платежу тощо);
- 5) дотримання граничних строків розрахунків.

В пп. 3 п. 180.1 Податкового кодексу<sup>357</sup> зазначено, що платником ПДВ є

<sup>356</sup> НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Наказ Міністерства України від 10.08.2000р. №193. URL: [http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-ministerstva-finansiv-ukrajini-vid-10-serpnya-2000-r-193?app\\_id=23](http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-ministerstva-finansiv-ukrajini-vid-10-serpnya-2000-r-193?app_id=23) (дата звернення: 24.01.2022).

<sup>357</sup> Податковий кодекс України від 23.12.2010 року. № 2856 – VI. (із змінами і

будь-яка особа, яка ввозить товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, і на яку покладається відповідальність за сплату податків у випадку переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу.

Об'єктом оподаткування є операції з увезення товарів на митну територію України (пп. «в» п. 185.1 ПКУ). Згідно з п. 190.1 ПКУ базою оподаткування для товарів, увезених на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче від митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до розд. III МК, з урахуванням мита та акцизного податку, які підлягають сплаті та включаються до ціни товарів.

При визначенні бази оподаткування для товарів, увезених на митну територію України, перерахування інвалюти у валюту України здійснюється за курсом, визначеним відповідно до ст. 391.1 ПКУ. А саме: офіційним курсом гривні до інвалюти, установленим НБУ на 0 годин дня подання МД, а якщо МД не подається, – дня визначення податкових зобов'язань.

Сплатити ПДВ потрібно до або в день подання МД (п. 206.1 ПКУ). ПДВ від імені імпортера за фактом платить митний брокер. В такому разі імпортер – власник товарів має право віднести суму ПДВ до податкового кредиту на підставі митної декларації, у якій він вказаний як одержувач (власник) товару, якщо гроші на сплату податку він перерахував митному брокеру до розмитнення товару.

Відповідно до п. 198.2 ПК датою виникнення права на віднесення сум ПДВ до податкового кредиту вважається дата сплати податкових зобов'язань згідно з п. 187.8 ПКУ (такою є дата подання МД для митного оформлення). Засвідчує право на включення сум ПДВ до податкового кредиту Митна декларація, оформлена з урахуванням вимог законодавства, що підтверджує сплату податку (п. 201.12 ПКУ). З позиції обліку митна декларація не вважається первинним документом, що підтверджує факт надходження

---

доповненнями). URL: [http://pku.io.ua/s108600/podatkoviy\\_kodeks\\_ukraeni\\_st.201-300](http://pku.io.ua/s108600/podatkoviy_kodeks_ukraeni_st.201-300) (дата звернення: 21.01.2022).

товарів, а лише засвідчує факт виникнення зобов'язання в сумі нарахованих митних платежів.

Форми ТД МД-2, МД-3, МД-4, МД-5, МД-6, МД-7, МД-8 затверджені Постановою Кабміну України<sup>358</sup>.

Таким чином, повинні бути дотримані дві умови: оформлена МД і сплачений ПДВ.

Якщо валюта ціни та валюта контракту відрізняється (змінюється) при виконанні експортного контракту, то порядок відображення операцій буде відрізнятися від попереднього (табл. 3.5)<sup>359</sup>.

Резидент (продавець) отримав від нерезидента (покупця) повну передоплату (100%) в \$ США за партію товару вартістю 20 000 € та відвантажив товар на експорт.

Постійні умови договору: 100%-ва передоплата, валюта ціни – євро, валюта платежу – долари США, курс перерахунку – крос-курс НБУ на дату укладення договору.

Крос-курс НБУ на дату укладення договору (23.08.21 р.) – 1,1738 \$ США за 1 €. Перерахунок у \$ США вартості партії товару: €20 000 x 1,1738 = \$23 476.

У процесі виконання експортного контракту попередня оплата може бути частковою або оплата заборгованості здійснюється частинами після відвантаження усїєї товарної партії (табл. 3.6).

У процесі виконання експортного контракту попередня оплата може бути частковою або оплата заборгованості здійснюється частинами після відвантаження усїєї товарної партії (табл. 3.6).

---

<sup>358</sup> Питання, пов'язані із застосуванням митних декларацій. Постанова Кабінету Міністрів України №450 від 21.05.2012 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/450-2012-%D0%BF#top> (дата звернення: 21.01.2022).

<sup>359</sup> Коваленко О. Валюта контракту та валюта платежу: є відмінності. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-ved-i-valyutnye-operacii-7-valyuta-kontrakta-i-valyuta-platezha-est-otlichiya> (дата звернення: 23.01. 2022).

