

## ■ ФІНАНСОВО-КРЕДИТНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ І ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА

УДК 332.3

### ОЦІНКА СТАНУ ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ ©

**Т.М. МАРАХОВСЬКА,**  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку та  
оподаткування в галузях економіки,

**А.О. РОЛІНСЬКА,**  
аспірантка,  
Вінницький національний  
аграрний університет  
(м. Вінниця)

*В статті досліджено стан оподаткування земель сільськогосподарського призначення. Встановлено, що під ефективністю використання земель у сільському господарстві необхідно розуміти економічний результат від використання сільськогосподарських земель. Визначено основні проблеми справляння плати за сільськогосподарську землю та запропоновано можливі шляхи їх вирішення. Проведено порівняння режимів оподаткування за окремі періоди. Охарактеризовано ставку єдиного податку IV групи для сільськогосподарських товаровиробників у 2016 році. Запропоновано здійснювати оподаткування сільськогосподарських земель з урахуванням зарубіжного досвіду шляхом переорієнтації податкового механізму на стимулюючу дію. Досліджено, що правильне формування та використання нормативних актів сприяє збереженню корисних властивостей землі. Виявлено доцільність вкладення коштів у відновлення деградованих угідь. Дане дослідження є корисним для застосування на практиці у відновленні та збереженні корисних властивостей земель України сільськогосподарського призначення.*

**Ключові слова:** фіскально-бюджетна політика, оподаткування, сільськогосподарські землі, ефективність, гектар, експорт, фінансування.

**Літ. 5.**

**Постановка проблеми.** Земля є головним елементом національного багатства і основним засобом виробництва в агропромисловому секторі України. Фіскально-бюджетна політика є важливим компонентом регулювання економічного обігу земель сільськогосподарського призначення. Саме тому ефективна фіскально-бюджетна політика сільськогосподарських земель має велике значення для розвитку національної економіки в цілому, а також для прибуткового виробництва аграрної продукції. Формування ефективної системи використання земель проходить через подолання допущених недоліків під час реформування. Очевидно, що особлива увага повинна приділятися обґрунтуванню пропозицій щодо вдосконалення фінансування та оподаткування землі сільськогосподарського призначення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанню оподаткування земель сільськогосподарського призначення присвячено праці багатьох науковців, серед яких: Ю. Єгорова [5]. Загальнотеоретині питання оподаткування земель сільськогосподарського призначення відображені в Податковому кодексі України [2] та Земельному кодексі України [1]. Ефективному розвитку сільського господарства присвячений проект “Єдина комплексна стратегія та план дій розвитку сільського господарства та сільських територій в Україні на 2015-2020 роки” [4, с.48-52].

**Формування цілей статті.** Метою статті є проведення аналізу ефективності фінансово-бюджетної політики щодо сільськогосподарських земель України.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Унікальний земельний потенціал України обумовлює її особливе місце серед інших європейських країн. На жаль, земля є і завжди буде обмеженим ресурсом. Як економічно розвинута держава, ми зобов'язані ефективно та ощадливо розпоряджатись національним багатством – українською землею, забезпечуючи ефективність її використання та належне фінансування.

Сільськогосподарські угіддя займають 42 млн гектарів, або 70% загального фонду країни. 78,9% сільськогосподарських угідь – орні землі (рілля) і багаторічні насадження, 13,0% – пасовища, 8,4% сіножаті. Найвища частка орних земель – у степових районах (70 – 80%) і лісостеповій зоні. Пасовища зосереджені, в основному, в Карпатах, на Поліссі та в південно-східних степових областях, сіножаті – в долинах рік лісової і лісостепової зон.

Україна характеризується високим ступенем освоєння земельного фонду; на сільськогосподарські угіддя припадає 60 % його площі. Характерною рисою структури сільськогосподарських угідь України є загальна висока питома вага розораних земель (80%), а в Кіровоградській, Вінницькій і Тернопільській областях він складає близько 90%. Інші площі використовуються під багаторічні насадження (1,5%), сінокоси (3,1%) і пасовища (11%). На структуру сільськогосподарських угідь впливають природні, економічні і соціальні фактори. Так, землі лісостепової зони розорані на 85,4%, землі Полісся – на 68,9% (тут майже третину площі сільськогосподарських угідь займають природні кормові угіддя).

Основу посівних площ України складають посіви зернових культур (56%). Вони відіграють провідну роль у всіх областях України, особливо тих, що розташовані у степовій і лісостеповій зонах.

