МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

В. П. Гринь

Н. М. Проскуріна

ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Методичні рекомендації до практичних занять та самостійної роботи
для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра
спеціальності D1 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми «Облік, оподаткування та аудит»

Затверджено
вченою радою ЗНУ
Протокол № від 2026 р.

Запоріжжя
2026

УДК 657:336.22:338.43(072)
Г 85

Гринь В. П., Проскуріна Н. М. Облік та оподаткування в сільському господарстві : методичні рекомендації до практичних занять та самостійної роботи для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра спеціальності D1 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік, оподаткування та аудит». Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2026. 124 с.

Навчально-методичне видання підготовлено відповідно до силабуса навчальної дисципліни «Облік та оподаткування в сільському господарстві». Призначене для організації аудиторної та самостійної роботи здобувачів освіти. Теоретичні положення подано лише в обсязі, необхідному для усвідомленого виконання завдань. Основний акцент зроблено на застосуванні професійних алгоритмів бухгалтера: документуванні господарських операцій, побудові аналітичного обліку, виконанні розрахунків, формуванні бухгалтерських проведень, контрольних звірках, роботі зі звітністю та цифровими інформаційними ресурсами. Передбачено завдання різного рівня складності, професійні ситуації, розрахункові вправи, аналітичні дослідження, завдання для самоконтролю та самостійного опрацювання. Програмний матеріал орієнтований на формування професійного судження, здатності аргументувати облікові й податкові рішення та перевіряти узгодженість первинних, облікових, звітних і реєстрових даних.

Для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра, які навчаються за освітньо-професійною програмою «Облік, оподаткування та аудит».

Рецензент
А. В. Селіщева, доктор економічних наук, професор, професор кафедри міжнародної економіки, природних ресурсів та економіки міжнародного туризму

Відповідальний за випуск
Н. М. Проскуріна, доктор економічних наук, професор, завідувачка кафедри обліку та оподаткування

ЗМІСТ

ВСТУП..... 4
ТЕМА 1. ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ 7
ТЕМА 2. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ І БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ 22
ТЕМА 3. ОБЛІК ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ 40
ТЕМА 4. ОБЛІК ДОХОДІВ, ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ І ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ 58
ТЕМА 5. СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ: ЗАГАЛЬНА ТА СПЕЦІАЛЬНІ РЕЖИМИ..... 73
ТЕМА 6. ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ: ПДВ, ПОДАТОК НА ПРИБУТОК, ЄДИНИЙ ПОДАТОК ЧЕТВЕРТОЇ ГРУПИ 87
ТЕМА 7. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА АВТОМАТИЗАЦІЯ ОБЛІКУ Й ОПОДАТКУВАННЯ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ 102
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА 120
ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА 123

ВСТУП

Методичні рекомендації до практичних занять та самостійної роботи з дисципліни «Облік та оподаткування в сільському господарстві» спрямовані на засвоєння теоретичних положень курсу та виконання професійних дій бухгалтера аграрного підприємства. Їх призначення полягає не у повторному викладенні навчального матеріалу, а у формуванні послідовності роботи з господарською ситуацією: ідентифікувати об’єкт обліку або оподаткування, визначити нормативну основу, перевірити первинні та реєстрові дані, виконати розрахунок, сформувати облікове відображення, здійснити контрольну звірку та обґрунтувати професійний висновок.

Дисципліна «Облік та оподаткування в сільському господарстві» є обов’язковою складовою підготовки здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра спеціальності «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік, оподаткування та аудит». Професійна специфіка аграрного сектору вимагає від майбутнього бухгалтера інтегрованого мислення. Одна господарська операція може одночасно мати виробничий, бухгалтерський, податковий, земельний, статистичний і цифровий виміри. Тому практичне заняття в межах курсу розглядається не як механічне виконання проводок, а як моделювання фрагмента реальної професійної роботи. В завданнях студент повинен бачити інформаційний маршрут операції – від факту господарського життя і первинного документа до рахунків бухгалтерського обліку, розрахункового показника, звітної форми та, за потреби, зовнішнього державного реєстру.

Метою методичних рекомендацій з дисципліни «Облік та оподаткування в сільському господарстві» є організація аудиторної та самостійної роботи здобувачів освіти, що спрямовано на формування здатності застосовувати облікові й податкові правила до реальних або змодельованих ситуацій аграрного підприємства, контролювати якість інформації та аргументувати професійні рішення.

Для досягнення цієї мети робота з виданням передбачає такі основні завдання:

- навчитися переводити опис господарської ситуації у систему облікових об’єктів, документів, рахунків, податкових наслідків і контрольних процедур;
- відпрацювати алгоритми документування, оцінки, бухгалтерського відображення та узагальнення операцій, характерних для аграрних підприємств;
- формувати аналітичні розрізи, достатні для калькулювання собівартості, контролю земельного банку, біологічних активів, запасів, доходів, податків і звітних показників;
- застосовувати професійне судження у випадках, коли правильне рішення залежить від умов договору, статусу активу, джерела даних, строку операції або чинної редакції нормативного документа;

− виконувати контрольні звірки між первинними документами, бухгалтерськими регістрами, податковими даними, фінансовою і статистичною звітністю та інформацією державних електронних ресурсів;

− розвивати здатність стисло й доказово пояснювати обране рішення, фіксувати ризики та пропонувати порядок їх усунення.

Відповідно до освітньо-професійної програми «Облік, оподаткування та аудит» першого (бакалаврського) рівня у результаті вивчення курсу студент повинен *набути таких компетентностей*:

− здатність генерувати нові ідеї (креативність);

− здатність спілкуватися з представниками інших професійних груп різного рівня, зокрема з експертами з інших галузей знань і видів економічної діяльності;

− здатність формувати та використовувати облікову інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень на всіх рівнях управління підприємством з метою підвищення ефективності, результативності та соціальної відповідальності бізнесу;

− здатність організовувати обліковий процес та регламентувати діяльність його виконавців відповідно до вимог менеджменту підприємства;

− здатність формувати фінансову звітність за міжнародними стандартами, коректно інтерпретувати, оприлюднювати й використовувати відповідну інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень;

− здатність формулювати завдання, удосконалювати методики та впроваджувати сучасні методи фінансового та управлінського обліку, аналізу, аудиту й оподаткування відповідно до стратегічних цілей підприємства;

− здатність виконувати адміністративно-управлінські функції у сфері діяльності суб’єктів господарювання та органів державного сектору;

− здатність здійснювати консультування власників, менеджменту підприємства та інших користувачів інформації у сфері обліку, аналізу, контролю, аудиту й оподаткування;

− здатність здійснювати облікові процедури із застосуванням спеціалізованих інформаційних систем і комп’ютерних технологій.

і досягти таких програмних результатів навчання:

− знати теорію, методику і практику формування облікової інформації за стадіями облікового процесу і контролю для сучасних і потенційних потреб управління суб’єктами господарювання з урахуванням професійного судження;

− організовувати, розвивати, моделювати системи обліку і координувати діяльність облікового персоналу з урахуванням потреб менеджменту суб’єктів господарювання;

− визначати інформаційні потреби користувачів облікової інформації в управлінні підприємством, надавати консультації управлінському персоналу суб’єкта господарювання щодо облікової інформації;

− розробляти внутрішньофірмові стандарти і форми управлінської та іншої звітності суб’єктів господарювання;

− обґрунтовувати вибір оптимальної системи оподаткування діяльності суб’єкта господарювання на підставі чинного податкового законодавства;

− обґрунтовувати інноваційні підходи до інформаційного забезпечення системи контролю використання ресурсного потенціалу суб'єктів господарювання та органів державного сектору з урахуванням стратегії розвитку бізнесу;

− готувати й обґрунтовувати висновки задля консультування власників, менеджменту суб'єкта господарювання та інших користувачів інформації у сфері обліку, аналізу, контролю, аудиту й оподаткування;

− вміти застосовувати інформаційні технології в організації та формуванні облікового та контрольно-аналітичного забезпечення управління діяльністю підприємства на основі інноваційних підходів в умовах динамічних ринкових змін;

− розуміти облікову політику підприємства, знати вимоги законодавства, національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та вміти застосовувати методи збору, обробки й систематизації облікової інформації для формування фінансової і податкової звітності з використанням інформаційних систем і технологій.

Навчальна дисципліна «Облік та оподаткування в сільському господарстві» ґрунтується на знаннях і практичних навичках, сформованих під час вивчення дисциплін «Бухгалтерський облік», «Фінансовий облік» та «Оподаткування», і забезпечує основу для подальшого опанування дисциплін, пов'язаних із формуванням фінансової звітності, економічним аналізом, контролем, аудитом та організацією обліково-податкового процесу суб'єктів господарювання.

ТЕМА 1. ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ

Мета вивчення теми: набути здатності проєктувати облікову модель аграрного підприємства з урахуванням сезонності, біологічних циклів, землекористування, територіальної розосередженості виробництва, особливостей документування та інформаційних потреб управління; навчитися визначати достатній рівень аналітичної деталізації, контрольні точки документообігу та ключові положення облікової політики без механічного дублювання загальних правил бухгалтерського обліку.

Очікувані результати навчання

– ідентифікувати господарські процеси, що зумовлюють галузеву специфіку бухгалтерського обліку аграрного підприємства;

– визначати об’єкти обліку та доцільні аналітичні ознаки за культурами, полями, виробничими підрозділами, групами тварин, місцями зберігання та центрами відповідальності;

– будувати інформаційний маршрут господарської операції від місця її здійснення до бухгалтерської системи та звітності;

– виявляти ризики несвоєчасного, неповного або суперечливого документування операцій і формувати контрольні процедури для їх мінімізації;

– обґрунтовувати організаційні рішення щодо облікової політики, документообігу, розподілу відповідальності та внутрішнього контролю;

– пояснювати професійне рішення не лише посиланням на рахунок або норму, а через економічний зміст операції, джерела даних, доказовість і вплив на подальший обліковий процес.

План практичного заняття

1. Галузеві чинники, що визначають побудову облікового процесу в аграрному підприємстві.
2. Ідентифікація об’єктів бухгалтерського обліку та вибір аналітичних розрізів.
3. Документування операцій за умов територіальної розосередженості виробництва.
4. Організація руху первинної інформації між виробничими підрозділами та бухгалтерією.
5. Облікова політика як система практичних рішень, а не формальний документ.
6. Контроль узгодженості внутрішніх облікових даних з фактичними та реєстраційними даними.
7. Використання облікової інформації для оперативного управління та професійного судження.

Перелік ключових термінів і понять з теми: аграрне підприємство; сільськогосподарська діяльність; господарська операція; обліковий процес; об’єкт бухгалтерського обліку; аналітичний облік; синтетичний облік; центр відповідальності; місце виникнення витрат; первинний документ; документообіг; облікова політика; професійне судження; земельний банк; виробничий підрозділ; сезонність; біологічний цикл; простежуваність даних; контрольна процедура; інформаційний ризик.

Методичні рекомендації до практичного заняття

При опрацюванні **першого питання** слід звернути увагу на те, що організація бухгалтерського обліку в аграрному підприємстві безпосередньо залежить від особливостей сільськогосподарського виробництва. На відміну від багатьох інших видів економічної діяльності, у сільському господарстві виробничий процес характеризується сезонністю, тривалістю біологічних циклів, залежністю від природно-кліматичних умов, територіальною розосередженістю виробничих об’єктів та значною питомою вагою натуральних показників.

Студенту необхідно зрозуміти, що зазначені особливості впливають не лише на організацію виробництва, а й на побудову облікового процесу. Зокрема, виникає необхідність:

- накопичувати витрати за культурами, полями, виробничими підрозділами та періодами врожаю;
- вести кількісний і вартісний облік запасів та сільськогосподарської продукції;
- контролювати рух матеріальних ресурсів між територіально віддаленими об’єктами;
- враховувати біологічні перетворення тварин і рослин;
- забезпечувати зв’язок між виробничою, бухгалтерською, земельною та податковою інформацією.

Особливу увагу слід приділити сезонності виробництва. Частина витрат може здійснюватися в одному звітному році, а продукція отримуватися в наступному. Тому для достовірного визначення собівартості важливо правильно ідентифікувати виробничий цикл та не змішувати витрати різних років урожаю.

При опрацюванні **другого питання** необхідно з’ясувати, що синтетичного обліку для управління аграрним підприємством недостатньо. Ефективність облікової системи значною мірою залежить від правильно організованого аналітичного обліку.

Студенту слід навчитися визначати, яка деталізація інформації необхідна для конкретного об’єкта. Наприклад:

– виробничі витрати доцільно деталізувати за культурами, полями, виробничими циклами, статтями витрат;

– запаси – за видами, партіями, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами;

– пальне – за видами, технікою, водіями або механізаторами, полями та видами виконаних робіт;

– біологічні активи – за видами, віковими та технологічними групами, місцями утримання;

– земельні ділянки – за кадастровими номерами, площею, видом права, строком користування та місцем розташування.

При цьому варто пам’ятати, що надмірна деталізація обліку так само небажана, як і недостатня. Аналітичні розрізи мають формуватися відповідно до інформаційних потреб управління, калькулювання, контролю та звітності.

При вивченні **третього питання** слід звернути увагу на особливості документування господарських операцій за умов територіальної розосередженості аграрного виробництва.

Польові роботи, утримання тварин, зберігання матеріалів, робота техніки та отримання продукції часто здійснюються на значній відстані від центральної бухгалтерії. У зв’язку з цим виникає ризик несвоєчасного надходження документів, втрати інформації, дублювання операцій або відображення їх у неправильному звітному періоді.

Студенту необхідно зрозуміти, що первинний документ повинен не лише підтверджувати факт здійснення господарської операції, а й дозволяти встановити її економічний зміст і виробниче призначення.

Наприклад, під час списання пального важливо мати інформацію не лише про його кількість, а й про:

– одиницю техніки;
– виконавця;
– вид виконаної роботи;
– поле або виробничий об’єкт;
– культуру;
– дату виконання роботи;
– фактичний обсяг виконаних робіт.

При опрацюванні **четвертого питання** необхідно розглянути рух первинної інформації від місця виникнення господарської операції до бухгалтерії.

Інформація в аграрному підприємстві формується не лише бухгалтерською службою. Значна її частина виникає у роботі агронома, інженера, комірника, завідувача ферми, диспетчера, кадрової служби, земельного відділу та інших підрозділів.

Тому студенту слід засвоїти, що якісний документообіг передбачає визначення:

– особи, яка фіксує господарську операцію;
– документа або електронного запису, яким вона підтверджується;
– особи, яка перевіряє правильність інформації;

- строку передачі документа;
- порядку його опрацювання бухгалтерією;
- способу зберігання та подальшого використання даних.

Особливу увагу необхідно приділяти контрольним точкам документообігу, тобто етапам, на яких інформація має бути перевірена до її включення до бухгалтерських регістрів.

При вивченні **п'ятого питання** слід усвідомити, що облікова політика підприємства не повинна бути формальним документом, який лише повторює положення нормативних актів.

Її призначення полягає у фіксації тих методів, принципів і професійних рішень, щодо яких підприємство має право вибору.

Для аграрного підприємства особливого значення можуть набувати положення щодо:

- організації аналітичного обліку виробничих витрат;
- визначення об'єктів витрат та об'єктів калькулювання;
- порядку розподілу загальновиробничих витрат;
- методів оцінки вибуття запасів;
- оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції;
- обліку незавершеного виробництва;
- формування резервів;
- організації інвентаризації;
- внутрішнього документообігу.

Водночас технічні питання – строки передавання документів, перелік відповідальних осіб, маршрути погодження тощо – доцільно деталізувати в окремих внутрішніх регламентах і графіках документообігу.

При опрацюванні **шостого питання** необхідно звернути увагу на те, що дані бухгалтерського обліку не повинні існувати ізольовано від фактичних та реєстраційних даних.

У діяльності аграрного підприємства важливого значення набувають зіставлення:

- бухгалтерських даних із фактичною наявністю запасів;
- даних щодо поголів'я з виробничими та реєстраційними відомостями;
- земельного реєстру підприємства з даними Державного земельного кадастру та Державного реєстру речових прав;
- виробничої інформації з бухгалтерськими витратами;
- даних про реалізацію продукції з бухгалтерськими та податковими регістрами.

Студенту необхідно зрозуміти, що виявлена розбіжність не означає автоматичної необхідності виправлення бухгалтерської цифри. Спочатку слід визначити причину розбіжності, перевірити первинні документи, момент виникнення події та достовірність кожного інформаційного джерела.

При вивченні **сьомого питання** слід розглянути бухгалтерський облік не лише як систему реєстрації господарських операцій, а як важливе джерело інформації для управління аграрним підприємством.

На основі правильно організованого аналітичного обліку можна визначати:

- витрати на 1 га окремої культури;
- собівартість одиниці продукції;
- використання матеріальних ресурсів за полями та підрозділами;
- ефективність окремих видів продукції;
- відхилення фактичних витрат від запланованих;
- рентабельність культур, напрямів виробництва та каналів реалізації;
- причини виникнення втрат і непродуктивних витрат.

При цьому важливо усвідомити значення професійного судження бухгалтера. У багатьох практичних ситуаціях правильне рішення неможливо отримати лише шляхом механічного застосування рахунку або формули. Необхідно оцінити економічний зміст операції, умови договору, якість і повноту документів, взаємозв'язок різних інформаційних джерел та можливий вплив рішення на облік, оподаткування і звітність.



Питання для самоконтролю

1. Які галузеві особливості сільського господарства найбільше впливають на організацію бухгалтерського обліку?
2. Як сезонність впливає на накопичення та розмежування виробничих витрат?
3. Чому для аграрного підприємства особливого значення набуває аналітичний облік?
4. Які аналітичні розрізи доцільно застосовувати для обліку виробничих витрат?
5. Які ризики виникають у зв'язку з територіальною розосередженістю виробництва?
6. Яким вимогам має відповідати система документообігу аграрного підприємства?
7. У чому полягає відмінність між обліковою політикою та технічними регламентами бухгалтерії?
8. Які питання аграрного обліку доцільно врегульовувати наказом про облікову політику?
9. Чому бухгалтерські дані необхідно зіставляти з виробничими та реєстраційними даними?
10. Які інформаційні джерела доцільно використовувати для контролю земельного банку підприємства?
11. Чому виявлена розбіжність між різними інформаційними джерелами потребує дослідження, а не автоматичного виправлення?
12. Як бухгалтерська інформація може використовуватися для оперативного управління аграрним підприємством?
13. У чому полягає професійне судження бухгалтера під час вирішення нестандартних облікових ситуацій?

🗝 Приклади розв’язання

Завдання 1.1

ТОВ «АгроКонтур» обробляє 2 400 га орендованих і власних земель у двох територіальних громадах. Підприємство вирощує пшеницю, соняшник і кукурудзу, утримує молочне стадо, має два склади матеріалів, зерновий тік, машинно-тракторний парк і ремонтну майстерню. Частина сільськогосподарської продукції реалізується, частина використовується як насіння та корми. Первинні документи формуються агрономом, завідувачами складів, завідувачем ферми, диспетчером техніки та бухгалтерією. На окремих полях виробничі записи ведуться в електронній агрономічній системі, але довідники полів і культур не повністю збігаються з бухгалтерською аналітикою. Документи з віддаленої ферми інколи надходять до бухгалтерії із затримкою 5-7 днів.

Усі завдання практичного заняття виконуються на основі цієї ситуації, якщо інше прямо не зазначено. Студент повинен не лише запропонувати рішення, а й коротко пояснити, яку помилку або управлінський ризик воно попереджає.

Приклад виконання 1. Побудова облікової карти підприємства

Завдання: визначити, які аналітичні ознаки необхідно передбачити для трьох різних об’єктів, щоб інформація була придатною для подальшого контролю і калькулювання.

Таблиця 1.2 – Фрагмент облікової карти ТОВ «АгроКонтур»

Об’єкт	Мінімальна аналітика	Первинне джерело	Відповідальний	Контрольне зіставлення
Пальне	вид пального; склад/місце зберігання; техніка; поле; вид робіт	документ надходження; документ видачі; виробничий/маршрутний запис	завідувач складу; диспетчер; бухгалтер	видано зі складу ↔ робота техніки ↔ поле/операція ↔ списано в обліку
Насіння власного виробництва	культура; сорт; урожай року; партія; склад; призначення; поле використання	документ оприбуткування; складський реєстр; документ відпуску у виробництво	агроном; завідувач складу; бухгалтер	залишок партії ↔ фактична наявність ↔ площа та норма висіву

Об’єкт	Мінімальна аналітика	Первинне джерело	Відповідальний	Контрольне зіставлення
Витрати на вирощування пшениці	культура; поле; рік урожаю; технологічна операція; стаття витрат; центр відповідальності	первинні документи на матеріали, працю, послуги та роботу техніки	агроном; керівник підрозділу; бухгалтер	витрати ↔ технологічна карта ↔ фактично виконані роботи ↔ калькуляція

Джерело: розроблено автором.

Логіка розв’язання: аналітика не повинна бути максимально деталізованою «на всяк випадок». Вона має бути достатньою для конкретної мети: підтвердити рух ресурсу, віднести витрату до належного об’єкта, виконати контрольне зіставлення та сформувати звітний або управлінський показник. Надмірна аналітика створює зайві трудовитрати, недостатня – робить неможливим відновлення доказового ланцюга.

Приклад виконання 2. Інформаційний маршрут первинного документа

Ситуація: трактор виконує передпосівний обробіток ґрунту на полі № 17. Для роботи зі складу видано дизельне пальне. Необхідно побудувати маршрут інформації так, щоб бухгалтер міг підтвердити не лише суму списання пального, а й його виробниче призначення.

1. Факт операції: техніка виконує конкретну технологічну роботу на визначеному полі.

2. Первинна фіксація: зазначаються машина/трактор, виконавець, дата, поле, вид роботи, обсяг роботи та використане пальне.

3. Підтвердження відпуску ресурсу: складські дані повинні дозволяти ідентифікувати кількість і вид пального, видані для цієї роботи.

4. Виробнича перевірка: агроном або відповідальна особа підтверджує факт виконання роботи та належність її до конкретного поля/культури.

5. Бухгалтерська обробка: інформація відноситься на належний об’єкт витрат і відповідний аналітичний розріз.

6. Контроль: бухгалтер зіставляє документи видачі пального, виробничий запис, дані про роботу техніки та накопичені витрати по полю.

7. Подальше використання: інформація входить до калькуляції собівартості й може бути використана для аналізу фактичних витрат проти технологічних норм.

✍ Практичні завдання та проблемні ситуації

Завдання 1.1. Обліковий паспорт підприємства

На основі вихідної ситуації сформуйте «обліковий паспорт» ТОВ «АгроКонтур». Заповніть таблицю не менше ніж для восьми груп об’єктів: земельні ділянки/права на землю; насіння; добрива та засоби захисту рослин; пальне; незавершене виробництво; сільськогосподарська продукція; біологічні активи тваринництва; основні засоби виробничого призначення.

Таблиця 1.3 – Обліковий паспорт підприємства

Група об’єктів	Що потрібно ідентифікувати	Аналітичні ознаки	Основне джерело даних	Ризик недостатньої аналітики

Завдання 1.2. Карта відповідальності за первинну інформацію

Розподіліть між агрономом, завідувачем складу, завідувачем ферми, диспетчером техніки та бухгалтером функції: первинна фіксація операції; перевірка натуральних показників; перевірка реквізитів; передача документа; введення до облікової системи; контрольне зіставлення. Для кожної функції обґрунтуйте, чому її не можна перекладати виключно на бухгалтерію.

Завдання 1.3. Проєкт графіка документообігу

Розробіть фрагмент графіка документообігу для трьох операцій: 1) видача насіння у виробництво; 2) списання пального на польові роботи; 3) оприбуткування молока від виробничого підрозділу. Для кожної операції визначте момент виникнення документа, відповідального за складання, відповідального за перевірку, строк передання до бухгалтерії, спосіб передання та контрольну дію у разі прострочення.

Завдання 1.4. Діагностика контрольних розривів

На підприємстві виявлено такі факти: агрономічна система використовує назви полів «П-17» і «П-18», тоді як бухгалтерія – «масив Захід-1»; склад списує пальне на «рослинництво» без зазначення поля; частина документів ферми надходить раз на тиждень; площа фактичного обробітку за картою полів не збігається з площею, що міститься у внутрішньому земельному реєстрі. Для кожного факту визначте: 1) вид інформаційного ризику; 2) можливі наслідки для обліку; 3) контрольну процедуру; 4) відповідальну особу; 5) періодичність контролю.

Завдання 1.5. Рішення для наказу про облікову політику

Сформулюйте не менше шести практичних положень, які доцільно закріпити в обліковій політиці ТОВ «АгроКонтур» саме через специфіку аграрної діяльності. Не переписуйте норми стандартів. Кожне положення має містити конкретне управлінсько-облікове рішення підприємства: що обирається, на якому рівні деталізації, хто відповідає та як забезпечується контроль.

Завдання 1.6. Узгодження земельної інформації

Для трьох умовних земельних ділянок бухгалтер має чотири інформаційні масиви: договір/правовстановлюючий документ, внутрішній земельний реєстр, карта полів і бухгалтерська аналітика витрат. Запропонуйте структуру контрольної таблиці, яка дозволить виявити розбіжності за площею, видом права, строком користування, кадастровим номером, прив’язкою до поля та періодом фактичного використання. Визначте, які розбіжності є критичними до початку виробничого сезону.

Завдання 1.7. Внутрішнє використання власної продукції

Частину зерна пшениці підприємство залишає для подальшого використання як насіння, а частину кукурудзи – як корм. Побудуйте інформаційний маршрут для кожного випадку: від моменту одержання продукції до її подальшого виробничого споживання. Зазначте, які аналітичні ознаки мають зберігатися, щоб не допустити подвійного рахунку продукції та витрат.

Завдання 1.8. Простежуваність цифрових даних

Електронна агрономічна система фіксує площу обробітку, технологічну операцію, машину та норму матеріалу. Бухгалтерська система містить окремі довідники номенклатури, складів, підрозділів і статей витрат. Розробіть таблицю відповідності довідників, яку потрібно підтримувати для автоматизованого передання даних. Виділіть щонайменше п’ять полів, помилка в яких може змінити собівартість або викривити управлінський звіт.

Завдання 1.9. Порівняння двох моделей організації обліку

Порівняйте дві моделі: А – одна централізована бухгалтерія отримує документи від усіх підрозділів; Б – на віддалених виробничих майданчиках є працівники, які здійснюють первинну перевірку й попередню реєстрацію документів. За критеріями швидкості, контролю, ризику дублювання, вартості організації, відповідальності та якості даних визначте переваги й недоліки кожної моделі та запропонуйте модель для ТОВ «АгроКонтур».

Завдання 1.10. Експертна службова записка

Підготуйте службову записку директору обсягом до 1 сторінки на тему «Три першочергові зміни в організації обліку ТОВ “АгроКонтур”». Кожна рекомендація повинна містити: проблему; запропоновану дію; відповідального; строк/періодичність; очікуваний результат; ризик у разі невиконання. Оцінюється не кількість загальних фраз, а конкретність і доказовість запропонованих рішень.

? Питання для самоконтролю

1. Чому галузеві особливості сільського господарства впливають насамперед на аналітику та документообіг, а не лише на перелік бухгалтерських рахунків?
2. Які характеристики землекористування повинні бути доступними бухгалтеру для облікових і контрольних процедур?
3. Чому одна й та сама сільськогосподарська продукція може потребувати різних інформаційних маршрутів залежно від подальшого використання?
4. Як сезонність змінює вимоги до періодичності облікових і контрольних процедур?
5. Які ризики створює запізнення первинних документів від віддалених підрозділів?
6. За якими критеріями визначають достатній рівень аналітичної деталізації?
7. Чому облікова політика не повинна бути копією нормативних актів?
8. Які дані доцільно зіставляти під час контролю земельного банку?
9. Чим відрізняється відповідальність за здійснення господарської операції від відповідальності за її бухгалтерське відображення?
10. Яким чином внутрішні цифрові довідники можуть впливати на достовірність обліку?
11. Що означає простежуваність даних від факту господарського життя до звітного показника?
12. За яких умов професійне судження бухгалтера можна вважати належно документованим?



Тестові завдання для самоконтролю

Оберіть одну правильну відповідь

1.1. Найдоцільнішим критерієм вибору аналітичного розрізу є:

а) максимальна кількість довідників у програмі;

б) можливість забезпечити контроль, калькулювання та формування потрібної інформації;

в) бажання кожного підрозділу вести власні назви об’єктів;

г) використання лише тих аналітичних ознак, що прямо названі в Плані рахунків.

1.2. Територіальна розосередженість аграрного підприємства насамперед підвищує ризик:

а) відсутності подвійного запису;

б) несвоєчасного надходження та неповноти первинної інформації;

в) неможливості застосовувати рахунок 23;

г) відсутності фінансової звітності.

1.3. Найкращим підтвердженням виробничого призначення списаного пального є:

а) лише складський залишок;

б) лише бухгалтерське проведення;

в) узгоджений ланцюг видачі пального, даних про роботу техніки, поле і технологічну операцію;

г) усна інформація механізатора.

1.4. Якщо назви полів у виробничій та бухгалтерській системах не узгоджені, основний ризик полягає у:

а) збільшенні статутного капіталу;

б) неправильному віднесенні витрат та втраті простежуваності;

в) автоматичній зміні форми власності;

г) неможливості зберігати первинні документи.

1.5. Облікова політика аграрного підприємства повинна насамперед:

а) повторювати текст стандартів;

б) фіксувати прийняті підприємством методичні й організаційні рішення у випадках вибору або потреби регламентації;

в) містити тільки посадові інструкції;

г) замінювати графік документообігу.

1.6. Для контролю земельного банку бухгалтеру недостатньо мати лише:

а) площу та кадастровий номер;

б) бухгалтерську довідку;

в) один внутрішній список без зіставлення з правовими і фактичними даними;

г) строк права користування.

1.7. Центр відповідальності використовується для:

а) визначення лише географічного місця активу;

б) прив’язки показників до підрозділу або особи, відповідальної за їх формування і контроль;

в) заміни синтетичного рахунку;

г) визначення форми фінансової звітності.

1.8. Внутрішнє використання власної сільськогосподарської продукції потребує:

а) збереження інформації про її походження та подальше виробниче призначення;

б) виключно нового договору купівлі-продажу;

в) припинення кількісного обліку;

г) відсутності аналітики за партіями.

1.9. Контрольна процедура є найбільш ефективною, якщо:

а) виконується лише перед річною звітністю;

б) передбачає зіставлення незалежних джерел інформації та визначену відповідальність;

в) не документується;

г) здійснюється тільки бухгалтером без участі виробничих служб.

