

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЧЕРНІГІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ**

Іщук Марина Миколаївна

**«Організація обліку, аналіз та оподаткування
біологічних активів рослинництва»
(на матеріалах ТОВ «Прогрес»)**

**Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Освітня програма Фіскальне адміністрування та митна справа**

**АВТОРЕФЕРАТ
Випускної кваліфікаційної роботи
на здобуття освітнього ступеня «магістр»**

Чернігів 2019

Випускною кваліфікаційною роботою є рукопис.

Робота виконана на бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту
обліково-економічного факультету Науково навчального інституту
економіки Чернігівського національного технологічного університету

Науковий керівник: к.е.н., доцент ВОЛОТ Олена Ігорівна, доцент кафедри
бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Чернігівського
національного технологічного університету

Рецензент: Директор ТОВ "Прогрес" Сліпченко Павло Іванович

Захист відбудеться «23» грудня 2019 р. о 9.00 год. на засіданні
Екзаменаційної комісії у Чернігівському національному технологічному
університеті

**Завідувач кафедри бухгалтерського обліку,
оподаткування та аудиту**

к.ф.-м.н., доцент

Юрченко М.Є

Актуальність теми. Виробництво продукції рослинництва в Україні посідає одне з основних місць у розвитку сільського господарства як галузі, якій належить пріоритетне значення в забезпеченні продовольчої безпеки країни, служить сировиною для виготовлення ряду промислових товарів, належить до важливих джерел створення кормових ресурсів для розвитку тваринництва, має визначальну роль у формуванні експортних поставок продовольчих товарів держави. У останні роки спостерігається дефіцит продукції рослинництва. Державна політика в аграрному секторі направлена на підтримку сільського господарства. Впровадження ринкових механізмів господарювання, а також інтеграція економіки України в світове співтовариство, зумовили необхідність реформування вітчизняного бухгалтерського обліку та звітності, приведення національної системи бухгалтерського обліку та звітності у відповідність з міжнародними стандартами.

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

Мета дослідження – обґрунтування теоретико-методичних засад і розробка науково-практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення організації обліку і оподаткування біологічних активів і аналізу виробництва продукції рослинництва підприємства для забезпечення його ефективного функціонування в умовах ринкових відносин.

Завдання для досягнення поставленої мети:

- визначити економічну сутність біологічних активів;
- систематизувати та проаналізувати нормативно-законодавчу базу, що регулює питання обліку і оподаткування біологічних активів рослинництва;
- провести фінансово-економічну характеристику діяльності ТОВ «Прогрес»;
- дослідити організацію обліку біологічних активів, обліку виробництва продукції рослинництва;
- провести аналіз виробництва та реалізації продукції рослинництва;
- розробити рекомендації щодо удосконалення обліку і оподаткування біологічних активів рослинництва.

Об'єкт дослідження – процес організації обліку та оподаткування біологічних активів рослинництва ТОВ "Прогрес".

Предмет дослідження – теоретичні та організаційно-методичні питання організації обліку, аналізу та оподаткування біологічних активів рослинництва.

Методи дослідження. Для вирішення поставлених у роботі завдань використано загальноприйняті методи наукового пізнання та дослідження питань, пов'язаних з витратами виробництва та реалізації продукції рослинництва; монографічний (при розгляді теоретичних засад і вивченні наукових підходів до методів (інструментів) державного регулювання діяльності), індукції і дедукції, економіко-статистичний, порівняння, аналізу і синтезу (при розробці й обґрунтуванні напрямків вдосконалення системи управління виробництва продукції рослинництва), кількісного і якісного аналізу, графічний, економіко-математичні методи дослідження економічних явищ (при аналізі наслідків застосування інструментів регулювання) тощо.

Інформаційну базу дослідження складають Закони України, правові та нормативні акти Верховної Ради та Кабінету Міністрів України, матеріали Міністерства економіки України, монографічні і періодичні українські та зарубіжні видання, дані первинних документів ТОВ «Прогрес», праці вітчизняних і зарубіжних науковців. результати власних досліджень автора.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методики й організації обліку, аналізу та оподаткування біологічних активів рослинництва, зокрема:

- узагальнені методичні положення обліку, аналізу та оподаткування біологічних активів рослинництва;

- розкрито сутність поняття «біологічні активи», яке дає змогу уточнити їх сутність як об'єктів бухгалтерського обліку та контролю сільськогосподарських підприємств.

- запропоновано нову класифікацію біологічних активів, яка дасть змогу сільськогосподарським підприємствам поліпшити систему ведення аналітичного та синтетичного обліку таких активів, спростить поняття пов'язаних з ними питань.