За площею сільськогосподарських угідь Україна посідає одне з перших місць у світі. Найбільшу площу посівних земель займають посіви зернових культур, особливо озимої пшениці. Вирощування зернових культур має широтну зональність. Таким чином в Україні добре розвинуте і рослинництво і тваринництво. В Україні вирощують усі сільськогосподарські культури помірного поясу.

З вищенаведеного матеріалу стає зрозумілим, що земля для України – це основне багатство. Згідно ст. 206 Земельного кодексу України визначено, що використання землі в Україні є платним. В свою чергу, плата за землю – це обов'язковий платіж у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності [1].

Проте за умови виконання встановлених Податковим кодексом України вимог сільськогосподарські товаровиробники мають право використовувати спеціальний податковий режим і бути платниками IV-ої групи єдиного податку (в минулому – фіксований сільськогосподарський податок).

Платниками IV-ої групи єдиного податку можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %.

Згідно п. 291.5 ПКУ встановлено обмеження на використання єдиного податку. Не можуть бути платниками IV-ої групи єдиного податку суб'єкти господарювання:

- у яких більше 50 відсотків доходу, отриманого від продажу сільськогосподарській продукції власного виробництва та продуктів її переробки, складає дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних кольорів, вирощених на угіддях, що належать сільськогосподарському товаровиробникові на праві власності або наданих йому в користування, і продуктів їх переробки), диких тварин та птиць, хутряних виробів та хутра (окрім хутрової сировини);

- які здійснюють діяльність із виробництва підакцизних товарів, окрім виноматеріалів виноградних (коди згідно УКТ ЗЕД 2204 29-2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції;

- які станом на 01 січня звітного року мають податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, що виник унаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування податком для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень). Розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та визначається у відсотках до бази оподаткування.

Відповідно до Податкового кодексу України сільськогосподарські підприємства, що обрали для себе спеціальний податковий режим, є платниками наступних податків і зборів: фіксований сільськогосподарський податок, податок на доданку вартість, податок на доходи фізичних осіб, а також екологічний податок. Крім того, вони можуть сплачувати плату за користування надрами, а також плату за землю, що використовуються не для ведення сільськогосподарського виробництва.

Отже, IV група єдиного податку дозволяє знизити податкове навантаження на платника; збільшити рівень сплати податку; спростити механізм нарахування, обліку і сплати податку; оптимізувати строки сплати податку, враховуючи сезонність діяльності сільськогосподарських підприємств; стабілізувати податкову базу.

Разом з цим, існує ряд недоліків при застосуванні IV-ої групи єдиного податку, а саме:

- невиконання принципу рівності платників;
- сума податку не залежить від фінансового стану платника (навіть збиткові підприємства змушені сплачувати податок);
- недосконала база грошової оцінки угідь.

Основною проблемою існуючого підходу визначення бази оподаткування, а отже і розміру IV-ої групи єдиного податку, є недосконалість методики розрахунку вартості сільськогосподарських земель, її розмір залежить від показників, що відображають продуктивність землі, а саме:

- ґрунтової родючості;
- технологічних властивостей ґрунту;
- місця розташування об'єкта оцінки [5].

Як відомо з економічної теорії, величина доходу, одержуваного господарюючим суб'єктом, а отже, його здатність до сплати податку залежить від багатьох факторів. Найважливішим із них є забезпеченість необхідними для цього економічними ресурсами: природними, трудовими, капіталом, досягненнями науки й техніки, підприємницькою здатністю.

У вітчизняній методиці в розрахунок беруться потенційні можливості лише одного з них: природних ресурсів, які має платник податків. Причому враховуються далеко не всі параметри, що визначають зазначені можливості. Наприклад, не беруться до уваги негативні наслідки забруднення земель, які спричиняють зниження врожайності, якості продукції, її ціни й споживчих властивостей тощо і, звичайно, впливають на розмір доходів платника податків.

Згідно Податкового кодексу України ставка для сільськогосподарських угідь та земель загального користування становить не більше 1% від їх нормативної грошової оцінки. Тобто, власники земельних ділянок та землекористувачі при визначенні податкового зобов'язання із земельного податку на 2016 рік застосовують ставки податку, встановлені рішенням відповідних органів місцевого самоврядування. Розмір орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності встановлюється у договорі оренди, але річна сума платежу не може бути меншою 5% від нормативної грошової оцінки та не може перевищувати 12% від нормативної грошової оцінки, а у разі визначення орендаря на конкурентних засадах – може перевищувати 12%.

Стаття 289 Податкового кодексу України для визначення розміру земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності передбачає щорічну індексацію нормативної грошової оцінки земель.