1.10. Професійне судження бухгалтера є найкраще обґрунтованим, коли:

а) спирається на звичну практику минулих років без перевірки;

б) містить економічне пояснення, нормативну основу, джерела даних і документований висновок;

в) зводиться до вибору номера рахунку;

г) не потребує фіксації, якщо рішення прийняв досвідчений працівник.

Самостійна робота за темою 1

Мета самостійної роботи: поглибити здатність самостійно формувати організаційно-методичні рішення для системи бухгалтерського обліку аграрного підприємства, працювати з чинними нормативними джерелами та перетворювати отриману інформацію на конкретні регламенти, контрольні таблиці й аналітичні висновки.

Питання для самостійного опрацювання

1. Нормативні джерела, які визначають загальні засади організації бухгалтерського обліку та документування.
2. Галузеві чинники, що потребують спеціальної аналітики й контрольних процедур.
3. Побудова інформаційного маршруту між виробничими службами та бухгалтерією.
4. Практичні рішення облікової політики для аграрного підприємства.
5. Контроль узгодженості фактичних, документальних, облікових і реєстраційних даних.



Методичні рекомендації до самостійного опрацювання

Питання	Алгоритм опрацювання	Форма результату
1. Нормативна навігація	Знайдіть чинні редакції базових документів. Для кожного не переписуйте зміст, а визначте: яке саме організаційне питання він регулює; які рішення залишає підприємству; які документи/процедури треба мати для доказовості.	Матриця на 1-2 сторінки.

Питання	Алгоритм опрацювання	Форма результату
2. Об’єкти та аналітика	Оберіть модель аграрного підприємства. Складіть перелік ключових об’єктів, а потім для кожного сформуйте мінімальний набір аналітичних ознак, без яких неможливі контроль і калькулювання.	Карта аналітики не менше ніж за 10 об’єктами.
3. Документообіг	Оберіть три операції, що виникають поза бухгалтерією. Простежте, хто створює інформацію, як вона перевіряється, у який строк передається, де реєструється та яким контролем завершується.	Три схеми/таблиці маршруту документів.
4. Облікова політика	Визначте рішення, які підприємство має формалізувати саме для своєї моделі діяльності. Формулюйте їх як правила підприємства, а не як цитати стандартів.	6-8 положень внутрішнього регламенту.
5. Контроль узгодженості	Виберіть один інформаційний масив (земля, пальне, виробничі витрати або продукція). Визначте не менше трьох незалежних джерел для звірки, періодичність, відповідального і спосіб документування розбіжностей.	Контрольна матриця та короткий висновок.

Обов’язкові завдання для самостійної роботи

Завдання 1.1. Нормативна карта організації аграрного обліку

Складіть власну нормативну матрицю щонайменше за шістьма питаннями: організація бухгалтерського обліку; первинні документи; робочий план рахунків; облікова політика; біологічні активи; запаси; витрати/калькулювання. Для кожної позиції вкажіть не лише назву документа, а й конкретне питання, яке необхідно перевірити в його чинній редакції.

Завдання 1.2. Архітектура аналітичного обліку

Оберіть один із варіантів підприємства: А – рослинницьке господарство на 1 500 га; Б – молочна ферма з власним кормовиробництвом; В – змішане господарство з рослинництвом і тваринництвом. Побудуйте карту аналітики не менше ніж для десяти об’єктів. Для кожної ознаки поясніть, для якої контрольної, калькуляційної або управлінської мети вона потрібна.

Завдання 1.3. Графік руху первинної інформації

Для обраного варіанта підприємства сформуйте три маршрути документів. Обов’язково передбачте: місце виникнення операції; відповідального за первинну фіксацію; контроль натурального показника; контроль реквізитів; строк передання; канал передання; обробку в бухгалтерії; архівування; дію у випадку помилки або прострочення.

Завдання 1.4. Фрагмент облікової політики

Підготуйте 6-8 положень для внутрішнього документа підприємства. Рекомендовані напрями: структура аналітики витрат; порядок ідентифікації полів/виробничих об’єктів; правила використання єдиних довідників; порядок документування внутрішнього руху власної продукції; строки передання документів із віддалених підрозділів; відповідальність за контроль натуральних показників; порядок документування професійного судження. Кожне положення має бути придатним для практичного виконання.

Завдання 1.5. Інтегроване завдання «Діагностика системи обліку»

Умовне підприємство має такі проблеми: виробничі й бухгалтерські довідники не синхронізовані; документи надходять нерегулярно; складський облік ведеться без партійності; земельний реєстр оновлюється лише перед податковою звітністю; витрати на техніку відносяться на загальний об’єкт «рослинництво»; результати інвентаризацій не використовуються для коригування внутрішніх процедур. Підготуйте аналітичну записку обсягом 2-3 сторінки: ранжуйте проблеми за критичністю, визначте причину, наслідок, контрольну дію, відповідального та показник, за яким можна перевірити результат упровадження.

Аналітичне завдання на вибір

Виконайте одне із запропонованих завдань. Результат – 1-2 сторінки аналітичного тексту або структурована таблиця з власним висновком.

1. Порівняйте інформаційні потреби бухгалтера рослинницького та тваринницького підприємства: які аналітичні ознаки є спільними, а які – специфічними?

2. Проаналізуйте, які помилки можуть виникнути, якщо первинний документ містить суму, але не містить достатньої натуральної або виробничої аналітики.

3. Розробіть систему з п’яти ключових контрольних індикаторів, за якими головний бухгалтер може щотижнево оцінювати якість надходження первинної інформації від виробничих підрозділів.

Вимоги до оформлення результатів самостійної роботи

– кожне завдання повинно мати назву, вихідні дані (якщо вони моделюються), результат і коротке обґрунтування;

– таблиці мають бути заповнені змістовно; формулювання «згідно із законодавством», «контролювати», «вести аналітику» без конкретизації не зараховуються як професійне рішення;

– для нормативних питань зазначається назва джерела та перевіряється його чинна редакція на дату виконання роботи;

– у висновках необхідно пояснювати наслідок запропонованого рішення для достовірності обліку, контролю, калькулювання або звітності;

– використання генеративного ШІ допускається як допоміжного інструменту пошуку варіантів або структурування, однак студент зобов’язаний перевірити нормативні твердження, пояснити власне рішення та бути готовим захистити його усно.

Глосарій до теми

Аграрне підприємство – суб’єкт господарювання, діяльність якого пов’язана з виробництвом сільськогосподарської продукції та іншими операціями аграрного циклу.

Аналітичний облік – деталізація бухгалтерської інформації за ознаками, необхідними для контролю, калькулювання, звітності й управління.

Біологічний цикл – період і послідовність природних змін рослин або тварин, що впливають на організацію виробництва та обліку.

Господарська операція – дія або подія, що спричиняє зміни у структурі активів, зобов’язань чи власного капіталу підприємства.

Графік документообігу – внутрішній регламент руху документів від моменту складання/одержання до обробки, зберігання та контролю.

Документування – процес первинної фіксації господарських фактів у документах, придатних для подальшої облікової обробки.

Земельний банк – систематизована сукупність земельних ділянок і прав на них, що використовуються підприємством у діяльності.

Інформаційний ризик – ризик прийняття неправильного облікового або управлінського рішення через неповні, несвоєчасні, неузгоджені чи недостовірні дані.

Контрольна процедура – визначена дія зі звірки, підтвердження, авторизації або перевірки даних з метою попередження чи виявлення помилки.

Місце виникнення витрат – організаційний або виробничий сегмент, де фактично формуються витрати.

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які підприємство застосовує для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в межах чинних вимог.

Обліковий процес – послідовність дій від первинного спостереження і документування до систематизації, узагальнення та формування звітної інформації.

Первинний документ – документ, що містить відомості про господарську операцію та використовується як підстава для її облікової обробки за встановлених вимог.

Професійне судження – обґрунтований висновок фахівця, сформований на підставі економічного змісту операції, нормативних вимог, доступних доказів і професійного досвіду.

Простежуваність даних – можливість відновити зв’язок показника з первинним фактом, документом, відповідальною особою та подальшим обліковим узагальненням.

Робочий план рахунків – внутрішня система рахунків і субрахунків, адаптована підприємством до власних інформаційних потреб у межах нормативної основи.

Сезонність – нерівномірність виробничої активності та формування витрат/результатів упродовж року, зумовлена природними і технологічними циклами.

Синтетичний облік – узагальнений вартісний облік об'єктів на рахунках установленого рівня.

Центр відповідальності – підрозділ, напрям діяльності або відповідальна особа, щодо яких встановлено повноваження та відповідальність за показники діяльності.

Єдиний довідник даних – узгоджена система кодів і найменувань об'єктів, що використовується різними підрозділами та інформаційними системами підприємства.



Методичний підсумок теми

Після виконання аудиторної та самостійної роботи студент повинен бачити систему бухгалтерського обліку аграрного підприємства не як набір рахунків, а як керований інформаційний процес. Професійно достатня система має забезпечувати ідентифікацію об'єкта, підтвердження господарського факту, своєчасну передачу даних, необхідну аналітичну деталізацію, контрольне зіставлення та можливість пояснити походження кожного суттєвого показника. Саме ця логіка є основою для подальших модулів про запаси, біологічні активи, витрати, звітність і оподаткування.

ТЕМА 2. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ І БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

☝ **Мета вивчення теми:** набути здатності організовувати й контролювати обліковий цикл виробничих запасів, поточних і довгострокових біологічних активів та сільськогосподарської продукції; навчити працювати з партійною, кількісною, якісною та ідентифікаційною інформацією, документувати зміну статусу активу, виявляти розриви між фактичними, складськими, виробничими, бухгалтерськими й реєстраційними даними та обґрунтовувати коригувальні дії без механічного повторення теоретичних положень стандартів.

🗝 **Очікувані результати навчання**

– ідентифікувати контрольні точки руху насіння, добрив, засобів захисту рослин, пального, кормів, запасних частин та інших матеріалів сільськогосподарського призначення;

– проєктувати аналітичний облік запасів за номенклатурою, партіями, якісними характеристиками, місцями зберігання, відповідальними особами та виробничим призначенням;

– відрізняти факт надходження ресурсу від завершення процедури приймання, якісного контролю та дозволу на виробниче використання;

– будувати простежуваний інформаційний маршрут біологічного активу від первинної події до облікової групи, оцінки, переміщення, вибуття або одержання сільськогосподарської продукції;

– проводити контрольні звірки між бухгалтерською аналітикою, складськими й зоотехнічними даними, результатами інвентаризації та зовнішніми реєстраційними джерелами;

– формувати доказовий файл для оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції, фіксуючи джерела даних, допущення, відповідальних осіб та дату оцінки;

– визначати інформаційний ризик і коригувальну дію у ситуаціях нестачі, надлишку, псування, невідповідності якості, затримки документів, неузгодженості ідентифікаторів та змін статусу активу.

План практичного заняття

1. Контрольний цикл запасів: приймання, ідентифікація партії, зберігання, відпуск, фактичне використання та залишок.
2. Аналітична простежуваність матеріалів сільськогосподарського призначення за місцем, партією, якістю та виробничим призначенням.
3. Інвентаризаційні розбіжності та порядок професійної роботи до моменту бухгалтерського коригування.
4. Біологічний актив як динамічний об’єкт: події народження/одержання, переміщення, зміни групи, вибуття та одержання продукції.
5. Документування і контроль доказів справедливої вартості або іншої обраної моделі оцінки.
6. Узгодження бухгалтерської, зоотехнічної та реєстраційної інформації щодо поголів’я.
7. Закриття періоду за запасами й біологічними активами: контрольні звірки та відповідальність.

Перелік ключових термінів і понять з теми: виробничі запаси; матеріали сільськогосподарського призначення; партія запасів; номенклатурна позиція; якісна характеристика; місце зберігання; матеріально відповідальна особа; складський облік; інвентаризація; інвентаризаційна різниця; простежуваність партії; біологічний актив; біологічні перетворення; поточний біологічний актив; довгостроковий біологічний актив; плодоносні рослини; облікова група тварин; додатковий біологічний актив; сільськогосподарська продукція; первісне визнання; справедлива вартість; витрати на місці продажу; доказова база оцінки; реєстрова звірка.



Методичні рекомендації до практичного заняття

При опрацюванні **першого питання** слід звернути увагу на те, що облік запасів у сільськогосподарському підприємстві доцільно розглядати не як окремі операції з надходження, зберігання та списання, а як цілісний контрольний цикл руху матеріальних ресурсів.

Студенту необхідно зрозуміти, що кожна партія запасів повинна бути простежуваною від моменту її надходження на підприємство до фактичного використання або іншого вибуття. Контрольний цикл включає:

− приймання матеріальних цінностей;
− перевірку кількості, якості та супровідних документів;
− ідентифікацію конкретної партії;
− оприбуткування та визначення місця зберігання;
− внутрішнє переміщення;
− відпуск у виробництво;
− фактичне використання;
− визначення залишку;
− зіставлення облікових даних із фактичною наявністю.

Особливу увагу слід приділити відмінності між відпуском запасу зі складу та його фактичним використанням у виробничому процесі. Сам факт передавання матеріалу зі складу не завжди означає, що його повністю використано в тому самому періоді або на той об’єкт, для якого він був отриманий.

Наприклад, насіння, добрива, засоби захисту рослин, пальне або корми можуть бути передані виробничому підрозділу, але частина їх може залишатися невикористаною на кінець дня, зміни або звітного періоду. Тому облікова система повинна забезпечувати можливість визначення не лише обсягу відпуску, а й фактичного споживання та залишку.

При опрацюванні **другого питання** необхідно з’ясувати значення аналітичної простежуваності матеріалів сільськогосподарського призначення.

Студенту слід усвідомити, що найменування матеріалу саме по собі часто є недостатнім аналітичним показником. Один і той самий вид запасів може одночасно зберігатися на різних складах, належати до різних партій, мати різні якісні характеристики та використовуватися для різних виробничих цілей.

Тому аналітичний облік може організовуватися за такими розрізами:

− видом матеріалу;
− номенклатурною позицією;
− партією;
− постачальником;
− місцем зберігання;
− матеріально відповідальною особою;
− якісними характеристиками;
− строком придатності або використання;

− виробничим призначенням;

− культурою, полем, фермою або іншим виробничим об’єктом.

Наприклад, для насіннєвого матеріалу важливими можуть бути сорт, репродукція, номер партії, культура та поле, для якого він призначений. Для добрив – вид, партія, склад, агрономічне призначення та поле внесення. Для кормів – вид корму, партія, місце зберігання, якісні характеристики та група тварин, для якої вони використовуються.

Особливу увагу слід звернути на те, що аналітична деталізація має бути достатньою для контролю, але не надмірною. Якщо інформаційний розріз не використовується для управління, контролю, калькулювання, звітності або підтвердження господарської операції, його введення до системи обліку може лише ускладнювати документообіг.

При опрацюванні **третього питання** слід розглянути порядок професійної роботи з інвентаризаційними розбіжностями до моменту їх бухгалтерського коригування.

Студенту необхідно зрозуміти, що виявлення нестачі або надлишку під час інвентаризації не означає автоматичного списання або оприбуткування відповідної кількості запасів.

До внесення змін у бухгалтерський облік необхідно встановити причини виникнення розбіжності та перевірити достовірність вихідної інформації.

Доцільно послідовно перевірити:

− правильність облікового залишку на дату інвентаризації;

− повноту оприбуткування надходжень;

− своєчасність відображення відпуску;

− документи внутрішнього переміщення;

− можливість помилкового віднесення запасу до іншого складу або матеріально відповідальної особи;

− правильність одиниць виміру та перерахунків;

− природні властивості конкретного виду запасів;

− наявність пересортиці;

− операції, здійснені безпосередньо перед або під час інвентаризації.

Особливого значення набуває розмежування факту розбіжності та причини її виникнення. Бухгалтер повинен не лише зафіксувати різницю між фактичною та обліковою кількістю, а й визначити, чи є вона наслідком реальної втрати активу, документальної помилки, неправильного періоду відображення операції, пересортиці або іншої обставини.

Лише після документального оформлення результатів інвентаризації та встановлення характеру виявленої розбіжності може прийматися рішення щодо бухгалтерського коригування.

При опрацюванні **четвертого питання** необхідно звернути увагу на особливість біологічних активів як об’єктів бухгалтерського обліку.

На відміну від більшості матеріальних запасів, біологічні активи змінюють свої кількісні та якісні характеристики внаслідок біологічних перетворень. Тому облік повинен забезпечувати відображення не лише їх

наявності, а й подій, які змінюють стан, належність до певної групи або економічне призначення.

Для поточних біологічних активів тваринництва такими подіями можуть бути:

− народження або одержання приплоду;
− придбання тварин;
− переведення з однієї вікової або технологічної групи до іншої;
− переміщення між місцями утримання;
− збільшення живої маси;
− вибракування;
− реалізація;
− забій;
− падіж;
− інше вибуття;
− одержання сільськогосподарської продукції.

Студенту слід зрозуміти, що зміна групи тварин є не просто технічною операцією. Вона може змінювати аналітичну класифікацію біологічного активу, місце його обліку, відповідальну особу та подальше виробниче призначення.

Важливо також розмежовувати сам біологічний актив та сільськогосподарську продукцію, одержану від нього. Наприклад, тварина залишається біологічним активом, тоді як молоко, вовна, яйця або інша продукція після одержання стають окремими об’єктами обліку.

При опрацюванні **п’ятого питання** слід розглянути порядок документального обґрунтування оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції.

Студенту необхідно усвідомити, що оцінка не повинна ґрунтуватися виключно на бухгалтерському розрахунку. Вона повинна мати доказову основу, яка дозволяє пояснити, звідки отримано відповідний показник та чому саме він був використаний.

При застосуванні справедливої вартості важливо документувати:

− об’єкт оцінки;
− дату оцінювання;
− кількісні та якісні характеристики активу;
− джерела цінової інформації;
− ринок або сегмент ринку, який аналізувався;
− умови реалізації;
− коригування, застосовані до ринкових показників;
− розрахунок витрат, пов’язаних із продажем, якщо вони враховуються;
− особу, відповідальну за підготовку та перевірку розрахунку.

Якщо підприємство використовує іншу передбачену обліковими правилами модель оцінки, необхідно забезпечити документальне підтвердження підстав її застосування та послідовність використання.

Особливу увагу слід приділити тому, що документування оцінки має забезпечувати можливість її ретроспективної перевірки. Інша особа, переглядаючи документи через певний час, повинна мати можливість зрозуміти,

які вихідні дані використовувалися, які припущення були зроблені та яким чином отримано підсумкову оцінку.

При опрацюванні **шостого питання** необхідно звернути увагу на узгодження бухгалтерської, зоотехнічної та реєстраційної інформації щодо поголів'я.

Студенту слід зрозуміти, що інформація про тварин формується одночасно в декількох інформаційних контурах. Бухгалтерія відображає наявність і рух біологічних активів у кількісному та вартісному вимірниках, зоотехнічна служба веде виробничу інформацію, а окремі відомості можуть міститися у відповідних реєстраційних системах.

Контроль повинен передбачати зіставлення:

− загальної кількості голів;
− кількості тварин за віковими та технологічними групами;
− даних щодо народження та приплоду;
− переведення між групами;
− надходження тварин;
− реалізації та іншого вибуття;
− падежу;
− місць утримання;
− ідентифікаційних даних тварин;
− даних на початок і кінець звітного періоду.

У разі виявлення розбіжностей не слід автоматично вважати правильним одне з джерел інформації. Необхідно встановити момент виникнення різниці, перевірити первинні документи та визначити, у якій саме системі подію було відображено неправильно або несвоєчасно.

Студенту слід засвоїти контрольне співвідношення руху поголів'я:

поголів'я на початок періоду + надходження + приплід − вибуття = поголів'я на кінець періоду.

При цьому кожен елемент такого співвідношення має бути підтверджений відповідною господарською подією та документальною інформацією.

При опрацюванні **сьомого питання** слід розглянути процедури закриття звітного періоду за запасами та біологічними активами.

Студенту необхідно зрозуміти, що закриття періоду не повинно зводитися лише до формування оборотно-сальдової відомості. До складання звітності необхідно провести комплекс контрольних процедур, які підтверджують повноту та узгодженість облікових даних.

За запасами доцільно перевірити:

− відповідність складського та бухгалтерського обліку;
− наявність необроблених або непереданих документів;
− своєчасність відображення надходжень і вибуття;
− залишки матеріалів у виробничих підрозділах;
− незакриті внутрішні переміщення;
− фактичне використання ресурсів;
− результати інвентаризацій;

− правильність оцінки залишків.

За біологічними активами слід перевірити:

− кількість активів за кожною групою;

− рух за звітний період;

− своєчасність переведення між групами;

− повноту відображення приплоду та вибуття;

− відповідність бухгалтерських даних виробничим і реєстраційним;

− правильність оцінки;

− відображення одержаної сільськогосподарської продукції.

Особливу увагу необхідно приділити відповідальності за контрольні процедури. Бухгалтерія не може самостійно підтверджувати всі виробничі показники. Частина інформації повинна підтверджуватися матеріально відповідальними особами, агрономами, зоотехніками, завідувачами ферм, комірниками та іншими відповідальними працівниками.

Студенту слід усвідомити, що якісне закриття періоду передбачає не механічне перенесення даних до звітності, а систему взаємних звірок, перевірок та професійного аналізу, яка дозволяє своєчасно виявити невідповідності та забезпечити достовірність бухгалтерської інформації.



Питання для самоконтролю

1. Які етапи охоплює контрольний цикл запасів у сільськогосподарському підприємстві?
2. Чому відпуск матеріалів зі складу не завжди означає їх фактичне використання у виробництві?
3. За якими аналітичними розрізами доцільно організовувати облік матеріалів сільськогосподарського призначення?
4. Які дії необхідно виконати до моменту бухгалтерського коригування виявлених інвентаризаційних розбіжностей?
5. У чому полягає специфіка біологічного активу як динамічного об’єкта бухгалтерського обліку?
6. Які господарські події можуть змінювати стан, групу або виробниче призначення біологічних активів?
7. Які дані необхідно документально підтверджувати при визначенні справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції?
8. Які показники слід зіставляти під час узгодження бухгалтерської, зоотехнічної та реєстраційної інформації щодо поголів’я?
9. Яке контрольне співвідношення використовується для перевірки руху поголів’я за звітний період?
10. Які контрольні процедури необхідно виконати під час закриття звітного періоду за запасами та біологічними активами?

🗝 Приклади розв’язання

Завдання 2.1.

Вихідна ситуація для практичної роботи

ТОВ «АгроБіоЛінія» вирощує зернові та олійні культури, має центральний склад насіння і добрив, окремий склад пального, молочнотоварну ферму та майданчик для вирощування молодняку. Складський облік ведеться за номенклатурою і партіями, агрономічна система – за полями й технологічними операціями, зоотехнічна система – за індивідуальними номерами тварин та виробничими групами. Бухгалтерська система отримує частину даних автоматично, а частину – з первинних документів. За останній місяць виявлено кілька розбіжностей: не всі партії матеріалів мають однакові коди у складській та бухгалтерській системах; окремі документи про внутрішнє переміщення тварин оформляються із затримкою; результати фактичного зважування при прийманні матеріалів інколи відрізняються від даних постачальника; дані державного реєстру тварин оновлюються не в той самий день, коли відбувається господарська подія.

Завдання практичного заняття виконуються з позиції бухгалтера, який відповідає не за «вирівнювання цифр», а за доказовість, простежуваність і своєчасність облікової інформації.

Приклад виконання 1. Контроль приймання партії насіння

Ситуація. За документами постачальника на склад має надійти 10 000 кг насіння сої. Під час контрольного зважування приймальна комісія зафіксувала 9 940 кг. Постачальник визнав розбіжність та погодив коригування кількісних документів. Доставка партії, що безпосередньо пов’язана з її придбанням і доведенням до місця зберігання, становить 24 000 грн без ПДВ; договірна ціна – 48 грн/кг без ПДВ.

Професійна послідовність. 1) до складського залишку приймається фактично підтверджена кількість 9 940 кг; 2) розбіжність 60 кг не «ховається» у природні втрати без установленої підстави, а фіксується документом приймання/розбіжностей; 3) бухгалтер очікує узгоджене коригування постачальника та зберігає зв’язок між документом постачання, результатом зважування і складською партією; 4) транспортні витрати включаються до вартості фактично прийнятої партії за умови їх належного підтвердження; 5) партія отримує єдиний код, який використовуватиметься у складському, бухгалтерському й виробничому контурах.

Розрахунок для прийнятої партії: договірна вартість 9 940 кг × 48 грн = 477 120 грн; разом із доставкою – 501 120 грн. Розрахункова вартість 1 кг прийнятої партії – 50,4145 грн. ПДВ, що підлягає окремому відображенню за

наявності відповідних підстав, у навчальному прикладі до вартості партії не включається.

Таблиця 2.2 – Контрольний лист приймання партії насіння

Контрольна позиція	Дані/дія	Хто підтверджує	Що переходить до обліку
Кількість за документом постачальника	10 000 кг	Постачальник	Не є остаточною без приймального контролю.
Фактична кількість	9 940 кг	Приймальна комісія / вагове господарство	Кількість прийнятої партії.
Розбіжність	60 кг	Акт/документ розбіжностей, погодження постачальника	Окремий об’єкт врегулювання; не включається до складського залишку без підстав.
Якість та ідентифікація	партія, сорт/гібрид, сертифікаційні та якісні дані	Відповідальна виробнича/складська особа	Аналітичні реквізити партії.
Вартісна база	477 120 + 24 000 = 501 120 грн	Бухгалтер	Первісна вартість фактично прийнятої партії.

Джерело: розроблено автором.

Приклад виконання 2. Розбіжність у русі молодняку тварин

Ситуація. За добу на фермі народилося 8 телят. Зоотехнічна відомість містить усі 8 подій, первинні документи передані до бухгалтерії на 8 голів, але у зовнішньому реєстраційному джерелі станом на дату контрольної звірки відображено 7 нових тварин. Один ідентифікаційний номер ще перебуває на етапі реєстраційного опрацювання.

Професійне рішення: бухгалтер не зменшує внутрішній обліковий залишок до 7 голів лише через часовий лаг зовнішнього реєстру. Необхідно підтвердити первинний факт народження, наявність тварини, присвоєння/очікування ідентифікатора, дату подання інформації до реєстру та відповідальну особу. Розбіжність класифікується як тимчасова реєстраційна, якщо внутрішні первинні дані належні та тварина фактично наявна. Вона включається до журналу контрольних розбіжностей із датою очікуваного усунення.

Таблиця 2.3 – Фрагмент журналу контрольних розбіжностей за поголів’ям

Джерело	Кількість	Статус доказу	Рішення бухгалтера	Контрольна дата
Первинні документи ферми	8	Підтверджують господарську подію	Відобразити подію після перевірки реквізитів і обраної моделі оцінки.	Дата отримання документів
Фактична наявність	8	Підтверджується відповідальною особою/контролем	Не коригувати вниз без факту вибуття або помилки.	Поточна
Зовнішній реєстр	7	Має реєстраційний характер; можливий часовий лаг	З’ясувати статус восьмої тварини, зафіксувати причину розбіжності.	Через 1-3 робочі дні або за внутрішнім регламентом
Журнал розбіжностей	1 подія в контролі	Внутрішній контрольний документ	Закрити після підтвердження оновлення або встановлення іншої причини.	До закриття періоду

Джерело: розроблено автором.

✍ Практичні завдання та проблемні ситуації

Завдання 2.1. Приймання матеріалів із кількісною та якісною розбіжністю

Підприємство отримує 30 т мінеральних добрив. Документи постачальника містять 30,00 т, вагове господарство – 29,82 т, а лабораторний контроль виявив, що 0,40 т потребують окремого зберігання до з’ясування відповідності якості. Побудуйте алгоритм дій бухгалтера і складу: що можна оприбуткувати як доступний до використання запас; яка кількість має бути заблокована від відпуску; які розбіжності потрібно документувати; які особи мають підтвердити кількість і якість; які дані повинні потрапити до партійної аналітики. Не формулюйте бухгалтерське коригування до встановлення причини розбіжності.

Завдання 2.2. Простежуваність насіння і засобів захисту рослин

Одна партія насіння соняшнику та дві партії засобу захисту рослин використовуються на трьох полях. Розробіть робочу форму, яка забезпечить зв’язок «партія – склад – дата відпуску – поле – культура – технологічна операція – фактична кількість використання – залишок/повернення – відповідальна особа». Поясніть, які реквізити є критичними для внутрішнього

контролю та чому недостатньо списати матеріал лише на загальний об’єкт «рослинництво».

Завдання 2.3. Закритий цикл контролю пального

За зміну зі складу видано 2 600 л дизельного пального на групу техніки. Телематичні/виробничі записи підтверджують використання 2 420 л, 80 л документально повернуто на склад, 50 л використано для технічного обслуговування з окремим актом. Визначте нероз’яснену різницю, запропонуйте послідовність перевірок та перелік джерел, які слід зіставити до будь-якого списання різниці. Вкажіть, хто має надати пояснення і як результат перевірки слід документувати.

Завдання 2.4. Інвентаризаційна діагностика

За трьома позиціями під час інвентаризації отримано: насіння – обліковий залишок 4 250 кг, фактично 4 210 кг; запасні частини – облік 126 одиниць, фактично 128; ветеринарний препарат – облік 54 упаковки, фактично 54, але 6 упаковок втратили придатність до використання. Для кожної позиції відокремте кількісну розбіжність від якісної проблеми, визначте документи інвентаризаційного процесу, подальший етап з’ясування причин і момент, коли бухгалтер отримує підставу для коригування.

Завдання 2.5. Внутрішній цикл власної продукції як майбутнього запасу

Частина зерна врожаю поточного року після очищення і лабораторного відбору буде використана як насіння в наступному сезоні. Побудуйте інформаційний маршрут від первісного визнання зерна як сільськогосподарської продукції до формування окремої партії насіння власного виробництва та її подальшого відпуску на конкретне поле. Зазначте, у який момент змінюється призначення, які аналітичні ознаки мають зберігатися та які контрольні дії не дозволяють двічі врахувати одну й ту саму кількість.

Завдання 2.6. Реєстр подій за біологічними активами

За місяць у тваринницькому підрозділі відбулися події: народжено 12 телят; 5 голів молодняку переведено до іншої вікової групи; 3 голови реалізовано; 1 тварина вибула через загибель; 4 тварини переміщено між фермами. Сформуйте реєстр подій з полями «дата – індивідуальний номер/група – подія – документ – попередня група – нова група/напрям вибуття – кількість – оцінка – відповідальний – дата відображення в бухгалтерії – дата реєстраційного оновлення». Визначте, які події змінюють лише аналітичну групу, а які – загальну кількість активів.