Практичне значення одержаних результатів. Основні результати дослідження спрямовані на вдосконалення методики й практики організації обліку та оподаткування біологічних активів рослинництва суб'єкта господарювання та підвищення ефективності його діяльності.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати випускної кваліфікаційної роботи доповідалися й обговорювалися на Міжнародній науково-практичній конференції студентів, аспірантів і молодих вчених «Юність науки – 2018: соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства» (м. Чернігів, 11-12 квітня 2018 р.).

Структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст роботи викладено на 131 сторінках друкованого тексту. Робота містить 32 таблиці, 9 рисунків, 10 додатків. Список використаних джерел налічує 117 найменування поданих на 13 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ВИПУСКНОЇ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

У вступі розкрита актуальність теми випускної кваліфікаційної роботи, встановлено мету та завдання, предмет і об'єкт, методи та інформаційна база дослідження, а також подано структуру роботи.

У першому розділі «Теоретико-методичні засади обліку та оподаткування біологічних активів рослинництва сільськогосподарських підприємств» розкрито економічну сутність та запропоновано класифікацію біологічних активів. Наведено оцінку біологічних активів і сільськогосподарської продукції рослинного походження та досліджено нормативно-законодавчу базу, що регулює облік та оподаткування біологічних активів рослинництва.

Встановлено, що біологічні активи – це живі рослини, тварини або інші біологічні ресурси, якими володіє суб'єкт господарської діяльності та використання яких у сільськогосподарському виробництві забезпечить економічні вигоди в майбутньому. Запропоноване визначення дає змогу уточнити сутність біологічних активів як об'єктів бухгалтерського обліку та контролю сільськогосподарських підприємств.

Із запровадженням в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи» змінено порядок обліку операцій, пов'язаних із активами, які підлягають біологічним перетворенням. Зміни, в першу чергу, стосуються об'єктів обліку, рахунків бухгалтерського обліку, оцінки, а звідси - нарахування зносу, визначення фінансового результату діяльності господарства. Зміна нормативно-правового регулювання обліку в сільському господарстві вносить значні корективи у його ведення

Оцінка стану ведення бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи» дозволяє зробити наступні висновки:

1. П(С)БО 30 «Біологічні активи», введений в дію з 01.01.2007 року без належної апробації та узгоджень з існуючою системою бухгалтерського, податкового та статистичного обліку. Закладена у ньому методологія оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції, визначення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності не відповідає розвитку інституцій аграрного сектору економіки України. П(С)БО 30 «Біологічні активи» введено в дію поспішно за відсутності інформаційно-методичної підтримки зі сторони держави. Фактично положення цього стандарту на практиці застосовуються формально.

2. Запроваджена П(С)БО 30 «Біологічні активи» нова методологія та методика визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності є складною для реалізації на практиці, що призводить до недостовірності бухгалтерської звітності.

3. Визначений з трьох джерел фінансовий результат (від первісного визнання, результатів реалізації та переоцінки) не тільки не співпадає з методологією податкового обліку, але і зашкоджує сільськогосподарським підприємствам переходити на пільговий режим оподаткування податком на додану вартість та фіксованим сільськогосподарським податком.

4. Вважаємо п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи» викласти в наступній редакції: «сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за фактичною собівартістю (у плановій оцінці на момент первісного визнання з подальшим доведенням її до фактичної в кінці року).

У другому розділі роботи «Організація обліку і оподаткування біологічних активів та аналіз виробництва продукції рослинництва ТОВ «Прогрес» розглянуто стан та проблеми аграрного сектору економіки в сучасних умовах, наведено фінансово-економічну характеристику діяльності ТОВ «Прогрес», досліджено організацію та методику обліку та оподаткування біологічних активів рослинництва.

Таким чином, проведений аналіз виробництва продукції рослинництва ТОВ "Прогрес" показав, що діяльність здійснюється на орендованих землях. Посівна площа для вирощування продукції рослинництва за 2016-2018 роки зменшилась в динаміці і склала на останню звітну дату 2288 га (зменшення на 20,97%). 87,07% від загальної засіяної площі складають посіви зернових та зернобобових (2018 р.). Площа, на якій вирощується пшениця становить 32,09% (відбулося збільшення в динаміці). Наступною культурою, що вирощується агровариством є кукурудза на зерно – 30,08% всієї посівної площі.

