

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.

Ефективна економіка. 2026. № 3.

ISSN 2307-2105



Copyright © The Author(s). This is an open access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2026.3.151>

УДК 336.226.322:631.11:631.15

Є. Я. Подгорчук,

здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти

зі спеціальності Облік і оподаткування,

Поліський національний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0002-6119-7743>

О. Ф. Ярмолюк,

к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та

аудиту, Поліський національний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0876-457X>

МІНІМАЛЬНЕ ПОДАТКОВЕ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ЯК ЧИННИК ТРАНСФОРМАЦІЇ ОБЛІКУ ТА СТАЛОГО ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ В АГРАРНІЙ СФЕРІ

Y. Podhorchuk,

*Applicant for the second (master's) level of higher education
in the specialty "Accounting and Taxation", Polissia National University*

O. Yarmoliuk,

*PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of
Accounting, Taxation and Auditing, Polissia National University*

MINIMUM TAX LIABILITY AS A FACTOR FOR TRANSFORMING ACCOUNTING AND SUSTAINABLE LAND USE IN THE AGRICULTURAL SPHERE

У статті досліджено вплив мінімального податкового зобов'язання на трансформацію бухгалтерського обліку земельних ресурсів та його роль у забезпеченні сталого землекористування в аграрному секторі. Обґрунтовано напрями удосконалення обліково-аналітичного забезпечення для розрахунку мінімального податкового зобов'язання та контролю за ним в діяльності аграрних підприємств. Встановлено, що запровадження мінімального податкового зобов'язання змінює функціональне призначення обліку земельних ресурсів, посилюючи його аналітичну та управлінську складову. Доведено доцільність поглиблення аналітичного обліку земельних ділянок за кадастровими характеристиками, формами користування та показниками нормативної грошової оцінки. Запропоновано концептуальну схему впливу мінімального податкового зобов'язання на економічні, фінансові та інституційні процеси землекористування. Отримані результати сприяють підвищенню прозорості використання земельних ресурсів, узгодженню бухгалтерського і податкового обліку та мінімізації податкових ризиків аграрних підприємств.

The article examines the impact of the minimum tax liability mechanism on the transformation of accounting for land resources and its role in ensuring sustainable

land use in the agricultural sector. The introduction of the minimum tax liability has become an important element of tax policy aimed at reducing the shadow use of agricultural land, increasing the transparency of land relations, and ensuring a guaranteed level of tax revenues from agricultural land use. At the same time, the implementation of this mechanism creates new challenges for agricultural enterprises, particularly in terms of the accuracy of land accounting data, the consistency of accounting and tax information, and the correct calculation of tax liabilities.

The purpose of the study is to substantiate theoretical and methodological approaches to improving the accounting and analytical support for the calculation and control of minimum tax liability in agricultural enterprises. The research is based on general scientific methods of analysis, synthesis, systematization, and conceptual modeling, which allowed identifying the key directions of transformation of accounting for land resources under the conditions of the minimum tax liability mechanism.

The study demonstrates that the implementation of minimum tax liability significantly changes the functional role of accounting for land resources, shifting it from a predominantly registration function to an analytical and managerial one. In this context, the need for a more detailed analytical accounting of land plots by cadastral numbers, types of land use, forms of land tenure, and indicators of normative monetary valuation is substantiated. Particular attention is paid to the necessity of distinguishing minimum tax liability within the accounting system and formalizing the procedure for reflecting the difference up to its level in the accounting policy of agricultural enterprises.

A conceptual scheme illustrating the influence of minimum tax liability on economic, fiscal, and institutional processes of land use is proposed. The practical significance of the research lies in the possibility of using the proposed approaches to improve the transparency of land use, strengthen internal control over land resources, ensure the consistency of accounting and tax information, and reduce tax risks for agricultural enterprises.

Ключові слова: мінімальне податкове зобов'язання, бухгалтерський облік, земельні ресурси, землекористування, податкові ризики, аграрні підприємства, сталий розвиток.

Keywords: minimum tax liability; accounting, land resources, land use, tax risks, agricultural enterprises, sustainable development.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Земельні ресурси є ключовим фактором виробництва в аграрній сфері та основою економічної, екологічної й соціальної складових сталого розвитку. В умовах трансформації податкової системи України особливої актуальності набуває проблема узгодження фіскальних інструментів із завданнями раціонального землекористування та підвищення прозорості господарської діяльності аграрних підприємств.

Запровадження мінімального податкового зобов'язання (МПЗ) щодо земельних ділянок сільськогосподарського призначення стало додатковим важелем механізму оподаткування землекористування. На відміну від окремих податків і зборів, МПЗ має комплексний характер та орієнтоване на забезпечення мінімального рівня податкових надходжень незалежно від результатів фінансово-господарської діяльності платника. Такий фіскальний інструмент вимагає переосмислення підходів до бухгалтерського обліку земель, орендних відносин та податкових розрахунків.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. У науковій літературі значна увага приділяється дослідженню проблем оподаткування аграрного сектору, а також ролі податкових інструментів у регулюванні процесів землеволодіння та землекористування. Вагома частина публікацій має прикладний характер і спрямована на роз'яснення положень Податкового кодексу України, підзаконних нормативно-правових актів та практики їх застосування щодо мінімального податкового зобов'язання. Зокрема, розглядаються питання порядку обчислення МПЗ, визначення кола платників і складу податків, які

враховуються при його розрахунку, а також особливостей застосування цього механізму в межах різних систем оподаткування. Так, К. Безверхий та О. Юрченко [1], Т. Фоміна і К. Бучковський [2] досліджують економічну сутність і механізми обчислення та адміністрування мінімального податкового зобов'язання суб'єктами аграрного бізнесу, Н. Бобрик [3] узагальнює практичні аспекти його застосування з урахуванням останніх змін у податковому законодавстві.