**Кореспонденція рахунків по відображенню експорту з попередньою  
оплатою при не співпаданні валюти ціни та валюти контракту  
(курс \$, € умовний)**

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	26.08.21 р. Курс НБУ – 26,85 грн за \$1.  Надійшла на розподільчий рахунок від покупця-нерезидента 100%-ва передоплата у валюті платежу	Виписка банку	316	6812/дол. США	<u>\$23 476,00</u>  630 330,60
2	27.08.21 р. Курс НБУ – 26,81 грн за \$1. Зараховано оплату на поточний валютний рахунок	Виписка банку	312	316	<u>\$23 476,00</u>  629 391,56
3	Відображено курсову різницю від перерахунку інвалюти на розподільчому рахунку  [\$23 476 x (26,85 – 26,81)]	Бухгалтерська довідка	945	316	939,04
4	02.09.21 р. Курс НБУ – 26,97 грн за \$1.  Відвантажено товар на експорт	Митна декларація	362/дол. США	702	<u>\$23 476,00</u>  630 330,60
5	Списано собівартість реалізованого товару (сума умовна)	Регістри бухобліку	902	281	550 000,00
6	Закрито розрахунки за передоплатою		6812/дол. США	362/дол. США	<u>\$23 476,00</u>  630 330,60

Резидент (продавець) відвантажив на експорт товар на суму 10 000 € на умовах подальшої оплати двома частинами по 50 %. За умовами договору валюта платежу – \$ США, перерахунок валюти ціни у валюту платежу здійснюється за крос-курсом НБУ на дату перерахунку грошей



нерезидентом<sup>360</sup>.

Обліковою політикою підприємства передбачено, що курсові різниці визначаються тільки в рамках операції. Товар було відвантажено 30.08.21 р. Перші 50% оплати були перераховані нерезидентом і надійшли на розподільчий рахунок резидента в один день – 02.09.21 р., решта 50% перераховано 09.09.21 р., а надійшли резидентіві 10.09.21 р.

Таблиця 3.6

**Кореспонденція рахунків по відображенню експорту з наступною оплатою частинами, коли валюта ціни відрізняється від валюти контракту (курс \$, € умовний)**

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
1	30.08.21 р. Курс НБУ – 31,95 грн за €1. Відвантажено товар на експорт	Митна декларація	362/євро	702	<u>€10 000,00</u> 319 500,00
2	02.09.21 р. Курс НБУ – 31,97 грн за €1. Відображено курсову різницю за заборгованістю нерезидента в євро в рамках операції [€5 000 x (31,97 – 31,95)]	Регістри бухгалтерського обліку	362/євро	714	100,00
3	02.09.21 р. Курс НБУ – 31,97 грн за €1; 26,87 грн за \$1. Крос-курс – \$1,18980275 за €1. Переведено частково у валюту платежу заборгованість покупця за крос-курсом НБУ на дату перерахунку грошей нерезидентом (€5 000 x 1,18980275)	Договір поставки, бухгалтерська довідка	362/дол. США	362/євро	<u>€5 000,00</u> <u>\$5 949,01</u> 159 849,90
4	Списано сумову різницю від округлень під час перерахунку дебіторської заборгованості нерезидента з євро в долари США (159 850,00 – 159 849,90)	Бухгалтерська довідка	949	362/євро	0,10
5	Надійшло оплати від покупця на розподільчий рахунок	Виписка банку	316	362/дол. США	<u>\$5 949,01</u> 159 849,90

<sup>360</sup> Коваленко О. Валюта контракту та валюта платежу: є відмінності. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-ved-i-valyutnye-operacii-7-valyuta-kontrakta-i-valyuta-platezha-est-otlichiya> (дата звернення: 23.01. 2022)

Продовження табл. 3.6

1	2	3	4	5	6
6	09.09.21 р. Курс НБУ – 31,36 грн за €1. Відображено курсову різницю за заборгованістю нерезидента в євро [€5 000 x (31,95 – 31,36)]	Регістри бухгалтерії	945	362/євро	2 950,00
7	09.09.21 р. Курс НБУ – 31,36 грн за €1; 26,76 грн за \$1. Крос-курс НБУ – \$1,17189836 за €1. Переведено у валюту платежу заборгованість покупця за крос-курсом НБУ на дату перерахунку грошей нерезидентом (€5 000 x 1,17189836)	Виписка банку	362/дол. США	362/євро	<u>€ 5 000,00</u> <u>\$ 5 859,49</u> 156 799,95
8	Списано сумову різницю від округлень під час перерахунку дебіторської заборгованості нерезидента з євро в долари США [(€5 000 x 31,36) – 156 799,95]	Бухгалтерська довідка	949	362/євро	0,05
9	10.09.21 р. Курс НБУ – 26,80 грн за \$1. Надійшло оплати від покупця на розподільчий рахунок	Виписка банку	316	362/дол. США	<u>\$ 5 859,49</u> 157 034,33
10	Відображено курсову різницю між сумою заборгованості покупця на дату переведення з валюти ціни у валюту платежу та її сумою на дату надходження валюти на розподільчий рахунок [\$ 5 859,49 x (26,80 – 26,76)]	Регістри бухгалтерії	362/дол. США	714	234,38

Відображаючи експортно-імпортні операції в обліку, слід дотримуватися таких правил:

1. Операції з постачання зерна на експорт обкладаються ПДВ за загальними правилами.

