

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ВАДИМА ГЕТЬМАНА

Вчені записки

***Збірник
наукових праць***

Випуск 37 (4)

***Збірник наукових праць,
що з 1997 р. публікується
як «Вчені записки» є наступником видань
«Вісті Київського Комерційного Інституту»,
що видавалось з 1919 р.
та «Наукові записки Київського інституту
Народного Господарства», що виходили з 1923 р.***

**КН
ЕУ** КИЇВ
2024

УДК 330.101

Висвітлено теоретичні й методологічні проблеми розвитку економічної теорії, формування ринкової економіки в Україні. Досліджено проблеми функціональної, галузевої та регіональної економіки, розвиток світового господарства і міжнародних економічних відносин. Для науковців, викладачів, аспірантів, студентів вищих навчальних закладів.

Deals with the theoretical and methodological problems of economic theory, the formation of market economy in Ukraine. The problems of functional, sectoral and regional economy, the development of the world economy and international economic relations.

For scientists, professors, post graduates and students of higher educational institutions.

*Засновник та видавець
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана*

*Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
Свідоцтво про державну реєстрацію КВ № 11576-448 Р від 27.08.06*

Свідоцтво про перереєстрацію наказ від 16.03.2021 № 979/5

*Друковане періодичне видання, що включено до переліку фахових видань України,
категорія «Б» (наказ МОН України № 409 від 17.03.2020 р.)*

*Рекомендовано до друку Вченою радою КНЕУ імені Вадима Гетьмана
Протокол № 11 від 27 червня 2024 р.*

РЕДАКЦІЙНА КОЛЕГІЯ

Яценко Ольга
д-р екон. наук, проф.,
(головний редактор),
Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана, Україна

Верба Денис
канд. екон. наук, доц.,
(заступник головного редактора),
Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана, Україна

Теплюк Марія
канд. екон. наук, доц.,
(відповідальний секретар),
Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана, Україна

Харві Джеймс С.
д-р екон. наук, проф.,
Університет Міссурі, США

Балежентіс Томас
д-р екон. наук, проф.,
Литовський інститут
аграрноекономіки, Литва

Мурат Алі Юлек
д-р екон. наук, проф.,
Стамбульський комерційний
університет, Туреччина

Полішук Євгенія
д-р екон. наук, проф.,
Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана, Україна

Раманаускас Юліус
д-р екон. наук, проф.,
Клайпедський університет, Литва

Рімантас Сташис
д-р екон. наук, проф.,
Клайпедський університет, Литва

П'єрмішель Ля Сала
д-р екон. наук, проф.,
Університет Фоджі, Італія

Алаїмо Леонардо Сальваторе
дослідник центру формалізованого
вивчення соціально-демографічних
регіональних зрушень,
Університет Генуї, Італія

Антонюк Лариса
д-р екон. наук, проф.,
Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана, Україна

Мардані Аббас
д-р екон. наук, доц.,
Технологічний університет
Малайзії, Скудай, Джохор,
Малайзія

Сагайдак Михайло
д-р екон. наук, проф.,
Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана, Україна

Білан Юрій
д-р екон. наук, проф., Жешувський
технологічний університет,
Польща

Балежентіс Альвідас
д-р соц. наук, проф.,
Університет
Миколаса Ромеріса, Литва

Грущинська Наталія
д-р екон. наук, проф.,
Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана, Україна

Шниберг Кен
д-р екон. наук, проф.,
коледж сільського господарства,
продовольства та природних
ресурсів, Університет Міссурі,
США

Жнянг Шен
д-р екон. наук, проф.,
Університет фінансів
та економіки Анхуй, Китай

Маріанетта Фіоре
д-р екон. наук, проф.,
Університет Фоджі, Італія

Репіна Інна
д-р екон. наук, проф.,
Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана, Україна

Вітлінський Вальдемар
д-р екон. наук, проф.,
Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана, Україна

Швиданенко Олег
д-р екон. наук, проф.,
Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана, Україна

Ніценко Віталій
д-р екон. наук, проф.,
Івано-Франківський національний
технічний університет нафти і газу,
Україна

Мозговий Олег
д-р екон. наук, проф.,
Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана, Україна

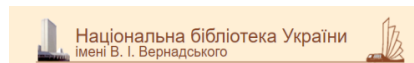
Ткаченко Олена
канд. екон. наук, проф.,
Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана, Україна

Чужиков Віктор
д-р екон. наук, проф.,
Київський національний економічний
університет
імені Вадима Гетьмана, Україна

Меєрс Віллі
д.е.н. (Аграрна економіка), заслужений
професор аграрної та прикладної
економіки Університету Міссурі;
Ад'юнкт-професор Школи економіки,
управління та статистики Болонського
університету МО 65203, Колумбія, США