У наукових дослідженнях розглядаються й поглиблені аспекти оподаткування землекористування, обґрунтовується їх вплив на фінансову спроможність територіальних громад та ефективність аграрного виробництва. О. Ярмолюк та Л. Суліменко вивчають чинну систему оподаткування як інструмент державного регулювання ринку сільськогосподарських земель в Україні [4]. В. Цап розглядає МПЗ як важливий податковий інструмент детінізації аграрного сектору в умовах бюджетної децентралізації [5], а також як індикатор ефективності податкового менеджменту, що дає змогу виявляти управлінські помилки, узгоджувати земельні, облікові та податкові дані й зменшувати податкові ризики [6].

Важливим напрямом наукових досліджень є також питання сталого та раціонального використання земельних ресурсів. О. Василенко та О. Лабенко [7] аналізують ефективність оподаткування сільськогосподарських земель, а також співвідношення обсягів податкового навантаження з витратами на захист і відновлення ґрунтів, та пропонують підхід до вдосконалення адміністрування земельних платежів на основі нормативної грошової оцінки земель із урахуванням екологічної ренти. В. Хаустова та Н. Трушкіна [8] досліджують міжнародний досвід забезпечення сталого землекористування, окреслюють сучасні проблеми використання земельних ресурсів в Україні та пропонують напрями вдосконалення механізмів управління земельними ресурсами в умовах сучасних соціально-економічних викликів.

Попри наявність значної кількості публікацій, присвячених податковим аспектам функціонування аграрного сектору, недостатньо висвітленими

залишаються питання впливу механізму розрахунку мінімального податкового зобов'язання на систему бухгалтерського обліку аграрних підприємств, організацію податкового обліку земельних ресурсів та формування інформаційної бази для прийняття управлінських рішень. Водночас потребує подальшого дослідження взаємозв'язок між запровадженням МПЗ та забезпеченням сталого землекористування, а саме – в контексті підвищення ефективності використання сільськогосподарських угідь і зменшення тіньового обробітку земель.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є обґрунтування ролі мінімального податкового зобов'язання як чинника трансформації системи бухгалтерського обліку та інструменту впливу на сталий характер землекористування в аграрній сфері.

Виклад основного матеріалу дослідження. Мінімальне податкове зобов'язання було запроваджене державою як інструмент запобігання ухиленню від оподаткування у сфері використання земель сільськогосподарського призначення. Його поява зумовлена необхідністю підвищення прозорості діяльності аграрного бізнесу та забезпечення гарантованого рівня податкових надходжень від використання земельних ресурсів.

Економічна сутність МПЗ полягає у встановленні мінімального рівня податкового навантаження на одиницю площі сільськогосподарських угідь незалежно від організаційно-правової форми землекористувача та обраної системи оподаткування. При цьому МПЗ не є окремим податком у класичному розумінні. Це інтегрований показник, що співвідноситься із сумою фактично сплачених платником податків та зборів, пов'язаних із використанням земельних ресурсів.

На відміну від традиційних податків, об'єктом регулювання в межах механізму МПЗ є не фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання, а ресурсна база аграрного виробництва – площа та вартість земельних угідь. Такий підхід відображає економічну логіку державної політики у сфері

земельних відносин, відповідно до якої земля як обмежений та суспільно значущий ресурс повинна забезпечувати певний мінімальний рівень фіскальної віддачі.

У концептуальному вимірі мінімальне податкове зобов'язання виконує декілька важливих функцій. По-перше, воно реалізує принцип фіскальної справедливості, оскільки унеможлиблює ситуації, коли значні площі сільськогосподарських угідь використовуються із мінімальним податковим навантаженням або із застосуванням схем ухилення від сплати податків. По-друге, МПЗ формує базовий рівень податкової віддачі землі як ключового виробничого ресурсу аграрного сектору. По-третє, сприяє детінізації аграрної діяльності, адже співставлення фактично сплачених податків із розрахунковою величиною мінімального податкового зобов'язання підвищує прозорість фінансових потоків суб'єктів господарювання.

Розмір мінімального податкового зобов'язання формується під впливом кількох основних факторів: нормативної грошової оцінки (НГО) земельної ділянки; площі сільськогосподарських угідь; встановленого законодавством коефіцієнта; терміну фактичного використання земельної ділянки протягом звітного року.

Важливою особливістю МПЗ є те, що його розмір безпосередньо пов'язаний із НГО ділянки. Саме нормативна грошова оцінка відображає потенційну економічну цінність земельних ресурсів та використовується як база для визначення мінімального рівня податкового навантаження. Механізм розрахунку МПЗ залежить від наявності або відсутності нормативної грошової оцінки конкретної земельної ділянки. Якщо така оцінка проведена, розрахунок здійснюється на основі індивідуального показника НГО. У разі її відсутності застосовується середній показник нормативної грошової оцінки одного гектара ріллі по відповідному регіону (таблиця 1).