Ставка ПДВ у разі вивезення зерна в митному режимі експорту становить 0%. Податковий кодекс не містить жодних обмежень щодо застосування нульової ставки у разі експорту зерна. Незалежно від того, за якою ставкою ПДВ обкладаються операції з постачання зерна на території України – 20% чи 14%, експорт зерна оподатковують за ставкою 0%.

2. Податкові зобов'язання з ПДВ у разі експорту виникають на дату оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетину митного кордону

України (пп. «б» п. 187.1 Податкового кодексу <sup>361</sup>). Тобто отримання передоплати (авансу) за зерно від нерезидента не призводить до виникнення податкових зобов'язань і не потребує складання податкової накладної.

3. Базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість товарів, зазначена в Митній декларації.

Це означає, що в разі визначення бази оподаткування до уваги беруть тільки договірну ціну, не порівнюючи її ні з ціною придбання (якщо зерно було придбане), ні зі звичайною ціною (якщо зерно експортує його виробник).

Податкові зобов'язання, нараховані згідно з п. 198.5 ПК на підставі зведеної ПН, відображаються в декларації з ПДВ у спеціальному рядку 4.1.

Право власності на зерно переходить у момент відвантаження зерна зі складу постачальника.

Якщо за умовами ЗЕД-контракту право власності на зерно перейшло до покупця в момент його відвантаження зі складу постачальника, на цю дату постачальник мав списати насіння з балансу та відобразити дохід від його реалізації в бухгалтерському обліку (п. 8 НП(С)БО 15)<sup>362</sup>. Надалі він уже не має права розпоряджатися зерном.

У такому разі постачальнику не потрібно нараховувати компенсуючі податкові зобов'язання на підставі п. 198.5 ПК, адже на дату виявлення нестачі зерно вже має бути списане з балансу і відповідальності за нього продавець уже не несе. Варто зауважити, що операція з постачання зерна на експорт обкладається ПДВ за ставкою 0% (пп. 195.1.1 ПК) <sup>363</sup>. Але за експортними операціями датою виникнення податкових зобов'язань є дата оформлення МД, що засвідчує факт перетину митного кордону України, та

---

<sup>361</sup> Податковий кодекс України від 23.12.2010 року. № 2856 – VI. (із змінами і доповненнями). URL: [http://pku.io.ua/s108600/podatkoviy\\_kodeks\\_ukraeni\\_st.201-300](http://pku.io.ua/s108600/podatkoviy_kodeks_ukraeni_st.201-300) (дата звернення: 21.01.2022).

<sup>362</sup> НП(С)БО 15 (дата звернення: 21.01.2022).

<sup>363</sup> Податковий кодекс України від 23.12.2010 року. № 2856 – VI. (із змінами і доповненнями). URL: [http://pku.io.ua/s108600/podatkoviy\\_kodeks\\_ukraeni\\_st.201-300](http://pku.io.ua/s108600/podatkoviy_kodeks_ukraeni_st.201-300) (дата звернення: 21.01.2022).

складена згідно з вимогами митного законодавства. Тобто право на застосування нульової ставки в постачальника виникає саме на дату оформлення МД. У такій декларації буде вказана кількість зерна, що надійшла до пункту розмитнення, тож саме на цю кількість нараховуються податкові зобов'язання за ставкою 0%.

Зерно, втрачене до пункту розмитнення, має бути обкладено ПДВ за ставкою 20%, тобто як реалізоване на митній території України, адже за накладною на продаж покупцеві відвантажується зі складу певна кількість зерна і на дату відвантаження до нього переходить право власності всю товарну партію. Тому продавець (постачальник) має обкласти ПДВ усю вартість відвантаженого ним зерна: за ставкою 0% ту частину, що фактично перетнула митний кордон України, за ставкою 20% - частину зерна, втрачену до пункту розмитнення.

В такому разі постачальнику слід виписати дві ПН:

- одну – на експортну операцію на підставі МД (особливості її оформлення див. у матеріалі «Експорт товарів: відображення в обліку»). Ставка ПДВ у такій ПН становить 0%, а кількість зерна вказується в ній та, що відображена в митній декларації. Базою оподаткування тут буде договірна (контрактна) вартість, зазначена в митній декларації (п. 187.17 ПК);

- другу – на операцію з постачання на митній території України. У цій накладній має бути наведена різниця між кількістю зерна, відвантаженого постачальником, і кількістю зерна, що вказана в митній декларації. Операція, відображена в такій ПН, обкладається ПДВ за ставкою 20% або 14% (залежно від того, за якою ставкою обкладається постачання зерна). Базою оподаткування є договірна ціна, але не менша за звичайну (п. 188.1 ПК).