Негативним моментом у діяльності ТОВ "Прогрес" є зниження показника урожайності культур в динаміці. В цілому по підприємству урожайність впала на 18,69%. Зниження урожайності за профілюючою культурою (житом озимим) становить 55,09%; урожайність кукурудзи знизилась на 48,17%. Із позитивних моментів хотілося б відмітити зростання урожайності ярого ячменю на 22,49%.

Зміни посівних площ та урожайності прямо пропорційно вплинули на обсяги виробництва продукції рослинництва ТОВ "Прогрес".

Виробнича програма 2018 року була виконана порівнюючи з показниками 2017 року на 2693 ц, в тому числі за рахунок посівних площ на 46626,47 ц. (зниження врожайності мало негативний вплив у розмірі 43933,47 ц.). В цілому можемо зазначити, що керівництву ТОВ "Прогрес" потрібно більш ретельно слідкувати за наявними земельними ресурсами та врожайністю залежно від культури землеробства, строку сівби, сівозміни, інших агротехнологічних заходів, погодних умов тощо.

Вміло організований облік виробництва продукції рослинництва, повинен забезпечити оперативне, достовірне та повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт і наданих послуг), трудових, матеріальних та грошових витрат на виробництво продукції по підприємству в цілому та окремих його структурних підрозділах.

В третьому розділі «Шляхи вдосконалення обліку і оподаткування біологічних активів рослинництва» розкрито актуальні проблеми обліку та оподаткування в аграрному секторі економіки, наведено напрями удосконалення обліку і оподаткування біологічних активів рослинництва.

Підсумовуючи результати проведеного дослідження, слід відмітити, що в умовах трансформаційних змін податкового законодавства та стандартів бухгалтерського обліку стан обліку і оподаткування агропідприємств в Україні характеризується наявністю певних проблем. В останні роки аграрний сектор України зазнає все більшого податкового навантаження через скасування спеціального режиму справляння ПДВ та зростання ставок єдиного податку 4 групи для сільськогосподарських товаровиробників, що негативно позначається на економічних показниках їх діяльності. З метою забезпечення стабільного розвитку товаровиробників аграрної галузі у сфері податкової політики на перспективу доцільним є розробка нового інструментарію системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням специфіки агровиробництва. Доцільним є запровадження диференційованого підходу щодо пільгового оподаткування ПДВ окремих категорій сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням їх спеціалізації та рентабельності діяльності. Окрім раціональної системи оподаткування галузі, має бути правильно налагоджена система обліку біологічних активів та плодоносних рослин, переведених до складу основних засобів у світлі запроваджених нововведень, оскільки зміна вартості біологічних активів суттєво впливає на формування фінансового результату аграрних підприємств.

Таким чином, сільськогосподарські підприємства з огляду на особливості функціонування повинні організувати облік таким чином, щоб повною мірою забезпечувати менеджмент інформацією для прийняття управлінських рішень.

Обрання системи оподаткування має базуватись на даних щодо частки сільськогосподарського товаровиробництва. Відповідно, обрана система оподаткування визначає і форми податкової звітності щодо обчислення узгоджених податкових зобов'язань. Подальші дослідження планується здійснювати у напрямках удосконалення бухгалтерського обліку витрат, доходів, фінансових результатів та порядку оподаткування і звітності сільськогосподарських підприємств суб'єктів спеціальних податкових режимів.

ВИСНОВКИ

У випускній кваліфікаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нові підходи до вирішення наукових задач, що полягає в дослідженні й розробці науково-методичних і практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення організації обліку і оподаткування біологічних активів сільськогосподарських підприємствах на прикладі ТОВ «Прогрес».

У першому розділі роботи наведено теоретико-методичні засади обліку та оподаткування біологічних активів продукції рослинництва сільськогосподарських підприємств. Розглянуто визначення та класифікація біологічних активів. Встановлено, що біологічні активи – це живі рослини, тварини або інші біологічні ресурси, якими володіє суб'єкт господарської діяльності та використання яких у сільськогосподарському виробництві забезпечить економічні вигоди в майбутньому. Запропоноване визначення дає змогу уточнити сутність біологічних активів як об'єктів бухгалтерського обліку та контролю сільськогосподарських підприємств.

Сучасна економіка України, зокрема сільське господарство, дедалі більше залежить від природних факторів, а, отже, безперечним є її розвиток на основі законів природи. Всебічна екологізація рослинництва нині стає пріоритетним напрямком зростання національної економіки, поліпшення якості та конкурентоспроможності продукції рослинництва.