**Таблиця 1. Порядок обчислення мінімального податкового зобов'язання
залежно від наявності нормативної грошової оцінки**

Критерій	НГО ділянки проведена	НГО ділянки НЕ проведена
Формула розрахунку	$МПЗ = НГО_{д} \times K \times M / 12$	$МПЗ = НГО \times S \times K \times M / 12$
Умовні позначення	НГО _д – нормативна грошова оцінка конкретної земельної ділянки;	НГО – нормативна грошова оцінка 1 гектара ріллі по регіону; S – площа земельної ділянки (га);
	МПЗ – мінімальне податкове зобов'язання; K – встановлений законодавством коефіцієнт; M – кількість місяців перебування ділянки у власності або користуванні платника у звітному році.	
База розрахунку	Індивідуальна нормативна грошова оцінка конкретної земельної ділянки з урахуванням індексації	Нормативна грошова оцінка 1 га ріллі по регіону (області) з урахуванням індексації
Особливості розрахунку	Площа окремо не виділяється (включена в показник НГО _д)	Площа враховується окремо через показник S
Коефіцієнт (K)	До кінця воєнного стану – 0,057 (для ФОП 4-ї групи ЄП, які здійснюють діяльність виключно в межах зареєстрованого фермерського господарства, – половина зазначеного коефіцієнта)	
Період (M) та коригування суми	Річна сума коригується пропорційно кількості місяців фактичного володіння або користування землею	
Мінімальний розмір МПЗ	У період воєнного стану сума МПЗ не може бути меншою ніж: 700 грн за 1 га, або 1400 грн з 1 га – для земельних ділянок, де частка ріллі становить не менше 50% (за винятком земель, розташованих на територіях можливих бойових дій)	

Джерело: сформовано авторами на основі [9]

Зазначимо, що у 2025 році для більшості суб'єктів господарювання при розрахунку МПЗ застосовується коефіцієнт 5,7 % від нормативної грошової оцінки земель, тоді як для фізичних осіб-підприємців – платників єдиного податку четвертої групи використовується зменшений коефіцієнт 2,85 %, що відповідає половині базового значення.

Законодавством також встановлено мінімальні граничні показники податкового навантаження з одного гектара земель сільськогосподарського призначення. Так, мінімальний розмір податкового зобов'язання не може бути меншим за 1400 грн за 1 гектар ріллі та 700 грн за 1 гектар інших сільськогосподарських угідь [9]. Ця норма застосовується навіть у випадках, коли розрахована сума МПЗ за формулою є меншою від встановлених граничних значень.

Таким чином, мінімальне податкове зобов'язання має чітко виражений ресурсний характер, оскільки базується на вартості та площі земельних ресурсів та розраховується пропорційно періоду їх фактичного використання.

Водночас мінімальне податкове зобов'язання застосовується не до всіх категорій земельних ділянок. Є низка винятків, які враховують соціально-екологічні та безпекові особливості використання земельних ресурсів. Це пов'язано з тим, що окремі земельні ділянки не можуть безпосередньо використовуватися у комерційному агровиробництві або тимчасово вилучені з господарського обігу. Земельні ділянки, які не входять до розрахунку мінімального податкового зобов'язання, узагальнено в таблиці 2.

Таблиця 2. Земельні ділянки, на які мінімальне податкове зобов'язання не нараховується

№	Категорія земельних ділянок	Характеристика правового режиму
1	Землі дачних і садівничих кооперативів	Ділянки, що використовуються дачними та садівничими кооперативами, а також землі, отримані їх членами у власність чи користування внаслідок приватизації
2	Землі запасу	Земельні масиви, що перебувають у складі земель запасу відповідних територіальних громад
3	Невитребувані земельні частки (паї)	Паї, щодо яких право власності не реалізовано їхніми власниками та якими розпоряджаються органи місцевого самоврядування (окрім випадків передачі їх в оренду)
4	Землі зон радіоактивного забруднення	Ділянки зон відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи
5	Сільськогосподарські угіддя фізичних осіб у межах населених пунктів	Землі, що розташовані в межах населених пунктів станом на початок звітного року
6	Земельні ділянки у консервації, забруднені вибухонебезпечними предметами або з наданими пільгами	Ділянки та паї, щодо яких тимчасово не справляється плата за землю або єдиний податок IV групи у зв'язку з консервацією, забрудненням вибухонебезпечними предметами чи наданням місцевих податкових пільг*
7	Земельні ділянки на територіях активних бойових дій та на тимчасово окупованих територіях	Сільськогосподарські угіддя, розташовані на територіях, де офіційно зафіксовано ведення бойових дій, або на тимчасово окупованих територіях за Переліком *

* на період звільнення від земельних платежів МПЗ не розраховується

Джерело: сформовано авторами на основі [9]

Як бачимо з таблиці 2, МПЗ не визначається для ділянок, використання яких обмежене внаслідок надзвичайних обставин або екологічних факторів (землі зон радіоактивного забруднення, земельні ділянки, що перебувають у консервації тощо). З врахуванням воєнних умов в Україні законодавство також передбачає тимчасове звільнення від визначення МПЗ для земель, розташованих на територіях активних бойових дій або на тимчасово окупованих територіях. Такий підхід спрямований на зменшення податкового навантаження на суб'єктів господарювання, діяльність яких об'єктивно ускладнена або неможлива.

Головною особливістю механізму мінімального податкового зобов'язання є його інтеграційний характер: до бюджету сплачується не вся розрахована сума МПЗ, а лише різниця між визначеним мінімальним зобов'язанням та сумою податків і зборів, які вже були фактично сплачені платником у зв'язку зі здійсненням господарської діяльності та використанням земельних ресурсів. Такий підхід дозволяє уникнути подвійного податкового навантаження, адже МПЗ виконує роль своєрідного «контрольного показника», що визначає мінімальний рівень фіскальної віддачі від використання земельних угідь.

До податків і платежів, які можуть зменшувати суму мінімального податкового зобов'язання, належать податки, безпосередньо пов'язані з господарською діяльністю у сфері агровиробництва та використанням земельних ресурсів. Проте окремі платежі, що не мають прямого зв'язку з використанням сільськогосподарських угідь, не враховуються при визначенні суми МПЗ до сплати (таблиця 3). Відмітимо, що при визначенні суми зменшення МПЗ враховуються лише фактично сплачені податки і збори, строк сплати яких припадає на відповідний звітний рік. Податки, сплачені у наступному році за останній звітний період попереднього року, зменшують суму МПЗ того року, у якому відбулася їх фактична сплата. Переплати або помилково перераховані суми податків не враховуються при визначенні суми зменшення мінімального податкового зобов'язання.