Дуріан Жозеф
д-р екон. наук, проф.,
Університет Матея Бела в Банській
Бистриці, Словаччина

Нікола Фацілонго
канд. екон. наук, доц.,
Університет Фоджі, Італія



Адреса редакції
03680, Україна, м. Київ, проспект Берестейський, 54/1

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

© КНЕУ, 2024

Зміст

Теплюк М.А., Сергієнко М.О., Кирилюк О.В. СТРАТЕГІЧНИЙ РОЗВИТОК ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ НОВОЇ НОРМАЛЬНОСТІ: ЦИФРОВІ ТРАНСФОРМАЦІЇ ТА ІННОВАЦІЙНІ ПІДХОДИ В АДАПТАЦІЇ ДО ЗМІН ТА СТІЙКОСТІ ДО ЕНТРОПІЇ	8
Близиук В.В., Терюханова І.М. ПРОФЕСІЙНЕ НАВЧАННЯ ТА ПРАЦЕВЛАШТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПРОФЕСІЙНОЇ АДАПТАЦІЇ ВЕТЕРАНІВ ВІЙНИ	18
Воронюк Є.В., Сатушева К.В. СИНЕРГІЯ РИЗИК-МЕНЕДЖМЕНТУ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНОЇ ПОВЕДІНКИ В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА	31
Воротнікова М.С. РЕЛОКАЦІЯ БІЗНЕСУ: ЕКОНОМІЧНА ПРИРОДА ТА ПРИЧИНИ	44
Мовсесян А.С. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ФАРМАЦЕВТИЧНОГО РИНКУ УКРАЇНИ У ВОЄННІЙ ТА ПОВОЄННІЙ ЕКОНОМІЦІ	55
Дугар Т.Є., Зоря О.П. ЗЕМЕЛЬНІ ОПЕРАЦІЇ АГРОБІЗНЕСУ: ІНДИКАТОРИ РИЗИКУ ДЛЯ АУДИТОРА	63
Кириленко В.І., Котенок М.Г. ОЦІНКА МАСШТАБІВ І ГЛИБИНИ БІДНОСТІ В КОНТЕКСТІ АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОЛІТИКИ СТАЛОГО РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ	72
Росва О.С., Шепелюк В.А., Жуган В. ІНТЕГРАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В СИСТЕМУ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ ПІДПРИЄМСТВА	87
Рябокоть І.О., Пузько С.Г., Статешна О.В. РИНОК ВУГЛЕЦЕВИХ КРЕДИТІВ У КОНТЕКСТІ ЕКОЛОГІЧНОЇ ТА СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ УКРАЇНИ	97
Сагайдак М.П., Маринюк І.О. ДОСЛІДЖЕННЯ ТЕОРЕТИЧНИХ ОСНОВ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ КОМПЛІЄНС-МЕНЕДЖМЕНТУ ОРГАНІЗАЦІЙ	108
Ткаченко О.В., Кулага І.В., Лісняк І.А. ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ДОХОДІВ ДОМОГОСПОДАРСТВ ЯК ФАКТОР СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ	121
Судомир С.М., Колісніченко П., Куласць М.М. УПРАВЛІННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНО-ІННОВАЦІЙНИМ РОЗВИТКОМ ПІДПРИЄМСТВ	138
Севідова І.О., Сусіденко О.В., Головка О.В. ЛОГІЧНЕ МОДЕЛЮВАННЯ ЕКОНОМІЧНИХ РЕФОРМ В УКРАЇНІ	148
Фоменко Б.О. ОПТИМІЗАЦІЯ БІЗНЕС-МОДЕЛІ: КВАЛІМЕТРИЧНИЙ ПІДХІД ДО УПРАВЛІННЯ РЕЛОКАЦІЄЮ	156
Ходзицька В.В. ВПЛИВ СТАНДАРТІВ СТАЛОГО РОЗВИТКУ НА СТРАТЕГІЧНУ СТІЙКІСТЬ КОРПОРАЦІЙ З УРАХУВАННЯМ ЧИННИКА ВІЙНИ	167

DOI 10.33111/vz_kneu.37.24.04.06.040.046

УДК: 657.2:332.3

JEL: Q15, G19, E44

Дугар Тетяна Євгеніївна

кандидат економічних наук., доцент
доцент кафедри обліку і оподаткування
Полтавський державний аграрний університет,
Полтава, Україна
e-mail: tetiana.dugar@pdau.edu.ua
ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-9642-2763>
+380994439908

Зоря Олексій Петрович

доктор економічних наук, професор
професор кафедри фінансів, банківської
справи та страхування
Полтавський державний аграрний університет,
Полтава, Україна
e-mail: oleksii.zoria@pdau.edu.ua
ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-5916-4689>
+380667884672