Обидві ПН треба скласти на дату оформлення МД, що підтверджує факт перетину митного кордону України (п. 187.1 ПК).

Наприклад, товариство уклало з нерезидентом договір на постачання 200 т зерна кукурудзи за договірною вартістю 240 €/т. Дата завершення

оформлення МД – 14.10.2021 р. Курс НБУ на цю дату – 32,3 грн за 1 € (умовно).

За умовами договору, право власності на зерно переходить до покупця в момент його відвантаження зі складу постачальника. Після доставки зерна в порт та його перевантаження в порту із залізничних вагонів на судно було виявлено нестачу 1.2 т зерна. Задекларовано та відправлено нерезиденту 198.8 т зерна кукурудзи. Отже, вартість 198.8 т зерна кукурудзи слід обкласти ПДВ за ставкою 0%, а до вартості 1.2 т зерна треба застосувати ставку ПДВ 20% як за реалізоване на митній території України.

Так як експортно-імпорتنі операції є найскладнішими, найризикованішими і можуть призводити як до значних прибутків, так і до значних збитків, то вважаємо за доцільне доповнити Примітки до річної фінансової звітності інформацією для відображення заборгованості в іноземній валюті. Зокрема доцільно представити в табличній або описовій формі таку інформацію: дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги в іноземній валюті; кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги в іноземній валюті; аванси, отримані від іноземного покупця за товари, роботи, послуги в іноземній валюті; аванси, сплачені іноземному постачальнику за товари, роботи, послуги в іноземній валюті.

Експорт за умови дотримання встановлених критеріїв можна вважати окремим звітним сегментом. У Наказі про облікову політику, у разі виділення сегментів діяльності, наводиться перелік сегментів, інформація за якими надається в бухгалтерській звітності, та їх розподіл на пріоритетні і допоміжні. Для формування даних щодо експорту як окремого звітного сегменту доцільно складати внутрішню звітність за географічними сегментами у разі експортних операцій.

Більшість аграрних підприємств внутрішню звітність не формує, хоча її відсутність негативно позначається на якості звітних даних та інформаційного забезпечення системи управління. Виділення сегментів (сегментування діяльності) доцільно здійснювати в розрізі видів експортної

продукції або її переробки: пшениця, соняшник, кукурудза, ягоди (малина, смородина), яблука тощо.

Деякі аспекти теорії та практики обліку, оподаткування та відображення у звітності експортно-імпортних операцій є дискусійними та потребують подальших досліджень. Залишаються невирішеними питання узгодження бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій із податковим законодавством; недостатньо досліджені облікові методики щодо визнання й оцінки об'єктів обліку та процедури аналітичного обліку експортно-імпортних операцій і способи узагальнення інформації щодо них в облікових регістрах і звітності; методи оптимізації управління експортно-імпортними операціями як складовою операційної діяльності.

### ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

В умовах глобалізації міжнародні операції мають суттєвий вплив на здійснення господарської діяльності підприємства, а їх ефективність визначає ефективність функціонування підприємства в цілому.

За останнє десятиріччя агропромисловий комплекс, беззаперечно, став однією з ключових галузей економіки України, щорічно генеруючи близько 17% ВВП країни. Незважаючи на кризові явища, АПК забезпечує зростання економіки України, зберігаючи позитивні темпи нарощування обсягів виробництва продукції.

Ще більш значимою стала важливість аграрного сектору для економіки України в контексті зовнішньої торгівлі. Тому для аграрного сектору питання системної роботи з підтримки та просування експорту залишається вкрай актуальним. Експортер перед початком здійснення експортних операцій має приділити особливу увагу аналізу ринку збуту, який полягає у всебічному дослідженні аналітичних, економічних, статистичних даних. Крім аналізу ринку та пошуку надійних контрагентів, потенційному експортеру необхідно

здійснити аналіз законодавства країни, до якої планується експорт, оскільки воно може містити ряд особливих вимог до експортного товару..

Без належної інформаційної підготовки експортер ризикує понести збитки у вигляді недоотримання прибутку, отримати зобов'язання по сплаті штрафних санкцій. Аналіз вищенаведених факторів допоможе мінімізувати можливі ризики. Серед інших перешкод здійснення експорту на ринок ЄС можна виділити значні валютні коливання, негативний імідж України, високу вартість логістики, складність митних процедур.

Незважаючи на тенденцію нарощування експорту аграрної продукції, цьому процесу притаманна низка проблем: надмірна сировинна спрямованість та низька частка аграрної продукції з високою доданою вартістю в структурі вітчизняного аграрного експорту; повільна інтеграція вітчизняного АПК у продовольчі сегменти світового аграрного ринку; слабкість системної політики формування позитивного іміджу аграрної продукції на зовнішніх ринках; нерозвиненість мережі об'єктів інституційної підтримки експортної діяльності суб'єктів господарювання АПК тощо.