Рослинництво є основною галуззю сільськогосподарського виробництва. Воно забезпечує потребу населення у продуктах харчування, є базою для розвитку тваринництва, дає сировину для промисловості.

Рослинництво має специфічні особливості, що також впливають на ведення бухгалтерського обліку. Для нього характерний сезонний характер виробництва, розрив між періодами виконання технологічних процесів і одержання готової продукції. Виробничі витрати в рослинництві здійснюються протягом тривалого часу, причому дуже нерівномірно, технологічний процес залежить від природних умов і практично не може бути прискорений за рахунок інтенсифікації.

Біологічні активи в порівнянні з іншими активами підприємства є частиною живої природи, а тому вимагають відмінних підходів до проведення аналізу та організації їх обліку. Крім того, доречно при класифікації біологічних активів враховувати особливості природних умов, в яких вони вирощуються та споживаються. Специфіка використання даних активів прямо залежить від сучасних ринкових умов, у яких провадять свою діяльність сільськогосподарські підприємства. Відтак класифікація біологічних активів повинна здійснюватись за класифікаційними ознаками, які б враховували природні характеристики активів рослинництва і тваринництва та особливості сучасного ринкового середовища.

Біологічні перетворення - процес якісних і кількісних змін біологічних активів. Результатом біологічного перетворення є зміна кількості або якості існуючих біологічних активів, нові біологічні активи та сільськогосподарська продукція. У П(С)БО 30 «Біологічні активи» порядок відображення біологічних активів описано вкрай лаконічно, тому про деякі облікові нюанси можна дізнатися з Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства України від 29.12.06 р. №1315.

Облік виробництва продукції рослинництва ведуть на рахунку 23 "Виробництво", субрахунок 231 "Рослинництво". Це активний калькуляційний рахунок, за дебетом якого відображають витрати на виробництво, а за кредитом - вихід продукції.

При здійсненні витрат дебетують рахунок 23, а кредитують різні рахунки залежно від видів витрат (матеріальні, розрахункові та інші рахунки). Готову продукцію оприбутковують з кредиту рахунку 23 в кореспонденції з рахунком 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва". П(С)БО 30 "Біологічні активи" встановлює, що продукцію рослинництва при її визнанні (при одержанні від урожаю) оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на суму передбачуваних витрат на її реалізацію.

Рівень та динаміка основних техніко-економічних показників діяльності ТОВ "Прогрес" є свідченням його стійкого фінансового-господарського стану. Підприємство нарощує капітал – валюта балансу збільшилась на 27,08%; збільшує обсяги виробництва; підприємство забезпечене як фінансовим так і господарським ресурсами для здійснення діяльності, збільшилась чисельність працюючих (на 13,70%), висока продуктивність праці (186,40 грн./грн.), достатній рівень використання основних засобів (5,38 грн./грн.), показник чистого прибутку на 100 га сільськогосподарських угідь виріс на 29,62%.

Проведений аналіз виробництва продукції рослинництва ТОВ "Прогрес" показав, що діяльність здійснюється на орендованих землях. Посівна площа для вирощування продукції рослинництва за 2016-2018 роки зменшилась в динаміці і склала на останню звітну дату 2288 га (зменшення на 20,97%). 87,07% від загальної засіяної площі складають посіви зернових та зернобобових (2018 р.). Площа, на якій вирощується пшениця становить 32,09% (відбулося збільшення в динаміці). Наступною культурою, що вирощується агротовариством є кукурудза на зерно – 30,08% всієї посівної площі.

Негативним моментом у діяльності ТОВ "Прогрес" є зниження показника урожайності культур в динаміці. В цілому по підприємству урожайність впала на 18,69%. Зниження урожайності за профілюючою культурою (житом озимим) становить 55,09%;

урожайність кукурудзи знизилась на 48,17%. Із позитивних моментів хотілося б відмітити зростання урожайності ярого ячменю на 22,49%.

Зміни посівних площ та урожайності прямопропорційно вплинули на обсяги виробництва продукції рослинництва ТОВ "Прогрес".

Виробнича програма 2018 року була виконана порівнюючи з показниками 2017 року на 2693 ц, в тому числі за рахунок посівних площ на 46626,47 ц. (зниження врожайності мало негативний вплив у розмірі 43933,47 ц.). В цілому можемо зазначити, що керівництву ТОВ "Прогрес" потрібно більш ретельно слідкувати за наявними земельними ресурсами та врожайністю залежно від культури землеробства, строку сівби, сівозміни, інших агротехнологічних заходів, погодних умов тощо.