Таблиця 3. Податки та платежі, що враховуються / не враховуються при визначенні суми МПЗ

Враховуються при зменшенні МПЗ	Не враховуються при зменшенні МПЗ
Основний податок залежно від системи оподаткування (податок на прибуток, єдиний податок, ПДФО – для ФОП на загальній системі)	Єдиний соціальний внесок (ЄСВ)
ПДФО та військовий збір із доходів працівників і фізичних осіб за ЦПД (крім виплат за придбання товарів у фізосіб)	Рентна плата за користування надрами (видобування корисних копалин)
ПДФО та військовий збір із орендної плати за земельні ділянки сільгосппризначення (оренда, суборенда, емфітевзис)	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки
Земельний податок за сільськогосподарські угіддя	Плата за землі несільськогосподарського призначення
Рентна плата за спеціальне водокористування	Екологічний податок
Орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності (у межах 20 % фактично сплаченої суми за рік)	Інші податки та збори, не пов'язані безпосередньо з використанням сільськогосподарських угідь
Військовий збір, сплачений платниками ЄП 2–4 груп (починаючи з визначення МПЗ за 2025 рік)	Помилково або надміру сплачені суми податків

Джерело: сформовано авторами на основі [9]

Отже, якщо загальна сума податків і платежів, пов'язаних із використанням земельних ресурсів, перевищує розраховану величину МПЗ, обов'язок додаткової сплати не виникає. У протилежному випадку суб'єкт господарювання повинен здійснити доплату до бюджету у розмірі різниці між розрахованим МПЗ та фактично сплаченими платежами.

Суб'єктом визначення та сплати мінімального податкового зобов'язання може виступати як власник земельної ділянки, так і її користувач (орендар, суборендар, емфітевт тощо) – залежно від того, за ким зареєстровано право власності або користування та хто фактично здійснює землекористування. За загальним правилом його обчислює власник, однак у разі передачі земельної ділянки в користування обов'язок визначення та сплати МПЗ переходить до користувача, за умови державної реєстрації такого права (рис. 1).

Такий підхід відповідає економічній сутності МПЗ, оскільки податковий механізм спрямований на стимулювання ефективного використання землі та недопущення її невикористання або обробітку в тіньовому секторі.



Рис. 1. Алгоритм визначення та сплати МПЗ суб'єктом господарювання

Джерело: сформовано авторами на основі [9]

Таким чином, мінімальне податкове зобов'язання фактично виконує роль податкового індикатора ефективності використання земельних ресурсів, що дозволяє державі оцінити достатність фіскальної віддачі від використання конкретного земельного масиву. Такий механізм сприяє підвищенню прозорості фінансових потоків аграрних підприємств, стимулює легалізацію доходів від сільськогосподарської діяльності та формує передумови для більш ефективного використання земельних ресурсів.

Як відомо, концепція сталого розвитку агробізнесу ґрунтується на досягненні збалансованого поєднання економічної ефективності, екологічної безпеки та соціальної відповідальності суб'єктів господарювання. Мінімальне податкове зобов'язання, хоча й має передусім фіскальне призначення, опосередковано може впливати на усі складові сталого розвитку землекористування (таблиця 4).

**Таблиця 4. Вплив мінімального податкового зобов'язання на стале
землекористування**

Складова сталого розвитку	Характер впливу мінімального податкового зобов'язання
Економічна	Сприяє залученню земель до господарського обігу та підвищенню економічної активності, водночас збільшує податкове навантаження на малорентабельних землекористувачів
Раціональність використання земель	Стимулює обробіток або передачу земельних ділянок в оренду, що зменшує частку невикористовуваних угідь
Ринкова активність	Активізує орендні відносини та рух земельних ресурсів, сприяючи розвитку ринку землекористування
Фінансова стійкість землекористувачів	У випадку недостатніх податкових платежів призводить до необхідності донарахування МПЗ, що може знижувати фінансову спроможність суб'єкта господарювання
Соціальна складова	Забезпечує стабільні надходження до місцевих бюджетів, але водночас може створювати фінансовий тиск на малоземельних власників
Екологічна складова	Опосередковано сприяє впорядкуванню землекористування, однак без поєднання з екологічними стимулами, не гарантує збереження родючості ґрунтів
Узагальнений вплив на стале землекористування	Має подвійний характер: стимулює економічну активність і легалізацію використання земель, але за відсутності диференціації може стримувати впровадження сталих практик землекористування

Джерело: сформовано авторами

З економічної точки зору запровадження МПЗ створює додаткові стимули для раціонального використання земельних ресурсів. У ситуації, коли мінімальний рівень податкового навантаження встановлюється незалежно від фактичного рівня прибутковості господарської діяльності, утримання земельних ділянок без їх ефективного використання стає економічно не вигідним. У результаті землекористувачі змушені або підвищувати продуктивність використання угідь, або передавати такі ділянки в оренду більш ефективним виробникам. Таким чином, МПЗ виконує функцію непрямого стимулятора оптимізації структури землекористування та підвищення економічної активності в аграрному секторі.

З екологічної позиції значення МПЗ проявляється передусім через посилення прозорості земельних відносин та підвищення рівня облікового контролю за використанням земельних ресурсів. Наявність систематизованої інформації щодо площ, правового статусу та нормативної грошової оцінки

земель створює передумови для інтеграції екологічних параметрів у систему управління підприємством. Зокрема, у межах управлінського обліку може здійснюватися відображення витрат на відновлення родючості ґрунтів, проведення агротехнічних заходів та реалізацію природоохоронних програм. У перспективі це дозволяє формувати більш комплексний підхід до управління земельними ресурсами, який поєднує економічні та екологічні критерії ефективності.