**ЗЕМЕЛЬНІ ОПЕРАЦІЇ АГРОБІЗНЕСУ:
ІНДИКАТОРИ РИЗИКУ ДЛЯ АУДИТОРА**

Dugar Tetyana

PhD in Economics, associate professor,
associate Professor of the Department of Accounting and Taxation
Poltava State Agrarian University,
Poltava, Ukraine
e-mail: tetiana.dugar@pdau.edu.ua
ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-9642-2763>

Zorya Oleksii

doctor of economic sciences, professor
Professor of the Department of Finance and Banking
affairs and insurance
Poltava State Agrarian University,
Poltava, Ukraine
e-mail: oleksii.zoria@pdau.edu.ua
ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-5916-4689>

**LAND OPERATIONS OF AGRIBUSINESS:
RISK INDICATORS FOR THE AUDITOR**

Анотація. Обґрунтовано організаційно-методичні положення аудиту земельних операцій підприємств агробізнесу для підвищення інформаційного потенціалу фінансової звітності та створення умов для захисту економічних інтересів селян-землевласників. Виявлено прогалини облікового забезпечення земель агробізнесу (інформація акумулюється переважно на позабалансовому рахунку 01; інвентаризація і оцінка земель як ринкового активу перебувають на початковому етапі розвитку), аудит земельних операцій є вкрай актуальним як засіб захисту економічних інтересів власників землі та засіб посилення інформаційної безпеки потенційних інвесторів. Здійснено покроковий опис перевірки аудитором земель агробізнесу. Описано способи та індикатори виявлення аудитором незаконних схем та процедур набуття земельних угідь у власність чи використання.

Обґрунтовано необхідність поширення сфери аудиту на орендні операції. Це необхідно тому, що формування орендного землекористування в Україні понад тридцять років тому відбулося за відсутності конкурентного середовища для потенційних орендарів, що призвело до диктату умов оренди.

Нині орендна плата, у більшості випадків, не виступає як засіб реалізації економічних інтересів власників: у більшості договорів передбачено її можливий мінімальний розмір (3 % нормативної грошової оцінки) на момент укладення договору без перегляду. У рахунок орендної плати виконуються послуги не найвищої споживчої вартості та видається зерно за цінами, вищими, ніж ринкові.

Доведено, що аудит земельних операцій також матиме значення для посилення податкової дисципліни суб'єктів агробізнесу через процедури: перевірки повноти нарахування й своєчасності сплати єдиного податку групи 4 по землях в оренді та суборенді; перевірки зобов'язання з ПДФО по доходах у вигляді орендної плати; перевірки обчислення і сплати мінімального податкового зобов'язання.

Ключові слова: землі сільськогосподарського призначення, аудит, фінансовий контроль, перевірка, фінансова звітність, об'єкти аудиту, робочі документи аудитора.

Abstract. The aim of the study: justification of the organizational and methodological provisions of the audit of land operations of agribusiness enterprises.

Gaps in the accounting provision of agribusiness lands have been identified (information is accumulated mainly on the off-balance sheet account 01; the inventory and assessment of land as a market asset are at the initial stage of development), the audit of land transactions is very relevant. It is a means of protecting the economic interests of land owners and a means of strengthening the information security of potential investors.

A description of the auditor's inspection of agribusiness lands was made. The methods and indicators of the auditor's detection of illegal schemes and procedures for obtaining ownership or use of land are described.

The need to extend the scope of audit to lease operations is substantiated. This is necessary because the formation of leased land use in Ukraine took place in the absence of a competitive environment for potential tenants. This led to unfair lease terms.

Currently, the rent, in most cases, does not protect the economic interests of the landowners. Most of the contracts provide for its possible minimum amount. Services of not the highest consumer value are performed at the expense of rent, and grain is issued at prices higher than market prices.

It has been proven that the audit of land transactions will also be important for strengthening the tax discipline of agribusiness entities. Recommended procedures: checking the completeness of calculation and timeliness of payment of the single tax of group 4 on leased and subleased land; verification of liability with the Personal Income Tax on income in the form of rent; checking the calculation and payment of the minimum tax liability.

Key words: agricultural land, audit, financial control, inspection, financial reporting, audit objects, auditor's working documents.

JEL codes: M 40, M 49, Q 14

Постановка проблеми. Динамічні зміни в характері економічно-правових відносин і в структурі об'єктів права власності в аграрному секторі економіки України мають стати основою формування сучасних норм фінансового контролю. Агробізнес акумулює низку специфічних об'єктів аудиту, найбільш значимим серед яких є земельні відносини.