Для потенційних експортерів гостро стоїть питання фінансової підтримки та забезпечення інституційного сприяння розвитку експорту.

Крім стандартних вимог до провадження господарської діяльності, суб'єкту ЗЕД необхідно пам'ятати про необхідність проходження акредитації в митних органах. При здійсненні експортних операцій заздалегідь або безпосередньо при виконанні першої операції з товарами необхідно стати на облік у митному органі. Для цього суб'єкт ЗЕД повинен подати заяву за формою № 1-ЗЕД особисто або засобами електронного зв'язку з використанням КЕП або ЕЦП.

Залежно від групи товару, що планується до поставки, експортеру необхідно визначити наявність чи відсутність вимог по сплаті вивізного мита, наявність особливих вимог до якості товару або пільг чи додаткових зборів.

У зовнішньоекономічній діяльності сільськогосподарських виробників

значну роль відіграє договір (контракт). При його укладанні важливо переконатися в тому, що усі сторони однаково тлумачать кожен пункт контракту для уникнення можливих непорозумінь у майбутньому. Особлива увага приділяється детальному аналізу та опрацюванню таких розділів як умови поставок, умови здійснення платежу, врегулювання спорів та інших нюансів. Умови поставок регламентуються Правилами Інкотермс.

Правила Інкотермс-2020 не містять революційних виправлень у порівнянні з Інкотермс-2010, однак багато норм прописано більш чітко, до термінології внесені доповнення та уточнення. Правила доповнено пояснювальними примітками для користувачів (зокрема, коли правило повинне дотримуватися, коли ризик переходить від продавця до покупця та як між сторонами договору розподіляються витрати) з ілюстраціями відповідного базису поставки. Це зроблено для того, щоб допомогти користувачам вибрати найбільш підходящі правила для своєї ситуації й мати переконливу аргументацію такого вибору.

Відповідно до умов Угоди про асоціацію Україна зобов'язується вживати заходів для досягнення відповідності з технічними регламентами ЄС та системами стандартизації, метрології, акредитації, робіт з оцінки відповідності та ринкового нагляду ЄС. Виконання вимог щодо маркування товарів відповідно до принципів Угоди СОТ спрямовано на відмову від створення зайвих перешкод у міжнародній торгівлі. Гармонізація технічних стандартів сторін скорочує існуючі нетарифні бар'єри у торгівлі між сторонами, сприяє підвищенню якості вітчизняної продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках.

На основі чинного законодавства та аналізу наукової літератури виділено класифікацію форм та видів ЗЕД, яка максимально повно враховує необхідність подальшого планування, побудови ефективної системи управлінського та бухгалтерського обліку, аналізу та внутрішнього контролю, формуванню цілісної стратегії розвитку підприємства шляхом вибору правильних форм та видів діяльності. На основі представленої



класифікації охарактеризовано основні форми та види ЗЕД, особливості їх здійснення та нормативно-правового регулювання; виділено ряд проблем щодо законодавчого регулювання імпорتنих та експортних операцій, зовнішньоекономічних кредитно-розрахункових операцій, валютних операцій, операцій з іноземними інвестиціями та спільною діяльністю. Використання прогалін в законодавстві у власних цілях та недосконала нормативно-правова база в цілому є передумовою здійснення порушень. Виділені операції ЗЕД ідентифіковано як об'єкти системи бухгалтерського обліку в зовнішньоекономічній сфері. Особливості зовнішньоекономічних операцій впливають на формування об'єктів обліку ЗЕД, конкретизацію його функцій.

Об'єктами обліку визначені активи, розрахунки з іноземними постачальниками або покупцями, зобов'язання, витрати в результаті процесу оприбуткування і реалізації активів, доходи в результаті виконання експортних угод, витрат в результаті здійснення імпорتنих поставок, об'єкти інвестиційних вкладень у вигляді іноземної валюти, курсові та сумові різниці як специфічні об'єкти ЗЕД. Ці та інші об'єкти, які визначаються в обліковій політиці суб'єктів ЗЕД, одночасно є об'єктами планування та контролю. Особливістю побудови бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті є наявність курсових різниць, а також необхідність чіткого розмежування статей балансу на монетарні та немонетарні.

Вдосконалено методичні підходи щодо відображення курсових різниць у бухгалтерському обліку, наведено схему структуризації інформації щодо класифікації курсових різниць залежно від статей балансу, виду діяльності та впливу на фінансовий результат. Запропоновано аналітичні форми відомостей для відображення в обліку курсових різниць по розрахунку іноземної заборгованості, застосування яких значно зменшить обсяг документообігу, посилить наочність і контроль за повнотою та своєчасністю відображення в обліку курсових різниць.