Соціальний аспект впливу МПЗ проявляється через підвищення прозорості орендних відносин та забезпечення стабільних надходжень до місцевих бюджетів. Фінансові ресурси, сформовані за рахунок податкових платежів, пов'язаних із використанням земель, відіграють важливу роль у фінансуванні розвитку сільських територій, підтримці місцевої інфраструктури та реалізації соціальних програм. У цьому контексті МПЗ може розглядатися як інструмент зміцнення фінансової бази територіальних громад.

Разом з тим емпіричні дані свідчать, що у структурі доходів місцевих бюджетів надходження від мінімального податкового зобов'язання залишаються порівняно невеликими. За даними Центру досліджень продовольства та землекористування (KSE Агроцентру), частка МПЗ у структурі «земельних» доходів громад становить близько 1 %, тоді як основними джерелами надходжень виступають орендна плата за комунальні землі (54,7 %) та земельний податок (28,8 %) [10, с. 24–25].

Попри відносно невелику частку в загальній структурі доходів громад, для окремих суб'єктів аграрного ринку МПЗ може створювати відчутне додаткове фінансове навантаження. Насамперед, це стосується власників малорентабельних або тимчасово необроблюваних земельних ділянок, для яких мінімальне податкове зобов'язання фактично перетворюється на обов'язковий фіскальний платіж незалежно від результатів господарської діяльності.

У межах орендних відносин податковий тягар МПЗ нерідко перекладається на орендарів та призводить до зростання їхніх витрат. Аграрні підприємства – орендарі змушені компенсувати різницю між сумою фактично

сплачених податкових платежів та розрахунковим рівнем мінімального податкового зобов'язання. В умовах економічної нестабільності та воєнних ризиків це може обмежувати фінансову стійкість господарств і знижувати їх інвестиційний потенціал [4].

Отже, мінімальне податкове зобов'язання має суперечливий вплив на систему землекористування. З одного боку, воно сприяє легалізації земельних відносин, детінізації аграрного сектору та активізації ринку оренди земель. З іншого – створює ризики підвищення податкового навантаження для окремих категорій землевласників і землекористувачів, особливо за умов низької продуктивності земель або тимчасового скорочення обсягів виробництва.

Практика застосування МПЗ свідчить, що податкові ризики при його визначенні виникають не стільки через складність механізму розрахунку, скільки внаслідок неузгодженості між даними бухгалтерського обліку, фактичним землекористуванням, станом оформлення договірних відносин та інформацією державних реєстрів [6]. Такі розбіжності зумовлюють необхідність посилення аналітичної складової облікової системи та впровадження інструментів, що забезпечують своєчасне виявлення й мінімізацію податкових ризиків у процесі управління земельними ресурсами. З огляду на це актуалізується потреба в інтеграції механізму МПЗ у систему обліково-аналітичного забезпечення, що дозволить оцінювати його вплив не лише з фіскальної позиції, а й у ширшому контексті забезпечення сталого розвитку аграрного сектору.

Запровадження мінімального податкового зобов'язання потребує перегляду традиційних підходів до організації бухгалтерського обліку сільськогосподарських земельних ресурсів, зокрема в частині деталізації аналітичного обліку земельних ділянок як об'єктів оподаткування. Система обліку земельних ресурсів раніше виконувала переважно реєстраційну функцію та була спрямована на фіксацію прав власності на земельні ділянки, а також на відображення сум орендної плати й земельного податку. Із введенням механізму обчислення та сплати МПЗ облік земель поступово набуває більш

складного аналітично-управлінського характеру, адже визначення такого зобов'язання базується не лише на показниках фінансових результатів діяльності підприємства, а й на характеристиках земельних ресурсів, що використовуються у господарській діяльності та впливають на розрахунок податкового навантаження. Відтак інформація про земельні ресурси перетворюється на важливий елемент інформаційної системи управління підприємством.

У цьому контексті мінімальне податкове зобов'язання актуалізувало проблему недостатньої деталізації обліку земельних ділянок у багатьох аграрних підприємствах. Узагальнений облік власних і орендованих земель ускладнює коректне визначення бази для розрахунку МПЗ, підвищує ризик податкових помилок і можливих донарахувань з боку контролюючих органів. Саме тому у сільськогосподарських підприємствах доцільно впровадити поглиблений аналітичний облік земельних ресурсів, що передбачає систематизацію інформації за окремими земельними ділянками з урахуванням кадастрових характеристик, площі, нормативної грошової оцінки, форм землекористування та центрів витрат з обов'язковою їх класифікацією не лише за видами угідь, а й з позиції включення або невключення до розрахунку мінімального податкового зобов'язання (див. табл. 2). Наприклад, для земель у власності можуть бути відкриті субрахунки: 101.1 – земельні ділянки в обробітку, 101.2 – вилучені земельні ділянки з обробітку (у тому числі 101.21 – земельні ділянки у консервації; 101.22 – земельні ділянки, забруднені вибухонебезпечними предметами; 101.23 – земельні ділянки на територіях бойових дій; 101.24 – земельні ділянки на тимчасово окупованих територіях; 101.25 – землі зон радіоактивного / хімічного забруднення і т.д.), 101.3 – земельні ділянки, передані в операційну оренду. Для орендованих земель субрахунки: 01.1 – орендовані земельні ділянки, частки (паї) у користуванні, 01.2 – орендовані земельні ділянки, частки (паї), що не використовуються (у тому числі 01.21 – земельні ділянки у консервації; 01.22 – земельні ділянки,

забруднені вибухонебезпечними предметами; 01.23 – земельні ділянки на територіях бойових дій і т.д.).