Так, коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель, на який індексується нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення за станом на 1 січня поточного року прямо залежить від індексу споживчих цін за попередній рік та визначається за формулою (формула 1):

$$K_i = I - 100 \quad (1),$$

де  $I$  – індекс споживчих цін за попередній рік.

На виконання п. 289.3 статті 289 Податкового кодексу України Державна служба України з питань геодезії, картографії та кадастру листом від 11 січня 2016 року № 28-0-22-201/2-16 повідомила Державну фіскальну службу України, що за інформацією Державної служби статистики України (лист від 11.01.2016 № 11.1-5/6-16) індекс споживчих цін за 2015 рік становить 143,3% [2].

Виходячи з цього, коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель за 2015 рік, на який індексується нормативна грошова оцінка земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення, розрахований відповідно до пункту 289.2 статті Податкового кодексу України, станом на 1 січня 2016 року становить 1,433.

Коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель застосовується кумулятивно залежно від дати проведення нормативної грошової оцінки земель.

Коефіцієнти індексації нормативної грошової оцінки земель становлять за: 1996 рік – 1,703, 1997 рік – 1,059, 1998 рік – 1,006, 1999 рік – 1,127, 2000 рік – 1,182, 2001 рік – 1,02, 2005 рік – 1,035, 2007 рік – 1,028, 2008 рік – 1,152, 2009 рік – 1,059, 2010 рік – 1,0, 2011 рік – 1,0, 2012 рік – 1,0, 2013 рік – 1,0, 2014 рік – 1,249, 2015 рік – 1,433. Нормативна грошова оцінка земель за 2002, 2003, 2004 та 2006 роки не індексувалася.

Необхідно звернути увагу, що відповідно до пункту 6 підрозділу 6 Перехідних положень Податкового кодексу України (в редакції Закону України від 24.12.2015 №909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році») встановлено, що індекс споживчих цін за 2015 рік, що використовується для визначення коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень та перелогів), застосовується із значенням 120 відсотків [2].

Враховуючи вказану норму, значення коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень та перелогів) за 2015 рік становить 1,2.

Отже, власники земельних ділянок та землекористувачі при обчисленні розміру земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності на 2016 рік мають врахувати коефіцієнти індексації нормативної грошової оцінки земель за 2015 рік:

- для сільськогосподарських угідь - 1,2,
- для інших земель – 1,433 [3].

Агропромисловий сектор є специфічною ланкою економіки, оскільки є багатоплановим та різноманітним. Усі галузі роботи агропромислового сектору економіки країни дуже тісно між собою взаємопов'язані. Земля України – є фундаментом, з якого все починається. Від родючості землі залежить врожайність, від врожайності залежить забезпечення роботою населення та отримання прибутку, від суми отриманого прибутку залежить наповненість державної казни. Тому, хоча б одна невагома проблема однієї з ланок має своє негативне відображення на інших ланках та загалом на економіці країни. Такими проблемами є:

- десятикратний розрив у рівнях податкового навантаження на один гектар між легально працюючими сільгоспвиробниками та їх конкурентами, які використовують тіньову оренду;
- неповне та несвоєчасне відшкодування експортного ПДВ;
- нестабільність та непередбачуваність системи оподаткування ПДВ для сільського господарства;
- високий ступінь тінізації аграрного бізнесу, пов'язаного з використанням природних ресурсів;
- невідповідність світовій практиці системи оподаткування сільськогосподарських підприємств.

Для усунення вищенаведених недоліків, в першу чергу, необхідно:

- встановити мінімальний розмір податкових зобов'язань щодо сплати власником і орендарем податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску з одного гектара сільськогосподарських земель;

- забезпечити на законодавчому рівні гарантії своєчасного та повного відшкодування експортного ПДВ на всі види сільськогосподарської продукції;
- змінити систему оподаткування кооперативів, а саме, ввести систему патронажних дивідендів, тобто оподатковувати отриманий фінансовий результат на рівні членів, а не кооперативу.

Необхідно виділити в окремий розділ Податкового кодексу України оподаткування сільськогосподарських виробників. Базою оподаткування єдиного податку є доход підприємства чи ФОП. При оподаткуванні сільськогосподарських виробників базою є земля. Тому, об'єднання в одному розділі, як мінімум, є некоректним.