Завдання 2.7. Контроль моменту зміни облікового статусу

Підприємство має: молодий горіховий сад, який ще не досяг стану продуктивного використання; цей самий сад після досягнення такого стану; урожай горіхів після відокремлення; саджанці горіха, вирощені для продажу.

Побудуйте часову схему зміни облікового статусу кожного об’єкта та поясніть, які факти/документи підтверджують перехід між стадіями. Мета – не назвати рахунок «за пам’яттю», а визначити момент, коли змінюється економічний зміст об’єкта.

Завдання 2.8. Доказовий файл справедливої вартості

Для групи біологічних активів бухгалтер має три джерела: біржове/ринкове котирування для порівнюваної категорії; дві актуальні комерційні пропозиції; внутрішній бюджет продажу, затверджений три місяці тому. Розташуйте джерела за доказовою силою для конкретної дати оцінки, визначте необхідні коригування на якість/вагу/місце продажу, сформуйте перелік документів, які слід долучити до бухгалтерської довідки. Поясніть, чому внутрішній бюджет сам по собі не є достатнім доказом ринкової оцінки.

Завдання 2.9. Цифрова звірка поголів’я

На кінець тижня бухгалтерська аналітика показує 486 голів ВРХ, зоотехнічна система – 488, зовнішній реєстр – 485, а агреговане відображення у цифровому аграрному сервісі – 485. Відомо, що двоє телят народилися вчора, одна тварина переміщена між фермами без завершеного внутрішнього документа, а одну реалізацію відображено бухгалтерією, проте реєстраційне вибуття ще не завершено. Складіть таблицю причин розбіжностей, визначте для кожної події джерело істини, необхідний документ, відповідального та контрольний строк. Після цього сформулюйте очікуваний узгоджений залишок.

? Питання для самоконтролю

1. Чому фізичне надходження запасу не завжди означає завершене бухгалтерське приймання?
2. Які аналітичні ознаки забезпечують простежуваність партії матеріалів сільськогосподарського призначення?
3. Чим кількісна інвентаризаційна розбіжність відрізняється від якісної непридатності запасу?
4. Чому бухгалтер не повинен автоматично коригувати залишок за одним зовнішнім реєстром?
5. Які події за тваринами змінюють загальну кількість активів, а які – лише їх облікову групу або місце утримання?
6. Для чого потрібний журнал контрольних розбіжностей і які реквізити він має містити?
7. Чому партійний облік особливо важливий для насіння, ЗЗР, ветеринарних препаратів і кормів?
8. Які документи та дані мають підтверджувати момент зміни статусу плодоносної рослини?
9. Чому оцінка біологічних активів потребує доказової бази на конкретну дату?

10. Які ризики виникають, якщо внутрішня сільськогосподарська продукція змінює призначення без належної аналітичної простежуваності?

11. Які контрольні звірки доцільно виконувати перед закриттям місяця за запасами?

12. Як поєднати бухгалтерські, зоотехнічні та реєстраційні дані так, щоб жодне джерело не підміняло інше?



Тестові завдання для самоконтролю

Оберіть одну правильну відповідь

2.1. Під час приймання партії матеріалу фактична кількість не збігається з документом постачальника. Першочергова дія:

а) автоматично оприбуткувати кількість із документа постачальника;

б) зафіксувати фактичну кількість і документувати розбіжність до її врегулювання;

в) списати різницю на виробництво;

г) не проводити жодних складських операцій до кінця року.

2.2. Найкраща аналітика партії насіння повинна забезпечувати:

а) лише найменування культури;

б) лише вартість партії;

в) ідентифікацію походження, якісних ознак, місця зберігання та напряму використання;

г) тільки номер бухгалтерського рахунку.

2.3. Якщо фактична кількість запасу збігається з обліком, але частина запасу втратила придатність, це насамперед:

а) виключно кількісна нестача;

б) якісна проблема, яка потребує документованого рішення;

в) автоматичний надлишок;

г) підстава не проводити інвентаризацію.

2.4. Зовнішній реєстр тварин не збігається з первинними документами через часовий лаг. Бухгалтер повинен:

а) безумовно прирівняти бухгалтерський залишок до реєстру;

б) ігнорувати реєстр назавжди;

в) з’ясувати причину, зафіксувати розбіжність і контролювати її усунення;

г) видалити внутрішні первинні документи.

2.5. Переведення тварини між двома внутрішніми виробничими групами за відсутності вибуття з підприємства насамперед змінює:

а) загальну кількість активів підприємства;

б) аналітичну класифікацію/місце обліку;

в) статутний капітал;

г) форму фінансової звітності.

2.6. Найсильнішим підходом до підтвердження справедливої вартості є:

а) усне припущення бухгалтера;

б) актуальні зовнішні ринкові дані з документованими коригуваннями для конкретного об’єкта;

в) бюджет трирічної давності;

г) довільна середня ціна без джерела.

2.7. Простежуваність внутрішнього використання власної продукції потрібна насамперед для:

а) ускладнення документообігу;

б) недопущення подвійного рахунку й правильного віднесення ресурсу на подальший об’єкт використання;

в) заміни інвентаризації;

г) відмови від партійного обліку.

2.8. Журнал контрольних розбіжностей повинен містити:

а) лише суму різниці;

б) причину, джерела, відповідального, дію, строк і статус усунення;

в) тільки підпис головного бухгалтера;

г) лише дані річної інвентаризації.

2.9. Негативний складський залишок у системі перед закриттям місяця є сигналом:

а) що документообіг і послідовність відображення операцій потребують перевірки;

б) що запаси можна не інвентаризувати;

в) що слід автоматично збільшити надходження;

г) що аналітика за партіями непотрібна.

2.10. Найкращий контроль руху біологічних активів забезпечує:

а) один підсумковий запис наприкінці року;

б) ланцюг первинної події, ідентифікатора/групи, внутрішнього регістру, бухгалтерської аналітики та контрольної звірки;

в) лише державний реєстр;

г) лише усна інформація зоотехніка.

Самостійна робота за темою 2

Мета самостійної роботи: поглибити здатність самостійно проєктувати контрольні процедури для запасів і біологічних активів, працювати з партійною, кількісною, якісною та реєстраційною інформацією, документувати професійне судження щодо розбіжностей і оцінки та формувати робочі регістри, придатні для використання в обліковій системі підприємства.

Питання для самостійного опрацювання

1. Партійний облік і контроль кількісно-якісних характеристик запасів.

2. Інвентаризаційні процедури та розмежування факту розбіжності, причини й бухгалтерського коригування.

3. Документування життєвого циклу біологічного активу та руху між обліковими групами.

4. Доказова база первісного визнання і подальшої оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

5. Інтегрована звірка складських, виробничих, бухгалтерських і реєстраційних даних.



Методичні рекомендації до самостійного опрацювання

Напрям	Алгоритм опрацювання	Форма результату
Партія запасу	Оберіть один ресурс (насіння, добрива, ЗЗР, пальне, корм). Визначте реквізити, які забезпечують зв'язок від надходження до використання/залишку; передбачте кількісний та якісний контроль.	Паспорт партії + схема інформаційного маршруту.
Інвентаризація	Змоделюйте 4-5 позицій з різними типами відхилень: нестача, надлишок, псування, пересортиця/помилка коду, невідображений документ. Для кожної відокремте факт, причину, доказ і рішення.	Контрольна таблиця з висновком щодо моменту коригування.
Біологічні події	Сформуйте перелік подій за групою тварин або рослин та визначте, які документи/ідентифікатори змінюються на кожному етапі.	Реєстр подій і карта зміни облікового статусу.
Оцінка	Зберіть декілька незалежних джерел даних, визначте їх релевантність для дати та об'єкта, зафіксуйте коригування, відповідальних і висновок.	Бухгалтерська довідка/файл доказів.
Закриття періоду	Визначте 8-12 ризиків, що можуть викривити залишки або оцінку, і прив'яжіть до кожного контроль, джерело, відповідального та частоту.	Матриця «ризик – контроль – доказ – відповідальний – періодичність».



Обов'язкові завдання для самостійної роботи

Завдання 2.1. Паспорт партії запасу

Оберіть один вид матеріалів сільськогосподарського призначення. Розробіть паспорт партії не менше ніж із 15 реквізитами. Обов'язково передбачте код/назву, постачальника або власне походження, дату надходження, кількість, одиницю виміру, якісні характеристики, сертифікаційні/контрольні дані, місце зберігання, матеріально відповідальну особу, статус «доступно/карантин/заблоковано», напрям використання, документи руху, повернення, фактичний залишок і дату останньої звірки.

Поясніть, які реквізити потрібні для бухгалтерії, які – для виробничої служби, а які – спільні.

Завдання 2.2. Міні-інвентаризація з різними типами відхилень

Сформуйте навчальний набір із п’яти позицій запасів та змоделюйте різні відхилення: нестача; надлишок; псування без кількісної різниці; невідображене повернення з виробництва; помилкове віднесення до іншої партії. Для кожної ситуації наведіть фактичні й облікові дані, визначте, який додатковий доказ необхідний, хто має надати пояснення, і лише після цього сформулюйте можливу бухгалтерську дію.

Завдання 2.3. Реєстр життєвого циклу біологічного активу

На прикладі групи молодняку ВРХ або іншого обраного виду тварин побудуйте реєстр мінімум за 12 подіями одного місяця. Додайте первинні документи, ідентифікатор, попередню і нову групу, місце утримання, кількість, вагу/інший релевантний натуральний показник, оцінку, дату відображення в бухгалтерії, дату зовнішнього реєстраційного оновлення та статус звірки. Після заповнення визначте три потенційні точки інформаційного розриву.

Завдання 2.4. Файл професійного судження щодо оцінки

Оберіть умовний об’єкт біологічних активів або сільськогосподарської продукції та підготуйте структуровану бухгалтерську довідку: опис об’єкта; дата оцінки; кількісна база; обрана модель оцінки відповідно до чинної облікової політики; перелік джерел даних; аргументація їх релевантності; необхідні коригування; розрахунок; особа, що підготувала; особа, що перевірила; перелік додатків. У висновку окремо зазначте, що може змінити оцінку на наступну дату.

Завдання 2.5. Інтегрована аналітична записка «Де втрачається простежуваність»

Умовне підприємство має такі недоліки: партії насіння об’єднуються після надходження без збереження походження; повернення матеріалів із поля оформлюються наприкінці місяця; складська й бухгалтерська номенклатура мають дублікати; рух молодняку між фермами фіксується в зоотехнічній системі раніше, ніж документується; доказові файли оцінки не зберігаються централізовано. Підготуйте записку на 2-3 сторінки: ранжуйте ризики, визначте наслідки, запропонуйте процедуру, відповідального, частоту контролю та вимірюваний індикатор якості даних.



Аналітичне завдання на вибір

Виконайте одне завдання. Результат – 1-2 сторінки аналітичного тексту або структурована таблиця з власним професійним висновком.

1. Поясніть, чому державний/галузевий реєстр може бути важливим контрольним джерелом, але не повинен автоматично підміняти первинний документ і бухгалтерський регістр підприємства.

2. Порівняйте простий номенклатурний і партійний облік запасів: для яких аграрних ресурсів відсутність партійності створює найбільший ризик і чому?

3. Розробіть п’ять контрольних індикаторів для щотижневого моніторингу якості обліку запасів і біологічних активів (наприклад, кількість непідтверджених розбіжностей, документів із простроченням, партій без якісних реквізитів тощо).

✍ Вимоги до оформлення результатів самостійної роботи

– кожен робочий документ має містити назву, дату/період, вихідні дані, виконавця, результат і короткий висновок;

– розбіжність не вважається поясненою формулюванням «помилка складу» або «не оновився реєстр»; необхідно встановити конкретну подію, документ, відповідального і строк усунення;

– для оцінки необхідно відокремлювати кількісну базу від цінової/ринкової бази та зберігати джерела даних на відповідну дату;

– у таблицях слід зберігати одиниці виміру, ідентифікатори партій/тварин, місця зберігання або утримання та статус перевірки;

– для нормативно чутливих питань використовується чинна редакція нормативного джерела на дату виконання завдання; у роботі вказується назва джерела, а не неперевірене переказане правило;

– використання генеративного ШІ допускається як допоміжного інструменту структурування або пошуку варіантів; студент зобов’язаний самостійно перевірити нормативні твердження, вихідні дані, розрахунки та бути готовим усно відтворити логіку рішення.

🗐 Глосарій до теми

Інвентаризаційна різниця – встановлена під час інвентаризації невідповідність між фактичними та обліковими даними, яка потребує документування, з’ясування причин і належного рішення.

Інвентаризація – процедура перевірки фактичної наявності, стану та оцінки активів і зобов’язань із зіставленням з даними бухгалтерського обліку.

Біологічний актив – жива тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію, додаткові біологічні активи або приносити економічні вигоди іншим способом.

Біологічні перетворення – процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, що спричиняють якісні або кількісні зміни біологічного активу.

Витрати на місці продажу – витрати, що враховуються відповідно до обраної нормативної моделі при визначенні оцінки біологічного активу або сільськогосподарської продукції на місці продажу.

Довгостроковий біологічний актив – біологічний актив, строк використання якого перевищує операційний цикл/рік та який не належить до поточних за критеріями облікової моделі підприємства.

Додатковий біологічний актив – біологічний актив, одержаний у результаті біологічних перетворень іншого біологічного активу.

Запаси – активи, що утримуються для продажу, перебувають у процесі виробництва або призначені для споживання у виробничому процесі чи під час надання послуг відповідно до застосовуваних правил обліку.

Облікова група тварин – сукупність тварин, об'єднаних для аналітичного обліку за віком, виробничим призначенням, технологічною стадією або іншими встановленими ознаками.

Одиниця обліку запасів – визначена підприємством одиниця, за якою здійснюється ідентифікація, оцінка, рух і контроль запасу в межах нормативних вимог та облікової політики.

Партія запасів – ідентифікована кількість однорідного запасу, що має спільне походження або умови надходження/виробництва та набір контрольних реквізитів.

Первісне визнання – момент, коли об'єкт уперше відповідає критеріям визнання та відображається у бухгалтерському обліку з відповідною оцінкою.

Плодоносні рослини – рослини, що використовуються у виробництві або постачанні сільськогосподарської продукції протягом більш ніж одного періоду та обліковуються за правилами, визначеними для таких об'єктів.

Поточний біологічний актив – біологічний актив, який за своїм циклом або призначенням належить до поточних відповідно до встановлених критеріїв обліку.

Простежуваність партії – можливість відновити походження, рух, зміну стану, місце зберігання та подальше використання конкретної партії запасу за документованими даними.

Справедлива вартість – оцінка, що відображає ціну, яка могла б бути отримана за продаж активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки.

Сільськогосподарська продукція – продукція, одержана в результаті відокремлення від біологічного активу або припинення процесів його життєдіяльності та первісно визнана за правилами аграрного обліку.

Якісна характеристика запасу – ознака партії або одиниці запасу, що визначає придатність, категорію, сорт, клас, строк/умови використання або інші параметри, важливі для зберігання та виробничого застосування.



Методичний підсумок теми

Після виконання аудиторної та самостійної роботи студент повинен уміти працювати не з абстрактним «запасом» або «біологічним активом», а з конкретною партією, групою, твариною, подією та доказовим набором даних.

Професійна якість обліку визначається здатністю відновити шлях об’єкта від фактичної події до бухгалтерського залишку, відокремити кількісну розбіжність від якісної або реєстраційної проблеми, своєчасно змінити обліковий статус, обґрунтувати оцінку та документувати контрольне рішення. Такий підхід створює основу для наступної теми, де ці ресурси та біологічні процеси переходять у систему витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції.

ТЕМА 3. ОБЛІК ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

☝ **Мета вивчення теми:** набути здатності будувати систему виробничого обліку так, щоб собівартість була результатом простежуваного ланцюга «первинний факт – аналітичний об’єкт – центр відповідальності – розподіл непрямих витрат – випуск продукції – контрольний розрахунок», а не лише арифметичним підсумком дебету рахунку 23; навчитися виявляти викривлення собівартості, відокремлювати витрати періоду й аномальні втрати, обирати обґрунтовані бази розподілу та документувати професійне судження бухгалтера.

🗝 Очікувані результати навчання

– проєктувати аналітичну модель виробничих витрат за культурами, полями, технологічними групами тварин, підрозділами, роботами та виробничими циклами;

– визначати для кожної господарської події правильний об’єкт витрат, центр витрат, центр відповідальності та джерело первинного підтвердження;

– відмежовувати прямі виробничі витрати, загальновиробничі витрати, витрати періоду, капітальні інвестиції та аномальні втрати;

– перевіряти економічну обґрунтованість баз розподілу загальновиробничих і допоміжних витрат та оцінювати їх вплив на собівартість окремих видів продукції;

– контролювати незавершене виробництво та перехідні витрати між урожайними/виробничими циклами;

– формувати калькуляційний файл із доказами кількісних, якісних і вартісних показників випуску та виконувати аналітичні перевірки собівартості;

– пояснювати причини відхилень фактичної собівартості від планової/нормативної, відрізняючи ціновий фактор від перевитрати ресурсу, втрат або помилок аналітики;

– складати контрольну довідку закриття виробничих рахунків і короткий професійний висновок для керівництва щодо ризиків викривлення собівартості.

План практичного заняття

1. Побудова об’єктів витрат і багатовимірної аналітики виробничого обліку.
2. Контроль межі між виробничою собівартістю, витратами періоду, капітальними інвестиціями та аномальними втратами.
3. Документальна простежуваність витрат: від ресурсу і технологічної операції до поля, ферми, замовлення чи іншого об’єкта.
4. Закриття допоміжних виробництв і розподіл їх вартості між фактичними споживачами.
5. Вибір бази розподілу загальновиробничих витрат і контроль нормальної потужності.
6. Інвентаризація незавершеного виробництва та перехідних витрат наприкінці звітного періоду.
7. Контроль калькуляції продукції рослинництва і тваринництва через кількісні, якісні та технологічні показники.
8. Аналітична перевірка собівартості: грн/га, грн/т, грн/гол., грн/кг приросту, витрата ресурсу на одиницю технологічного драйвера.

Перелік ключових термінів і понять з теми: об’єкт витрат; об’єкт калькулювання; калькуляційна одиниця; центр витрат; центр відповідальності; драйвер витрат; прямі витрати; непрямі витрати; виробнича собівартість; витрати періоду; загальновиробничі витрати; нормальна потужність; нерозподілені постійні загальновиробничі витрати; незавершене виробництво; перехідні витрати; аномальні втрати; допоміжне виробництво; база розподілу; калькуляційний файл; контрольне співвідношення; відхилення; простежуваність витрат.

Методичні рекомендації до практичного заняття

При опрацюванні **першого питання** слід звернути увагу на те, що виробничий облік у сільськогосподарському підприємстві має забезпечувати не лише накопичення витрат за синтетичними рахунками, а й їх деталізацію за тими ознаками, які необхідні для контролю, калькулювання та прийняття управлінських рішень.

Студенту необхідно зрозуміти, що один і той самий вид витрат може одночасно характеризуватися кількома аналітичними вимірами. Наприклад, витрати на мінеральні добрива можуть бути віднесені:

− до певної культури;
− конкретного поля;
− урожаю відповідного року;
− технологічної операції;
− виробничого підрозділу;

− матеріально відповідальної особи;
− окремої партії матеріалу;
− статті калькуляції.

Тому виробничий облік доцільно будувати як багатовимірну аналітичну систему, у якій кожна господарська операція може бути ідентифікована одночасно за кількома ознаками.

Для рослинництва основними об'єктами накопичення витрат можуть бути культура, поле, технологічна група полів, урожай певного року, окрема виробнича операція. Для тваринництва — вид і група тварин, ферма, виробничий підрозділ, напрям продуктивності.

При цьому необхідно розрізняти об'єкт обліку витрат і об'єкт калькулювання. Витрати можуть накопичуватися за одним об'єктом, тоді як собівартість визначається щодо конкретного виду отриманої продукції.

Особливу увагу слід приділити тому, щоб аналітична система забезпечувала можливість відповісти на практичне запитання: де, для чого, у якому обсязі та на який виробничий об'єкт було використано ресурс.

При опрацюванні **другого питання** необхідно розглянути порядок розмежування виробничої собівартості, витрат періоду, капітальних інвестицій та аномальних втрат.

Студенту слід усвідомити, що не кожна витрата, пов'язана з діяльністю сільськогосподарського підприємства, повинна включатися до собівартості продукції.

До виробничої собівартості можуть включатися витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції та належним виконанням технологічного процесу.

Водночас необхідно відокремлювати:
− адміністративні витрати;
− витрати на збут;
− інші витрати періоду;
− витрати, пов'язані зі створенням або поліпшенням необоротних активів;
− непродуктивні та аномальні втрати;
− витрати, що не мають прямого зв'язку з виробництвом відповідної продукції.

Наприклад, витрати на поточне технічне обслуговування виробничого обладнання можуть бути пов'язані з поточною діяльністю, тоді як витрати, унаслідок яких суттєво збільшуються майбутні економічні вигоди від використання об'єкта, можуть мати характер капітальних інвестицій.

Окремо необхідно аналізувати аномальні втрати ресурсів, які не повинні механічно збільшувати собівартість нормального обсягу продукції. До них можуть належати понаднормові втрати матеріалів, втрати внаслідок аварій, порушення технологічного процесу або інших нетипових обставин.

Студенту необхідно навчитися оцінювати не тільки назву витрати, а й економічний зміст операції, причину її виникнення та зв'язок із виробничим процесом.

При опрацюванні **третього питання** слід звернути увагу на документальну простежуваність виробничих витрат.

Первинний документ має дозволяти встановити не лише суму витрати, а й її виробниче призначення. Недостатньо знати, що підприємство використало певну кількість пального, насіння, добрив, кормів або запасних частин. Необхідно визначити, де, коли, ким і для якої виробничої мети було використано відповідний ресурс.

Документальна простежуваність може охоплювати послідовність:

ресурс → технологічна операція → виконавець → виробничий об’єкт → продукція або результат робіт.

Наприклад, при використанні пального доцільно встановити:

− вид і кількість пального;
− одиницю техніки;
− виконавця;
− дату роботи;
− вид технологічної операції;
− фактичний обсяг виконаної роботи;
− поле;
− культуру;
− виробничий цикл.

Для тваринництва витрати кормів можуть деталізуватися за:

− видом корму;
− фермою;
− групою тварин;
− кількістю поголів’я;
− періодом використання;
− нормою та фактичним споживанням.

Особливу увагу слід приділити ситуаціям, коли первинний документ містить лише загальну суму або кількість без достатньої інформації для визначення об’єкта витрат. У такому разі бухгалтер повинен отримати додаткову виробничу інформацію до моменту остаточного віднесення витрати.

При опрацюванні **четвертого питання** необхідно розглянути порядок закриття допоміжних виробництв та розподілу їх вартості між фактичними споживачами.

Допоміжні виробництва не завжди безпосередньо створюють готову продукцію, але забезпечують функціонування основного виробничого процесу. До них можуть належати транспортні підрозділи, ремонтні майстерні, водопостачання, енергетичні служби та інші внутрішні сервісні підрозділи.

Студенту необхідно зрозуміти, що витрати допоміжного виробництва мають бути розподілені між тими об’єктами, які фактично споживали його послуги.

Для цього необхідно:

− визначити загальну суму витрат допоміжного виробництва;
− встановити фактичний обсяг виконаних робіт або наданих послуг;
− визначити споживачів;

− обрати відповідний натуральний або інший показник розподілу;
− розрахувати вартість одиниці послуги;
− розподілити витрати між фактичними споживачами.

Базами розподілу можуть бути:
− машино-години;
− кілометри пробігу;
− тонно-кілометри;
− години роботи;
− кількість виробленої енергії;
− обсяг використаної води;
− інший показник, що найбільш достовірно характеризує споживання послуги.

Необхідно уникати формального розподілу витрат лише пропорційно загальному обсягу виробництва, якщо такий показник не відображає фактичного використання послуг допоміжного підрозділу.

При опрацюванні **п'ятого питання** слід розглянути вибір бази розподілу загальновиробничих витрат та значення показника нормальної потужності.

Студенту необхідно зрозуміти, що загальновиробничі витрати неможливо безпосередньо віднести на конкретний вид продукції, тому їх розподіл вимагає вибору економічно обґрунтованої бази.

Такою базою можуть бути:
− прямі витрати;
− витрати на оплату праці;
− відпрацьовані людино-години;
− машино-години;
− площа посівів;
− обсяг виробництва;
− інші показники, які характеризують зв'язок витрат із діяльністю відповідних виробничих об'єктів.

Студенту слід усвідомити, що база розподілу не повинна обиратися лише з міркувань зручності. Вона повинна максимально відображати ***причинно-наслідковий зв'язок між виникненням загальновиробничих витрат і діяльністю об'єкта, на який вони розподіляються***.

Окремо слід звернути увагу на поняття нормальної потужності. Низький фактичний обсяг виробництва не повинен автоматично призводити до різкого завищення собівартості одиниці продукції за рахунок непропорційного розподілу постійних загальновиробничих витрат.

Тому при закритті періоду необхідно контролювати:
− фактичну завантаженість виробничих потужностей;
− причини відхилення від нормальної потужності;
− частину постійних витрат, що розподіляється на виробництво;
− нерозподілену частину витрат.

При опрацюванні **шостого питання** необхідно звернути увагу на інвентаризацію незавершеного виробництва та перехідних витрат наприкінці звітного періоду.

Для сільськогосподарського підприємства це питання має особливе значення через те, що виробничі цикли не завжди збігаються з календарним або звітним періодом.

Наприклад, витрати на підготовку ґрунту, посів озимих культур, внесення добрив або інші технологічні операції можуть бути здійснені в одному році, а врожай отриманий у наступному.

Студенту необхідно навчитися визначати:

− які виробничі роботи фактично виконані;

− до якого виробничого циклу вони належать;

− чи отримана продукція на дату закриття періоду;

− яка частина витрат належить до незавершеного виробництва;

− чи не включено до витрат поточного періоду суми, що стосуються майбутнього врожаю.

При інвентаризації незавершеного виробництва необхідно зіставляти бухгалтерські дані з інформацією агрономічної, технологічної та інших виробничих служб.

Особливу увагу слід приділити тому, щоб витрати різних років урожаю не змішувалися в одному об’єкті аналітичного обліку.

При опрацюванні **сьомого питання** слід розглянути контроль калькуляції продукції рослинництва і тваринництва із використанням кількісних, якісних та технологічних показників.

Студенту необхідно усвідомити, що правильність калькуляції не можна перевірити лише арифметичним діленням суми витрат на кількість продукції.

Для рослинництва необхідно зіставляти:

− площу посівів;

− площу збирання;

− урожайність;

− валовий збір;

− кількість основної та побічної продукції;

− втрати продукції;

− якісні характеристики врожаю;

− дані складського оприбуткування.

Наприклад, якщо бухгалтерська система показує витрати на 500 га певної культури, а виробнича звітність містить дані лише щодо 450 га, така розбіжність потребує пояснення до завершення калькуляції.

У тваринництві необхідно враховувати:

− середнє поголів’я;

− кількість кормо-днів;

− приріст живої маси;

− продуктивність;

− вихід продукції;

− кількість приплоду;

− витрати кормів;

− падіж та інше вибуття.

Таким чином, калькуляція має перевірятися не лише за бухгалтерськими сумами, а й через ***фізичну та технологічну логіку виробничого процесу***.

При опрацюванні **восьмого питання** необхідно розглянути аналітичну перевірку собівартості із застосуванням питомих показників.

Студенту слід зрозуміти, що абсолютна сума витрат сама по собі часто не дозволяє оцінити ефективність виробництва. Значно більш інформативними є питомі показники, які співвідносять витрати з технологічним або виробничим драйвером.

У рослинництві доцільно аналізувати:

− грн/га;
− грн/т отриманої продукції;
− кг насіння на 1 га;
− кг добрив на 1 га;
− літри пального на 1 га;
− машино-години на 1 га;
− витрати окремого ресурсу на тонну продукції.

У тваринництві можуть використовуватися:

− грн/гол.;
− грн/кг приросту;
− грн/кг або грн/л одержаної продукції;
− кормові одиниці на голову;
− кормові одиниці на одиницю продукції;
− витрати ветеринарних препаратів на голову;
− трудомісткість одиниці продукції.

Студенту необхідно порівнювати такі показники:

− з попередніми періодами;
− між полями, фермами та іншими виробничими об’єктами;
− з плановими показниками;
− з технологічними нормами;
− між окремими культурами або групами тварин.

При цьому суттєве відхилення питомого показника не слід автоматично вважати помилкою. Воно є сигналом для подальшої перевірки.

Наприклад, різке збільшення собівартості 1 т продукції може бути наслідком не лише зростання витрат, а й зниження урожайності. Перевищення витрати пального на 1 га може пояснюватися додатковими технологічними операціями, складними погодними умовами або особливостями конкретного поля. Отже, аналітична перевірка собівартості повинна завершуватися не простим констатуванням відхилення, а встановленням його причини та оцінкою економічної обґрунтованості.



Питання для самоконтролю

1. Що слід розуміти під об’єктом обліку витрат і чим він відрізняється від об’єкта калькулювання?

2. Які аналітичні розрізи доцільно використовувати для організації виробничого обліку в рослинництві та тваринництві?

3. За якими ознаками необхідно розмежовувати виробничу собівартість, витрати періоду, капітальні інвестиції та аномальні втрати?

4. У чому полягає документальна простежуваність виробничих витрат від використаного ресурсу до конкретного об’єкта витрат?

5. Які принципи слід застосовувати під час розподілу витрат допоміжних виробництв між фактичними споживачами їх послуг?

6. Які показники можуть використовуватися як база розподілу загальновиробничих витрат і від чого залежить її вибір?

7. Чому контроль нормальної потужності має значення для правильного розподілу постійних загальновиробничих витрат?

8. Які особливості слід враховувати під час інвентаризації незавершеного виробництва та перехідних витрат у сільському господарстві?

9. Які кількісні, якісні та технологічні показники доцільно використовувати для контролю калькуляції продукції рослинництва і тваринництва?

10. Як за допомогою показників грн/га, грн/т, грн/гол., грн/кг приросту та витрат ресурсів на одиницю технологічного драйвера можна виявляти необґрунтовані відхилення у собівартості?

🗝 Приклади розв’язання

Завдання 1.1.

ТОВ «АгроКонтур» вирощує озиму пшеницю, соняшник і сою, утримує молочне стадо, має ремонтну майстерню та власний енергетичний підрозділ. Облік витрат ведеться в бухгалтерській системі, а оперативні дані надходять із технологічних карт, складського модуля, GPS/телематики, лічильників електроенергії та зоотехнічної системи. За результатами попереднього закриття місяця головний бухгалтер отримав однаковий відсоток загальновиробничих витрат для всіх культур, суттєве перевищення витрат пального на одному полі, залишок на аналітиці ремонтної майстерні та різницю між фактичною і плановою собівартістю молока. Завдання студента – не «підганяти» цифри до плану, а визначити, на якому етапі інформаційного маршруту виник ризик викривлення, які докази потрібні та яке облікове рішення є обґрунтованим.