Розкриття інформації про сільськогосподарські землі у бухгалтерському обліку та фінансовій і статистичній звітності є досить обмеженим через ряд нормативних положень та дію суб'єктивних чинників. Це не сприяє захисту економічних інтересів безпосередніх власників земель. Слід також відзначити

практичну відсутність системного державного управління організацією раціонального землекористування та охорони ґрунтів у процесі створення та функціонування підприємств агробізнесу. Тому, сфера впливу дії фінансового контролю на земельні операції, об'єктивно, потребує розширення.

Аналіз досліджень і публікацій. Науковий доробок публікацій з проблематики аудиту земельних операцій стосується у більшій мірі екологічного аудиту [1, 2, 3, 9, 11–13], що опікується проблематикою стану земель у рамках природоохоронної роботи і ресурсозбереження та є далеким від облікових аспектів розуміння земель як найціннішого активу у агробізнесі.

Наприклад, Аніщенко В. О. [1] обґрунтовує власну позицію стосовно того, що аудит використання земельних ресурсів забезпечить отримання реальних даних про стан земельного фонду країни для їх відновлення і охорони та пропонує алгоритм інструментального дослідження та натурального обстеження.

Аудиторське дослідження земель, як об'єктів обліку, є тематикою наукових публікацій Балан А. А. [4]. Зокрема, здійснено опис організаційних етапів внутрішнього аудиту земель сільськогосподарського призначення у розрізі: початковий етап, основний етап (акумулює процедури перевірки правової основи здійснення земельно-орендних операцій, перевірки операцій з отримання земель в оренду; перевірки орендної плати; перевірки використання земель; перевірки розкриття інформації про землі сільськогосподарського призначення у звітності), заключний етап.

Авторський колектив ННЦ «Інститут аграрної економіки УААН» у складі Жук В. М., Бездушна Ю. С., Мельничук Б. В. та інші [5, 10] провів комплексне наукове дослідження аудиторського супроводу й облікового відображення земельних ділянок і прав користування ними у звітності різних типів та організаційних форм суб'єктів агробізнесу. Ці науковці також обґрунтовують потребу у розширенні інформаційної складової реалізації контролю раціонального використання земель у складі вітчизняного ресурсного потенціалу.

Аудит земель як повноцінного об'єкта обліку також розглядається у рамках реалізації концепції сталого розвитку сільських територій [6]. Актуалізується зростання суспільної корисності аудиту в аграрному секторі економіки України, здійснюється розгляд розвитку теорії аудиту під впливом сучасних економічних і соціальних потреб сталого розвитку села.

Методика дослідження. Теоретико-методичною основою даного дослідження є поєднання загальнонаукових та філософських методів пізнання, системний підхід до вивчення проблематики функціоналу фінансового контролю як засобу захисту економічних інтересів селян-власників земель. Використання водночас специфічних методів: опису і порівняння, статистичних та аналітичних прийомів, елементів методу бухгалтерського обліку (інвентаризація, рахунки, документування, звітність) та методичних прийомів аудиту (документальна та фактична перевірка, тестування системи обліку, зустрічна перевірка) дозволили окреслити покроковий підхід до проведення аудиту операцій із землями сільськогосподарського призначення у їх характерних проявах як активу.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Очевидним є факт відсутності сьогодні повноцінної інвентаризації аграрних земель як ринкового активу. Проявами повноцінності інвентаризації земель є здатність розкриття і фіксації у обліку та звітності реальної вартості земельного потенціалу як

«магніту» інвестування; здатність формування інформаційної бази розрахунку норми прибутку на вкладений капітал; здатність ведення повноцінного обліку не лише вартості, а і впливу на неї показників динаміки якості ґрунтів (наукова концепція «соціальної та екологічної» ефективності).

Отже, дослідження даного тематичного напрямку є релевантним до сучасного економіко-правового середовища діяльності аграріїв.

Аналіз правовстановлюючих документів аудитор проводитиме, виходячи з факту, що нині (на січень 2024 р.) уже розпочався другий етап розвитку ринку сільськогосподарських земель в Україні (передбачено за окремих умов доступ юридичних осіб).

Метою даного дослідження є обґрунтування організаційно-методичних положень аудиту земельних операцій підприємств агробізнесу для підвищення інформаційного потенціалу фінансової звітності та створення умов для захисту економічних інтересів селян-землевласників.

Виклад основного матеріалу. На першому етапі перевірки аудитор з'ясовує фактичну наявність і вираз капіталізації (оцінки) сільськогосподарських земель. Роботи тут можна згрупувати за змістовними блоками: інвентаризація та аналіз правовстановлюючих документів.

Методичні процедури перевірки земель агробізнесу аудитор починає із встановлення і підтвердження початкового сальдо рахунків обліку земель.

Так, дебетове сальдо субрахунку 101 «Земельні ділянки» містить загальний вираз сум угод по землях придбаних, безоплатно отриманих та отриманих у якості внесків до статутного капіталу.