# ДОДАТКИ

## Зовнішня торгівля України продукцією АПК

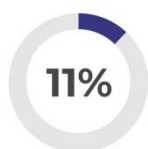
\*Дані 2021 року порівняно до 2020 року

Обсяг експорту   
**\$ 27,8 млрд** **+25%**



Частка АПК в структурі загального експорту

Обсяг імпорту   
**\$ 7,7 млрд** **+19%**



Частка АПК в структурі загального імпорту

### Продукція тваринництва



### Продукція рослинництва



### Жири і олії



### Готові продукти



 Експорт  Імпорт

Джерело: Державна митна служба України

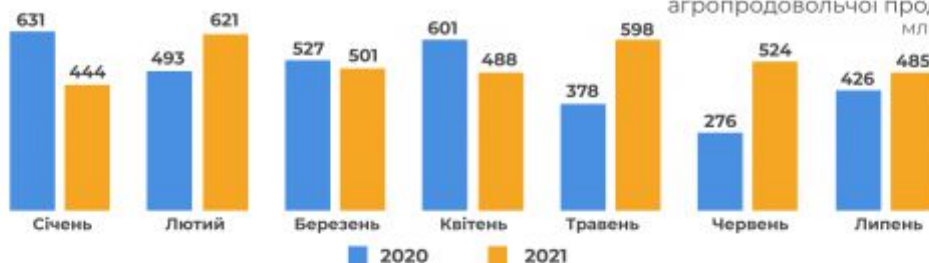


Джерело: <sup>364</sup>

# Україна - ЄС

січень-липень 2021 року

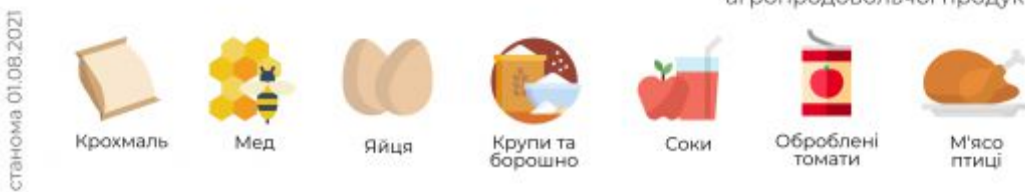
## Помісячний імпорт ЄС з України агропродовольчої продукції млн USD



## Основні постачальники товарів до ЄС агропродовольчої продукції



## Закриті квоти на безмитний експорт з України до ЄС агропродовольчої продукції



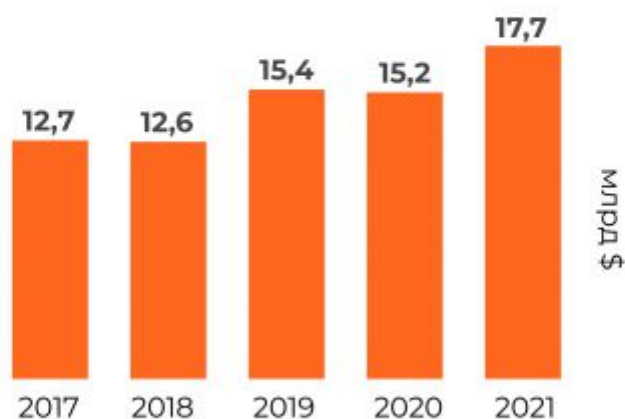
Джерела: Державна митна служба України; Taxation and Customs Union EC; Monitoring EU Agri-Food Trade