Роботу доцільно виконувати як міні-процедуру закриття виробничого періоду. Для кожного кейсу слід оформити короткий висновок у форматі: факт – ризик – перевірка – розрахунок – бухгалтерська дія – контроль після виправлення.

Приклад виконання 1. Аудит попередньої калькуляції сої

Умова. За виробничим об’єктом «Соя, урожай 2026 року» нормальні прямі виробничі витрати становлять 1 640 000 грн. До попередньої калькуляції бухгалтер додатково включив: змінні загальновиробничі витрати – 120 000 грн;

постійні загальновиробничі витрати – 210 000 грн; амортизацію адміністративного офісу – 70 000 грн; рекламу готової продукції – 25 000 грн; документально підтверджену аномальну втрату засобів захисту рослин – 40 000 грн. За розрахунком нормальної потужності із 210 000 грн постійних ЗВВ до виробничої собівартості підлягає розподілу 170 000 грн, а 40 000 грн є нерозподіленою частиною. Отримано 260 т кондиційної продукції.

Розв’язання

До виробничої собівартості включаються нормальні прямі витрати, змінні ЗВВ та розподілена частина постійних ЗВВ: 1 640 000 + 120 000 + 170 000 = 1 930 000 грн. Собівартість 1 т становить 1 930 000 / 260 = 7 423,08 грн/т. Амортизація адміністративного офісу, реклама, аномальна втрата та 40 000 грн нерозподілених постійних ЗВВ не повинні збільшувати оцінку виробленої продукції. Сукупно 175 000 грн мають бути відображені у відповідних витратах періоду за їх економічним змістом.

Таблиця 3.2 – Коригування попередньої калькуляції

Стаття	Попередньо включено, грн	Правильне рішення	У виробничій собівартості, грн
Нормальні прямі витрати	1 640 000	Залишити	1 640 000
Змінні ЗВВ	120 000	Розподіляються за фактичною потужністю	120 000
Постійні ЗВВ	210 000	Включити лише розподілену частину	170 000
Амортизація адміністративного офісу	70 000	Витрати періоду	0
Реклама продукції	25 000	Витрати на збут	0
Аномальна втрата ЗЗР	40 000	Окремі витрати періоду після документування	0
Разом	2 105 000	Скоригована виробнича собівартість	1 930 000

Джерело: розроблено автором для навчальних цілей.

Контрольний висновок. Різниця між попередньою та правильною виробничою собівартістю становить 175 000 грн. Якщо її не вилучити, запаси і майбутня собівартість реалізації будуть завищені, а порівняння ефективності сої з іншими культурами – методологічно викривлене.

Приклад виконання 2. Розподіл витрат енергетичного підрозділу за показниками лічильників

Умова. Витрати власного енергетичного підрозділу за місяць становлять 420 000 грн. За окремими лічильниками зафіксовано споживання: зерносушильний комплекс – 48 000 кВт·год; молочна ферма – 30 000 кВт·год;

ремонтна майстерня – 12 000 кВт·год; адміністративний корпус – 10 000 кВт·год. Втрат електроенергії понад технічно допустимий рівень не виявлено.

Розв’язання. Загальне контрольоване споживання становить 100 000 кВт·год, тому собівартість 1 кВт·год внутрішньої послуги дорівнює 4,20 грн. На зерносушильний комплекс відноситься 201 600 грн, на молочну ферму – 126 000 грн, на ремонтну майстерню – 50 400 грн, на адміністративний корпус – 42 000 грн. Остання сума не повинна потрапляти до виробничої собівартості через механічне «закриття всього підрозділу на рахунок 23»: вона має відображатися як адміністративна витрата. Вартість, віднесена на ремонтну майстерню, надалі розподіляється разом із витратами майстерні на фактичні ремонтні замовлення.

Таблиця 3.3 – Розподіл внутрішньої енергетичної послуги

Споживач	кВт·год	Частка, %	Сума, грн	Подальший маршрут
Зерносушильний комплекс	48 000	48,0	201 600	На виробничий/технологічний об’єкт за економічним змістом операції
Молочна ферма	30 000	30,0	126 000	На витрати тваринництва
Ремонтна майстерня	12 000	12,0	50 400	До собівартості ремонтних робіт
Адміністративний корпус	10 000	10,0	42 000	Адміністративні витрати
Разом	100 000	100,0	420 000	Контрольне закриття підрозділу

Джерело: розроблено автором для навчальних цілей.

✍ Практичні завдання та проблемні ситуації

Завдання 3.1. Архітектура аналітики рахунку 23

Підприємство вирощує пшеницю на полях P-01 і P-02, соняшник на полі S-03, сою на полях B-04 і B-05 та має молочну ферму з двома технологічними групами корів. Побудуйте дерево аналітики виробничих витрат щонайменше за шістьма вимірами: галузь; об’єкт витрат; просторовий/технологічний сегмент; стаття витрат; виробничий цикл; центр відповідальності. Запропонуйте код аналітики і поясніть, які атрибути мають надходити автоматично зі складської, агрономічної та зоотехнічної систем.

Завдання 3.2. Класифікація витрат за економічним змістом

Класифікуйте наведені витрати у п’ять груп: прямі виробничі; загальновиробничі; адміністративні/збутові; капітальні інвестиції; аномальні втрати. Обґрунтуйте спірні позиції: насіння конкретного поля; зарплата

головного агронома, який керує трьома виробничими бригадами; паливо трактора під час сівби; амортизація центрального офісу; ветеринарний препарат для конкретної групи корів; охорона виробничої ферми; модернізація зерносушарки з підвищенням продуктивності; поточний ремонт комбайна; реклама насіння власного виробництва; знищені внаслідок аварії добрива; електроенергія адмінкорпусу; орендна плата за поле, повністю зайняте однією культурою; лабораторний аналіз ґрунту для конкретного поля; штраф за прострочення договору.

Завдання 3.3. Простежуваність первинних даних у виробничому обліку

За результатами перевірки виявлено: склад видав 1 800 л пального на трактор, GPS підтверджує роботу на двох полях, але в обліковому документі відсутній код поля; добрива списані зі складу, однак акт фактичного внесення оформлено через п’ять днів; ремонтна майстерня списала запасні частини на «тракторний парк» без номера машини; табель механізатора не містить технологічної операції. Для кожного факту визначте: інформаційний ризик; документ/джерело для перевірки; коригувальну дію; аналітичний реквізит, який слід зробити обов’язковим у цифровій формі.

Завдання 3.4. Порівняння двох баз розподілу загальновиробничих витрат

Загальновиробничі витрати машинно-технологічного підрозділу, що підлягають розподілу, становлять 540 000 грн. За культурами є дані: пшениця – прямі витрати 2 600 000 грн і 4 200 машино-годин; соняшник – 2 100 000 грн і 3 600 машино-годин; соя – 1 300 000 грн і 1 200 машино-годин. Розподіліть 540 000 грн: а) пропорційно прямим витратам; б) пропорційно машино-годинам. Порівняйте результати. Підготуйте висновок, яка база краще відображає споживання ресурсу, якщо переважна частина ЗВВ пов’язана з утриманням техніки.

Завдання 3.5. Нормальна потужність у сезонному підрозділі

За місяць змінні ЗВВ становлять 240 000 грн, постійні – 360 000 грн. Нормальна потужність підрозділу визначена на рівні 12 000 машино-годин, фактична – 9 000. Із фактичного часу 4 000 машино-годин використано на пшеницю, 3 000 – на соняшник, 2 000 – на сою. Розрахуйте ставки розподілу, суму ЗВВ за кожною культурою та нерозподілену частину постійних витрат. Поясніть, чому просте ділення 360 000 грн на 9 000 фактичних машино-годин викривило б оцінку продукції.

Завдання 3.6. Реєстр незавершеного виробництва на 31 грудня

На кінець року у виробничому обліку залишилися: витрати на посів озимої пшениці – 1 140 000 грн; витрати на озимий ріпак – 860 000 грн; зяблева оранка на площі, культура наступного року ще не визначена, – 320 000 грн; підготовка ґрунту під ярий ячмінь – 210 000 грн; витрати на загиблу ділянку

озимої культури – 95 000 грн, за якою комісія встановила відсутність майбутньої вигоди. Складіть реєстр перенесення на наступний період: об’єкт; сума; статус; майбутній виробничий цикл; документ-підстава; контрольна дія. Окремо визначте суму, яка не повинна залишатися у незавершеному виробництві.

Завдання 3.7. Контроль кормів через кормо-дні

За технологічною групою молодняку нараховано 1 750 кормо-днів. Нормативний раціон передбачає 12,5 кг основного корму на кормо-день. За складським обліком видано 24 400 кг, за відомостями годівлі фактично використано 23 100 кг. Середня облікова вартість корму – 8,40 грн/кг. Розрахуйте технологічну потребу, відхилення складської видачі від потреби, відхилення фактичного використання від потреби та різницю між складською видачею і підтвердженим використанням. Запропонуйте послідовність перевірки до моменту бухгалтерського списання різниці.

Завдання 3.8. Собівартість культури за полями: чому середнє значення недостатнє

Соняшник вирощувався на двох полях. Поле S-03: площа 220 га, фактичні витрати 4 180 000 грн, урожай 594 т. Поле S-04: площа 180 га, фактичні витрати 3 960 000 грн, урожай 378 т. Розрахуйте витрати на 1 га, урожайність т/га і собівартість 1 т по кожному полю та в середньому за культурою. Визначте, яке поле потребує причинного аналізу. Сформулюйте щонайменше чотири гіпотези відхилення, які слід перевірити документами й оперативними даними, перш ніж робити висновок про неефективність.

Завдання 3.9. Послідовність закриття допоміжних підрозділів

Підприємство має енергетичний підрозділ, ремонтну майстерню та вантажний автотранспорт. Енергетичний підрозділ обслуговує майстерню й основні виробництва; автотранспорт доставляє матеріали до майстерні; майстерня ремонтує автомобілі. Запропонуйте порядок закриття витрат або іншу методику, яка не призведе до нескінченного взаємного перерозподілу. Для кожного підрозділу визначте калькуляційну одиницю, первинне джерело обсягу послуг і правило віднесення послуг на основні виробництва, адміністративні потреби та реалізацію стороннім замовникам.

? Питання для самоконтролю

1. Чому правильна собівартість починається з архітектури аналітичного обліку, а не з кінцевого розрахунку?
2. Які ознаки свідчать, що витрату можна прямо віднести на конкретний об’єкт?
3. У чому практична різниця між центром витрат і центром відповідальності?

4. Чому адміністративні витрати не можна розподіляти на культури лише для отримання «повної собівартості» у фінансовому обліку?

5. Які ознаки дають підстави відокремити аномальну втрату від нормального технологічного споживання?

6. Які вимоги має задовольняти база розподілу загальновиробничих витрат?

7. Як недозавантаження виробництва впливає на розподіл постійних ЗВВ?

8. Чому складська видача ресурсу ще не завжди означає його остаточне виробниче споживання?

9. Які дані потрібні для контролю перехідних витрат під урожай наступного року?

10. Як контролювати вартість послуг допоміжного підрозділу перед її розподілом?

11. Чому середня собівартість культури може приховувати проблему конкретного поля?

12. Які фізичні показники повинні бути узгоджені з калькуляцією у тваринництві?

13. У чому полягає різниця між ремонтом і поліпшенням основного засобу з погляду виробничої собівартості?

14. Які контрольні співвідношення доцільно використовувати перед закриттям рахунку 23?

15. Який мінімальний зміст професійної бухгалтерської довідки про коригування калькуляції?



естові завдання для самоконтролю

Оберіть одну правильну відповідь

3.1. Яке твердження найточніше характеризує об’єкт витрат?

а) будь-який бухгалтерський рахунок;

б) продукція, робота, процес або інший сегмент, щодо якого необхідно визначити пов’язані витрати;

в) лише структурний підрозділ підприємства;

г) лише одиниця готової продукції.

3.2. Амортизація адміністративного офісу за загальним правилом:

а) включається до виробничої собівартості культур;

б) розподіляється через рахунок 91;

в) належить до адміністративних витрат;

г) капіталізується у незавершеному виробництві.

3.3. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються виходячи з:

а) максимальної технічної потужності;

б) нормальної потужності;

в) фактичної виручки;

г) залишку готової продукції.

3.4. Нерозподілена частина постійних ЗВВ:

а) збільшує вартість незавершеного виробництва;

б) переноситься на наступний урожайний рік;

в) не капіталізується в запасах і визнається витратами відповідного періоду за правилами НП(С)БО 16;

г) списується на рахунок основних засобів.

3.5. Найкращою базою розподілу є база, яка:

а) завжди дорівнює сумі прямих матеріалів;

б) забезпечує однаковий відсоток витрат для всіх культур;

в) відображає причинний зв’язок між витратою і споживанням ресурсу;

г) дає найнижчу собівартість.

3.6. Витрати на модернізацію сушарки, що збільшує майбутні економічні вигоди:

а) автоматично включаються до собівартості поточного врожаю;

б) належать до капітальних інвестицій;

в) є витратами на збут;

г) завжди списуються на рахунок 91.

3.7. Витрати на нормальний посів озимої культури на 31 грудня, якщо виробничий цикл не завершено:

а) обов’язково списуються на витрати року;

б) залишаються у складі незавершеного виробництва за відповідною аналітикою;

в) визнаються готовою продукцією;

г) відносяться на адміністративні витрати.

3.8. Якщо склад видав пальне, але відсутні дані про фактичну роботу техніки, бухгалтер насамперед повинен:

а) списати всю суму на культуру з найбільшою площею;

б) сформувати контрольний запит і підтвердити фактичне використання за первинними/оперативними даними;

в) віднести пальне на адміністративні витрати;

г) не відображати його надходження на склад.

3.9. Калькуляція допоміжного виробництва потрібна для того, щоб:

а) виключити його витрати з бухгалтерського обліку;

б) визначити собівартість внутрішньої послуги та розподілити її на фактичних споживачів;

в) усі витрати віднести на рахунок 92;

г) оцінити ринкову ціну основної продукції.

3.10. Аналітичний показник «грн/га» найбільш корисний для:

а) заміни бухгалтерської собівартості;

б) контролю ресурсної інтенсивності та порівняння полів/культур;

в) визначення ставки ПДВ;

г) розрахунку статутного капіталу.

Самостійна робота за темою 3

Мета самостійної роботи: поглибити навички побудови виробничої аналітики, контролю складу собівартості, розподілу непрямих витрат і діагностики відхилень; навчитися самостійно формувати доказовий калькуляційний файл та перетворювати бухгалтерські дані на зрозумілий управлінський висновок без повторного конспектування теоретичного матеріалу навчального посібника.

Питання для самостійного опрацювання

1. Визначення об’єктів обліку витрат і об’єктів калькулювання в рослинництві та тваринництві.
2. Формування системи аналітичних розрізів виробничого обліку за культурами, полями, групами тварин, підрозділами, технологічними операціями та статтями витрат.
3. Критерії віднесення витрат до виробничої собівартості, витрат періоду, капітальних інвестицій та аномальних втрат.
4. Документальне підтвердження виробничих витрат і забезпечення їх простежуваності від використаного ресурсу до конкретного об’єкта обліку.
5. Порядок накопичення та розподілу витрат допоміжних виробництв між фактичними споживачами їх робіт і послуг.
6. Методи та бази розподілу загальновиробничих витрат. Поняття нормальної потужності та його значення для формування собівартості продукції.
7. Організація обліку та інвентаризації незавершеного виробництва і перехідних витрат у сільськогосподарському підприємстві.
8. Особливості калькулювання собівартості продукції рослинництва та тваринництва.
9. Використання кількісних, якісних і технологічних показників для контролю правильності калькуляції.
10. Аналітична перевірка собівартості за питомими показниками: грн/га, грн/т, грн/гол., грн/кг приросту та витрата ресурсу на одиницю технологічного драйвера.



Методичні рекомендації до самостійного опрацювання

Результатом самостійної роботи має бути не реферат, а комплект робочих матеріалів: таблиці аналітики, розрахунки, контрольні співвідношення, короткі професійні висновки та, за потреби, проєкт бухгалтерської довідки або внутрішнього регламенту.

✍ Обов’язкові завдання для самостійної роботи

Завдання 3.1. Карта «документ – аналітика – витрата»

Складіть карту для 12 типових операцій аграрного підприємства: видача насіння; внесення добрив; заправлення техніки; нарахування зарплати механізатора; амортизація комбайна; ремонт трактора; електроенергія ферми; використання кормів; ветеринарний захід; послуги автотранспорту; послуги ремонтної майстерні; списання аномальної втрати. Для кожної операції зазначте первинне джерело, обов’язкову аналітику, центр відповідальності, рахунок/групу рахунків і контрольний показник.

Завдання 3.2. Калькуляційна картка поля

Розробіть робочу форму калькуляційної картки для однієї культури на конкретному полі. Передбачте щонайменше: площу; урожайний рік; статті витрат; кількість і суму використаного ресурсу; грн/га; план/факт; відхилення; джерело даних; відповідальну особу; дату закриття. Заповніть форму умовними, але взаємно узгодженими даними та розрахуйте собівартість 1 га і 1 т продукції.

Завдання 3.3. Аналіз чутливості до бази розподілу

Оберіть три об’єкти витрат і змоделюйте розподіл однієї суми ЗВВ за двома альтернативними базами, наприклад прямі витрати та машино-години. Розрахуйте, наскільки зміниться собівартість кожного об’єкта, і поясніть, яка база краще відображає фактичне споживання ресурсу. Окремо сформулюйте, яку інформацію потрібно накопичувати в системі, щоб обрана база була перевірюваною.

Завдання 3.4. Інвентаризація незавершеного виробництва

Сформуйте перелік щонайменше шести типів перехідних аграрних витрат на кінець року. Для кожного визначте: майбутній цикл; фізичний стан об’єкта; суму за обліковим регістром; доказ майбутньої економічної вигоди; ризик знецінення/загибелі; рішення щодо перенесення, списання або додаткової перевірки. Подайте результат у вигляді реєстру інвентаризації незавершеного виробництва.

Завдання 3.5. Аналітична записка «Чому середня собівартість може вводити в оману»

Сформуйте модель із трьох полів однієї культури з різною врожайністю та різними витратами на 1 га. Розрахуйте собівартість 1 т по кожному полю та середню по культурі. Підготуйте записку обсягом 1-1,5 сторінки, у якій покажіть, які управлінські проблеми приховує середня цифра та які додаткові показники повинен бачити керівник до прийняття рішення щодо технології, оренди землі або структури посівів.

Аналітичне завдання на вибір

1. Розробіть контрольну панель (без програмування) для щомісячного моніторингу собівартості рослинництва: перелік показників, джерело, періодичність, поріг відхилення, відповідальна особа.

2. Підготуйте проєкт внутрішнього регламенту вибору та перегляду баз розподілу ЗВВ: хто ініціює, які дані аналізуються, як документується рішення, коли база переглядається.

3. Складіть процедуру контролю пального, що поєднує складську видачу, паливні картки/відомості, GPS/телематику, технологічні операції та бухгалтерське списання.

4. Розробіть алгоритм документування і бухгалтерського рішення при частковій загибелі посіву, коли частина раніше понесених витрат може зберігати корисність для повторного посіву.

Вимоги до оформлення результатів самостійної роботи

– Кожний розрахунок повинен містити вихідні дані, формулу/алгоритм, проміжні результати та короткий професійний висновок.

– У таблицях необхідно зберігати одиниці виміру та контрольні підсумки; суми, кількість і натуральні показники не змішуються в одному стовпці без чіткої ідентифікації.

– Посилання на нормативні положення подаються лише там, де вони обґрунтовують рішення; переписування значних фрагментів стандартів замість виконання завдання не оцінюється як практичний результат.

– Якщо рішення залежить від облікової політики підприємства, студент повинен назвати допустиму альтернативу і запропонувати формулювання, яке слід закріпити у внутрішньому документі.

– Для цифрових джерел даних потрібно вказувати, який саме показник використано як доказ і як він узгоджується з первинним документом та бухгалтерською аналітикою.

– У висновках забороняється підміняти причинний аналіз формулюванням «витрати зросли/зменшилися». Потрібно визначити фактор: ціна, кількість, технологія, обсяг випуску, розподіл, помилка даних або аномальна подія.

Глосарій до теми

Аномальні втрати – витрати або втрати, що не є нормальним елементом створення придатного продукту та не повинні приховано розподілятися на його собівартість.

База розподілу – кількісний або вартісний показник, за допомогою якого непрямі витрати систематично відносяться на об’єкти витрат.

Витрати періоду – витрати, що визнаються у звітному періоді і не формують виробничу собівартість запасів.

Виробнича собівартість – сукупність витрат, які відповідно до облікових правил формують вартість виробленої продукції, робіт або послуг.

Драйвер витрат – фактор, який причинно зумовлює виникнення або зміну певної групи витрат і може використовуватися як основа для їх аналізу чи розподілу.

Загальновиробничі витрати – непрямі виробничі витрати на організацію, обслуговування та управління виробничими підрозділами.

Калькуляційна одиниця – одиниця виміру результату виробництва, щодо якої визначається собівартість.

Калькуляційний файл – сукупність розрахунків, первинних даних, обґрунтувань і контрольних співвідношень, що підтверджують визначену собівартість.

Незавершене виробництво – витрати на виробничий процес, який на звітну дату не завершився отриманням відповідного продукту/результату.

Нерозподілені постійні ЗВВ – частина постійних загальновиробничих витрат, яка не включається до виробничої собівартості через правила розподілу за нормальною потужністю.

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, якого можна досягти за звичайних умов з урахуванням планових простоїв та специфіки виробництва.

Об’єкт витрат – продукція, роботи, послуги, процес, діяльність або інший сегмент, щодо якого визначають і накопичують витрати.

Об’єкт калькулювання – конкретний результат виробництва, для якого визначають собівартість одиниці.

Перехідні витрати – виробничі витрати, понесені у поточному періоді, але пов’язані з виробничим результатом майбутнього періоду.

Простежуваність витрат – можливість відновити інформаційний маршрут суми від первинного факту і ресурсу до об’єкта витрат, розподілу та калькуляції.

Центр відповідальності – підрозділ або посадова особа, на яку покладено відповідальність за контроль певних ресурсів, витрат або результатів.

Центр витрат – місце, процес або організаційний сегмент, у якому виникають витрати та щодо якого ведеться їх накопичення/контроль.



Методичний підсумок теми

У результаті вивчення теми здобувач повинен перейти від розуміння складу витрат до здатності контролювати сам механізм формування собівартості. Професійно якісна калькуляція є перевірюваною: кожна суттєва сума має джерело, об’єкт, відповідальну особу й економічне пояснення;

непрямі витрати розподіляються за причинною базою; витрати періоду, капітальні поліпшення та аномальні втрати не маскуються у вартості нормального випуску; фізичний обсяг продукції узгоджений із виробничими та складськими даними. Саме така модель дозволяє використовувати собівартість не лише для бухгалтерської оцінки, а і як достовірну основу для управлінського аналізу.

ТЕМА 4. ОБЛІК ДОХОДІВ, ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ І ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

☝ **Мета вивчення теми:** набути здатності організовувати завершення звітного періоду аграрного підприємства як контрольований інформаційний процес: від підтвердження моменту визнання доходу та списання собівартості до закриття рахунків, формування фінансового результату, побудови робочих трансформаційних таблиць для фінансової і статистичної звітності та аналітичної інтерпретації результату. Основний акцент робиться на доказовості, міжсистемній звірці та якості прибутку, а не на механічному перенесенні оборотів у звітні форми.

🔑 Очікувані результати навчання

– визначати момент визнання доходу за економічним змістом договору та сукупністю підтвердних документів, відокремлюючи дохід від авансів і руху коштів;

– будувати реєстр реалізації з одночасною кількісною, вартісною та договірною аналітикою й контролювати його узгодженість із рахунками 27, 36, 70 і 90;

– виконувати процедури cut-off наприкінці звітного періоду та виявляти операції, віднесені до неправильного періоду;

– формувати контрольний міст «оборот рахунку – коригування – рядок фінансової звітності» та документувати джерело кожної істотної суми;

– відокремлювати маржу реалізації від результатів первісного визнання та зміни справедливої вартості біологічних активів;

– закривати доходи і витрати на рахунок 79, контролювати логіку формування валового, операційного, дооподаткового та чистого фінансового результату;

– узгоджувати бухгалтерські регістри з фінансовою та державною статистичною звітністю на основі контрольних співвідношень і таблиць трансформації;

– оцінювати якість фінансового результату через декомпозицію прибутку за джерелами, каналами збуту, культурами та іншими центрами прибутку;

– готувати короткий звітний меморандум головного бухгалтера з переліком невирішених розбіжностей, суттєвих оцінок, ризиків і контрольних доказів.

План практичного заняття

1. Контроль моменту визнання доходу і процедури cut-off за договорами реалізації аграрної продукції.
2. Реєстр реалізації: кількість, ціна, ПДВ/вирахування, собівартість, дебіторська заборгованість і маржа партії.
3. Закриття рахунків доходів і витрат та контроль формування фінансового результату.
4. Робоча таблиця «рахунок – коригування – показник фінансової звітності».
5. Аграрно-специфічні компоненти результату: первісне визнання, зміна справедливої вартості, реалізаційна маржа.
6. Міжзвітна звірка бухгалтерського обліку з аграрними статистичними формами та підготовка звітного меморандуму.

Перелік ключових термінів і понять з теми: дохід; чистий дохід від реалізації; аванс; момент визнання доходу; передання контролю; cut-off; собівартість реалізації; валовий прибуток; операційний результат; результат до оподаткування; чистий фінансовий результат; рахунок 79; центр прибутку; маржа реалізації; результат первісного визнання; зміна справедливої вартості; фінансова звітність; трансформаційна таблиця; контрольне співвідношення; статистичний респондент; аудиторський слід; якість прибутку.

Методичні рекомендації до практичного заняття

При опрацюванні **першого питання** слід звернути увагу на те, що правильне визначення моменту визнання доходу має принципове значення для достовірного формування фінансового результату звітного періоду. Для аграрного підприємства це особливо актуально через значні обсяги відвантажень продукції, сезонність реалізації, можливу різницю між датою відвантаження, датою переходу ризиків і контролю, датою оформлення товаросупровідних документів та датою оплати.

Студенту необхідно зрозуміти, що ***отримання коштів від покупця саме по собі не визначає момент виникнення доходу,*** так само як і складання рахунку або податкової накладної не повинно автоматично ототожнюватися з бухгалтерським визнанням доходу.

При аналізі договору реалізації необхідно встановити:

− предмет договору та вид продукції;

− кількість і якісні характеристики продукції;

− ціну та порядок її визначення;
− базис і місце поставки;
− момент виконання зобов’язання продавцем;
− момент переходу контролю, ризиків та відповідальності за продукцію;
− порядок оформлення приймання-передачі;
− можливість зміни кількості або ціни за результатами зважування, лабораторного аналізу чи остаточного приймання;
− порядок розрахунків;
− наявність попередньої оплати, відстрочення платежу або інших особливих умов.

Особливу увагу слід приділити процедурам ***cut-off***, тобто контролю правильності віднесення операцій до відповідного звітного періоду.

Для цього на дату закриття періоду доцільно перевірити:
− останні відвантаження до звітної дати;
− перші відвантаження після звітної дати;
− дати видаткових накладних і товарно-транспортних документів;
− фактичні дати передачі продукції;
− умови договору щодо моменту переходу контролю;
− дані складського обліку;
− документи покупця щодо прийняття продукції;
− операції, за якими документи складені в одному періоді, а фактична передача продукції відбулася в іншому.

Студенту слід усвідомити, що метою cut-off є не механічна перевірка дат, а підтвердження того, що ***дохід і відповідна собівартість відображені в тому самому та правильному звітному періоді***.

При опрацюванні **другого питання** необхідно розглянути реєстр реалізації як один із ключових внутрішніх інструментів контролю доходів, собівартості, розрахунків із покупцями та маржинальності окремих операцій.

Студенту необхідно зрозуміти, що інформації лише про загальну суму реалізації за місяць недостатньо для якісного контролю. Реєстр доцільно формувати на рівні договору, покупця, партії або окремого відвантаження.

У такому реєстрі можуть відображатися:
− дата операції;
− номер договору;
− покупець;
− вид продукції;
− номер партії;
− кількість;
− одиниця виміру;
− договірна ціна;
− вартість без ПДВ;
− сума ПДВ;
− сума з ПДВ;
− знижки, бонуси, коригування або інші вирахування;
− чистий дохід від реалізації;

− собівартість реалізованої партії;
− сума дебіторської заборгованості;
− сума отриманої оплати;
− залишок дебіторської заборгованості;
− валова або реалізаційна маржа.

Доцільно використовувати контрольне співвідношення:

чистий дохід від реалізації − собівартість реалізованої продукції = маржа партії.

Водночас студенту необхідно розуміти, що від'ємна або нетипово низька маржа не завжди означає бухгалтерську помилку. Вона може бути наслідком:

− зниження ціни;
− реалізації продукції нижчої якості;
− значних логістичних витрат, якщо вони впливають на результат операції;
− підвищеної виробничої собівартості;
− коригування кількості або ціни;
− особливих умов конкретного договору.

Тому реєстр реалізації повинен використовуватися не лише для арифметичної перевірки, а і як ***інструмент аналітичного контролю прибутковості окремих партій та покупців***.

При опрацюванні **третього питання** слід розглянути порядок закриття рахунків доходів і витрат та формування фінансового результату звітного періоду.

Студенту необхідно зрозуміти, що фінансовий результат не повинен визначатися лише як технічне сальдо після автоматичного закриття рахунків у бухгалтерській програмі. До закриття необхідно перевірити повноту та правильність відображення всіх складових доходів і витрат.

Доцільно здійснити контроль:

− повноти відображення доходів від реалізації;
− відповідності доходів і собівартості одному звітному періоду;
− правильності відображення повернень, знижок та інших вирахувань із доходу;
− повноти списання собівартості реалізованої продукції;
− правильності відображення адміністративних витрат;
− витрат на збут;
− інших операційних доходів і витрат;
− фінансових та інших доходів і витрат;
− аграрно-специфічних складових фінансового результату;
− операцій, що потребують нарахування або коригування на дату балансу.

Особливу увагу слід приділити взаємозв'язку між ***виробничим обліком, складським рухом, реалізацією та фінансовим результатом***. Якщо продукцію відвантажено та дохід визнано, але собівартість відповідної партії не списано, фінансовий результат буде завищено. Якщо собівартість списано раніше, ніж визнано дохід, результат відповідного періоду буде викривлено.