Сума сальдо на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи / Аналітичний рахунок «Земельні паї» демонструє аудитору розмір орендного землекористування і формується з масиву договорів оренди і доданих до них копій державних актів на право власності на земельну ділянку (до 1 січня 2013 року); копій свідоцтв про право власності на нерухоме майно (з 1 січня 2013 року); копій свідоцтв про право на спадщину; копій витяг з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно про реєстрацію права власності; копій інших цивільно-правових угод.

При виявленні аудитором зростання дебетового сальдо рахунку 01 «Орендовані необоротні активи / Аналітичний рахунок «Земельні паї» операції перевіряються за критеріями законності, правильності і повноти документального й облікового відображення. Аудитор має перевірити ймовірність збільшення цього показника з інших, ніж зростання орендного чи суборендного землекористування, причин: збільшуюча індексація нормативної грошової оцінки земель; помилкове включення до вартості земель капітальних витрат на їх поліпшення (зрошення, осушення, зміна показників кислотно-лужного балансу), які повинні бути визнані окремим об'єктом у складі основних засобів на субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель».

Посилена увага аудитором приділяється дослідженню фактів зменшення земельних масивів агробізнесу, тому, що землі як просторові об'єкти не можуть бути ліквідованими.

Стосовно орендованих земельних часток міна, використання як застави, внесення до статутного капіталу інших суб'єктів, безоплатна передача та інші шляхи відчуження є прерогативою власника. Якщо земля була здана у суборенду,

аудитор здійснює документальний контроль договорів оренди на предмет наявності формулювань щодо дозволу власника на право на здачу у орендаря.

У разі підтвердження законності відчуження у суборенду, доцільно перевірити ймовірність податкової недоїмки з єдиного податку групи 4 (як превалюючої системи оподаткування діяльності агробізнесу). Так, коли усі сторони угоди є платниками єдиного податку групи 4 — землі у суборенді оподатковує орендодавець, у протилежному випадку — орендовані масиви оподатковуються у складі бази суборендаря.

Ще однією аудиторською процедурою при перевірці податкової дисципліни у орендаря сільськогосподарських земель є з'ясування повноти нарахування і сплати податку на доходи фізичних осіб-власників землі у вигляді орендної плати. Суб'єкти агробізнесу згідно вимог Податкового кодексу [7] є податковими агентами за доходами населення у вигляді земельної орендної плати. Аудитор перевіряє не лише повноту визначення і оподаткування бази, а і своєчасність сплати і звітування про ПДФО у формі 4ДФ. Крім цього, у фокусі додаткової уваги перебувають форми виплати орендної плати за землю. Якщо виплата здійснюється продукцією (найчастіше зерно) або у відробітковій формі (роботи і послуги), то база оподаткування ПДФО коригується на підвищуючий «натуральний» коефіцієнт 1,219.

Тестуючи повноту і достовірність розкриття інформації про сільськогосподарські землі у фінансовій звітності, аудитор залучає, ф. 1 «Баланс» (Звіт про майновий стан), де у розділі 1 «Необоротні активи» у рядку 1010 відображається залишкова вартість капітальних витрат на поліпшення земель, а також розкривається інформація про земельні ділянки. Аудитор також перевіряє достовірність розкриття у Примітках (форма 5) вартості капітальних витрат на поліпшення земель, методів та строків нарахування амортизації на них; вартості паїв у оперативній оренді.

Формування орендного землекористування в Україні кількадесят років тому відбулося за відсутності конкурентного середовища для потенційних орендарів, що призвело до диктату ними умов оренди.

Нині орендна плата, у більшості випадків, не виступає як засіб реалізації економічних інтересів власників: у більшості договорів передбачено її можливий мінімальний розмір (3 % нормативної грошової оцінки) на момент укладення договору без перегляду і коригування на індекс споживчих цін та НГО. У рахунок орендної плати виконуються послуги не найвищої споживчої вартості та видається зерно за цінами, вищими, ніж ринкові.

Крім того, належного суспільного розголосу не набуває повсякчасне погіршення якості ґрунтів через недотримання орендарями сівозмін. Пріоритет економічної ефективності для орендаря, інтенсивне вирощування монокультури повністю відкидає обмеження екологічними та соціальними факторами. Дієвих органів контролю, що матимуть у функціоналі захист економічних інтересів селян-землевласників та захист якісних показників земель на засадах рівноважного природокористування, в Україні сьогодні немає. Потреба ж у них є незаперечно.

З 2022 року при перевірці аудитором податкової дисципліни суб'єктів бізнесу, що використовують для виробництва сільськогосподарські землі, дослідженню підлягає новий об'єкт — мінімальне податкове зобов'язання (далі — МПЗ).