Такий підхід підвищить точність визначення бази для розрахунку мінімального податкового зобов'язання, дозволить забезпечити відповідний рівень прозорості землекористування, а також створить інформаційну основу для більш обґрунтованого прийняття управлінських рішень щодо оптимізації структури земельного банку підприємства.

Ще одним важливим напрямом трансформації обліку в умовах дії МПЗ є виокремлення його значення серед інших податкових платежів. На практиці сума МПЗ включається до загального обсягу податкових зобов'язань, що знижує інформативність облікових даних та ускладнює оцінку його фактичного впливу на фінансові результати діяльності підприємства. У зв'язку з цим доцільно виділити МПЗ у системі аналітичного обліку розрахунків за податками і платежами, зокрема шляхом передбачення в межах рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» окремої аналітичної позиції для відображення сум донарахування до рівня МПЗ. Наприклад, субрахунок «Розрахунки за податком на прибуток» можна доповнити аналітичним рахунком 641.12 – «Донарахування податку на прибуток до рівня мінімального податкового зобов'язання (МПЗ)».

Оскільки позитивне значення МПЗ для цілей оподаткування та обліку є частиною зобов'язань з основного податку (частиною єдиного податку 3 чи 4 групи, або податку на прибуток), що сплачує юридична особа, а на рахунках обліку відображається тими ж проводками, що й основний податок, вважаємо за доцільне відкривати додаткові синтетичні рахунки другого порядку, які б включали донараховану суму мінімальних податкових зобов'язань до складу витрат підприємства. Наприклад, 1) рахунок 98 «Податок на прибуток» варто доповнити субрахунками: 98.1 – Податок на прибуток, обчислений на загальних підставах; 98.2 – Донарахування податку на прибуток до рівня мінімального податкового зобов'язання (МПЗ); 2) для рахунку 92 «Адміністративні витрати», субрахунку 92.1 – «Податки, збори та інші

обов'язкові платежі» можна виокремити субрахунки другого порядку: 92.11 – «Єдиний податок III групи», 92.12 – «Донарахування єдиного податку III групи до рівня мінімального податкового зобов'язання (МПЗ)»; 3) для рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», субрахунок 91.1 – «Витрати на податки» субрахунки другого порядку: 91.11 – «Єдиний податок IV групи», 91.12 – «Донарахування єдиного податку IV групи до рівня мінімального податкового зобов'язання (МПЗ)» тощо. Запровадження такого підходу сприятиме підвищенню аналітичної цінності облікової інформації, забезпечить більш чітку ідентифікацію податкових витрат, пов'язаних із використанням земельних ресурсів, створить інформаційну основу для їх подальшого аналізу та прогнозування.

Окрім того, запровадження мінімального податкового зобов'язання актуалізує питання вдосконалення системи внутрішнього контролю та управлінської звітності в аграрних підприємствах. Формування внутрішніх аналітичних звітів щодо структури земельного банку, характеристик використовуваних угідь, розміру мінімального податкового зобов'язання та сум фактично сплачених податкових платежів сприятиме підвищенню якості інформаційного забезпечення процесу управління землекористуванням.

Узагальнюючи вищевикладене, в таблиці 5 представимо напрями трансформації бухгалтерського обліку земельних ресурсів, здатних забезпечити належне інформаційне підґрунтя для розрахунку та контролю мінімального податкового зобов'язання.

Запропоновані напрями трансформації ключових елементів обліку сприятимуть підвищенню прозорості використання земельних активів та мінімізації ризиків їх тіньового обробітку. Систематизація інформації у частині кадастрових характеристик ділянок, деталізація умов землекористування та орендних відносин у поєднанні з моніторингом податкових зобов'язань формуватимуть передумови для більш ефективного контролю за землекористуванням як на рівні підприємства, так і на рівні державного регулювання.

Таблиця 5. Трансформація інформаційної моделі обліку земель як інструменту контролю податкових ризиків та нарахування МПЗ

Елемент облікової системи	Традиційний підхід до обліку земель	Податкові ризики в умовах МПЗ	Доцільні напрями трансформації обліку
Функція бухгалтерського обліку земель	Акцент на реєстраційній функції, спрямованій на відображення орендних платежів та земельного податку	Відсутність контролю за рівнем податкового навантаження з 1 га	Перехід до аналітично-управлінської функції обліку, орієнтованої на моніторинг податкового навантаження та контроль відповідності сплачених податків рівню МПЗ
Аналітичний облік земель	Узагальнений облік земель без деталізації	Неможливість коректного визначення площ, що формують базу МПЗ	Поглиблений аналітичний облік за кадастровими номерами, видами угідь, формами користування та категоріями земель щодо включення до розрахунку МПЗ
Облік земельного банку підприємства	Дані про площі формуються на основі внутрішніх реєстрів	Розбіжності між фактичним землекористуванням і даними державних реєстрів	Інтеграція облікових даних із відомостями Державного земельного кадастру та реєстром речових прав
Документальне забезпечення	Договори оренди та правовстановлюючі документи використовуються фрагментарно	Неzareєстровані договори оренди, «усні» домовленості щодо користування землею	Систематизація договорів оренди, суборенди, емфітевзису та контроль їх державної реєстрації
Зв'язок обліку з податковими розрахунками	Облік земель слабо пов'язаний із податковими показниками	Невідповідність між фактично використаними землями та сумами сплачених податків	Використання даних бухгалтерського обліку як інформаційної бази для розрахунку МПЗ
Відображення податкових платежів	Податкові платежі узагальнюються без деталізації	Неможливість оцінити вплив МПЗ на фінансові результати	Виокремлення МПЗ в аналітичному обліку розрахунків з бюджетом
Облік різниці до рівня МПЗ	Відсутній або відображається непрозоро	Ризики донарахування податкових зобов'язань	Запровадження окремих субрахунків для обліку різниці до рівня МПЗ
Облік орендних відносин	Контроль за умовами договорів оренди обмежений	Занижена орендна плата зменшує базу ПДФО та ВЗ, проте збільшує доплату МПЗ	Аналітичний облік орендних платежів із прив'язкою до нормативної грошової оцінки земель

Продовження таблиці 5.