Студенту слід навчитися не лише формувати підсумковий показник прибутку або збитку, а й пояснювати, ***за рахунок яких операцій та економічних чинників він утворився***.

При опрацюванні **четвертого питання** необхідно розглянути робочу таблицю **«рахунок – коригування – показник фінансової звітності»** як інструмент контролю переходу від бухгалтерських регістрів до фінансової звітності.

Студенту слід усвідомити, що оборотно-сальдова відомість є лише вихідною базою для підготовки звітності. Перед формуванням показників фінансової звітності можуть виникати необхідні коригування, перекласифікації або уточнення.

Робоча таблиця може містити такі графи:

− бухгалтерський рахунок або субрахунок;

− найменування показника;

− залишок або оборот за даними бухгалтерського обліку;

− сума коригування;

− причина коригування;

− скоригована сума;

− відповідна стаття фінансової звітності;

− примітка або посилання на підтвердний документ;

− відповідальна особа.

Наприклад, робоча таблиця дозволяє простежити шлях:

дані бухгалтерського рахунку → контрольне коригування → скоригований показник → рядок фінансової звітності.

Студенту необхідно навчитися розрізняти:

− бухгалтерське виправлення помилки;

− нарахування, яке ще не було відображено;

− перекласифікацію між статтями звітності;

− аналітичне коригування, яке використовується лише у робочій таблиці для формування звітного показника.

Особливу увагу необхідно приділяти документуванню кожного коригування. Будь-яка зміна між даними облікових регістрів і показником фінансової звітності повинна бути ***зрозумілою, обґрунтованою та відтворюваною при подальшій перевірці***.

При опрацюванні **п’ятого питання** слід звернути увагу на аграрно-специфічні складові фінансового результату.

Діяльність сільськогосподарського підприємства може формувати фінансовий результат не лише внаслідок класичної операції ***«реалізація мінус собівартість»***, а й унаслідок особливостей визнання та оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції.

Студенту необхідно розмежовувати три економічно різні компоненти:

− результат від первісного визнання;

− результат від зміни справедливої вартості;

− результат від подальшої реалізації продукції.

При цьому важливо не допустити подвійного включення одного й того самого економічного ефекту до фінансового результату.

Студенту слід простежити логіку формування результату поетапно:

біологічний актив → біологічна трансформація → одержання сільськогосподарської продукції → первісна оцінка → подальше зберігання або переробка → реалізація → кінцевий фінансовий результат.

Для кожного етапу необхідно визначити:

− який об'єкт обліку існує на відповідну дату;

− яка господарська подія відбулася;

− якою є застосована модель оцінки;

− який дохід або витрати виникають;

− чи впливають вони на фінансовий результат поточного періоду;

− як цей результат співвідноситься з подальшою реалізаційною маржею.

Особливу увагу необхідно звернути на те, що висока реалізаційна ціна не завжди означає таку саму величину прибутку від реалізації, оскільки частина економічного результату могла бути визнана раніше через особливості оцінки сільськогосподарської продукції або біологічних активів.

При опрацюванні **шостого питання** необхідно розглянути міжзвітну звірку бухгалтерського обліку з аграрними статистичними формами та порядок підготовки звітного меморандуму.

Студенту необхідно усвідомити, що бухгалтерська і статистична звітність можуть використовувати різні класифікації, одиниці виміру, періоди накопичення інформації та методологічні правила. Тому однакові за назвою показники не завжди повинні механічно збігатися.

Водночас суттєві розбіжності мають бути пояснені.

Під час міжзвітної звірки доцільно порівнювати:

− площі посівів;

− площі збирання;

− валовий збір;

− урожайність;

− кількість реалізованої продукції;

− залишки окремих видів продукції;

− поголів'я тварин;

− обсяги одержаної продукції тваринництва;

− виробничі та вартісні показники, якщо вони містяться у відповідних формах.

Для кожної виявленої різниці необхідно встановити:

− величину відхилення;

− джерело бухгалтерського показника;

− джерело статистичного показника;

− методологічну або фактичну причину розбіжності;

− необхідність бухгалтерського коригування;

− відповідальну особу;

− висновок за результатами перевірки.

За результатами такої роботи доцільно складати ***звітний меморандум***, у якому фіксуються основні контрольні процедури перед поданням звітності.

У меморандумі можуть зазначатися:

− перелік виконаних звірок;

− виявлені розбіжності;

− причини суттєвих відхилень;

− проведені коригування;

− неврегульовані питання;

− професійні судження, використані при підготовці звітності;

− підтвердження відповідальних підрозділів;

− висновок про готовність інформації до формування і подання звітності.

Студенту необхідно зрозуміти, що звітний меморандум не замінює бухгалтерських регістрів або первинних документів. Його призначення полягає у ***фіксації логіки контрольної роботи, поясненні суттєвих відхилень та документуванні професійних висновків,*** сформованих під час закриття звітного періоду.



Питання для самоконтролю

1. Які умови договору реалізації аграрної продукції необхідно проаналізувати для визначення правильного моменту визнання доходу?
2. У чому полягає процедура cut-off та які операції необхідно перевіряти на межі двох звітних періодів?
3. Яку інформацію доцільно включати до реєстру реалізації для контролю доходу, собівартості, дебіторської заборгованості та маржі окремої партії?
4. Чому дохід від реалізації та собівартість відповідної продукції мають бути відображені в одному звітному періоді?
5. Які контрольні процедури необхідно виконати перед закриттям рахунків доходів і витрат та визначенням фінансового результату?
6. Яке призначення робочої таблиці «рахунок – коригування – показник фінансової звітності» та які основні реквізити вона повинна містити?
7. Чим відрізняються бухгалтерське коригування, перекласифікація та аналітичне коригування показника фінансової звітності?
8. Які аграрно-специфічні складові можуть впливати на формування фінансового результату сільськогосподарського підприємства?
9. Чому реалізаційна маржа аграрної продукції не завжди відображає весь економічний результат, сформований щодо відповідної продукції?
10. Яким чином проводиться звірка бухгалтерських даних з аграрними статистичними формами та яку інформацію доцільно відображати у звітному меморандумі?

🗝 Приклади розв’язання

Завдання 4.1. Cut-off реалізації на межі звітного року

Підприємство має три операції наприкінці року. Операція А: 28 грудня отримано 40 % передоплати за 100 т кукурудзи, продукція залишається на складі продавця, право розпорядження покупцю не передано. Операція Б: 30 грудня 80 т ріпаку відвантажено зі складу, згідно з договором контроль переходить покупцю після приймання на його складі; приймання відбулося 2 січня. Операція В: 31 грудня 60 т пшениці переведено на окрему партію на сторонньому елеваторі, покупець отримав складське підтвердження, набув права розпорядження партією і несе ризики зберігання; оплата очікується у січні.

Розв’язання

Для операції А у грудні виникає зобов’язання за отриманим авансом, але дохід не визнається. Для операції Б фізичне відвантаження відбулося у грудні, однак за умовою задачі контроль переходить лише 2 січня, тому дохід і собівартість відносяться до наступного року. Для операції В ключові ознаки контролю передані 31 грудня, тому дохід і відповідна собівартість мають бути відображені у поточному році, навіть якщо кошти надійдуть пізніше.

Таблиця 4.4 – Висновок за cut-off перевіркою

Операція	Дохід у поточному році	Собівартість у поточному році	Контрольний доказ
А – передоплата	Ні	Ні	Договір + банківська виписка + складський статус
Б – відвантаження до приймання	Ні	Ні	Договірна умова + документ приймання 2 січня
В – передання контролю на елеваторі	Так	Так	Елеваторний документ + підтвердження права розпорядження

Методичний висновок. Дата руху коштів або фізичного переміщення продукції не є універсальною датою доходу. Критичним є документоване виконання умов визнання та симетричне відображення доходу і собівартості в одному періоді.

Приклад 4.2. Контрольний міст від оборотів до звітного результату

Умова. За місяць кредитовий оборот субрахунку 701 становить 6 480 000 грн. За дебетом 701 відображено ПДВ та інші вирахування на 780 000 грн. Дебетовий оборот 901 – 4 230 000 грн. Інші операційні доходи – 310 000 грн, із них 95 000 грн є результатом первісного визнання. Адміністративні витрати – 520 000 грн, витрати на збут – 330 000 грн, інші операційні витрати – 170 000 грн. Під час звірки виявлено, що повернення

продукції покупцем на 120 000 грн без ПДВ оформлене після закриття місяця, але стосується реалізації поточного місяця і відповідає критеріям коригування доходу цього періоду. Собівартість повернутої партії – 82 000 грн.

Розв’язання. Початковий чистий дохід: 6 480 000 – 780 000 = 5 700 000 грн. Після коригування на повернення чистий дохід становить 5 580 000 грн. Собівартість реалізації після повернення: 4 230 000 – 82 000 = 4 148 000 грн. Валовий прибуток = 1 432 000 грн. Операційний результат = 1 432 000 + 310 000 – 520 000 – 330 000 – 170 000 = 722 000 грн. Із цієї суми 95 000 грн сформовано результатом первісного визнання, тому операційний результат без цього оцінкового компонента дорівнює 627 000 грн.

Контрольний висновок. Коригування повернення повинно мати первинне підтвердження та бути синхронно відображене у доході, дебіторській заборгованості/розрахунках і собівартості реалізації. Окреме виділення 95 000 грн дозволяє оцінити якість операційного результату.

✍ Практичні завдання та проблемні ситуації

Завдання 4.1. Матриця моменту визнання доходу.

Для п’яти договорів аграрного підприємства сформуйте таблицю «договірна умова – подія передання контролю – первинний доказ – дата доходу – дата списання собівартості». Ситуації: продаж зерна зі складу продавця; продаж через сторонній елеватор; поставка з прийманням на складі покупця; передоплата за майбутній урожай; реалізація з правом повернення за якістю. Для кожної ситуації обґрунтуйте, які документи потрібні для cut-off.

Завдання 4.2. Контроль реєстру реалізації.

За місяць склад показує вибуття 1 420 т продукції, аналітика рахунку 27 – 1 415 т, реєстр реалізації – 1 390 т, форма внутрішнього звіту відділу збуту – 1 430 т. Побудуйте алгоритм звірки, визначте мінімум чотири можливі причини розбіжностей та запропонуйте документ, яким фіксується результат розслідування.

Завдання 4.3. Повернення та ретроспективна знижка.

Після закінчення місяця покупець повернув частину партії соняшнику через невідповідність договірним показникам; окремому покупцеві нараховано бонус за виконання квартального обсягу закупівель. Визначте, які облікові контури змінюються у кожному випадку: дохід, дебіторська заборгованість, ПДВ, собівартість, запаси. Підготуйте перелік доказових документів і контрольних записів.

Завдання 4.4. Закриття рахунків і помилки класифікації.

За даними оборотно-сальдової відомості перед закриттям виявлено: 92 рахунок частково списаний на 23; витрати на доставку реалізованої продукції включені до виробничої собівартості; результат переоцінки біологічних активів

відображено на 701; повернення покупця не зменшило собівартість реалізації. Складіть перелік коригувань і поясніть вплив кожної помилки на валовий та операційний результат.

Завдання 4.5. Декомпозиція аграрного прибутку.

Чистий дохід підприємства – 24,8 млн грн, собівартість реалізації – 18,9 млн грн, позитивний результат первісного визнання – 1,1 млн грн, позитивна зміна справедливої вартості – 0,6 млн грн, адміністративні та збутові витрати – 3,2 млн грн, інші операційні витрати – 0,8 млн грн. Розрахуйте операційний результат та покажіть окремо частку оцінкових компонентів у ньому. Сформулюйте висновок про якість прибутку.

Завдання 4.6. Вибір комплекту фінансової звітності.

Для трьох умовних аграрних підприємств наведено дані щодо активів, чистого доходу та середньої кількості працівників за попередній рік. Визначте категорію кожного за правилом «два з трьох» і складіть алгоритм подальшої перевірки права/обов’язку застосовувати повний або спрощений комплект звітності. Не робіть висновок лише за організаційно-правовою формою.

Завдання 4.7. Робочий файл форми № 2.

Побудуйте таблицю «рахунок/аналітика – вихідний оборот – коригування – підсумкова сума – рядок звітності – контрольний доказ» щонайменше для чистого доходу, собівартості реалізації, інших операційних доходів, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, фінансових доходів і витрат. Додайте графу «виконавець перевірки».

Завдання 4.8. Статистична трансформація.

Підприємство є респондентом форм 21-заг і 50-сг. За рахунком 701 відображено 38,6 млн грн валового обороту, з яких ПДВ – 4,2 млн грн, повернення – 0,35 млн грн, 1,1 млн грн стосуються послуг, а 0,8 млн грн – перепродажу придбаної продукції. Сформуйте місток від бухгалтерського обороту до показника реалізації власної сільськогосподарської продукції та зазначте, які натуральні дані слід додатково звірити.

Завдання 4.9. Якість прибутку за двома роками.

У першому році чистий прибуток – 5,4 млн грн, з них 2,3 млн грн – позитивна переоцінка біологічних активів і 0,9 млн грн – страхове відшкодування. У другому році чистий прибуток – 4,9 млн грн, оцінковий результат – 0,4 млн грн, страхових відшкодувань не було, а реалізаційна маржа зросла на 1,2 млн грн. Порівняйте якість результату та підготуйте коротку записку керівнику.

? Питання для самоконтролю

1. Чому дохід не можна визначати лише за датою оплати або виписки накладної?

2. У чому полягає мета cut-off перевірки і які аграрні операції є найбільш ризиковими?

3. Які аналітичні реквізити повинен містити реєстр реалізації сільськогосподарської продукції?

4. Чому визнання доходу і списання собівартості повинні бути синхронізовані за періодом?

5. Які типові коригування перетворюють кредитовий оборот рахунку 70 на чистий дохід?

6. Які перевірки слід завершити до закриття рахунків на рахунок 79?

7. Чим валовий прибуток відрізняється від фінансового результату від операційної діяльності?

8. Чому результат первісного визнання не слід ототожнювати з маржею реалізації?

9. Які ризики виникають, якщо зміна справедливої вартості не має окремої аналітики?

10. Для чого складають робочу таблицю «оборот – коригування – рядок звітності»?

11. Чому організаційно-правова форма аграрного підприємства не визначає автоматично комплект фінансової звітності?

12. Чим міжзвітна звірка відрізняється від механічного прирівнювання бухгалтерських і статистичних показників?

13. Які джерела можуть пояснювати різницю між рахунком 27 і натуральним складським обліком?

14. Що означає принцип «один показник – одне джерело істини» у підготовці звітності?

15. Які фактори можуть знижувати якість прибутку аграрного підприємства без зміни його формальної величини?



Тестові завдання для самоконтролю

Оберіть одну правильну відповідь

4.1. Дохід від реалізації доцільно визнавати:

а) завжди в день отримання оплати;

б) після документованого виконання критеріїв визнання та передання контролю;

в) у день виписки рахунку незалежно від договору;

г) лише після повної оплати покупцем.

4.2. Отриманий аванс від покупця за майбутнє постачання:

а) є чистим доходом;

б) є іншим операційним доходом;

в) формує зобов’язання до виконання умов визнання доходу;

г) одразу закривається на рахунок 79.

4.3. Основне призначення cut-off перевірки:

а) перевірити арифметику ПДВ;

б) визначити правильний звітний період господарських операцій;

в) оцінити ліквідність;

г) перевірити інвентарні номери.

4.4. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати:

а) завжди збільшують рахунок 27;

б) не повинні штучно капіталізуватися у запасах;

в) є доходом;

г) закриваються на рахунок 70.

4.5. Результат первісного визнання сільськогосподарської продукції за моделлю справедливої вартості:

а) тотожний результату реалізації;

б) виникає до продажу і має окремо аналізуватися;

в) завжди дорівнює нулю;

г) відображається лише у статистичній звітності.

4.6. Робоча таблиця «оборот – коригування – рядок звітності» потрібна насамперед для:

а) заміни Головної книги;

б) забезпечення відтворюваності та контрольного сліду звітної цифри;

в) розрахунку заробітної плати;

г) реєстрації землі.

4.7. Якщо статистичний показник відрізняється від бухгалтерського:

а) статистику слід підганяти під оборот рахунку;

б) різницю слід пояснити методологією та документованою трансформацією;

в) бухгалтерський облік треба ігнорувати;

г) звіт не подається.

4.8. Якість прибутку зростає, коли:

а) більша частка результату сформована стабільною операційною маржею;

б) увесь прибуток утворений разовою переоцінкою;

в) зростає частка невизначених оцінок;

г) збільшується кількість непідтверджених коригувань.

4.9. Комплект фінансової звітності аграрного підприємства визначається:

а) лише видом вирощуваної культури;

б) лише формою власності;

в) категорією підприємства та вимогами застосовних стандартів/закону;

г) рішенням агронома.

4.10. Найкращий контроль реалізації аграрної продукції забезпечує:

а) лише рахунок 701;

б) одночасна звірка кількості, договірної ціни, собівартості, розрахунків і первинних доказів;

в) лише банківська виписка;

г) лише статистична форма.

Самостійна робота за темою 4

Мета самостійної роботи: поглибити здатність самостійно організувати звітне закриття аграрного підприємства, працювати з чинними нормативними та статистичними джерелами, будувати контрольні таблиці, відокремлювати бухгалтерський результат від управлінської інтерпретації та формулювати професійний висновок на основі доказів.

Питання для самостійного опрацювання

1. Нормативна карта визнання доходу і фінансової звітності.
2. Облікова політика реалізації та cut-off.
3. Робочий файл фінансової звітності.
4. Статистичний профіль підприємства і власники даних.
5. Аналітична записка про якість прибутку.



Методичні рекомендації до самостійного опрацювання

Самостійна робота виконується не у формі конспектування навчального посібника. Кожен блок має завершуватися конкретним робочим продуктом бухгалтера: картою нормативних джерел, фрагментом облікової політики, трансформаційною таблицею, матрицею статистичної звірки або аналітичною запискою. Усі числові та нормативні твердження мають бути відтворюваними: студент зазначає джерело, дату перевірки та логіку переходу від вихідних даних до висновку.

Обов’язкові завдання для самостійної роботи

Завдання 4.1.

Складіть нормативну карту теми з мінімум семи джерел: Закон № 996-XIV, НП(С)БО 1, 15, 16, 25, 30, План рахунків/Інструкція № 291, Порядок подання фінансової звітності та актуальні матеріали Держстату. Для кожного вкажіть конкретне питання, яке він регулює, та дату перевірки чинності.

Завдання 4.2.

Розробіть фрагмент облікової політики «Визнання доходу і контроль реалізації». Обов’язково визначте: момент визнання для типових договорів;

перелік доказів; порядок обліку передоплати; знижок і повернень; аналітику реалізації; cut-off процедуру; відповідальних осіб; порядок щомісячної звірки рахунків 27, 36, 70 і 90.

Завдання 4.3.

Створіть у табличній формі робочий файл для складання Звіту про фінансові результати: вихідний рахунок/аналітика, оборот, коригування, звітна сума, контрольне співвідношення, підтвердний документ, виконавець і дата перевірки. Заповніть його на умовних даних не менше ніж для восьми показників.

Завдання 4.4.

Сформуйте статистичний профіль умовного аграрного підприємства: рослинництво 3 500 га, молочне стадо, власний склад зерна, продаж власної продукції. Визначте потенційно релевантні форми, періодичність, власника кожного показника, бухгалтерське та натуральне джерело. Окремо зазначте, що остаточний обов'язок подання визначається персональним переліком респондента і актуальним бланком.

Завдання 4.5.

Підготуйте аналітичну записку «Якість прибутку аграрного підприємства» на 1,5-2 сторінки. Вихідні дані сформуйте самостійно або використайте дані викладача. Розділіть прибуток на реалізаційну маржу, результат первісного визнання/переоцінки, фінансові результати, разові компенсації та інші істотні компоненти. Дайте три управлінські висновки та два ризики для наступного періоду.

Аналітичне завдання на вибір

– Побудуйте дашборд із 6-8 показників, які дозволяють відстежувати дохід, валову маржу, операційну маржу, частку оцінкових результатів, дохід на 1 га та прострочену дебіторську заборгованість. Для кожного показника визначте джерело даних і періодичність оновлення.

– Розробіть матрицю міжзвітного контролю для рослинницького підприємства: рахунок 27 ↔ склад; рахунок 701 ↔ 21-заг; рахунок 23 ↔ 50-сг/2-ферм; виробничі реєстри ↔ 29-сг/37-сг. Для кожної пари передбачте допустимі причини різниці та порядок документування.

– Підготуйте професійний висновок щодо ситуації, коли чистий прибуток зріс на 25%, але валова маржа знизилася, а приріст результату пояснюється переоцінкою біологічних активів і страховим відшкодуванням. Поясніть, чому формальне зростання прибутку не тотожне покращенню операційної ефективності.

Глосарій до теми

Cut-off – процедура перевірки належності господарських операцій до правильного звітного періоду.

Центр прибутку – сегмент діяльності, для якого можна ідентифікувати доходи, релевантні витрати та результат.

Маржа реалізації – різниця між чистим доходом від реалізації та собівартістю/балансовою вартістю реалізованого об'єкта.

Результат первісного визнання – дохід або витрата, що виникає при первісній оцінці сільськогосподарської продукції чи додаткових біологічних активів за відповідною моделлю НП(С)БО 30.

Якість прибутку – характеристика структури та стійкості фінансового результату з погляду повторюваності його джерел, доказовості оцінок і операційної природи.

Трансформаційна таблиця – робочий файл, що пояснює перехід від бухгалтерських оборотів/сальдо через коригування до звітного показника.

Контрольне співвідношення – формалізована логічна або арифметична ув'язка між двома чи більше джерелами даних.

Аудиторський слід – сукупність документів і робочих файлів, що дозволяють відтворити походження, перевірку та затвердження звітної інформації.

Статистичний респондент – суб'єкт, включений до сукупності респондентів конкретного державного статистичного спостереження.

Звітний меморандум – короткий внутрішній документ, у якому фіксуються виконані процедури закриття, коригування, суттєві оцінки, невирішені питання і відповідальні особи.



Методичний підсумок теми

За результатами опрацювання теми здобувач освіти повинен сприймати фінансовий результат і звітність як завершення єдиного контрольного ланцюга, а не як окрему операцію «закриття рахунків». Надійна звітна цифра має бути простежуваною до первинного факту, кількісного руху, договору, облікової оцінки й відповідального виконавця. Для аграрного підприємства особливо важливим є розмежування реалізаційної маржі та оцінкових результатів, а також документоване пояснення різниць між бухгалтерськими й статистичними показниками. Саме така організація роботи забезпечує достовірність звітності, якісний управлінський аналіз і готовність до зовнішньої перевірки.

ТЕМА 5. СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ: ЗАГАЛЬНА ТА СПЕЦІАЛЬНІ РЕЖИМИ

☝ **Мета вивчення теми:** набути здатності проєктувати податковий профіль аграрного підприємства, перевіряти юридичну доступність альтернативних режимів, пов'язувати податкові наслідки із земельним банком, структурою доходів, виплатами фізичним особам та цифровими реєстрами, а також готувати документований професійний висновок щодо вибору податкового режиму.

🔑 Очікувані результати навчання

– формувати податковий паспорт аграрного підприємства за принципом «об'єкт/операція – податок – джерело даних – відповідальний – контрольна дата»;

– проводити попередній юридичний скринінг загальної системи, третьої та четвертої груп єдиного податку до виконання економічного порівняння;

– відтворювати доказовий розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва та відокремлювати доходи, що потребують додаткової правової класифікації;

– контролювати нормативну грошову оцінку і версійність її індексації, не допускаючи подвійного застосування коефіцієнтів;

– оцінювати податкове навантаження за сценаріями з урахуванням не лише основного податку, а й ПДВ-профілю, МПЗ, землі, виплат фізичним особам та інших релевантних платежів;

– документувати податкові підстави щодо земель із воєнними ризиками, консервацією або офіційним статусом потенційного забруднення;

– формувати реєстр податкових ризиків із власником ризику, доказом, контрольним заходом і строком усунення;

– готувати короткий податковий меморандум керівнику із рекомендованим режимом, альтернативами, припущеннями та переліком невирішених питань.

📚 План практичного заняття

1. Податковий паспорт аграрного підприємства: повна інвентаризація податкових контурів.

2. Юридичний скринінг режимів: загальна система, III та IV групи єдиного податку.

3. Доказовий розрахунок сільськогосподарської частки та контроль обмежень IV групи.

4. Земельний податковий реєстр: право, площа, НГО, громада, 20-ОПП, МПЗ.

5. Сценарне порівняння режимів і аналіз чутливості податкового навантаження.

6. Документування земель із воєнними ризиками та реєстр податкових ризиків.

7. Професійний висновок бухгалтера щодо вибору режиму.

Перелік ключових термінів і понять з теми: податковий профіль; податковий режим; загальна система; спрощена система; третя група; четверта група; сільськогосподарський товаровиробник; сільськогосподарська частка; земельний банк; нормативна грошова оцінка; мінімальне податкове зобов'язання; кадастровий номер; ДЗК; ДРРП; форма № 20-ОПП; податковий агент; податковий ризик; контрольна дата; доказовий пакет; сценарний розрахунок; чутливість; Електронний кабінет платника.

Методичні рекомендації до практичного заняття

При опрацюванні **першого питання** слід звернути увагу на те, що податкова робота аграрного підприємства не повинна зводитися лише до складання окремих декларацій. Для належного контролю доцільно формувати ***податковий паспорт підприємства***, який систематизує всі податкові контури, що виникають у його діяльності.

Студенту необхідно зрозуміти, що податковий паспорт має давати цілісне уявлення про:

− систему оподаткування підприємства;
− податок на прибуток або єдиний податок;
− ПДВ;
− земельний податок та орендну плату;
− мінімальне податкове зобов'язання;
− ПДФО, військовий збір та ЄСВ;
− податкові наслідки операцій із нерезидентами;
− акцизні та ліцензійні ризики, якщо вони виникають;
− об'єкти, що підлягають повідомленню за формою № 20-ОПП;
− наявність пільг, спеціальних режимів або територіальних особливостей;
− основні строки подання звітності та сплати податків.

Доцільно передбачати в податковому паспорті окремі графи щодо:

− податку або збору;
− об'єкта оподаткування;
− бази оподаткування;
− ставки;
− звітного періоду;

− форми звітності;
− строку подання;
− строку сплати;
− відповідальної особи;
− джерела даних;
− основного податкового ризику.

Студенту слід усвідомити, що призначення податкового паспорта полягає не у дублюванні норм податкового законодавства, а у створенні ***практичної карти податкових обов'язків конкретного підприємства***.

При опрацюванні **другого питання** необхідно розглянути юридичний скринінг можливих режимів оподаткування аграрного підприємства.

Студенту слід навчитися аналізувати не лише економічну вигідність певного режиму, а насамперед ***право підприємства на його застосування***.

Порівнянню можуть підлягати:
− загальна система оподаткування;
− спрощена система оподаткування III групи;
− спрощена система оподаткування IV групи.

Під час юридичного скринінгу необхідно перевірити:
− організаційно-правову форму суб'єкта;
− види діяльності;
− структуру доходів;
− наявність видів діяльності, несумісних з обраним режимом;
− склад земельного банку;
− правові підстави користування земельними ділянками;
− відповідність установленим критеріям;
− обмеження щодо складу учасників або характеру операцій;
− строки переходу або підтвердження права на відповідний режим.

Особливу увагу слід звернути на те, що ***економічно вигідний режим не може застосовуватися, якщо підприємство юридично не відповідає встановленим критеріям***.

Тому аналіз доцільно проводити у два етапи:

1) правова допустимість режиму;

2) економічна доцільність режиму.

При виконанні практичних завдань студентам необхідно користуватися нормами податкового законодавства, чинними на дату проведення розрахунку.

При опрацюванні **третього питання** слід розглянути порядок доказового розрахунку сільськогосподарської частки та перевірки обмежень для застосування IV групи єдиного податку.

Студенту необхідно зрозуміти, що розрахунок сільськогосподарської частки має бути не лише арифметично правильним, а й ***документально підтвердженим***.

Для цього доцільно сформувати робочу таблицю, у якій окремо відображаються:
− загальний дохід підприємства;

− дохід від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва;

− дохід від реалізації продуктів її переробки;

− інші доходи;

− суми, які відповідно до законодавства враховуються або не враховуються при розрахунку частки;

− підсумкова величина сільськогосподарської частки.

До кожного показника необхідно визначити джерело підтвердження:

− бухгалтерський рахунок;

− аналітичний регістр;

− договір;

− первинний документ;

− реєстр реалізації;

− розрахункову таблицю.

Окремо студенту слід перевіряти дотримання обмежень IV групи, зокрема щодо складу діяльності, земельних об’єктів та інших критеріїв, установлених податковим законодавством.

Особливу увагу необхідно приділити ситуаціям, коли на межі встановленого критерію навіть незначна помилка класифікації доходу може вплинути на право підприємства застосовувати спеціальний режим.

Тому результат розрахунку доцільно супроводжувати ***коротким доказовим меморандумом***, у якому зазначаються джерела даних, використані припущення та потенційні ризики.

При опрацюванні **четвертого питання** необхідно розглянути земельний податковий реєстр як один із ключових контрольних інструментів аграрного підприємства.

Студенту необхідно усвідомити, що земельний податковий облік не повинен вестися лише за загальною площею земель. Кожна земельна ділянка має бути ідентифікована окремо.

Земельний податковий реєстр доцільно формувати за такими показниками:

− кадастровий номер;

− місце розташування;

− територіальна громада;

− площа;

− категорія та цільове призначення;

− вид права;

− дата виникнення права;

− строк користування;

− нормативна грошова оцінка;

− дата або джерело НГО;

− ставка податку або орендної плати;

− наявність інформації за формою № 20-ОПП;

− включення ділянки до розрахунку МПЗ;

− наявність пільги або особливого режиму;

− податковий статус ділянки.

Студенту слід зрозуміти, що бухгалтерська, земельна та податкова інформація повинні бути взаємно узгодженими.

Доцільно проводити звірку:

земельний договір / право → кадастрові дані → внутрішній земельний реєстр → 20-ОПП → податковий розрахунок → МПЗ.

Особливу увагу слід приділяти розбіжностям у площі, даті виникнення права, територіальній громаді та нормативній грошовій оцінці, оскільки саме ці показники безпосередньо впливають на податковий розрахунок.

При опрацюванні **п'ятого питання** слід розглянути сценарне порівняння режимів оподаткування та аналіз чутливості податкового навантаження.