Платниками МПЗ [7] будуть фізичні та юридичні особи, що є фактичними землекористувачами на документарних підставах договору оренди, емфітевзису

чи інших видів договорів, що пройшли належну державну реєстрацію. Тому, належність замовника аудиту до кола платників МПЗ з'ясується ще на першому етапі загального аудиту (перевірка фінансової звітності з видачею висновку) при встановленні масштабу перевірки і розробці загального плану.

Аудитор, визначаючи фактичні земельні площі, що будуть включені у розрахунок МПЗ, згідно регламентації у Податковому кодексі виключає з таких земель [7]: ділянки дачних і садівничих кооперативів чи товариств; землі запасу; невитребувані земельні паї у розпорядженні органів місцевого самоврядування (крім переданих таких паїв ними ж у оренду), землі радіоактивного забруднення та відчуження; землі на 1 січня 2022 року у межах населених пунктів; землі, на які не нараховувався ЄП групи 4 або земельний податок через їх консервацію чи забруднення вибухонебезпечними предметами. Після 24.02.2022 р. до кола таких земель додалися заміновані і окуповані території.

Повноту розрахунку МПЗ аудитор встановлює, виходячи із загальновідомої і нормативно затвердженої формули:

$$МПЗ = НГОд \times K \times M / 12,$$

де *НГОд* — нормативна грошова оцінка земельної ділянки з урахуванням коефіцієнта індексації, відповідно вимог Кодексу для справляння плати за землю. Для отримання об'єктивної інформації про актуальну і уже проіндексовану суму нормативної грошової оцінки земель аудитор разом з клієнтом (потрібно застосувати файловий ключ особистого електронного підпису) отримує офіційний витяг з Держгеокадастру за посиланням: e.land.gov.ua/services;

K — коефіцієнт (у 2022 р. та 2023 р. — 0,04 (звітування і сплата відбувається у 2023 р. та 2024 р. відповідно); у 2024 р. — 0,05 (звітування і сплата відбудеться у 2025 р.);

M — кількість календарних місяців, протягом яких земельна ділянка перебуває у власності, оренді, користуванні на інших умовах (в тому числі на умовах емфітевзису) платника податків. Ця кількість місяців вибирається аудитором з правовстановлюючих документів на землю.

Проводячи процедури арифметичної документальної перевірки бази МПЗ, аудитор здійснює контроль повноти вирахування ряду уже сплачених замовником аудиту податків і платежів: єдиний податок (податок на прибуток); ПДФО та військовий збір за найнятих працівників і з доходів орендодавців землі; земельний податок та рентна плата за спецвикористання води; 20 % витрат на оренду плати земель державної і комунальної власності.

Перевірка звітності щодо мінімального податкового зобов'язання аудитором здійснюється, виходячи із норми подачі звітної форми разом з річною декларацією основного за результатами діяльності податку (єдиний податок чи податок на прибуток) у термін 40 днів після завершення звітного податкового періоду (приблизно до 9 лютого).

Перевіряючи своєчасність сплати МПЗ, аудитор оперує тими ж граничними календарними датами, що встановлені для сплати єдиного податку (податку на прибуток).

Дискусія. Під час перевірки облікового відображення операцій із землями сільськогосподарського призначення фахівець з незалежного контролю може зіштовхуватися з проявами та наслідками «тіньових» процесів.

Для здійснення їх ідентифікації необхідно відпрацювати з аудиторськими кадрами навички «упізнання» поширених у практиці «земельних схем» [8]:

1. самовільне захоплення земель та безпідставне використання їх у агробізнесі для власної вигоди (неможливе без змови з представниками органів місцевого самоврядування);

2. укладання представниками державних та місцевих владних органів з представниками бізнесу договорів про спільну діяльність згідно ст. 1132–1143 Цивільного кодексу та ст. 176 Господарського кодексу, що є офіційно завідомо збитковими через здавання в оренду земельних ділянок за заниженими цінами та на невігідних для власників земель умовах;

3. формування крупних земельних масивів через організацію спільних дій громадян-«фунтів» з отримання земель у рамках норм державної безоплатної приватизації (ст. 121 Земельного кодексу загалом до 6 га) з подальшою зміною власника. Особливо актуально це для пільговиків, зокрема, учасників АТО та часто практикується, навіть, без їх відома;

4. передача державних земель на 49 років фізичним особам в оренду без аукціонів для ведення фермерського господарства (раніше такі норми були у Земельному кодексі). У подальшому ця земля опинялася у агрохолдингів на підставі договорів суборенди;

5. передача штучно та часто нелегально зібраних земельних масивів у вигляді корпоративних прав за завищеною ціною (частка у капіталі агрофірми);

6. бездоговірна передача органами місцевого самоврядування (з подальшим отриманням ними ж орендної плати) у короткострокову оренду невитребуваних, часто просто непереоформлених родичами паїв після смерті власника;

7. договори з відкладеними умовами (на протипагу заборони у Земельному кодексі) або за довіреностями, схеми з міною.