Елемент облікової системи	Традиційний підхід до обліку земель	Податкові ризики в умовах МПЗ	Доцільні напрями трансформації обліку
Облік трудових ресурсів	Орієнтований на внутрішні потреби підприємства	Неформальна зайнятість зменшує суму ПДФО і створює дисбаланс податків з 1 га	Узгодження даних обліку праці з показниками податкового навантаження на землю
Облікова політика підприємства	Не враховує особливості розрахунку МПЗ	Відсутність внутрішніх процедур контролю	Закріплення порядку розрахунку та контролю МПЗ
Управлінська звітність	Не формується або має загальний характер	Відсутність системного контролю податкових ризиків	Формування внутрішніх звітів щодо структури земельного банку та податкового навантаження на 1 га
Інформаційна цінність обліку	Обмежена для управління землекористуванням	Несвоєчасне виявлення податкових ризиків	Використання облікових даних для аналізу ефективності землекористування та податкового планування

Джерело: сформовано авторами на основі [4, 5, 6, 9]

За таких умов бухгалтерський облік перетворюється на дієвий інструмент інформаційного забезпечення, що дозволяє оцінювати ефективність використання земельних ресурсів не лише крізь призму фінансових показників, а й зі стратегічних позицій сталого розвитку аграрного підприємства.

Для цілісного сприйняття взаємодії податкових механізмів з обліково-інформаційною системою та принципами сталого розвитку представимо концептуальну схему впливу мінімального податкового зобов'язання на ключові процеси землекористування (рис. 2).

Запропонована концептуальна схема засвідчує, що взаємодія податкових інструментів та системи бухгалтерського обліку створює інституційні та інформаційні передумови для реалізації принципів сталого землекористування. Чітка ідентифікація економічних і інституційних важелів впливу дає змогу аграрним підприємствам не лише забезпечувати дотримання законодавчих вимог щодо мінімального податкового зобов'язання, а й підвищувати прозорість використання земельних ресурсів та взаємодії з державою і територіальними громадами. У результаті формується збалансована модель

функціонування аграрного бізнесу, що поєднує економічну ефективність із вимогами сталого розвитку.