Студенту необхідно зрозуміти, що вибір режиму не повинен ґрунтуватися на одному показнику або одному прогнозному році.

Доцільно сформувати декілька сценаріїв, наприклад:

− базовий;

− оптимістичний;

− песимістичний.

Для кожного сценарію можна змінювати:

− виручку;

− собівартість;

− прибуток;

− площу земель;

− нормативну грошову оцінку;

− структуру доходів;

− частку сільськогосподарської продукції;

− обсяг ПДВ-операцій;

− рівень оплати праці;

− інші фактори, що впливають на податкове навантаження.

Студенту слід визначати не лише абсолютну суму податків, а й відносні показники, наприклад:

− податкове навантаження у відсотках до доходу;

− податки на 1 га;

− податки на 1 т продукції;

− ефективну податкову ставку щодо прибутку;

− зміну податкового навантаження при зміні ключових параметрів.

Аналіз чутливості має показати, ***який фактор найбільше впливає на результат*** і за яких умов обраний режим перестає бути економічно доцільним.

При опрацюванні **шостого питання** необхідно звернути увагу на документування земель із воєнними ризиками та формування реєстру податкових ризиків.

Для аграрного підприємства воєнні обставини можуть безпосередньо впливати на можливість використання земель, отримання доходу, виконання виробничих операцій та застосування окремих податкових правил.

Студенту необхідно зрозуміти, що сам факт складної безпекової ситуації не повинен підтверджуватися лише внутрішнім поясненням підприємства. Необхідно формувати ***доказовий пакет документів***.

Залежно від ситуації до нього можуть входити:

− акти обстеження;
− документи органів місцевого самоврядування;
− документи ДСНС;
− матеріали поліції;
− фото- і відеофіксація;
− дані про замінування;
− документи про пошкодження посівів;
− підтвердження неможливості доступу до земель;
− внутрішні акти підприємства;
− картографічні матеріали;
− інші документи, що підтверджують конкретні обставини.

Окремо доцільно вести ***реєстр податкових ризиків***, у якому зазначаються:

− податок або податковий контур;
− опис ризику;
− причина;
− сума потенційного впливу;
− імовірність;
− наявні докази;
− необхідна контрольна дія;
− відповідальна особа;
− строк усунення або повторної перевірки.

Такий реєстр дозволяє перейти від реактивного виправлення помилок до ***системного управління податковими ризиками***.

При опрацюванні **сьомого питання** слід розглянути професійний висновок бухгалтера щодо вибору податкового режиму.

Студенту необхідно усвідомити, що професійний висновок не може містити лише формулювання «вигідніше» або «невигідніше». Він повинен ґрунтуватися на поєднанні юридичного аналізу, розрахунків і оцінки ризиків.

Доцільно будувати висновок за такою логікою:

− характеристика підприємства;
− допустимі податкові режими;
− режими, які юридично не можуть застосовуватися;
− розрахунок податкового навантаження за кожним допустимим варіантом;
− аналіз ключових припущень;
− результати сценарного моделювання;
− податкові ризики;
− адміністративна складність;
− вплив на ПДВ, земельні платежі та інші податкові контури;
− підсумкова рекомендація.

Особливу увагу слід приділити формулюванню обмежень висновку. Якщо результат залежить від майбутньої структури доходу, земельного банку, нормативної грошової оцінки або інших змінних, це має бути прямо зазначено.

Студенту слід навчитися формулювати висновок таким чином, щоб він відповідав не лише на питання «який режим дешевший», а й:

- чи має підприємство право його застосовувати;
- які умови необхідно постійно контролювати;
- які ризики можуть призвести до втрати права або донарахувань;
- за яких обставин рішення необхідно переглянути.

Таким чином, професійний висновок бухгалтера має бути ***доказовим, розрахунково обґрунтованим та придатним для прийняття управлінського рішення***.



Питання для самоконтролю

1. Що являє собою податковий паспорт аграрного підприємства та які податкові контури доцільно в ньому відображати?
2. Чому аналіз можливого режиму оподаткування необхідно починати з юридичного скринінгу, а не з порівняння сум податків?
3. Які основні відмінності слід враховувати при порівнянні загальної системи, III та IV груп єдиного податку?
4. Які джерела інформації необхідно використовувати для доказового розрахунку сільськогосподарської частки?
5. Чому при перевірці права на IV групу важливо контролювати не лише величину сільськогосподарської частки, а й інші законодавчі обмеження?
6. Які реквізити доцільно включати до земельного податкового реєстру та як він пов’язаний із формою № 20-ОПП і розрахунком МПЗ?
7. У чому полягає сценарний аналіз податкових режимів і які фактори доцільно змінювати під час аналізу чутливості?
8. Якими документами можуть підтверджуватися обставини, пов’язані з воєнними ризиками щодо земельних ділянок?
9. Яку інформацію доцільно включати до реєстру податкових ризиків аграрного підприємства?
10. Які елементи повинен містити професійний висновок бухгалтера щодо вибору системи або режиму оподаткування?

Приклади розв’язання

Приклад 5.1. Доказовий розрахунок сільськогосподарської частки

Умова. Юридична особа за попередній рік має такі доходи: реалізація власної пшениці – 12 800 000 грн; власного соняшнику – 7 400 000 грн; олії, виробленої з власно вирощеного соняшнику, – 3 600 000 грн; послуги сушіння стороннім клієнтам – 2 100 000 грн; реалізація придбаного зерна – 1 900 000

грн. Для навчального прикладу припускаємо, що перші три позиції відповідають критеріям доходу від реалізації власної сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки, а інші дві входять лише до скоригованої загальної суми доходу.

Приклад виконання

Чисельник = 12 800 000 + 7 400 000 + 3 600 000 = 23 800 000 грн. Знаменник = 23 800 000 + 2 100 000 + 1 900 000 = 27 800 000 грн. Частка = 23 800 000 / 27 800 000 x 100 % = 85,61 %. Формальний поріг 75 % за навчальними припущеннями виконано. Однак робочий файл повинен окремо містити доказ походження сировини для олії та класифікацію послуг і придбаного зерна; саме ці позиції є предметом контрольної перевірки, а не лише арифметика.

Методичний висновок. Якісний розрахунок частки – це таблиця класифікації доходів із джерелом кожної суми, а не один підсумковий відсоток.

Приклад 5.2. Пооб'єктна звірка земельного банку перед податковим розрахунком

Умова. Внутрішній земельний реєстр показує 2 040,00 га. У ДЗК ідентифіковано 2 032,60 га. У ДРРП підтверджено чинні права на 1 998,40 га. Додатково юрист повідомив, що права на 18,20 га зареєстровані вже після дати формування попереднього реєстру, а щодо 16,00 га є підписані договори, але державну реєстрацію права не завершено.

Приклад виконання

Бухгалтер не коригує декларацийну площу арифметично різницею 41,60 га. Спочатку формується перелік кадастрових номерів у трьох масивах. 18,20 га мають бути перевірені за датою державної реєстрації та періодом виникнення податкового обов'язку. 16,00 га потребують правового висновку щодо відсутності зареєстрованого речового права; факт підписання договору не прирівнюється автоматично до належно оформленого права для цілей податкового файлу. Решта розбіжності класифікується як технічна, кадастрова, реєстраційна або така, що виникла через припинені права. Підсумкова площа визначається лише після пооб'єктного вирішення причин.

Контрольний висновок. У земельному податковому файлі головна одиниця аналізу – кадастровий номер із правовою датою, а не загальна кількість гектарів у внутрішній таблиці.

✍ Практичні завдання та проблемні ситуації

Завдання 5.1. Податковий паспорт.

ТОВ вирощує зернові та олійні культури, орендує землю у фізичних осіб і громади, має елеватор, свердловину, вантажний транспорт, 86 працівників та надає послуги зберігання. Сформуйте карту можливих податкових контурів із джерелом даних, відповідальним і періодом контролю. Не розраховуйте суми – оцінюється повнота ідентифікації.

Завдання 5.2. Юридичний скринінг режимів.

Підприємство має прогнозований дохід, що не перевищує встановлений для III групи ліміт, сільськогосподарську частку 79 %, податкового боргу на 1 січня немає, здійснює продаж власної продукції та платні послуги. Побудуйте триступеневий тест доступності загальної системи, III групи та IV групи. Укажіть дані, без яких остаточний висновок робити не можна.

Завдання 5.3. Реконструкція 75-відсоткової частки.

За оборотно-сальдовими відомостями виділіть п’ять груп доходу: власна рослинницька продукція, продукція переробки власної сировини, куповане зерно, послуги, інші операційні доходи. Сформуйте таблицю «сума – чисельник – знаменник – нормативне обґрунтування – ризик класифікації» і визначте, які суми потребують додаткових доказів.

Завдання 5.4. Земельний реєстр.

У внутрішній базі 1 126 ділянок на 2 740,30 га; у ДЗК – 1 119 ділянок на 2 731,85 га; у ДРРП – чинні права на 1 087 ділянок на 2 684,10 га. Розробіть пооб’єктний алгоритм звірки і класифікатор причин розбіжностей. Результат подайте як службову записку головному бухгалтеру.

Завдання 5.5. Контроль НГО.

Підприємство має витяги про НГО, отримані в різні дати, частина з яких уже містить актуальну індексацію. Розробіть реєстр версій НГО: кадастровий номер, дата оцінки, дата витягу, вихідне значення, врахований коефіцієнт, чи потрібна додаткова індексація. Поясніть, як запобігти подвійному множенню.

Завдання 5.6. Сценарне порівняння.

Для умовного агропідприємства сформуйте єдину таблицю припущень для загальної системи, III та IV груп: прогноз доходу, фінрезультат, земля/НГО, ПДВ, МПЗ, фонд оплати праці, оренда, капінвестиції. Визначте, які режими проходять правовий скринінг, і лише після цього побудуйте порівняльну модель податкового навантаження.

Завдання 5.7. МПЗ як ризик режиму.

Не виконуючи повної декларації, побудуйте карту чинників, що збільшують або зменшують позитивну різницю МПЗ: площа і НГО, період користування, допустимі сплачені податки, орендні платежі юридичним особам/громадам, виплати працівникам і пайовикам. Визначте, які дані повинні надходити з бухгалтерії, зарплатного блоку і земельного реєстру.

Завдання 5.8. Податковий агент за орендою паїв.

Підприємство має 420 договорів оренди з фізичними особами, частина виплат здійснюється грошима, частина – продукцією. Сформуйте контрольний

чек-лист нарахування, утримання податків, визначення бази негрошового доходу, строків сплати, відображення у податковому розрахунку та документування фактичної виплати. Ставки і натуральний коефіцієнт перевірте за чинною нормою на дату виконання.

Завдання 5.9. Земля з воєнним ризиком.

24 га мають офіційний статус потенційно забруднених; 17 га перебувають у консервації за належним рішенням; щодо 31 га є лише акт підприємства про неможливість доступу. Побудуйте доказовий пакет для кожної групи та визначте, які дані ще потрібні до податкового висновку. Не робіть висновок про пільгу лише з факту невикористання.

? Питання для самоконтролю

1. Чому вибір податкового режиму слід починати з інвентаризації операцій та об’єктів, а не з порівняння ставок?
2. Які три рівні юридичного скринінгу доцільно пройти до сценарного розрахунку?
3. Які доходи потребують окремої доказової класифікації при розрахунку сільськогосподарської частки?
4. Чому підсумковий відсоток сільгоспчастки без розшифровки доходів є слабким контрольним доказом?
5. Які реквізити повинна містити податкова картка земельної ділянки?
6. Чому фактичний обробіток землі не замінює перевірку зареєстрованого речового права?
7. Як запобігти подвійній індексації нормативної грошової оцінки?
8. Чому IV групу не можна характеризувати як «податок замість усіх податків»?
9. Які блоки потрібно врахувати в повному сценарному порівнянні режимів, крім основного податку?
10. Яка роль МПЗ у виборі та контролі податкового режиму аграрного підприємства?
11. Які податкові функції зберігаються щодо виплат працівникам та фізичним особам-орендодавцям незалежно від аграрного режиму?
12. Чому внутрішнього акта про неможливість доступу до землі недостатньо для автоматичного застосування податкового звільнення?
13. Які джерела слід звірити перед поданням земельної податкової звітності?
14. Що повинна підтверджувати квитанція електронної звітності і чого вона не підтверджує?
15. Які елементи повинен містити професійний меморандум щодо вибору податкового режиму?

Тестові завдання для самоконтролю



Оберіть одну правильну відповідь

5.1. Першою процедурою при побудові податкового профілю є:
а) вибір найнижчої ставки;
б) інвентаризація об’єктів, операцій і виплат;
в) заповнення декларації;
г) розрахунок ПДВ.
5.2. Режим слід включати до економічного порівняння, якщо:
а) він популярний у галузі;
б) підприємство юридично відповідає умовам його застосування;
в) його порадив контрагент;
г) ставка менша за 18 %.
5.3. Найкращим доказом сільгоспчастки є:
а) один підсумковий відсоток;
б) таблиця класифікації доходів із джерелами і нормативними підставами;
в) лист керівника;
г) банківська виписка.
5.4. Основною одиницею земельного податкового контролю є:
а) загальна площа господарства;
б) кадастрово ідентифікована ділянка з правовими датами;
в) номер поля;
г) прізвище орендодавця.
5.5. Якщо ДЗК, ДРРП і внутрішня база містять різні площі, бухгалтер повинен:
а) взяти найбільшу;
б) взяти найменшу;
в) провести пооб’єктну звірку і встановити причину;
г) усереднити.
5.6. При роботі з НГО критично перевірити:
а) тільки суму;
б) дату та те, чи враховано відповідну індексацію;
в) лише кадастровий номер;
г) лише громаду.
5.7. IV група єдиного податку:
а) автоматично скасовує ПДВ і податки із зарплати;
б) є окремим режимом зі встановленими звільненнями, але інші обов’язки можуть зберігатися;
в) застосовується до будь-якої юридичної особи;
г) не пов’язана із землею.
5.8. Для проблемної земельної ділянки податковий висновок має ґрунтуватися на:
а) лише внутрішньому акті;
б) офіційній підставі, правовому періоді та доказовому пакеті;

в) усному повідомленні агронома;
г) факті відсутності врожаю.
5.9. Сценарне порівняння режимів повинно використовувати:
а) різні припущення для кожного режиму;
б) єдиний набір зіставних припущень;
в) лише минулорічні податки;
г) лише номінальні ставки.
5.10. Податковий меморандум керівнику має містити:
а) тільки назву рекомендованого режиму;
б) рекомендацію, альтернативи, припущення, ризики і контрольні дії;
в) тільки розрахунок ЄП;
г) лише перелік законів.

Самостійна робота за темою 5

Мета самостійної роботи: поглибити здатність самостійно перевіряти право аграрного підприємства на податкові режими, працювати з чинними нормативними та реєстровими джерелами, формувати земельний і доходний контрольний файл, виконувати сценарне порівняння та готувати документований професійний висновок без механічного конспектування навчального посібника.

Питання для самостійного опрацювання

1. Нормативна карта і журнал актуальності податкових норм.
2. Юридичний тест режимів і доказовий розрахунок сільгоспчастки.
3. Аудит земельного банку: ДЗК, ДРРП, НГО, 20-ОПП.
4. Сценарне порівняння податкового навантаження та МПЗ-ризику.
5. Реєстр ризиків і меморандум керівнику.



Методичні рекомендації до самостійного опрацювання

Кожен блок повинен завершуватися матеріальним робочим продуктом, придатним для використання в бухгалтерській службі. Посилання на нормативний акт без зазначення конкретної норми або дати перевірки не вважається завершеним результатом. Для параметрів, що змінюються (ставки, ліміти, коефіцієнти НГО, електронні форми, строки), студент фіксує джерело і дату перевірки. Якщо виявлено суперечність між навчальним прикладом і чинною нормою на дату виконання, пріоритет має чинне офіційне джерело, а відмінність документується. Рекомендована послідовність: 1) сформувати перелік фактів про підприємство; 2) відокремити юридичні критерії від економічних; 3) перевірити дані за первинними/реєстровими джерелами;

4) виконати розрахунок; 5) провести контрольні співвідношення; 6) зафіксувати ризики; 7) сформулювати висновок мовою управлінського рішення, а не мовою конспекту.

Обов’язкові завдання для самостійної роботи

Самостійне завдання 5.1.

Складіть нормативну карту теми: норми ПКУ щодо загальної системи, III та IV груп, земельного оподаткування, МПЗ, функцій податкового агента; порядок обліку платників і форму 20-ОПП; офіційні електронні сервіси ДПС; джерела ДЗК/ДРРП. Для кожного джерела зазначте, яке практичне рішення воно підтверджує і дату перевірки.

Самостійне завдання 5.2.

Побудуйте файл «Аграрна частка»: вид доходу, бухгалтерський рахунок/аналітика, сума, власна/придбана продукція, включення до чисельника, включення до знаменника, нормативна підстава, доказ, відповідальний за підтвердження. На основі файлу розрахуйте частку і сформулюйте висновок про ризик її зниження нижче порога.

Самостійне завдання 5.3.

Сформуйте земельний реєстр щонайменше для 20 умовних ділянок у двох громадах. Передбачте кадастровий номер, площу, право, реєстраційну дату, НГО, 20-ОПП, статус МПЗ, спеціальні воєнні ознаки. Навмисно закладіть три розбіжності та опишіть процедуру їх виявлення і виправлення.

Самостійне завдання 5.4.

Виконайте сценарне порівняння двох юридично доступних режимів за базовим і стрес-сценарієм. Обов’язково змініть щонайменше три фактори: ціну реалізації/дохід, частку несільськогосподарських операцій, НГО або земельний банк. Поясніть, за якої зміни припущень рекомендація може змінитися.

Самостійне завдання 5.5.

Складіть реєстр із десяти податкових ризиків аграрного підприємства та підготуйте меморандум керівнику. Для кожного ризику зазначте ймовірність, вплив, доказ, власника, контрольну процедуру, строк та залишковий ризик після виконання заходу.

Аналітичне завдання на вибір

– Побудуйте «теплову карту» земельних податкових ризиків за кадастровими номерами: відсутнє право, відсутня НГО, неузгоджена площа, невідображена 20-ОПП, спеціальний воєнний статус, невизначений період користування.

– Розробіть модель раннього попередження про ризик втрати IV групи: щомісячна частка сільськогосподарських доходів, податковий борг, частка несільськогосподарських послуг, незавершені земельні реєстрації, прострочені контрольні дії.

– Підготуйте експертний висновок щодо ситуації, коли номінально IV група дає меншу суму основного податку, але підприємство має значний вхідний ПДВ, високе МПЗ, велику кількість пайовиків та складний земельний банк. Визначте, які фактори можуть змінити управлінське рішення.

Вимоги до оформлення результатів самостійної роботи

– кожне завдання повинно мати назву, вихідні дані (якщо вони моделюються), результат і коротке обґрунтування;

– таблиці мають бути заповнені змістовно; формулювання «згідно із законодавством», «контролювати», «вести аналітику» без конкретизації не зараховуються як професійне рішення;

– для нормативних питань зазначається назва джерела та перевіряється його чинна редакція на дату виконання роботи;

– у висновках необхідно пояснювати наслідок запропонованого рішення для достовірності обліку, контролю, калькулювання або звітності;

– використання генеративного ШІ допускається як допоміжного інструменту пошуку варіантів або структурування, однак студент зобов'язаний перевірити нормативні твердження, пояснити власне рішення та бути готовим захистити його усно.

Глосарій до теми

Податковий паспорт – структурований внутрішній документ, що пов'язує операції та об'єкти підприємства з податками, джерелами даних, відповідальними та контрольними датами.

Юридичний скринінг режиму – послідовна перевірка законодавчих умов і обмежень до виконання економічного порівняння.

Сільськогосподарська частка – розрахунковий показник співвідношення визначених ПКУ доходів від власної сільськогосподарської продукції/переробки до скоригованого загального доходу.

Земельний податковий реєстр – пооб'єктна база земельних ділянок із кадастровими, правовими, НГО та податковими реквізитами.

Версійність НГО – контроль дати, джерела та врахованої індексації нормативної грошової оцінки, що запобігає подвійному або пропущеному коригуванню.

МПЗ – механізм контролю мінімального сукупного податкового навантаження, пов'язаного із сільськогосподарськими угіддями, за правилами ПКУ.

Доказовий пакет – сукупність документів і реєстрових даних, що підтверджують податковий висновок щодо конкретного об’єкта або операції.

Сценарний розрахунок – порівняння податкових наслідків за єдиним набором припущень із можливістю зміни ключових факторів.

Податковий ризик – ідентифікована подія або невідповідність, що може спричинити неправильне зобов’язання, втрату режиму, штраф або спір.

Податковий меморандум – короткий управлінський документ із рекомендацією, припущеннями, альтернативами, ризиками та контрольними діями.



Методичний підсумок теми

За результатами опрацювання теми здобувач освіти повинен уміти перетворити розрізнені відомості про доходи, землю, права, НГО, виплати фізичним особам і цифрові реєстри на цілісний податковий профіль. Правильний вибір режиму – це не пошук найнижчої номінальної ставки, а послідовність «право на режим -> достовірні вихідні дані -> повна податкова модель -> сценарний аналіз -> ризики -> документований висновок». Саме така логіка знижує ризик формально правильного, але економічно або юридично необґрунтованого рішення.

ТЕМА 6. ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ: ПДВ, ПОДАТОК НА ПРИБУТОК, ЄДИНИЙ ПОДАТОК ЧЕТВЕРТОЇ ГРУПИ

☝ **Мета вивчення теми:** набути здатності організовувати податкове закриття аграрного підприємства як контрольований інформаційний процес: від первинної події та бухгалтерського запису до ПН/РК, ЄРПН, декларації, земельних додатків, МПЗ, податку на прибуток і перевірки стану розрахунків в Електронному кабінеті.

🗝 Очікувані результати навчання

– будувати календар податкового закриття місяця і розподіляти контрольні функції між бухгалтерією, складом, земельною службою та відповідальними за електронну звітність;

– визначати першу подію з ПДВ за повною та частковою оплатою, відвантаженням, поверненням і коригуванням та фіксувати її в робочому регістрі;

– проводити тристоронню звірку бухгалтерського обліку, ЄРПН і первинних/банківських документів без механічної «підгонки» декларації;

– контролювати ПН/РК за датою, ставкою, кодом УКТ ЗЕД, статусом реєстрації, строком, причиною відхилення і відповідальною особою;

– формувати доказовий пакет у випадку зупинення реєстрації ПН та відокремлювати податкове зобов'язання від статусу електронного документа;

– проводити передекспортний контроль операцій у режимі експортного забезпечення та пов'язувати ПН із контрактом, митною декларацією, товарним кодом і валютним контролем;

– створювати податковий міст «фінансовий результат → податкові різниці → об'єкт оподаткування → декларація з податку на прибуток»;

– відрізняти критерій 40 млн грн, критерій 50 % для особливого річного періоду та 75 % сільськогосподарської частки для IV групи;

– підтримувати живий земельний податковий регістр для IV групи й МПЗ та контролювати зміни земельного банку протягом року;

– формувати робочий файл МПЗ з пооб'єктним розрахунком, переліком допустимих платежів і документованою позитивною різницею;

– перевіряти не лише факт відправлення, а й прийняття декларації, нарахування в інтегрованій картці платника та факт сплати зобов'язання.

План практичного заняття

1. Календар податкового закриття: події, відповідальні, строки, контрольні докази.
2. ПДВ-регістр першої події та матриця ставок у типових аграрних операціях.
3. Reconciliation «облік – ПН/РК – ЄРПН – декларація» та класифікація розбіжностей.
4. ПН/РК і СМКОР: контроль статусу, строку та доказового пакета.
5. Передекспортний контроль у РЕЗ.
6. Податок на прибуток: трансформаційний міст і контроль податкових різниць.
7. IV група та МПЗ: земельна подія протягом року і звітний пакет.
8. Електронне подання і післяподатковий контроль в Електронному кабінеті.

Перелік ключових термінів і понять з теми: податкове закриття; перша подія; податкове зобов'язання; податковий кредит; податкова накладна; розрахунок коригування; ЄРПН; СЕА ПДВ; СМКОР; реєстраційний ліміт; Таблиця даних платника; reconciliation; контрольна різниця; режим експортного забезпечення; ПН_РЕЗ; фінансовий результат до оподаткування; податкова різниця; додаток РІ; особливий річний період; земельний податковий реєстр; єдиний податок IV групи; мінімальне податкове зобов'язання; інтегрована картка платника; квитанція № 1; квитанція № 2; електронний доказ.



Методичні рекомендації до практичного заняття

При опрацюванні **першого питання** слід розглянути податкове закриття звітного періоду як послідовність взаємопов'язаних контрольних процедур, а не лише як процес заповнення та подання податкових декларацій.

Студенту необхідно зрозуміти, що значна частина податкових помилок виникає ще до моменту складання звітності: через несвоєчасне отримання первинних документів, неправильне визначення першої події, незареєстровані ПН/РК, неузгоджені земельні дані, невідображені бухгалтерські коригування або пропущені податкові різниці.

Для систематизації роботи доцільно складати календар податкового закриття, у якому визначаються:

− податок або податковий контур;
− контрольна подія;
− період, за який здійснюється перевірка;
− джерело інформації;
− відповідальна особа;
− строк виконання;
− особа, яка здійснює контроль;
− документ або електронний доказ виконання процедури;
− статус виконання;
− виявлена проблема та спосіб її усунення.

До контрольних подій можуть належати:

− закриття первинних документів за період;
− перевірка ПН/РК;
− звірка ЄРПН;
− формування декларації з ПДВ;
− перевірка податку на прибуток;
− перевірка земельних об'єктів;
− контроль розрахунку єдиного податку IV групи та МПЗ;
− подання звітності;
− отримання квитанцій;
− перевірка особового рахунку після подання та сплати.

Студенту слід усвідомити, що завершеною контрольна процедура є не тоді, коли працівник повідомив про її виконання, а тоді, коли існує контрольний доказ: реєстр, звірка, квитанція, протокол перевірки, розрахунок або інший документ, що дозволяє підтвердити виконану дію.

При опрацюванні **другого питання** необхідно розглянути ПДВ-регістр першої події як інструмент контролю правильності визначення податкових зобов'язань і податкового кредиту.

Студенту необхідно зрозуміти, що для ПДВ важливим є не лише факт здійснення господарської операції, а й правильне визначення події, з якою податкове законодавство пов'язує виникнення відповідних податкових наслідків.

Регістр першої події доцільно формувати таким чином, щоб за кожною операцією можна було встановити:

− контрагента;

− договір;

− вид товару, роботи або послуги;

− суму операції;

− дату оплати;

− дату постачання;

− яка з подій відбулася першою;

− дату виникнення податкового зобов'язання або права на відповідне податкове відображення;

− номер і дату ПН/РК;

− ставку ПДВ;

− статус реєстрації документа в ЄРПН;

− звітний період включення до декларації.

Паралельно доцільно формувати матрицю ставок ПДВ, у якій типові для підприємства операції пов'язуються з відповідними товарами, кодами УКТ ЗЕД, характером операції та застосовуваним режимом оподаткування.

Для аграрного підприємства така матриця особливо важлива через різноманітність операцій із сільськогосподарською продукцією, матеріальними ресурсами, переробкою, внутрішнім постачанням та експортом.

При цьому студенту необхідно користуватися чинною на дату операції редакцією податкового законодавства, оскільки ставки, спеціальні правила та переліки товарів можуть змінюватися.

При опрацюванні **третього питання** слід розглянути reconciliation, тобто контрольне узгодження інформації за ланцюгом:

бухгалтерський облік → ПН/РК → ЄРПН → декларація з ПДВ.

Студенту необхідно усвідомити, що збіг загальної суми декларації з даними бухгалтерського обліку ще не означає відсутності помилок. Контроль повинен здійснюватися на рівні операцій, документів і звітних періодів.

Доцільно сформувати робочу таблицю, яка містить:

− операцію;

− бухгалтерську суму;

− базу оподаткування;

− суму ПДВ;

− номер ПН/РК;

− дату складання;

− дату та статус реєстрації в ЄРПН;

− суму, включену до декларації;

− різницю;

− причину різниці;

− необхідну контрольну дію.

Виявлені розбіжності доцільно класифікувати на:

− часові – операція правильно відображена, але потрапляє до іншого періоду;

− реєстраційні – ПН/РК складено, але документ не має необхідного статусу в ЄРПН;

− сумові – відрізняється база або сума ПДВ;

− класифікаційні – неправильно визначено вид операції, ставку чи рядок декларації;

− документальні – відсутній або неправильно оформлений документ;

− облікові – помилка міститься в бухгалтерському відображенні;

− звітні – правильні дані бухгалтерського та податкового обліку неправильно перенесено до декларації.

Особливу увагу необхідно приділити тому, щоб кожна розбіжність мала статус її опрацювання: пояснена, потребує коригування, очікує документа або залишається відкритою на дату закриття.

При опрацюванні **четвертого питання** необхідно розглянути контроль ПН/РК не лише з позиції їх складання, а й з позиції повного життєвого циклу документа.

Студенту слід контролювати:

− правильність складання ПН/РК;

− строк направлення на реєстрацію;

− отриманий статус;

− наявність квитанції;

− факт реєстрації в ЄРПН;

− зупинення реєстрації;

− необхідність подання пояснень і документів;

− результат розгляду;

− подальші дії у разі відмови.

СМКОР необхідно розглядати як систему управління податковим ризиком, а не лише як проблему, що виникає після блокування ПН.

Доцільно заздалегідь забезпечувати узгодженість:

− КВЕД підприємства;

− кодів товарів і послуг;

− ресурсів, необхідних для здійснення операції;

− обсягів придбання та реалізації;

− інформації про основні засоби, землю, склади та інші об’єкти;

− первинних документів;

− договорів;

− платіжної інформації;

− виробничих даних.

Для зупинених ПН/РК слід формувати доказовий пакет, який не є випадковим набором документів, а пояснює економічну логіку операції від походження ресурсу до його реалізації.

Станом на 2026 рік механізм зупинення реєстрації ПН/РК регулюється, зокрема, постановою КМУ № 1165 у чинній редакції, а рішення щодо реєстрації або відмови за зупиненими документами приймаються в порядку, встановленому наказом Мінфіну № 520.

При опрацюванні **п’ятого питання** слід розглянути передекспортний контроль операцій, на які поширюється режим експортного забезпечення (РЕЗ).

Студенту необхідно зрозуміти, що перевірка такої операції повинна здійснюватися до початку митного оформлення, оскільки окремі невідповідності можуть безпосередньо перешкодити експорту.