За виявлення і доведення наявності цих схем у формуванні земельного масиву замовника, аудитор згідно МСА та Кодексу професійної етики надасть відмову від висновку.

Тобто, аудитор буде, ймовірно, єдиним суб'єктом фінансового контролю, цілі якого збігатимуться із функціоналом захисту економічних інтересів та майнових прав селян-власників земель.

Висновки. Отже, наукова спільнота економістів-аграрників на підставі аналізу фактографічного та цифрового матеріалу обстоює необхідність посилення дієвості незалежного фінансового контролю у галузі агробізнесу: застосування у організаційно-методичних засадах принципу спеціалізації аудиту; розширення кола суб'єктів обов'язкового аудиту у цьому секторі економіки після обґрунтування критеріїв належності (як, наприклад, відкрита емісія цінних паперів, діяльність фінансового посередника та інше); удосконалення порядку видачі дозволів на обслуговування підприємств агробізнесу (запровадження Реєстру суб'єктів аудиту агробізнесу на зразок аудиторів банків); посилення відповідальності аудиторських структур за результати наданих послуг (через обов'язкове страхування цивільної та професійної відповідальності аудиторських структур, вимоги до мінімального розміру статутного капіталу) та інше.

Незважаючи на певні прогалини облікового забезпечення земель агробізнесу (інформація акумулюється переважно на позабалансовому рахунку 01; інвентаризація і оцінка земель як ринкового активу перебувають на початковому етапі

розвитку), аудит земельних операцій є вкрай актуальним як засіб захисту економічних інтересів власників землі та засіб посилення інформаційної безпеки потенційних інвесторів.

Дослідження земель агробізнесу може бути змістовним блоком загального аудиту фінансової звітності (розділ «Основні засоби»), а може бути виконано у межах специфічної послуги (операційний аудит).

Для персоналу аудиторських фірм, особливо для помічників аудиторів, стажистів, осіб на підвищенні кваліфікації, доцільно розробити і впровадити робочі документи, що у вигляді тестів виявлятимуть індикатори ризику формування і документування загального земельного масиву на підставі аналізу правовстановлюючих документів (виявлення «тіньових схем»).

Аудит земельних операцій також матиме значення для посилення податкової дисципліни суб'єктів агробізнесу через процедури: перевірки повноти нарахування й своєчасності сплати єдиного податку групи 4 по землях в оренді та суборенді; перевірки зобов'язання з ПДФО по доходах у вигляді орендної плати; перевірки обчислення і сплати мінімального податкового зобов'язання.

Література

1. Аніщенко В. О., Гончаренко О. Г. Екологічний аудит як інструмент вдосконалення механізму використання земельних ресурсів. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки.* 2011. Вип. 27 (1). С. 108–113.
2. Кочерга М. М. Методика екологічного аудиту господарської діяльності в сільському господарстві з урахування агроекологічного стану земельних ресурсів. *Економічний часопис-XXI.* 2015. № 9–10. С. 103–106.
3. Наконечний К. П. Вартісна оцінка земельних ділянок міста Чернівці за результатами екологічного аудиту. *Науковий вісник Чернівецького університету. Географія.* 2012. Вип. 633–634. С. 108–111.
4. Балан А. А., Делік Н. С. Аудиторська перевірка процесів обліку і контролю орендованих земельних ділянок на сільськогосподарських підприємствах. *Економіка. Фінанси. Право.* 2018. № 6 (1). С. 8–12.
5. Жук В. М., Бездушна Ю. С., Мельничук Б. В. Обліково-аудиторське забезпечення розвитку земельних відносин. «Інститут аграрної економіки». Київ, 2013. 234 с.
6. Жук В. М., Канцуров О. О., Мельник К. П. Концептуальні основи аудиторського забезпечення сталого розвитку сільських територій: монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2021. 176 с.
7. Податковий кодекс України Податковий кодекс України : Кодекс від 2.12.2010 р. № 2755. Дата оновлення: 16.06.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 24.06.2024).
8. Схеми тіньового обігу землі в умовах мораторію. Аналітичний огляд. Грудень 2020. URL: https://nazk.gov.ua/wp-content/uploads/2021/01/Zemlya_tinovyj-obig_100-fn.pdf.
9. Яценко, о., Дугінець, Г., & Панченко, В. (2024). Євроінтеграційні імперативи повоєнного відновлення України на засадах сталості: у пошуках джерел фінансування. *Herald of Khmelnytskyi National University. Economic Sciences*, 334(5), 616–623. <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-334-93>
10. Глобальні імперативи розвитку аграрних ринків: монографія / Яценко О.М., Завадська Ю.С., Ніценко В.С., Пугачов В.М. Київ: ННЦ ІАЕ, 2023. 136 с.
11. Hrynychak N., Yatsenko O., Bulatova O., Ptashchenko O. (2023). Problems relating to the statistical research of the national market of logistics services in war conditions. *Statistics in Transition new series*, vol. 24, 1, pages: 13–28. <https://doi.org/10.59170/stattrans-2023-002>.