Проведений аналіз реалізації продукції рослинництва підприємства показав, що реалізація продукції рослинництва ТОВ "Прогрес" за 2016-2017 роки була ефективною та збитковою за 2018 рік. Показник виручки знизився (за 2018 рр. 18,78%). При тому, що показник повної собівартості за 2018 рік на 53,29%. В результаті було отримано прибуток за 2016-2017 роки (2683,9 тис.грн., 2990,4 тис.грн.) та збиток (4675,3 тис.грн.) у 2018 році. Негативної оцінки заслуговує отримання збитку від виробництва та реалізації продукції рослинництва практично за всіма культурами у 2018 році. Можемо засвідчити про не вдалу „посівну” політику ТОВ "Прогрес".

На основі проведеного аналізу можна визначати резерви зниження собівартості. Основними резервами зниження собівартості продукції в сільському господарстві є: економне використання коштів, трудових ресурсів, впровадження у виробництво передових технологічних заходів, які будуть сприяти зростанню виходу продукції швидшими темпами порівняно з витратами виробництва.

Пошук шляхів підвищення виходу продукції зернових культур для ТОВ "Прогрес" є надзвичайно важливим завданням. Підходити до його вирішення можна за такими напрямками: розширення посівних площ; покращення структури посівів; підвищення врожайності зернових культур.

Відзначені окремі тенденції розвитку аграрного виробництва свідчать про незавершеність процесу реформування аграрного сектору України, відсутність цілеспрямованих заходів державної політики, спрямованих на забезпечення стабільності власного продовольчого ринку та завоювання конкурентних позицій на світових ринках продовольства.

З огляду на ключову роль аграрного сектору в розвитку економічної діяльності України, постає нагальна потреба у формуванні соціально спрямованої, адекватної сучасним вимогам стратегії розвитку аграрного сектору економіки України, здатної задовольнити потреби внутрішнього ринку й забезпечити провідні позиції на світовому ринку сільськогосподарської продукції та продовольства. У свою чергу, вітчизняний аграрний сектор, має базуватися на його багатокладності, що на даному етапі розвитку потребує наявності різних категорій господарств (пріоритетність селоутворюючим господарствам), власники яких проживають у сільській місцевості, поєднують право на землю і працю на ній, а також – власні економічні інтереси та інтереси колективу із соціальною відповідальністю перед громадою.

Основними стратегічними напрямками розвитку сільського господарства в Україні мають бути: вдосконалення нормативно-законодавчої бази, яка б забезпечувала стабільний розвиток сільського господарства; виробництво органічної, безпечної та екологічно чистої сільськогосподарської продукції; встановлення ринкових цін на продукцію, які забезпечуватимуть рентабельність її виробництва для основної маси виробників; упровадження досягнення НТП та інновацій; залучення молодих людей у сільське господарство; забезпечення гідної оплати праці в сільському господарстві та ін.

Анотація

Іщук М.М. «Організація обліку, аналіз та оподаткування біологічних активів рослинництва» (на матеріалах ТОВ «Прогрес»). – Рукопис.

Випускна кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеню «магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», освітньо-професійною програмою «Фіскальне адміністрування та митна справа». – Чернігівський національний технологічний університет. - Чернігів, 2019.

Випускна кваліфікаційна робота присвячена обґрунтуванню теоретико-методичних засад і розробці науково-практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення організації обліку і оподаткування біологічних активів і аналізу виробництва продукції рослинництва підприємства для забезпечення його ефективного функціонування в умовах ринкових відносин.

У роботі визначено економічну сутність біологічних активів; систематизовано та проаналізовано нормативно-законодавчу базу, що регулює питання обліку і оподаткування біологічних активів рослинництва; проведено фінансово-економічну характеристику діяльності ТОВ «Прогрес»; досліджено організацію обліку біологічних активів, обліку виробництва продукції рослинництва; проведено аналіз виробництва та реалізації продукції рослинництва; розроблено рекомендації щодо удосконалення обліку і оподаткування біологічних активів рослинництва.

За результатами дослідження сформульовані висновки щодо висвітлення економічної сутності та основного змісту біологічних активів рослинництва, аналізу фінансово-економічного стану та ефективності діяльності ТОВ «Прогрес», економічно обґрунтовано виявлені резерви підвищення ефективності діяльності підприємства.

Одержані результати можуть бути використані в практичній діяльності на ТОВ «Прогрес» та інших підприємствах України з метою вдосконалення системи обліку і оподаткування біологічних активів рослинництва.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ РОСЛИННИЦТВА, ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ, СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКІ ПІДПРИЄМСТВА.