Джерело: <sup>365</sup>



Динаміка експортної виручки від агросектору  
за 9 місяців



ТОП-продукти експортних відвантажень за 9 місяців 2021 року



% - частка у загальній структурі агроекспорту

Джерело: Державна митна служба України



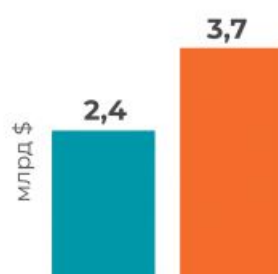
Джерело: <sup>366</sup>

## Український експорт пшениці та кукурудзи

### Пшениця



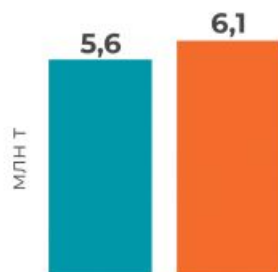
■ 5 місяців 2020/21 МР



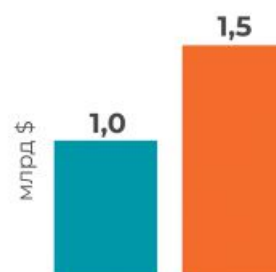
■ 5 місяців 2021/22 МР



### Кукурудза



■ 5 місяців 2020/21 МР



■ 5 місяців 2021/22 МР

Джерело: Державна митна служба України

Джерело: <sup>367</sup>



<sup>367</sup> Український клуб аграрного бізнесу. URL: [http://www.ucab.ua/ua/pres\\_sluzhba/novosti/za\\_5\\_misyatsiv\\_202122\\_mr\\_ukraina\\_narostila\\_eksportni\\_vidvantazhennya\\_pshenitsi\\_na\\_23\\_ta\\_kukurudzi\\_na\\_10\\_u\\_porivnyanni\\_z\\_analogichnim\\_periodom\\_minulogo\\_roku](http://www.ucab.ua/ua/pres_sluzhba/novosti/za_5_misyatsiv_202122_mr_ukraina_narostila_eksportni_vidvantazhennya_pshenitsi_na_23_ta_kukurudzi_na_10_u_porivnyanni_z_analogichnim_periodom_minulogo_roku)



## Світовий ринок соняшникової олії: можливості для України



### Ключові країни-імпортери української олії в 2020 році



Основні конкуренти України по поставкам олії в Індію (частка України 75%)



Основні конкуренти України по поставкам олії в Китай (частка України 59%)



Основні конкуренти України по поставкам олії в Нідерланди (частка України 87%)



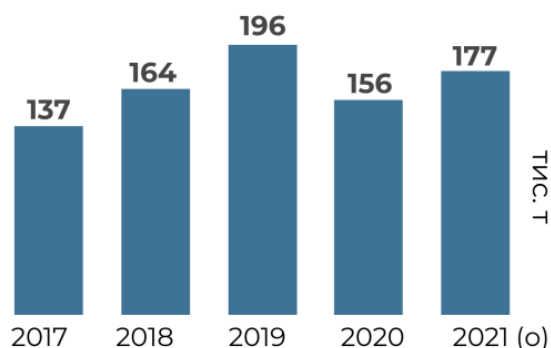
Джерело: Державна митна служба України, international trade centre



Джерело: <sup>368</sup>

## Український експорт фруктів, ягід та горіхів

### Динаміка експортних відвантажень



### Структура експорту

за 10 місяців 2021 року



% - частка у загальній структурі експорту

Джерело: Державна митна служба України

Джерело: <sup>369</sup>

ucab



## Світовий ринок ягід: можливості для України



### Ключові країни-імпортери українських ягід в 2020 році



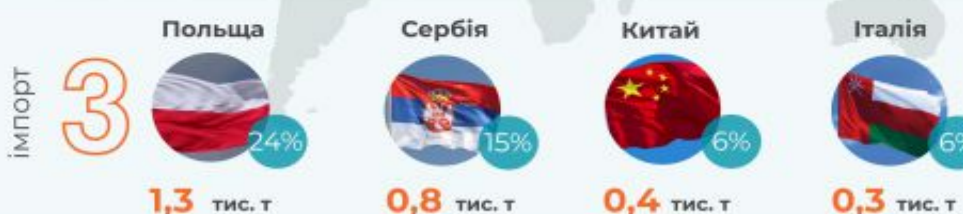
Основні конкуренти України по поставкам ягід в Польщу (частка України 45%)



Основні конкуренти України по поставкам ягід в Німеччину (частка України 2%)



Основні конкуренти України по поставкам ягід в Чехію (частка України 42%)



Джерело: Державна митна служба України, International trade centre



Джерело: <sup>370</sup>

## Світовий ринок соняшникового шроту та макухи: можливості для України



### Ключові країни-імпортери українського соняшникового шроту та макухи в 2020 році



Основні конкуренти України по поставкам шроту та макухи в Китай (частка України 97%)



Основні конкуренти України по поставкам шроту та макухи у Францію (частка України 47%)



Основні конкуренти України по поставкам шроту та макухи в Польщу (частка України 90%)



Джерело: Державна митна служба України, International trade centre



Джерело: <sup>371</sup>



## Ринок гороху в Україні



### Виробництво та експортні відвантаження



#### Структура експорту в розрізі країн 2020 рік

Іспанія	70%
Туреччина	17%
Польща	11%
Шрі-Ланка	1%
Греція	1%

#### Структура експорту в розрізі країн 2021 рік\*

США	99%
Італія	1%

\*10 місяців 2021 року



Джерело: Держстат України, Державна митна служба

Джерело: <sup>372</sup>





## Світовий ринок м'яса птиці: можливості для України



### Ключові країни-імпортери українського м'яса птиці в 2020 році



Основні конкуренти України по поставкам м'яса птиці в Саудівську Аравію (частка України 13%)



Основні конкуренти України по поставкам м'яса птиці в Нідерланди (частка України 9%)



Основні конкуренти України по поставкам м'яса птиці в Арабські Емірати (частка України 4%)