При реалізації запропонованих методів усунення недоліків оподаткування аграрного сектору економіки України скоротиться ринкова частка тіньового виробництва і площі земель, що знаходяться в тіньовій оренді; підвищиться конкурентоспроможність національних виробників на міжнародному ринку; зросте експорт сільгосппродукції; зросте частка кооперативів в обсязі аграрного виробництва та експорту. Впровадити запропоновані методи за сучасних умов досить складно, і основою причиною цього є дефіцит бюджету України.

Вирішення проблеми обмеженого доступу до фінансових ресурсів має величезне значення для українських аграріїв. Зокрема, мова йде про виробництво, переробку, зберігання, торгівлю, організаційні і правові аспекти ведення бізнесу і забезпечення належної якості сільськогосподарської продукції. Ефективна фіскально-бюджетна політика є фактором, що може стимулювати розвиток агропродовольчих ланцюгів, особливо, якщо говорити про малих сільськогосподарських виробників, частка яких у виробництві валового сільськогосподарського продукту перевищує 50 відсотків, і які створюють близько 80 відсотків робочих місць у сільському господарстві. Сприяння різноманітним формам організацій і представництв виробників підвищить їхні переговорні можливості і відповідно допоможе запровадити господарську практику, адаптовану до глобальних проблем. Належна увага повинна приділятися можливостям покращення транспортної інфраструктури та інфраструктури зберігання, а також осучасненню і модернізації переробних потужностей для розширення асортименту продукції з високою доданою вартістю.

Для покращення доступу до фінансування та умов фінансування агропромислових підприємств, а також розширення нових та поліпшення існуючих можливостей аграрного бізнесу України, необхідно використовувати міжнародний досвід проведення фіскально-бюджетної політики.

Пріоритетні заходи:

- завершити земельну реформу з можливістю використання землі та права оренди в якості застави при фінансуванні сільського господарства;
- стимулювати розвиток вторинного фінансового ринку;
- сприяти покращенню ліквідності фінансового ринку для сільськогосподарських товаровиробників через співпрацю з НБУ;
- відновити державну програму підтримки страхування в аграрному бізнесі;
- підвищити фінансову грамотність сільськогосподарських виробників;
- сприяти запровадженню фонду підтримки окремих напрямків та програм в агробізнесі на засадах співфінансування [4, с. 48-52].

**Висновки.** Виходячи з вищевикладеного, необхідно розробити просту, ефективну та прозору фіскально-бюджетну політику підтримки агропромислового сектору шляхом:

- оцінки та оптимізації поточної системи;
- встановлення обмеженої кількості простих, адресних та ефективних заходів, спрямованих на досягнення конкретних і добре визначених пріоритетних цілей, які легко реалізувати, контролювати і оцінювати;
- забезпечення належного, стабільного, передбачуваного фінансування, орієнтованого на довгострокову стратегію;
- забезпечення прозорості та ефективності використання ресурсів державного бюджету незалежно від обраної моделі підтримки;
- скорочення кількості напрямків державної підтримки;
- збільшення заходів підтримки «зеленого кошика» СОР, зокрема фінансування програм сільського розвитку;
- розробки новітнього підходу до підтримки малих сільськогосподарських виробників та фермерів-початківців.

#### Список використаних джерел:

1. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. №2768-III (Повний текст) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
2. Податковий кодекс України від 07.01.2016 р. (Повний текст) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://bukhalter911.com/Res/Zakoni/NalCode/nalkodeks.aspx>.
3. Асоціація платників податків України. Оподаткування земель у питаннях-відповідях від 01.01.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.appu.org.ua/news/-.-00395/>.
4. “Єдина комплексна стратегія та план дій розвитку сільського господарства та сільських територій в Україні на 2015-2020 роки” / Міністерство аграрної політики та продовольства України, 2015. С. 48-52. - [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/>.
5. Єгорова Ю. Спрощена система оподаткування для сільгоспвиробників // Агробізнес сьогодні. - №3 (298), лютий 2015. - [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://agro-business.com.ua/pytannia-bukhalteriii/2678-sproschena-systema-opodatkovannia-dlia-silgospyrobnykiv.html>.

#### Список використаних джерел в транслітерації / References

1. Zemel'nyy kodeks Ukrayiny vid 25.10.2001 r. #2768-III (Povnyy tekst) [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
2. Podatkovyy kodeks Ukrayiny vid 07.01.2016 r. (Povnyy tekst) [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://bukhalter911.com/Res/Zakoni/NalCode/nalkodeks.aspx>.
3. Asotsiatsiya platnykiv podatkov Ukrayiny. Opodatkovannya zemel' u pytannyakh-vidpovidyakh vid 01.01.2016 r. [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.appu.org.ua/news/-.-00395/>.
4. “Yedyna kompleksna stratehiya ta plan diy rozvytku sil's'koho hospodarstva ta sil's'kykh terytoriy v Ukrayini na 2015-2020 roky” / Ministerstvo ahrarnoyi polityky ta prodovol'stva Ukrayiny, 2015. С. 48-52. - [Elektronnyy resurs].- Rezhym dostupu: <http://minagro.gov.ua/>.