Передекспортний контроль доцільно проводити за такими напрямами:

− код товару згідно з УКТ ЗЕД;
− належність товару до переліку, на який поширюється РЕЗ;
− статус експортера як платника ПДВ;
− дата і номер зовнішньоекономічного договору;
− покупець-нерезидент;
− кількість продукції;
− одиниця виміру;
− контрактна ціна;
− валюта договору;
− базис поставки;
− мінімально допустима експортна ціна, якщо вона застосовується;
− правильність ПН, складеної для операції в межах РЕЗ;
− статус її реєстрації;
− відповідність даних ПН, договору та майбутньої митної декларації;
− документальне підтвердження походження та наявності продукції;
− умови та контроль валютних розрахунків.

Для студента важливо засвоїти контрольну логіку:

товар → код УКТ ЗЕД → контракт → допустимість ціни → ПН → ЄРПН → митне оформлення → валютний контроль.

Чинне регулювання РЕЗ передбачає спеціальні правила для визначеного переліку аграрних товарів, зокрема товарних груп 1001-1005, 1201, 1205, 1206 00, 1507, 1512, 1514 та 2306; експорт таких товарів у межах режиму має спеціальні вимоги, включно зі статусом платника ПДВ і контролем мінімально допустимої експортної ціни.

Особливу увагу необхідно приділити тому, що правила РЕЗ є динамічними. Тому перед кожною практичною операцією необхідно перевіряти чинні на дату експорту норми та встановлені на відповідний період мінімально допустимі ціни.

При опрацюванні **шостого питання** необхідно розглянути порядок переходу від бухгалтерського фінансового результату до об’єкта оподаткування податком на прибуток.

Для цього доцільно складати трансформаційний міст, який показує послідовність: фінансовий результат за даними бухгалтерського обліку ± податкові різниці = об’єкт оподаткування податком на прибуток.

Робоча таблиця може містити:

− бухгалтерський показник;
− рахунок або аналітичний регістр;
− вид податкової різниці;
− норму законодавства;

− суму збільшення фінансового результату;
− суму зменшення;
− підтвердний розрахунок;
− відповідний показник декларації або додатка;
− відповідальну особу.

Студенту необхідно звернути увагу на різниці, пов’язані, зокрема, з:
− основними засобами та амортизацією;
− резервами та забезпеченнями;
− сумнівною і безнадійною заборгованістю;
− фінансовими операціями;
− окремими операціями з нерезидентами;
− минулими податковими збитками;
− іншими операціями, для яких Податковий кодекс установлює спеціальні правила.

При цьому спочатку необхідно визначити, чи зобов’язане конкретне підприємство застосовувати відповідні різниці. Станом на 2026 рік платник із річним бухгалтерським доходом не більше 40 млн грн без непрямих податків за встановлених ПКУ умов може прийняти рішення про незастосування більшості коригувань, за винятком різниць, для яких Кодекс установлює інше.

Студенту слід засвоїти, що декларація з податку на прибуток має бути результатом контрольованого переходу від бухгалтерського обліку до податкового розрахунку, а не паралельною системою цифр, походження яких неможливо пояснити.

При опрацюванні **сьомого питання** слід розглянути взаємозв’язок IV групи єдиного податку, земельних подій протягом року та мінімального податкового зобов’язання.

Студенту необхідно зрозуміти, що земельний банк аграрного підприємства не є незмінним протягом року. Можуть відбуватися:
− укладення нових договорів оренди;
− припинення договорів;
− придбання земель;
− зміна користувача;
− зміна площі;
− зміна кадастрових або реєстраційних даних;
− перехід земель між громадами;
− зміна правового статусу земельної ділянки.

Кожну таку подію необхідно простежити через ланцюг:

правовстановлювальний документ → земельний реєстр підприємства → податковий статус → відповідна звітність → МПЗ.

Доцільно вести реєстр змін земельного банку, який містить:
− кадастровий номер;
− площу;
− громаду;
− вид права;
− дату початку права;

− дату припинення;
− НГО;
− період фактичного володіння або користування;
− відображення у звітності IV групи;
− участь ділянки у розрахунку МПЗ;
− підтвердні документи.

Для МПЗ принципове значення має, зокрема, період володіння або користування земельною ділянкою протягом відповідного податкового року; це прямо закладено у механізм його розрахунку.

Студенту слід усвідомити, що помилка в даті виникнення або припинення права на землю може вплинути одразу на декілька податкових показників.

При опрацюванні **восьмого питання** необхідно розглянути електронне подання податкової звітності як процес, який не закінчується натисканням кнопки «Відправити».

Студенту слід засвоїти послідовність:

формування → перевірка → підписання → відправлення → отримання квитанцій → підтвердження прийняття → контроль особового рахунку → контроль сплати.

Після подання звітності необхідно перевірити:
− чи доставлено документ до контролюючого органу;
− чи пройшов він автоматизовані перевірки;
− чи має звітність статус прийнятої;
− чи отримано необхідні квитанції;
− чи відповідає поданий звіт фінальній погодженій версії;
− чи правильно відображено нарахування в Електронному кабінеті;
− чи зараховано сплачені кошти;
− чи не виник податковий борг;
− чи відсутні нез'ясовані платежі;
− чи немає нових повідомлень, рішень або вимог контролюючого органу.

Особливого значення набуває післяподатковий контроль. Підприємство повинно мати можливість підтвердити не лише факт відправлення декларації та платіжного доручення, а й те, що звітність прийнята, суми правильно відображені в інформаційній системі ДПС, а сплата зарахована за відповідним бюджетним платежем.

Таким чином, кінцевою точкою податкового закриття є не подання декларації, а підтверджене узгодження податкової звітності, електронних реєстрів, особового рахунку та фактичної сплати.



Питання для самоконтролю

1. Які елементи доцільно включати до календаря податкового закриття та що може виступати контрольним доказом виконання податкової процедури?
2. Для чого формується ПДВ-регістр першої події та яку інформацію він повинен містити?

3. У чому полягає reconciliation за ланцюгом «бухгалтерський облік – ПН/РК – ЄРПН – декларація» та на які групи доцільно класифікувати виявлені розбіжності?

4. Які етапи життєвого циклу ПН/РК необхідно контролювати від моменту їх складання до остаточного результату реєстрації?

5. Які документи та інформація можуть формувати доказовий пакет у разі зупинення реєстрації ПН/РК у системі СМКОР?

6. Які контрольні процедури необхідно виконати перед здійсненням експорту аграрної продукції, що підпадає під режим експортного забезпечення?

7. У чому полягає призначення трансформаційного мосту при розрахунку податку на прибуток і як він пов'язує бухгалтерський фінансовий результат із податковою декларацією?

8. Яким чином земельні події протягом року можуть впливати на розрахунок єдиного податку IV групи та мінімального податкового зобов'язання?

9. Які документи та реєстри необхідно узгодити при формуванні звітного пакета за IV групою та МПЗ?

10. Чому податковий контроль не завершується електронним відправленням декларації та які перевірки необхідно здійснити в Електронному кабінеті після її подання?

🗝 Приклади розв'язання

Завдання 6.1.

Тристороння звірка ПДВ. За бухгалтерським регістром податковий кредит місяця становить 812 000 грн. У ЄРПН зареєстровано вхідні ПН на 848 000 грн. Різниця 36 000 грн.

Приклад виконання

Перевірка показала: ПН на 24 000 грн стосується товару, отриманого наприкінці місяця, але первинний документ ще не проведено в обліку; ПН на 12 000 грн дубльована в експорті реєстру ЄРПН, але фактично має один унікальний реєстраційний номер. Висновок: бухгалтерський облік потребує доопрацювання на 24 000 грн за умови підтвердження первинки; 12 000 грн не є реальною податковою різницею. Контрольна різниця після пояснення дорівнює нулю.

Завдання 6.2.

Земельна подія платника IV групи. У травні підприємство зареєструвало право оренди на нові 42 га в іншій громаді.

Приклад виконання

Правильна процедура: зафіксувати дату права → внести ділянки до земельного податкового реєстру → звірити ДЗК/ДРРП і НГО → перевірити 20-ОПП → оцінити вплив на IV групу та МПЗ за правилами періоду → визначити

місце подання/сплати → зберегти електронні квитанції та контрольний розрахунок. Помилково лише додати 42 га до річної таблиці напередодні наступного 20 лютого.

✍ Практичні завдання та проблемні ситуації

Завдання 6.1. Перша подія з частковим авансом.

8 жовтня покупець перерахував 40 % передоплати за партію пшениці. 21 жовтня відвантажено всю партію, решту оплати отримано 5 листопада. Побудуйте реєстр першої події, визначте податкові події за частинами, перелік ПН і контрольні дати їх реєстрації за чинними на дату виконання правилами.

Завдання 6.2. Матриця ставок.

Підприємство у межах одного місяця реалізує пшеницю, насіння соняшнику, соняшникову олію, надає послуги сушіння і продає металобрухт від списання обладнання. Для кожної операції визначте, які дані потрібні для податкової кваліфікації і як бухгалтер має перевірити ставку/режим, не покладаючись лише на назву товару.

Завдання 6.3. Reconciliation ЄРПН.

За внутрішнім реєстром ПЗ – 1 260 000 грн, за ЄРПН – 1 318 000 грн. Виявлено аванс попереднього місяця на 42 000 грн ПДВ, одну ПН, складену помилково двічі на 16 000 грн, та зупинену ПН поточного місяця на 32 000 грн. Складіть картку розбіжностей і визначте, які позиції є реальними відхиленнями, а які пояснюються періодизацією/статусом документа.

Завдання 6.4. Зменшення РК.

Постачальник зменшує компенсацію за товаром, оподаткованим за ставкою 14%. РК складено 18 листопада, покупець отримав його 21 листопада. Визначте, які дати й електронні докази повинні бути зафіксовані в контрольній картці. Встановіть строк реєстрації за чинною нормою на дату виконання.

Завдання 6.5. СМКОР.

Реєстрацію ПН на реалізацію власного соняшнику зупинено. Сформуйте структуру доказового пакета: земельний ресурс, виробництво, склад/зберігання, транспорт, договір, відвантаження, оплата, бухгалтерський облік. Для кожного блоку наведіть щонайменше два можливі документи або реєстрові підтвердження.

Завдання 6.6. РЕЗ.

Підприємство готує експорт сої і соняшникової олії за одним контрактом. Побудуйте окремі передекспортні чек-листи за товарними кодами, визначте, чому одна ПН на два різні товари може бути методично неприйнятною, і перелічіть контрольні точки до митного оформлення та після нього.

Завдання 6.7. Декларація з ПДВ.

Складіть робочу таблицю «облік – зовнішнє джерело – коригування – рядок декларації» для продажів 20%, продажів 14%, експорту, придбань, імпорту і РК. Передбачте окрему колонку «невирішене відхилення» і правило, за яким декларація не передається на підпис за наявності непоясненого залишку.

Завдання 6.8. Податок на прибуток: поріг 40 млн грн.

Підприємство має дохід без непрямих податків 39,6 млн грн і фінрезультат 4,8 млн грн. Є операції з амортизацією та резервами. Поясніть, які рішення може прийняти платник щодо більшості різниць, які винятки потребують окремої перевірки та яким документом/позначкою у звітності рішення має бути зафіксоване.

Завдання 6.9. Особливий аграрний період.

Дохід від продажу власної сільгосппродукції – 31 млн грн, загальний дохід – 58 млн грн. Визначте, чи виконується критерій для періоду 01.07–30.06; порівняйте його з 75% для IV групи та поясніть, чому ці два показники не можна змішувати.

Завдання 6.10. Нова земля платника IV групи.

У серпні зареєстровано право оренди на 75 га у новій громаді. Розробіть маршрут від договору до податкового відображення: ДРРП, ДЗК, НГО, внутрішній земельний реєстр, 20-ОПП за наявності обов’язку, IV група, МПЗ, місце сплати, контроль квитанцій.

Завдання 6.11. МПЗ.

Для 300 га ріллі сформуйте workpaper МПЗ, якщо НГО, періоди користування і перелік дозволених платежів задані викладачем. Розрахунок подайте так, щоб контролер міг відтворити кожну суму від кадастрового номера до позитивної різниці.

? Питання для самоконтролю

1. Чому галузеві особливості сільського господарства впливають

1. Чому податкове закриття слід починати із закриття первинних документів, а не з формування декларації?

2. Які поля обов’язково має містити реєстр першої події для часткових авансів?

3. Чому ставка ПДВ 14 % визначається за товарним кодом, а не за статусом продавця як аграрного підприємства?

4. У чому різниця між податковим зобов’язанням і статусом реєстрації ПН?

5. Як класифікувати розбіжність між бухгалтерським ПДВ та ЄРПН до її виправлення?

6. Які документи формують логічний доказовий ланцюг реальності аграрної операції при СМКОР?

7. Чому РЕЗ потребує окремого передекспортного workflow?

8. Які джерела повинні узгоджуватися у контрольному мосту декларації з ПДВ?

9. Чому податок на прибуток не потребує ведення «другої бухгалтерії»?

10. Що повинна містити матриця податкових різниць до додатка РІ?

11. Чим відрізняються критерії 40 млн грн, 50% та 75%?

12. Чому земельний податковий реєстр платника IV групи повинен оновлюватися протягом року?

13. Які поля потрібні для доказового workpaper МПЗ?

14. Що підтверджують квитанції електронної звітності і чого вони не підтверджують?

15. Яка дія завершує податковий цикл після подання декларації?



Тестові завдання для самоконтролю

Оберіть одну правильну відповідь

6.1. Податкове закриття вважається завершеним, коли:

а) декларацію сформовано в програмі;

б) декларацію відправлено;

в) перевірено прийняття, нарахування в ІКП і сплату;

г) роздруковано чернетку.

6.2. Для часткового авансу ПЗ з ПДВ:

а) завжди виникає на всю суму договору;

б) виникає в частині першої події, решта – за наступною першою подією;

в) не виникає до повного відвантаження;

г) визначається лише за датою рахунку.

6.3. Якщо ПН зупинена СМКОР:

а) ПЗ автоматично скасовується;

б) господарська операція і ПЗ існують, а статус ПН контролюється окремо;

в) дохід також анулюється;

г) декларація не подається.

6.4. Reconciliation ПДВ починається з:

а) механічної заміни облікової суми на ЄРПН;

б) класифікації кожної різниці та перевірки її причини;

в) округлення різниці;

г) сторнування всіх незареєстрованих ПН.

6.5. Для РЕЗ до митного оформлення критично:

а) лише отримати оплату;

б) перевірити товарний код, ставку, ціновий критерій і статус ПН_РЕЗ;

в) лише скласти акт звірки;

г) сплатити податок на прибуток.

6.6. Базою для декларації з податку на прибуток є:

а) касовий залишок;

б) фінансовий результат до оподаткування з податковими коригуваннями;

в) валовий дохід без витрат;

г) сума ПДВ.

6.7. Критерій 40 млн грн використовується передусім для:

а) статусу IV групи;

б) питання більшості податкових різниць і загальної періодичності;

в) ставки ПДВ 14%;

г) МПЗ.

6.8. Земельний реєстр IV групи слід оновлювати:

а) лише 19 лютого;

б) лише після перевірки ДПС;

в) у момент кожної релевантної правової/податкової зміни;

г) раз на три роки.

6.9. Workpaper МПЗ має містити:

а) тільки загальну площу і підсумок;

б) НГО, період права, розрахунок, допустимі платежі та доказ;

в) лише суму ЄП IV групи;

г) лише номер декларації.

6.10. Квитанція № 2:

а) завжди доводить економічну правильність декларації;

б) є електронним доказом результату обробки/прийняття, але не замінює внутрішню перевірку показників;

в) замінює первинні документи;

г) скасовує необхідність перевіряти ІКП.

Самостійна робота за темою 6

Мета самостійної роботи: набути здатності самостійно проводити повний цикл податкового контролю аграрного підприємства: від нормативної актуалізації та ПДВ-подій до електронної звітності, податку на прибуток, IV групи, МПЗ і післяподаткової перевірки. Результатом мають бути робочі файли, а не конспект теоретичного матеріалу.

Питання для самостійного опрацювання

1. Нормативна карта і журнал версій податкових форм.
2. Реєстр першої події та ПДВ-матриця операцій.
3. ЄРПН/SMKOP reconciliation і картки проблемних ПН/РК.
4. РЕЗ і експортний податковий контроль.
5. Податок на прибуток і податкові різниці.
6. IV група, земельні події та МПЗ.
7. Електронне подання, ІКП та інтегрований dashboard закриття.



Методичні рекомендації до самостійного опрацювання

Кожен блок питання завершується конкретним контрольним документом. У всіх файлах повинні бути поля «джерело», «дата перевірки», «виконавець», «контролер» і «невирішене відхилення». Якщо параметр залежить від чинної редакції ПКУ або технічної версії електронної форми, студент не переписує старий код із посібника механічно, а перевіряє актуальність офіційного джерела і фіксує результат. У разі зміни норми відносно навчального прикладу в робочому файлі зазначається нова норма та дата її перевірки.

Рекомендована послідовність самостійної роботи: 1) сформувати вихідні факти; 2) визначити податкову кваліфікацію; 3) зв’язати її з бухгалтерським джерелом; 4) перевірити зовнішній реєстр/кабінет; 5) пояснити відхилення; 6) сформувати декларaційний показник; 7) перевірити електронне прийняття і ІКП; 8) зафіксувати ризики та залишкові дії.



Обов’язкові завдання для самостійної роботи

Завдання 6.1.

Складіть нормативну карту теми: ПДВ, ПН/РК, тимчасові строки реєстрації, СМКОР, РЕЗ, податок на прибуток, критерій 40 млн грн, особливий аграрний період, IV група, МПЗ та електронне подання. Для кожної позиції зазначте норму/офіційне джерело, практичне рішення, дату перевірки і поточну версію електронної форми, якщо вона застосовується.

Завдання 6.2.

Створіть реєстр першої події щонайменше для 15 умовних операцій: повний аванс, частковий аванс, відвантаження до оплати, повернення, послуга, імпорт, експорт, операції 14% і 20%. Побудуйте автоматичну контрольну ознаку «ПН потрібна / дата / строк / статус».

Завдання 6.3.

Побудуйте reconciliation-файл для 20 ПН/РК, у якому навмисно закладіть не менше п’яти типів розбіжностей: періодизація авансу, відсутня проводка, зупинена ПН, РК, дубльований експорт даних. Розкладіть різницю до нуля та сформуйте картки проблемних документів.

Завдання 6.4.

Сформуйте передекспортний пакет РЕЗ для двох товарних позицій. Обов’язково передбачте контроль коду, одиниці виміру, ставки, цінового критерію, ПН_РЕЗ, митної декларації і валютного надходження. Результат подайте як процесну карту з відповідальними.

Завдання 6.5.

Побудуйте tax bridge за умовними даними підприємства: фінрезультат, щонайменше п’ять подій з потенційними різницями, рядок РІ, документ-доказ, об’єкт оподаткування. Окремо сформулюйте висновок щодо критерію 40 млн грн і періодичності звітування.

Завдання 6.6.

Сформуйте журнал земельних податкових подій за рік та workpaper МПЗ для умовного платника IV групи у трьох громадах. Передбачте набуття і припинення прав, різні дати НГО, одну ділянку зі спеціальним статусом та територіальний розподіл результату.

Завдання 6.7.

Підготуйте інтегрований dashboard податкового закриття та реєстр поданих декларацій. Для кожної форми відобразіть версію, дату відправлення, електронний результат, суму зобов’язання, строк/дату сплати, статус ІКП та невирішені ризики. Завершіть роботу службовою довідкою на 1-2 сторінки.



Аналітичне завдання на вибір

– Розробіть систему раннього попередження для ПДВ: частка зупинених ПН, сума ПН без реєстрації, розмір непоясненого reconciliation, дефіцит реєстраційного ліміту, прострочені РК, частка ризикових кодів.

– Побудуйте process map для «податкової події від поля до декларації»: виробничі документи → склад → продаж → банк → бухгалтерський запис → ПН → ЄРПН → декларація → ІКП. Для кожного переходу визначте контроль і власника даних.

– Підготуйте експертний висновок щодо ситуації, коли декларацію прийнято технічно, але ІКП не відображає очікуване зобов’язання. Розмежуйте можливі причини: неприйняття/помилка форми, невірний період, технічна затримка, відсутність узгодження, неправильне припущення бухгалтера.



Глосарій до теми

Податкове закриття – комплекс процедур завершення податкового періоду від первинних даних до декларації, електронного прийняття, нарахування в ІКП та сплати.

Реєстр першої події – внутрішній регістр, що фіксує дати оплати й постачання, податкову дату, суму, ставку та ПН/РК.

Reconciliation – контрольна звірка двох або більше інформаційних джерел із документованим поясненням кожної різниці.

Картка розбіжності – робочий документ, у якому зафіксовані сума, причина, доказ, коригувальна дія, відповідальний і строк.

СМКОР – система моніторингу критеріїв оцінки ризиків, що застосовується під час реєстрації ПН/РК.

Доказовий ланцюг ПН – сукупність документів, які пов'язують ресурси і потужності, виробництво, склад, договір, відвантаження, транспорт, оплату та облік.

ПН_РЕЗ – податкова накладна, що оформлюється за спеціальними правилами для визначених операцій у режимі експортного забезпечення.

Журнал земельних подій – оперативний реєстр змін прав, НГО, громад, спеціальних статусів та їх податкового впливу.

Інтегрована картка платника – електронний обліковий ресурс ДПС щодо нарахувань, сплат, переплат/боргу та інших розрахунків платника з бюджетом.

Післяподатковий контроль – перевірка результату електронного подання, нарахування в ІКП і факту належної сплати після формування декларації.



Методичний підсумок теми

За результатами опрацювання теми здобувач повинен уміти закрити податковий період як відтворюваний контрольний процес. Професійний результат – це не лише правильно обчислена сума, а доказовий маршрут «операція → первинний документ → бухгалтерський запис → податкова кваліфікація → електронний документ/реєстр → декларація → квитанція → ІКП → сплата». Саме така модель дозволяє своєчасно виявляти розбіжності, уникати механічного перенесення застарілих форм і забезпечувати контрольованість податкової звітності аграрного підприємства.

ТЕМА 7. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА АВТОМАТИЗАЦІЯ ОБЛІКУ Й ОПОДАТКУВАННЯ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ

☝ **Мета вивчення теми:** набути здатності проєктувати бухгалтерський процес аграрного підприємства як керовану цифрову систему: визначати власників даних і контрольні повноваження, будувати маршрути документів, організовувати єдині довідники, розмежовувати доступи, проводити міжсистемні звірки, керувати закриттям періоду та забезпечувати доказове зберігання електронної інформації.

🗝 **Очікувані результати навчання**

– описувати бухгалтерський процес через послідовність «подія – джерело даних – відповідальний – система – контроль – результат»;

– побудувати функціональну модель бухгалтерської служби та визначити несумісні повноваження;

– формувати RACI-матрицю для критичних аграрних процесів і встановлювати контрольні точки передачі інформації між підрозділами;

– визначати систему-джерело для ключових реквізитів і створювати карту походження звітного показника (data lineage);

– проєктувати правила створення, зміни, блокування та архівування master data;

– організовувати електронний доказовий пакет документа та відрізняти факт створення файла від належного підписання, отримання й архівування;

– будувати календар закриття місяця з контрольними статусами, дедлайнами, власниками й реєстром винятків;

– формувати матрицю ролей і доступів, застосовувати принцип найменших необхідних повноважень і процедури onboarding/offboarding;

– визначати критичність цифрових процесів, обґрунтовувати RPO/RTO та порядок тестового відновлення;

– оцінювати кандидати на автоматизацію/RPA за критеріями повторюваності, стандартизованості, ризику й економії часу;

– використовувати генеративний ШІ як допоміжний інструмент із обов'язковою перевіркою джерел, конфіденційності та професійного судження;

– підготувати компактний «паспорт цифрового облікового контуру» аграрного підприємства.

План практичного заняття

1. Процесний підхід: карта бухгалтерського процесу, власник даних і контрольна точка.
2. RACI та segregation of duties у критичних аграрних операціях.
3. Master data і карта походження показника між виробничою, складською, бухгалтерською та звітною системами.
4. Електронний документ: доказовий пакет, КЕП, журнал статусів і архів.
5. Календар закриття періоду: deadlines, exception log, dashboard головного бухгалтера.
6. Доступи, резервування, RPO/RTO та реакція на цифровий інцидент.
7. Вибір процесів для RPA/ШІ та межі автоматизованого рішення.

Перелік ключових термінів і понять з теми: процесна карта; власник процесу; власник даних; RACI; segregation of duties; контрольна точка; контрольний доказ; master data; унікальний ідентифікатор; система-джерело; data lineage; журнал аудиту; рольовий доступ; least privilege; onboarding; offboarding; електронний оригінал; КЕП; електронний архів; reconciliation; exception log; close calendar; dashboard; резервна копія; тестове відновлення; RPO; RTO; RPA; генеративний ШІ; human-in-the-loop.



Методичні рекомендації до практичного заняття

При опрацюванні **першого питання** слід звернути увагу на процесний підхід до організації бухгалтерської роботи. Його сутність полягає в тому, що облік розглядається не як сукупність окремих дій працівників, а як послідовність взаємопов'язаних процесів, кожен із яких має початок, результат, відповідальних осіб, джерела даних і контрольні точки.

Студенту необхідно зрозуміти, що для кожного суттєвого бухгалтерського процесу доцільно формувати **карту процесу**, у якій визначаються:

− подія, що запускає процес;
− джерело первинної інформації;
− відповідальний за формування даних;
− виконавець бухгалтерської операції;
− інформаційна система, у якій фіксуються дані;
− контрольна точка;
− документ або електронний доказ виконаної дії;
− кінцевий результат процесу;
− особа, відповідальна за його завершення.

Наприклад, процес обліку реалізації аграрної продукції може охоплювати:

договір → відвантаження → зважування → підтвердження якості → первинний документ → бухгалтерське відображення → ПН → ЄРПН → дебіторська заборгованість → оплата → закриття розрахунків.

Особливу увагу слід приділити поняттю **власника даних**. Власником даних не завжди є бухгалтерія. Інформація про площу поля може формуватися земельною або агрономічною службою, дані про фактичне використання пального – виробничим підрозділом, про поголів'я – зоотехнічною службою.

Завдання бухгалтерії полягає не у самостійному створенні всіх первинних даних, а у забезпеченні їх належного отримання, контролю, відображення та використання у звітності.

При опрацюванні **другого питання** необхідно розглянути використання матриці ***RACI*** та принципу ***segregation of duties***, тобто розподілу повноважень і несумісних функцій.

Студенту слід зрозуміти, що одна особа не повинна одночасно контролювати всі етапи критичної операції.

У матриці RACI доцільно розрізняти:

− **Responsible** – особу, яка безпосередньо виконує роботу;
− **Accountable** – особу, яка несе кінцеву відповідальність за результат;
− **Consulted** – особу, з якою необхідно погодити рішення;
− **Informed** – особу, яку необхідно поінформувати.

Для аграрного підприємства така матриця може застосовуватися до процесів:

− закупівлі матеріалів;
− приймання зерна;
− відпуску пального;
− списання запасів;
− реалізації продукції;
− інвентаризації;
− платежів;
− подання податкової звітності;
− зміни довідникових даних;
− формування собівартості.

Особливу увагу слід приділити принципу ***segregation of duties***. Критичними є ситуації, коли одна особа одночасно:

− створює постачальника і проводить оплату;
− приймає товар і підтверджує його кількість;
− формує платіж і самостійно його погоджує;
− створює бухгалтерський документ і здійснює його остаточне підтвердження;
− вносить зміни до довідника і контролює наслідки цих змін.

Студенту необхідно зрозуміти, що розподіл функцій є не формальністю, а ***контрольним механізмом зниження ризику помилки, зловживання або несанкціонованої операції***.

При опрацюванні **третього питання** слід розглянути поняття **master data** та карту походження показника.

Master data — це відносно сталі довідникові дані, які використовуються у великій кількості господарських операцій.

До них можуть належати:

− контрагенти;
− номенклатура запасів;
− одиниці виміру;
− земельні ділянки;
− поля;
− культури;
− групи тварин;
− матеріально відповідальні особи;
− склади;
− рахунки бухгалтерського обліку;
− ставки податків;
− коди УКТ ЗЕД;
− банківські реквізити.

Студенту необхідно усвідомити, що помилка в master data може автоматично поширитися на велику кількість операцій.

Наприклад, неправильний кадастровий номер, ставка ПДВ, код товару або банківський рахунок контрагента може вплинути не на одну операцію, а на весь подальший масив даних.

Тому для довідників необхідно визначати:

− хто має право створювати запис;
− хто його перевіряє;
− хто погоджує зміну;
− які поля є обов’язковими;
− як фіксується історія змін;
− як контролюються дублікати;
− які дані вважаються еталонними.

Окремо слід розглянути ***карту походження показника,*** яка дозволяє простежити шлях інформації між системами.

Наприклад:

дані вагової → складський облік → бухгалтерський регістр → оборотно-сальдова відомість → фінансова або статистична звітність.

Для кожного етапу необхідно встановити:
− джерело даних;
− правило трансформації;
− відповідальну особу;
− контрольну точку;
− можливе коригування;
− кінцевий звітний показник.

Студенту слід засвоїти принцип: будь-який суттєвий показник звітності має бути простежуваним назад до джерела його формування.

При опрацюванні **четвертого питання** необхідно розглянути електронний документ як повноцінний елемент доказової системи підприємства.

Студенту необхідно зрозуміти, що електронний документ — це не просто файл, збережений на комп’ютері. Для його належного використання важливими є:
− зміст документа;
− автор;
− дата і час створення;
− електронний підпис;
− статус документа;
− підтвердження відправлення та отримання;
− історія погодження;
− цілісність файлу;
− можливість подальшого відтворення.

До **доказового пакета** електронної операції можуть входити:
− сам документ;
− КЕП;
− квитанція;
− повідомлення про доставку;
− протокол погодження;
− журнал статусів;
− пов’язані первинні документи;
− договір;

− додаткові файли, що підтверджують зміст операції.

Особливу увагу слід приділити **журналу статусів**, який дозволяє визначити, чи документ:

− створений;
− підписаний;
− направлений;
− доставлений;
− прийнятий;
− відхилений;
− анульований;
− замінений іншим документом.

Архів електронних документів повинен забезпечувати не лише зберігання файлів, а й можливість їх швидкого пошуку за періодом, контрагентом, видом документа, номером договору чи іншими ознаками.

При опрацюванні **п'ятого питання** слід розглянути календар закриття періоду як інструмент управління роботою бухгалтерської служби.

Студенту необхідно зрозуміти, що закриття періоду – це не одна операція, а сукупність великої кількості взаємозалежних процедур із конкретними строками.