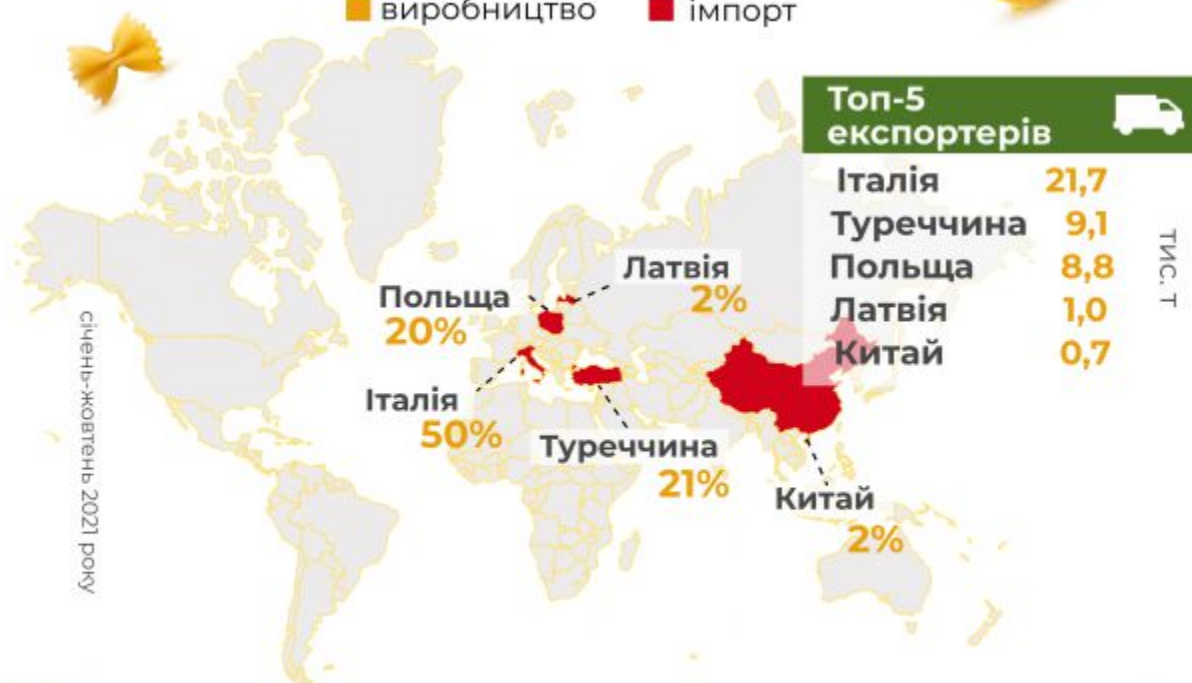
Джерело: Державна митна служба України, International trade centre



Джерело: <sup>373</sup>

## Ринок макаронних виробів в Україні

### Виробництво та імпорт



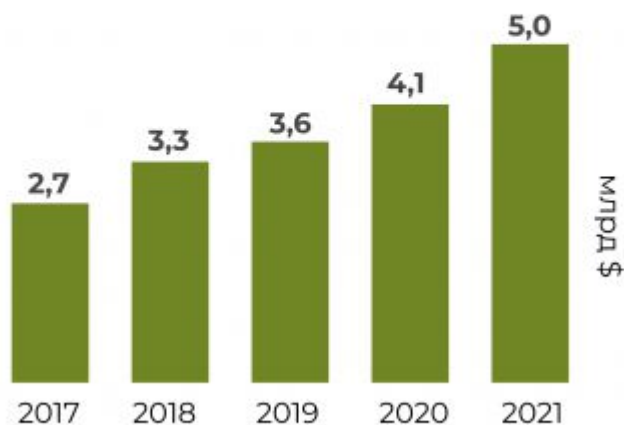
\*оцінка зроблена на основі 10 місяців 2021 року

Дані: Державна митна служба України, Державний комітет статистики

Джерело: <sup>374</sup>

# Аграрний імпорт України

Динаміка обсягу імпорту агропромислової продукції в Україну  
за 9 місяців



ТОП-10 товарів АПК, що імпортувалися в Україну  
за 9 місяців 2021 року



% - частка у загальній структурі аграрного імпорту

Джерело: Державна митна служба України

Джерело: <sup>375</sup>





Рис. Класифікація імпортних та експортних операцій

Джерело: <sup>376</sup><sup>376</sup> Волкова І. А. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. К.: ЦУЛ, 2016. 301 с.

Підписано до друку 5.05.2022  
Формат 60x84/16. Папір офсетний. Друк цифровий. Гарнітура  
Times new roman. Умовних друкованих аркушів 15  
Наклад 100 прим. За. № 5/05/22  
Видавець ТОВ "Друк"  
Реєстраційне свідоцтво про внесення суб'єкта  
видавничої справи до Державного реєстру видавців  
серія ДК № 5909 від 18.09.2017 р.  
Віддруковано з оригіналу макету замовника в  
ТОВ «Друк»  
м. Вінниця, вул. 600-річчя, 25, 21027.