5. Yehorova Yu. Sproshchena systema opodatkuvannya dlya sil'hospvyrobnykiv // Ahrobiznes s'ohodni. - #3 (298), lyutyu 2015. - [Elektronnyy resurs].- Rezhym dostupu: <http://agro-business.com.ua/pytannia-bukhgalteriii/2678-sproschena-systema-opodatkuvannia-dlia-silgospvyrobnykiv.html>.

**ANNOTATION  
ASSESSMENT OF THE STATE OF TAXATION OF FARMLANDS**

*MARAKHOVSRA Tetiana,  
Candidate of Economic Sciences,  
Associate Professor of Accounting  
and Taxation in the Fields of the Economy Department,*

*ROLINSKA Anna,  
Postgraduate Student,  
Vinnytsia National Agrarian University  
(Vinnytsia)*

*In the article the state of taxation of agricultural lands is investigated. Land use efficiency in agriculture suggests the economic result of the use of farmlands. The main problems of taxation agricultural lands are defined and possible solutions are proposed. The comparison of tax regimes for certain periods is conducted. Single tax rate for the Group IV for agricultural producers in 2016 is characterized. It is proposed to exercise taxation of agricultural lands with regard to foreign experience by reorienting the tax mechanism for stimulating action. It is proved that the correct formulation and use of regulations contributes to the preservation of useful properties of land. Reasonability of investing in the restoration of degraded lands is substantiated. This study is useful for practical application in the restoration and preservation of useful properties of agricultural lands of Ukraine.*

**Keywords:** fiscal and budgetary policy, taxation, agricultural land, efficiency, hectare , export financing.

**Lit. 5.**

**АННОТАЦИЯ  
ОЦЕНКА СОСТОЯНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЗЕМЕЛЬ  
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЯ**

*МАРАХОВСКАЯ Татьяна Михайловна ,  
кандидат экономических наук,  
доцент кафедры учета и налогообложения  
в отраслях экономики,*

*РОЛИНСКАЯ Анна Александровна,  
аспирантка,  
Винницкий национальный аграрный университет  
( г. Винница)*

*В статье исследовано состояние налогообложения земель сельскохозяйственного назначения. Установлено, что под эффективностью использования земель в сельском хозяйстве необходимо понимать экономический результат от использования сельскохозяйственных земель. Определены основные*



*проблемы взимания платы за сельскохозяйственную землю и предложены возможные пути их решения. Проведено сравнение режимов налогообложения за отдельные периоды. Охарактеризована ставка единого налога IV группы для сельскохозяйственных товаропроизводителей в 2016 году. Предложено осуществлять налогообложение сельскохозяйственных земель с учетом зарубежного опыта путем переориентации налогового механизма на стимулирующее воздействие. Доказано, что правильное формирование и использование нормативных актов способствует сохранению полезных свойств земли. Обоснована целесообразность вложения средств в восстановление деградированных угодий. Данное исследование является полезным для применения на практике при восстановлении и сохранении полезных свойств земель Украины сельскохозяйственного назначения.*

**Ключевые слова:** фискально-бюджетная политика, налогообложение, сельскохозяйственные земли, эффективность, гектар, экспорт, финансирование.

**Лит. 5.**

### Інформація про авторів

**МАРАХОВСЬКА Тетяна Михайлівна** – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: tanya5959@mail.ua).

**РОЛІНСЬКА Анна Олександрівна** – аспірантка кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: vinanita@rambler.ru).

**MARANOVSKA Tetiana** – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting and Taxation in the Fields of Economy Department, Vinnytsia National Agrarian University (2100, Vinnytsia, 3, Soniachna str., e-mail: tanya5959@mail.ua).

**ROLINSKA Anna** - post-graduate student of Accounting and Taxation in the Fields of Economy Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna str., e-mail: vinanita@rambler.ru).

**МАРАХОВСКАЯ Татьяна Михайловна** - кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и налогообложения в отраслях экономики, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г.Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: tanya5959@mail.ua).

**РОЛИНСКАЯ Анна Александровна** – аспирантка кафедры учета и налогообложения в отраслях экономики, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г.Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: vinanita@rambler.ru).