Календар закриття може включати:

− отримання первинних документів;
− закриття складських операцій;
− перевірку банківських операцій;
− нарахування заробітної плати;
− інвентаризаційні процедури;
− закриття виробничих рахунків;
− розподіл загальновиробничих витрат;
− калькуляцію собівартості;
− закриття доходів і витрат;
− податкові звірки;
− формування фінансової звітності.

Для кожної процедури необхідно визначити:

− deadline;
− відповідального;
− залежність від інших процесів;
− контрольний доказ;
− статус виконання.

Окремо доцільно вести **exception log**, тобто журнал винятків і невирішених питань.

У ньому можуть фіксуватися:

− прострочений документ;
− невідома операція;
− розбіжність між системами;
− незакрита інвентаризаційна різниця;
− відсутність підтвердження контрагента;

− незареєстрована ПН;
− помилка master data;
− технічний збій.

Для головного бухгалтера доцільно формувати **dashboard**, який у стислому вигляді показує:
− ступінь готовності до закриття;
− прострочені завдання;
− критичні винятки;
− відкриті розбіжності;
− статус ключових звірок;
− відповідальних осіб;
− ризики, які можуть вплинути на строки або достовірність звітності.

При опрацюванні **шостого питання** необхідно розглянути управління доступами, резервним копіюванням та реагуванням на цифрові інциденти.

Студенту слід усвідомити, що бухгалтерські дані є критично важливим інформаційним активом підприємства.

Доступи до систем повинні надаватися за принципом **мінімально необхідних повноважень**. Працівник повинен мати доступ лише до тих функцій і даних, які необхідні для виконання його посадових обов'язків.

Необхідно контролювати:
− створення облікових записів;
− зміну ролей;
− доступ звільнених працівників;
− адміністративні права;
− використання спільних логінів;
− журналювання критичних дій;
− періодичний перегляд доступів.

Окремо слід розглянути два важливі показники:

RPO (Recovery Point Objective) – допустимий обсяг втрати даних у часі;

RTO (Recovery Time Objective) – допустимий час відновлення роботи системи.

Наприклад, якщо RPO становить 4 години, підприємство повинно організувати резервування таким чином, щоб у разі збою втрачалося не більше чотирьох годин даних.

Якщо RTO становить 8 годин, робота критичної системи повинна бути відновлена протягом цього часу.

План реакції на цифровий інцидент повинен передбачати:
− виявлення проблеми;
− локалізацію;
− збереження доказів;
− інформування відповідальних осіб;
− перехід на резервні процедури;
− відновлення даних;
− перевірку цілісності інформації;
− аналіз причин;

− документування інциденту;
− коригування контрольних процедур.

Студенту необхідно зрозуміти, що резервне копіювання саме по собі не є достатнім. Необхідно періодично перевіряти, ***чи можливо реально відновити дані з резервної копії***.

При опрацюванні **сьомого питання** слід розглянути вибір бухгалтерських процесів для автоматизації із застосуванням RPA та штучного інтелекту.

Студенту необхідно зрозуміти, що автоматизувати доцільно не будь-який процес, а насамперед той, який:
− часто повторюється;
− має значний обсяг однотипних операцій;
− працює за чіткими правилами;
− використовує структуровані дані;
− має низьку частку винятків;
− потребує значних витрат ручного часу;
− має вимірюваний результат.

Для RPA можуть бути придатними:
− перенесення даних між системами;
− завантаження банківських виписок;
− формування стандартних реєстрів;
− звірка повторюваних показників;
− контроль наявності документів;
− формування повідомлень про прострочені завдання.

Для ШІ можуть розглядатися:
− попередня класифікація документів;
− пошук нетипових операцій;
− аналіз відхилень;
− узагальнення великого масиву документів;
− підготовка чернетки пояснення;
− виявлення потенційних розбіжностей;
− допомога у формуванні аналітичних висновків.

Водночас студенту необхідно чітко розмежовувати ***автоматизовану рекомендацію і професійне рішення***.

Не слід безконтрольно передавати системі рішення, які:
− потребують істотного професійного судження;
− мають значні податкові або правові наслідки;
− ґрунтуються на суперечливих документах;
− стосуються суттєвих оцінок;
− можуть призвести до значного викривлення звітності;
− мають низьку відтворюваність результату.

Для кожного автоматизованого процесу доцільно визначити:
− межі автоматизації;
− джерело даних;
− правила обробки;

− критерії винятку;
− особу, яка перевіряє результат;
− порядок ручного втручання;
− журнал дій;
− процедуру контролю помилок.

Таким чином, ефективна автоматизація бухгалтерського процесу повинна базуватися на принципі ***human-in-the-loop***, коли технологія прискорює роботу, але відповідальність за суттєве професійне рішення залишається за уповноваженою особою.



Питання для самоконтролю

1. Що являє собою карта бухгалтерського процесу та які основні елементи доцільно в ній відображати?
2. Хто може виступати власником даних у бухгалтерському процесі та чому власником первинної інформації не завжди є бухгалтерія?
3. У чому полягає призначення матриці RACI та як принцип segregation of duties знижує ризики у критичних операціях?
4. Що належить до master data підприємства та які ризики можуть виникати внаслідок помилок у довідникових даних?
5. Для чого формується карта походження показника та як за її допомогою простежити звітний показник до первинного джерела?
6. Які елементи повинні забезпечувати доказовість електронного документа та яке значення мають КЕП, журнал статусів і електронний архів?
7. Яку інформацію доцільно включати до календаря закриття періоду, exception log та dashboard головного бухгалтера?
8. Що означають показники RPO та RTO і як вони використовуються при організації резервування та відновлення бухгалтерських систем?
9. Які бухгалтерські процеси найбільш придатні для автоматизації за допомогою RPA та штучного інтелекту?
10. Чому автоматизоване рішення не повинно повністю замінювати професійне судження бухгалтера та в яких випадках необхідний принцип human-in-the-loop?

Приклади розв’язання

Завдання 7.1. Побудова карти цифрового процесу «витрати на польову операцію»

Агроном формує завдання на внесення добрив по полю 17; механізатор виконує роботу; склад відпускає добрива; виробнича система фіксує площу та техніку; бухгалтерія повинна віднести матеріали, пальне і машинний час на

відповідну культуру. У попередньому місяці частину витрат віднесено без поля, через що аналітика собівартості викривлена.

Приклад виконання

Процес доцільно розділити на шість контрольних кроків. 1) Виробниче завдання отримує унікальний ID «поле–дата–операція». 2) Відпуск матеріалів зі складу допускається лише з посиланням на цей ID. 3) Виробнича система фіксує фактичну площу та виконання. 4) Дані імпортуються/передаються до ERP із полями «культура, поле, стаття витрат, центр відповідальності». 5) Бухгалтер проводить контроль повноти: усі складські списання дня мають мати виробничий ID. 6) До закриття місяця формується звіт винятків «витрати без поля/культури»; залишок винятків має бути нульовим або письмово погодженим. Контрольним доказом є реєстр звірки, а не сам факт автоматичного імпорту.

Завдання 7.2. Проєктування матриці доступів для платежів

Умова. Бухгалтер розрахунків створює нового постачальника, заносить IBAN, формує платіж у клієнт-банку і передає директору лише повідомлення «підпишіть». Необхідно зменшити ризик шахрайської заміни реквізитів.

Приклад виконання

Повноваження розділяються: бухгалтер розрахунків може ініціювати створення картки; інша уповноважена особа перевіряє ЄДРПОУ, договір та реквізити і погоджує master data; платіжний документ формує бухгалтер/казначей на підставі затверджених даних; підписант бачить контрагента, IBAN, суму і підставу; зміна IBAN після погодження автоматично блокує платіж до повторної перевірки. Щомісяця головний бухгалтер отримує звіт змін банківських реквізитів і вибірково перевіряє їх підтвердження.

Роль	Створення картки	Зміна IBAN	Формування платежу	Підпис платежу
Бухгалтер розрахунків	ініціює	ні	так	ні
Контролер master data	погоджує	погоджує	ні	ні
Головний бухгалтер	перегляд	контроль винятків	погоджує за лімітом	за повноваженнями
Директор/підписант	перегляд	ні	ні	так

✍ Практичні завдання та проблемні ситуації

Завдання 7.1. Паспорт процесу «закупівля та використання добрив».

Побудуйте маршрут від заявки агронома до включення витрат у собівартість культури. Визначте не менше 10 кроків, три системи/реєстри, дві незалежні контрольні точки, власників даних і доказ завершення кожного критичного контролю.

Завдання 7.2. RACI для збирання та оприбуткування врожаю.

Розподіліть ролі між агрономом, ваговою, складом, бухгалтером виробництва, лабораторією якості та головним бухгалтером. Окремо визначте, хто не може одноосібно змінити кількість і якість партії після приймання.

Завдання 7.3. Матриця несумісних повноважень.

Для ролей «матеріальний бухгалтер, касир/казначей, бухгалтер ПДВ, бухгалтер із зарплати, земельний фахівець, системний адміністратор, головний бухгалтер, директор» визначте щонайменше 8 конфліктів доступу і запропонуйте компенсуючі контролі.

Завдання 7.4. Governance master data.

Підприємство має дублікати контрагентів, полів і статей витрат у трьох системах. Розробіть правила єдиного ID, власника довідника, створення, зміни, блокування, злиття дублів та журналу змін. Складіть форму заявки на зміну критичного реквізиту.

Завдання 7.5. Data lineage для «собівартість 1 т соняшнику».

Побудуйте карту походження показника від первинних документів до управлінського звіту. Для кожної трансформації вкажіть джерело, формулу/правило, власника, контроль і доказ. Позначте точки, де автоматична інтеграція не усуває потреби в професійній перевірці.

Завдання 7.6. Електронний архів первинки.

Запропонуйте структуру папок/метаданих для договорів, електронних актів, накладних, квитанцій, КЕП і протоколів перевірки. Визначте правила версійності, пошуку, резервного копіювання та заборони видалення до завершення строку зберігання.

Завдання 7.7. Календар закриття місяця.

Складіть календар D-5…D+7 для банку, складу, виробництва, зарплати, ПДВ, землі, дебіторки/кредиторки та звітності. Для кожного кроку вкажіть залежність, відповідального, статус, контрольне число і доказ.

Завдання 7.8. Збій інтеграції банківських виписок.

Після повторного імпорту в ERP з’явилися дублікати 146 банківських операцій. Заборонено просто видалити «зайве» без сліду. Розробіть алгоритм ідентифікації дублів, блокування повторного проведення, виправлення, журналювання та контрольного звіряння з банком.

Завдання 7.9. Перегляд доступів після реорганізації.

Трьом працівникам змінили функції, один працює дистанційно, двоє звільнені. Складіть access review для ERP, ЕДО, банку, хмарного архіву, податкового сервісу і виробничої системи. Визначте, які права мають бути відкликані негайно, які – погоджені повторно.

Завдання 7.10. План відновлення після кіберінциденту.

У день виплати зарплати недоступні ERP і файловий сервер. Остання перевірена резервна копія – вчора о 22:00. Визначте критичні процеси, запропонуйте RPO/RTO, порядок активації резервного контуру, перелік доказів після відновлення та контроль цілісності даних.

Завдання 7.11. RPA-кандидати.

Оцініть 8 процесів: імпорт виписок; перенесення курсів валют; звірка ПН; створення контрагентів; нарахування орендної плати пайовикам; формування статистики; зміна НГО; підготовка листів-нагадувань. Для кожного визначте рівень автоматизованості 0-100 %, потребу human-in-the-loop і головний ризик.

Завдання 7.12. Використання генеративного ШІ в бухгалтерії.

Розробіть внутрішній протокол для використання ШІ при підготовці пояснень, аналізі договорів і пошуку аномалій. Обов'язково визначте заборонені типи даних, правила анонімізації, перевірку нормативних посилань, відповідальну особу та порядок збереження фінальної версії документа.

? Питання для самоконтролю

1. Чому цифровізація обліку повинна починатися з опису процесу, а не з вибору програми?
2. Чим відрізняються власник процесу, власник даних і виконавець операції?
3. Які задачі вирішує RACI і чому після нього потрібен окремий тест segregation of duties?
4. Які реквізити доцільно відносити до master data аграрного підприємства?
5. Що означає «система-джерело» і чому копія даних у іншій системі не стає новим першоджерелом?
6. Що таке data lineage і як він допомагає контролювати автоматично сформований звітний показник?
7. Які елементи входять до доказового пакета електронного документа?
8. Чому квитанція/статус офіційного сервісу важливіший за напис «відправлено» у сторонній програмі?
9. Які поля має містити exception log під час закриття періоду?
10. Які блоки аграрного підприємства мають бути включені до календаря закриття місяця?
11. У чому полягає принцип найменших необхідних повноважень?
12. Які події мають автоматично запускати перегляд доступів користувача?
13. Що означають RPO і RTO та чому вони можуть відрізнятися для бухгалтерської бази й аналітичного архіву?
14. Які процеси є найкращими кандидатами для RPA?

15. Чому автоматична reconciliation не замінює аналіз причин розбіжностей?

16. Які бухгалтерські рішення не слід передавати генеративному ШІ без перевірки людиною?

17. Які ризики виникають при введенні конфіденційних або персональних даних у зовнішні ШІ-сервіси?



Тестові завдання для самоконтролю

Оберіть одну правильну відповідь

1. Основна мета data lineage – це:
а) зменшити кількість бухгалтерів;
б) показати маршрут показника від джерела до результату;
в) замінити первинний документ;
г) визначити ставку податку.
2. Найкращий унікальний ключ юридичної особи-контрагента – це:
а) назва;
б) номер телефону менеджера;
в) ЄДРПОУ/РНОКПП із контрольованим внутрішнім ID;
г) порядковий номер папки.
3. Принцип segregation of duties означає:
а) кожен процес виконує лише головний бухгалтер;
б) несумісні повноваження розподіляються між різними ролями;
в) усі працівники мають однаковий доступ;
г) облік ведеться у двох програмах.
4. Exception log використовується для:
а) приховування незакритих операцій;
б) документованого контролю відхилень і строків їх усунення;
в) обліку основних засобів;
г) зберігання паролів.
5. RPO показує:
а) максимальний допустимий час відновлення;
б) допустимий обсяг втрати даних у часі;
в) кількість користувачів;
г) строк подання декларації.
6. Найкращим кандидатом для RPA є процес, який:
а) потребує унікального юридичного судження щоразу;
б) повторюваний і має структуровані правила;
в) не має стабільних вхідних даних;
г) виконується один раз на п’ять років.
7. Зміна критичного master data повинна:
а) не залишати сліду;
б) виконуватися будь-яким користувачем;

в) проходити контроль і журналюватися;
г) автоматично видаляти старе значення без історії.
8. Після звільнення працівника першочергово слід:
а) залишити доступ на місяць;
б) переглянути й відкликати доступи до всіх пов’язаних систем;
в) змінити лише пароль ERP;
г) видалити всі його документи.
9. Автоматично сформований звіт є достовірним:
а) завжди;
б) якщо програма ліцензійна;
в) лише після перевірки джерел, mapping і контрольних співвідношень;
г) якщо сформований швидше ручного.
10. Генеративний ШІ у бухгалтерії доцільно використовувати:
а) як остаточне джерело юридичної істини;
б) для чернеток, класифікації й аналізу з професійною перевіркою;
в) для самостійного підписання звітності;
г) для зберігання ключів КЕП.

Самостійна робота за темою 7

Мета самостійної роботи: поглибити здатність здобувача освіти самостійно проєктувати цифрову організацію бухгалтерського процесу, а не лише описувати функції програм. Результатом роботи має бути набір взаємопов’язаних робочих документів, які можна використати як прототип внутрішнього регламенту аграрного підприємства.

Питання для самостійного опрацювання

1. Процес і відповідальність.
2. Дані та інтеграції.
3. Контроль і безперервність.
4. Автоматизація і ШІ.

Методичні рекомендації до самостійного опрацювання

Самостійна робота виконується за моделлю «одне умовне підприємство – чотири взаємопов’язані артефакти». Не рекомендується готувати чотири ізольовані реферати. Обрана система процесів повинна бути наскрізною: наприклад, якщо у блоці 1 студент обирає процес закупівлі й використання пального, у блоці 2 для нього визначаються довідники, системи-джерела та data lineage; у блоці 3 – доступи, exception controls і резервування; у блоці 4 – можливості автоматизації окремих кроків.

Кожний висновок має бути операційним: не «потрібно контролювати доступи», а «щокварталу головний бухгалтер отримує експорт ролей з ERP, порівнює з кадровим списком, фіксує винятки, відповідальний за усунення — адміністратор, строк – 2 робочі дні». Саме рівень конкретності відрізняє професійну методичну розробку від загального опису цифровізації.

Обов'язкові завдання для самостійної роботи

Завдання 7.1. Паспорт критичного процесу

Оберіть один процес: закупівля матеріалів; приймання врожаю; облік пального; орендна плата пайовикам; нарахування зарплати; податкове закриття ПДВ; земельні зміни; формування статистичної звітності. Сформуйте паспорт процесу за робочою формою теми. Додатково: 1) побудуйте RACI; 2) визначте щонайменше три несумісні повноваження; 3) встановіть три preventive і три detective controls; 4) запропонуйте дві метрики якості процесу.

Завдання 7.2. Реєстр master data та карта походження показника

Сформуйте master data register щонайменше для 10 сутностей умовного підприємства. Для кожної вкажіть унікальний ключ, власника, систему-джерело, системи-споживачі, правило зміни й частоту контролю. Після цього оберіть один фінансовий/управлінський показник і побудуйте data lineage мінімум із п'яти рівнів: первинна подія → регістр → трансформація → агрегування → звіт/рішення.

Завдання 7.3. Цифрове закриття місяця

Побудуйте close calendar на 15–20 кроків. Для кожного кроку встановіть відносний строк D-5…D+7, власника, залежність, контрольне число й доказ. Окремо створіть exception log на п'ять умовних відхилень і продемонструйте, як головний бухгалтер визначає, які відхилення блокують фінальне закриття, а які можуть бути прийняті як документований ризик.

Завдання 7.4. Матриця доступів і offboarding

Для 8-10 ролей умовного підприємства створіть access matrix у розрізі «перегляд – створення – зміна – проведення – погодження – підпис – адміністрування». Визначте критичні конфлікти. Далі змоделюйте звільнення одного працівника: складіть чек-лист систем, сертифікатів, токенів, пошти, хмарних сховищ, банку й державних сервісів; визначте строк відключення та доказ виконання.

Завдання 7.5. Mini-BCP для бухгалтерської функції

Класифікуйте не менше п'яти систем за критичністю. Для кожної встановіть RPO, RTO, частоту резервування, місце зберігання копії, власника резервування, частоту тестового відновлення та ручний резервний процес на випадок недоступності. Необхідно обґрунтувати, чому, наприклад,

зарплатний/платіжний контур потребує жорсткіших параметрів, ніж архівні аналітичні дані.

Завдання 7.6. Меморандум «Що автоматизувати і де залишити людину»

Оцініть п’ять процесів підприємства за критеріями: частота; структурованість входу; стабільність правил; вартість помилки; потреба професійного судження; конфіденційність; можливість автоматичного контролю. Для кожного запропонуйте один із статусів: «автоматизувати», «автоматизувати з human-in-the-loop», «не автоматизувати на поточному етапі». Для одного процесу розробіть тестовий сценарій пілота та критерії успішності.



Аналітичне завдання на вибір

1. Розробити dashboard головного бухгалтера з 12 індикаторами: закриття, прострочені винятки, ПН/РК, невіднесені платежі, неузгоджені залишки, доступи, резервні копії, земельні зміни тощо. Для кожного індикатора визначити джерело і порогове значення.

2. Побудувати карту цифрових ризиків для аграрного підприємства: ризик – причина – наслідок – preventive control – detective control – response – власник.

3. Підготувати внутрішній стандарт використання генеративного ШІ бухгалтерською службою: дозволені сценарії, заборонені дані, анонімізація, перевірка відповіді, збереження доказів, відповідальність.

4. Розробити регламент управління змінами облікової системи: заявка на зміну – оцінка впливу – тестовий контур – погодження – впровадження – rollback – постконтроль.



Вимоги до оформлення результатів самостійної роботи

– кожне завдання повинно мати назву, вихідні дані (якщо вони моделюються), результат і коротке обґрунтування;

– таблиці мають бути заповнені змістовно; формулювання «згідно із законодавством», «контролювати», «вести аналітику» без конкретизації не зараховуються як професійне рішення;

– для нормативних питань зазначається назва джерела та перевіряється його чинна редакція на дату виконання роботи;

– у висновках необхідно пояснювати наслідок запропонованого рішення для достовірності обліку, контролю, калькулювання або звітності;

– використання генеративного ШІ допускається як допоміжного інструменту пошуку варіантів або структурування, однак студент зобов’язаний перевірити нормативні твердження, пояснити власне рішення та бути готовим захистити його усно.

Глосарій до теми

RACI – матриця розподілу ролей Responsible, Accountable, Consulted, Informed.

Segregation of duties – розмежування несумісних повноважень між різними ролями.

Master data – основні довідникові дані, що багаторазово використовуються у транзакціях і звітності.

System of record / система-джерело – визначена система або реєстр, дані якого є первинною контрольованою версією реквізиту.

Data lineage – відтворюваний маршрут показника від первинних даних через трансформації до фінального результату.

Reconciliation – контрольне зіставлення двох або більше джерел із поясненням розбіжностей.

Exception log – реєстр відхилень із причиною, впливом, відповідальним, строком і статусом усунення.

Close calendar – календар закриття періоду з дедлайнами, залежностями, відповідальними та доказами.

Least privilege – принцип надання користувачу лише мінімально необхідних для роботи повноважень.

Audit trail / журнал аудиту – історія дій і змін, що дозволяє встановити хто, коли і що змінив.

RPO – максимально допустима втрата даних, виражена у часовому проміжку.

RTO – максимально допустимий час відновлення критичного процесу або системи.

RPA – роботизована автоматизація повторюваних операцій за формалізованими правилами.

Human-in-the-loop – модель, у якій автоматизована система готує результат, але визначена людина перевіряє або затверджує критичне рішення.

Offboarding - контрольована процедура припинення доступів і повноважень при звільненні або зміні ролі працівника.

Dashboard – компактна панель контрольних показників і статусів для управлінського моніторингу.



Методичний підсумок теми

Сучасна бухгалтерська служба аграрного підприємства повинна вміти не лише формувати проведення і звітність, а й керувати даними як контрольованим активом. Якість цифрової системи визначається тим, чи можна однозначно встановити власника даних, першоджерело, маршрут трансформації, контрольну точку, повноваження користувача і доказ

завершення операції. Саме тому професійна автоматизація починається з процесу й внутрішнього контролю, а не з функцій окремої програми. Результатом опрацювання теми має бути здатність студента проєктувати бухгалтерський контур, який залишається відтворюваним, доказовим і керованим навіть за зміни програмних інтерфейсів, складу персоналу або рівня автоматизації.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Основна:

1. Гринь В. П. Облік в сільському господарстві : практикум для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра спеціальності «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і аудит». Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2020. 79 с.
2. Приходько І. П., Павлова Г. Є., Бардадим М. В. Оподаткування підприємств агробізнесу : навч. посіб. Дніпро : Пороги, 2022. 190 с.
3. Остапенко Т. М., Кубецька О. М., Кононова І. В. та ін. Оподаткування суб'єктів підприємництва : навч. посіб. (у схемах). 2-ге вид., перероб. та доп. Дніпро : ДДУВС, 2023. 196 с.
4. IFRS Foundation. IAS 2 Inventories. London : IFRS Foundation. URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-2-inventories/ (accessed: 10.09.2026).
5. IFRS Foundation. IAS 41 Agriculture. London : IFRS Foundation. URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-41-agriculture/ (accessed: 10.09.2026).

Додаткова:

1. Здирко Н. Г., Іщенко Я. П. Організаційні основи побудови системи обліку витрат виробництва фермерських господарств. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 50. DOI: 10.32782/2524-0072/2023-50-86.
2. Паляничко Н. І., Гром В. Ю. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у контексті продовольчої безпеки: еколого-економічні аспекти. *Агроекологічний журнал*. 2024. № 2. DOI: 10.33730/2077-4893.2.2024.305650.
3. Boiko S., Nehrey M., Davydenko N., Karbivskyi V. Tax Sustainability in Ukraine: A Case of Agricultural Companies. *Economies*. 2023. Vol. 11, No. 1. Article 6. DOI: 10.3390/economies11010006.
4. IFRS Foundation. IFRS 13 Fair Value Measurement. London : IFRS Foundation. URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/ (accessed: 10.09.2026).
5. Nivievskyi O., Martyshev P., Kvasha S. Agricultural Policy in Ukraine. 2023. arXiv:2305.01478. URL: https://arxiv.org/abs/2305.01478 (дата звернення: 10.09.2026).

Інформаційні ресурси:

1. Земельний кодекс України : Кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2768-14 (дата звернення: 10.09.2026).
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99 (дата звернення: 10.09.2026).

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/v1315201-06 (дата звернення: 10.09.2026).

4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 № 132. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/v0132555-01 (дата звернення: 10.09.2026).

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13 (дата звернення: 10.09.2026).

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0288-00 (дата звернення: 10.09.2026).

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0751-99 (дата звернення: 10.09.2026).

8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0860-99 (дата звернення: 10.09.2026).

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00 (дата звернення: 10.09.2026).

10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» : наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0161-00 (дата звернення: 10.09.2026).

11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z1456-05 (дата звернення: 10.09.2026).

12. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0892-99 (дата звернення: 10.09.2026).

13. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17 (дата звернення: 10.09.2026).

14. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0168-95 (дата звернення: 10.09.2026).

15. Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань : наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z1365-14 (дата звернення: 10.09.2026).

16. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14 (дата звернення: 10.09.2026).

17. Про Державний земельний кадастр : Закон України від 07.07.2011 № 3613-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/3613-17 (дата звернення: 10.09.2026).

18. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень : Закон України від 01.07.2004 № 1952-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/1952-15 (дата звернення: 10.09.2026).

19. Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги : Закон України від 05.10.2017 № 2155-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2155-19 (дата звернення: 10.09.2026).

20. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22.05.2003 № 851-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/851-15 (дата звернення: 10.09.2026).

21. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування : Закон України від 09.07.2003 № 1058-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/1058-15 (дата звернення: 10.09.2026).

22. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/419-2000-п (дата звернення: 10.09.2026).

23. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2464-17 (дата звернення: 10.09.2026).

24. Про інформаційно-комунікаційну систему «Державний аграрний реєстр» : Закон України від 19.09.2024 № 3980-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/3980-20 (дата звернення: 10.09.2026).

25. Про офіційну статистику : Закон України від 16.08.2022 № 2524-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2524-20 (дата звернення: 10.09.2026).

26. Державна податкова служба України. Електронний кабінет платника. URL: https://cabinet.tax.gov.ua/ (дата звернення: 10.09.2026).

27. Державна податкова служба України. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс (ЗІР). URL: https://zir.tax.gov.ua/ (дата звернення: 10.09.2026).

28. Державна податкова служба України. Реєстр форм електронних документів. URL: https://tax.gov.ua/dovidniki-reestri-perelik/reestri/154157.html (дата звернення: 10.09.2026).

29. Державна служба статистики України. Відомості за формами 2026. URL: https://stat.gov.ua/uk/page-contents/vidomosti-po-formakh-2026 (дата звернення: 10.09.2026).

30. Державна служба статистики України. Календар подання звітності на 2026 рік. URL: https://stat.gov.ua/uk/pages/kalendar-podannya-zvitnosti (дата звернення: 10.09.2026).

31. Державна служба статистики України. Перелік шаблонів форм для електронного звітування. URL: https://stat.gov.ua/uk/pages/perelik-shabloniv-form-dlya-elektronnoho-zvituvannya (дата звернення: 10.09.2026).

32. Державна служба статистики України. Формати звітних документів 2026. URL: https://stat.gov.ua/uk/pages/formaty-zvitnykh-dokumentiv (дата звернення: 10.09.2026).

33. Державний аграрний реєстр. Офіційний електронний сервіс. URL: https://www.dar.gov.ua/ (дата звернення: 10.09.2026).

34. Держгеокадастр. Електронні сервіси Державного земельного кадастру. URL: https://e.land.gov.ua/services (дата звернення: 10.09.2026).

35. Міністерство юстиції України. Державний реєстр речових прав на нерухоме майно: сервіс перевірки заяв і запитів. URL: https://rrp.minjust.gov.ua/ (дата звернення: 10.09.2026).

36. Пенсійний фонд України. Портал електронних послуг. URL: https://portal.pfu.gov.ua/ (дата звернення: 10.09.2026).

37. Пенсійний фонд України. Реєстр застрахованих осіб. URL: https://www.pfu.gov.ua/poslugi/zastrahovanym-osobam/reyestr-zastrahovanih-osib/ (дата звернення: 10.09.2026).

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Boiko S., Nehrey M., Davydenko N., Karbivskyi V. Tax Sustainability in Ukraine: A Case of Agricultural Companies. *Economies*. 2023. Vol. 11, № 1. Article 6. DOI: 10.3390/economies11010006.

2. IFRS Foundation. IAS 2 Inventories. London : IFRS Foundation. URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-2-inventories/ (accessed: 10.09.2026).

3. IFRS Foundation. IAS 41 Agriculture. London : IFRS Foundation. URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-41-agriculture/ (accessed: 10.09.2026).

4. IFRS Foundation. IFRS 13 Fair Value Measurement. London : IFRS Foundation. URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/ (accessed: 10.09.2026).

5. Nivievskyi O., Martyshev P., Kvasha S. Agricultural Policy in Ukraine. 2023. arXiv:2305.01478. URL: https://arxiv.org/abs/2305.01478 (дата звернення: 10.09.2026).

6. Гринь В. П. Облік в сільському господарстві : практикум для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра спеціальності «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і аудит». Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2020. 79 с.

7. Здирко Н. Г., Іщенко Я. П. Організаційні основи побудови системи обліку витрат виробництва фермерських господарств. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 50. DOI: 10.32782/2524-0072/2023-50-86.

8. Остапенко Т. М., Кубецька О. М., Кононова І. В. та ін. Оподаткування суб’єктів підприємництва : навч. посіб. (у схемах). 2-ге вид., перероб. та доп. Дніпро : ДДУВС, 2023. 196 с.

9. Приходько І. П., Павлова Г. Є., Бардадим М. В. Оподаткування підприємств агробізнесу : навч. посіб. Дніпро : Пороги, 2022. 190 с.

Навчальне видання
(*українською мовою*)

Гринь Вікторія Петрівна
Проскуріна Неля Миколаївна

ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Методичні рекомендації до практичних занять та самостійної роботи
для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра
спеціальності D1 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми «Облік, оподаткування та аудит»

Рецензент *А. В. Селіщева*
Відповідальний за випуск *Н. М. Проскуріна*
Коректор *В. П. Гринь*