12. Mykhailova M., Yatsenko O., Zavadska Y., Afanasieva O., Haas R. (2023). The War in Ukraine and its Impact on Global Agricultural Trade (Auswirkungen des Ukrainekriegs auf den globalen Agrarhandel). *Die Bodenkultur: Journal of Land Management, Food and Environment*. Volume 74, Issue 2, 91–105, 2023. DOI: 10.2478/boku-2023-0008.
13. Дугінець, Г., Яценко, О., & Панченко, В. (2024). Міжнародний досвід повоєнного відновлення: тригери соціально-економічного розвитку в умовах децентралізації. *Herald of Khmelnytskyi National University*. Economic Sciences, 328(2), 497-505. <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-328-74>

References

1. Anischenko, V.O. and Honcharenko, O.H. (2011), «Ecological audit as a tool for improving the mechanism of land resource use», *Zbirnyk naukovykh prats' Cherkas'koho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Seriia : Ekonomichni nauky*, vol. 27 (1). pp. 108–113.
2. Kocherha, M.M. (2015), «Methodology of ecological audit of economic activity in agriculture taking into account the agro-ecological state of land resources», *Ekonomichnyy chasopys-XXI*. vol. 9–10. pp. 103–106.
3. Nakonechnyj, K.P. «Valuation of land plots in the city of Chernivtsi based on the results of an environmental audit», *Naukovyj visnyk Chernivets'koho universytetu. Heohrafiia*. vol. 633–634. pp. 108–111.
4. Balan, A.A. and Delik, N.S. (2018), «Auditing of processes of accounting and control of leased land plots at agricultural enterprises», *Ekonomika. Finansy. Pravo*. vol. 6 (1). pp. 8–12.
5. Zhuk, V.M. Bezdushna, Yu.S. and Mel'nychuk, B.V. (2013), *Oblikovo-audytors'ke zabezpechennia rozvytku zemel'nykh vidnosyn* [Accounting and auditing support for the development of land relations], Instytut ahrarnoi ekonomiky, Kyiv, Ukraine.
6. Zhuk, V.M. Kantsurov, O.O. and Mel'nyk, K.P. (2021), *Kontseptual'ni osnovy audytors'koho zabezpechennia staloho rozvytku sil's'kykh terytorij* [Conceptual foundations of audit support for sustainable development of rural areas], Instytut ahrarnoi ekonomiky, Kyiv, Ukraine.
7. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), Tax Code of Ukraine, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2404-17> (Accessed 24 June 2024).
8. Schemes of the shadow circulation of land in the conditions of the moratorium. Analytical review. December 2020. Available at: https://nazk.gov.ua/wp-content/uploads/2021/01/Zemlya_tinovyj-obig_100-fn.pdf. (Accessed 24 June 2024).
9. Yatsenko, O., Duhinets, H., & Panchenko, V. (2024). Yevrointehratsiini imperatyvy povoiennoho vidnovlennia ukrainy na zasadakh stalosti: u poshukakh dzherel finansuvannia. *Herald of Khmelnytskyi National University*. Economic Sciences, 334(5), 616-623. <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-334-93>
10. Hlobalni imperatyvy rozvytku ahrarnykh rynkiv: monohrafiia / Yatsenko O.M., Zavadska Yu.S., Nitsenko V.S., Puhachov V.M. Kyiv: NNTs IAE, 2023. 136 s.
11. Hrynychak N., Yatsenko O., Bulatova O., Ptashchenko O. (2023). Problems relating to the statistical research of the national market of logistics services in war conditions. *Statistics in Transition new series*, vol. 24, 1, pages: 13-28. <https://doi.org/10.59170/stattrans-2023-002>.
12. Mykhailova M., Yatsenko O., Zavadska Y., Afanasieva O., Haas R. (2023). The War in Ukraine and its Impact on Global Agricultural Trade (Auswirkungen des Ukrainekriegs auf den globalen Agrarhandel). *Die Bodenkultur: Journal of Land Management, Food and Environment*. Volume 74, Issue 2, 91–105, 2023. DOI: 10.2478/boku-2023-0008.
13. Duhinets, H., Yatsenko, O., & Panchenko, V. (2024). Mizhnarodnyi dosvid povoiennoho vidnovlennia: tryhery sotsialno-ekonomichnoho rozvytku v umovakh detsentralizatsii. *Herald of Khmelnytskyi National University*. Economic Sciences, 328(2), 497-505. <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-328-74>