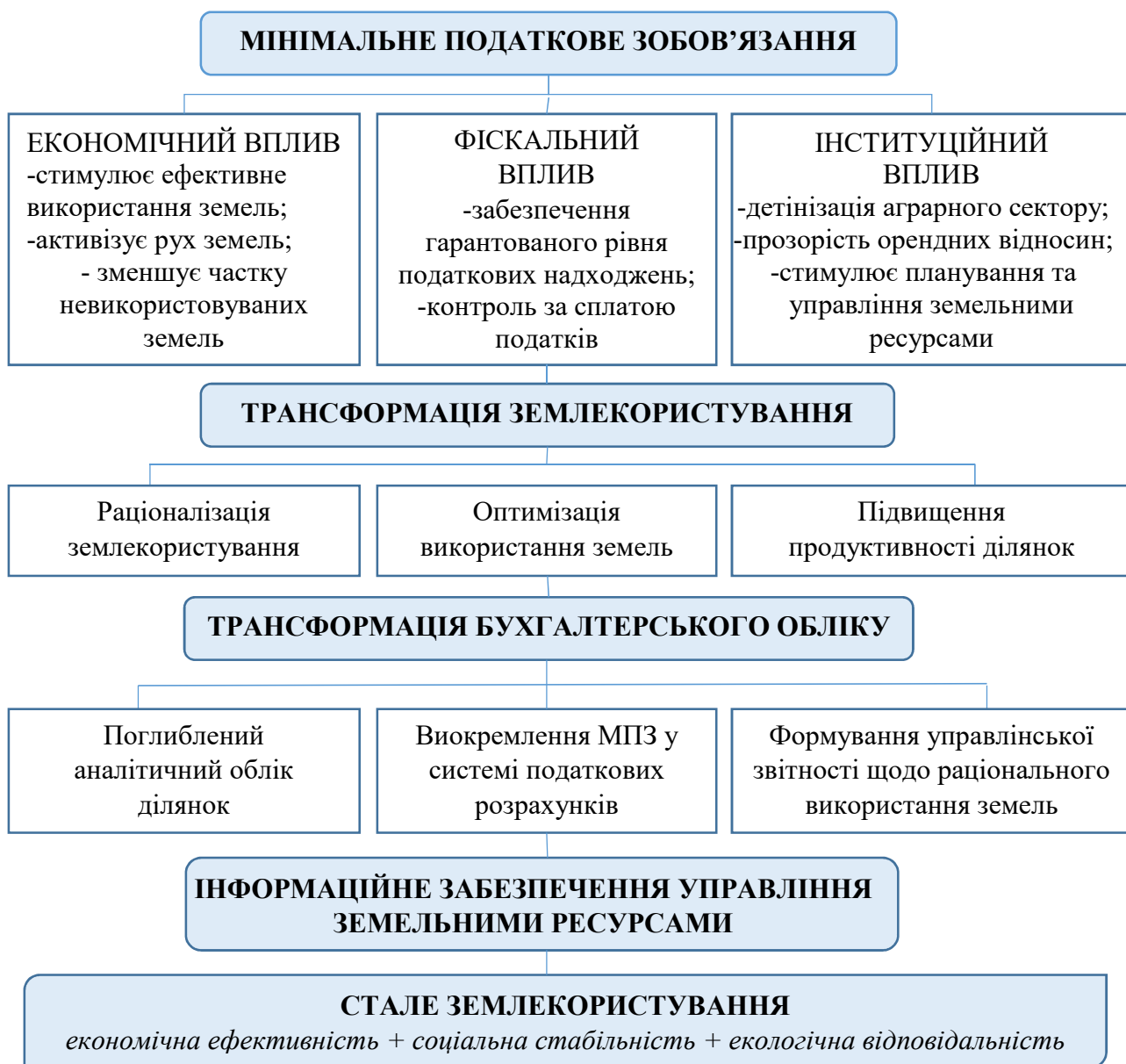


Рис. 2. МПЗ як чинник трансформації обліку та сталого землекористування

Джерело: сформовано авторами

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Мінімальне податкове зобов'язання є важливим інструментом трансформації обліково-податкових механізмів в аграрному секторі, що поєднує фіскальні інтереси держави з регуляторним впливом на процеси землекористування. Його

запровадження спрямоване на детінізацію аграрної діяльності, підвищення прозорості використання земельних ресурсів та формування стабільної бази податкових надходжень від сільськогосподарського землекористування. Водночас механізм МПЗ створює для аграрних підприємств додаткові податкові ризики, пов'язані з точним визначенням структури земельного банку, узгодженням бухгалтерських і податкових даних та коректним нарахуванням розрахунків за податками і зборами.

Під впливом механізму МПЗ функціональне призначення обліку земельних активів еволюціонує від реєстраційного до аналітично-управлінського, що зумовлює потребу у веденні поглибленого аналітичного обліку земельних ділянок за кадастровими номерами, видами угідь, формами користування та показниками нормативної грошової оцінки. Виокремлення мінімального податкового зобов'язання в системі бухгалтерського обліку та закріплення порядку відображення різниці між фактичним рівнем оподаткування та рівнем МПЗ в обліковому процесі підприємства забезпечує узгодженість бухгалтерських і податкових даних, підвищує інформативність облікової системи та сприяє зниженню податкових ризиків.

Отже, інтеграція показників МПЗ в обліково-інформаційне середовище підприємства трансформує облік у дієвий інструмент внутрішнього контролю, податкового планування та моніторингу ефективності землекористування. Подальший розвиток бухгалтерського обліку земельних ресурсів з урахуванням вимог мінімального податкового зобов'язання сприятиме гармонізації фіскальних інтересів держави та цілей сталого розвитку агробізнесу, підвищенню прозорості земельних відносин і формуванню економічно обґрунтованих управлінських рішень в аграрній сфері.

Література

1. Безверхий К., Юрченко О. Мінімальне податкове зобов'язання для бізнесу: правила адміністрування. *Scientia Fructuosa*. 2022. № 143 (3). С. 114–125. DOI: [https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2022\(143\)09](https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2022(143)09).

2. Фоміна Т., Бучковський К. Сутність та механізм обчислення мінімального податкового зобов'язання суб'єктами аграрного бізнесу. *Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем* : матеріали XII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Кропивницький, 5 груд. 2024 р.). Кропивницький : ЦНТУ, 2024. С. 333–336.

3. Бобрик Н. Мінімальне податкове зобов'язання за 2025 рік: нюанси розрахунку. *Головбух.Агро*. 2026. № 3. URL: <https://agro.expertus.com.ua/10028840> (дата звернення: 12.03.2026).

4. Ярмолук О. Ф., Суліменко Л. А. Оподаткування як інструмент регулювання ринку сільськогосподарських земель. *Економіка та суспільство*. 2025. № 78. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/6612> (дата звернення: 12.03.2026).

5. Цап В. Д. Податкові інструменти детінізації аграрного сектору в умовах бюджетної децентралізації: фіскальні ефекти та управлінські наслідки для територіальних громад. *Актуальні питання економічних наук*. 2026. № 20. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.18849079>.

6. Tsap V. D. Tax management of agricultural enterprises under digitalization and budget decentralization: tax risk management. *Scientific Notes of Lviv University of Business and Law*. 2025. № 47. С. 510–519. URL: <https://nzlubp.org.ua/index.php/journal/article/view/1944> (дата звернення: 12.03.2026).

7. Василенко О., Лабенко О. Ефективність оподаткування сільськогосподарських угідь та адміністрування екологічної ренти. *Економіка та суспільство*. 2025. № 80. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-80-99>.

8. Хаустова В. Є., Трушкіна Н. В. Забезпечення сталого та раціонального землекористування: міжнародний досвід та українські реалії. *Бізнес Інформ*. 2024. № 1. С. 218–234. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2024_1_28 (дата звернення: 12.03.2026).

9. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 12.03.2026).

10. Земельний ринок в Україні : фінальний аналітичний огляд / О. Нів'євський, Р. Нейтер, Е. Юрченко та ін. Київ : Центр досліджень продовольства та землекористування (KSE Агроцентр), 2025. 51 с.

References

1. Bezverkhyi, K. and Yurchenko, O. (2022), "Minimum tax liability for business: administration rules", *Scientia fructuosa*, vol. 143, no. 3, pp. 114–125. DOI: [https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2022\(143\)09](https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2022(143)09).

2. Fomina, T. and Buchkovskiy, K. (2024), "The essence and mechanism of calculating the minimum tax liability by subjects of the agricultural business", *Rozvytok obliku, audytu ta opodatkuvannia v umovakh innovatsiinoi transformatsii sotsialno-ekonomichnykh system* [Development of accounting, auditing and taxation in the conditions of innovative transformation of socio-economic systems. Proceedings of the XII International Scientific and Practical Conference], Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine, 5 Dec, pp. 333–336.

3. Bobryk, N. (2026), "Minimum tax liability for 2025: calculation nuances", *Holovbukh.Ahro*, [Online], vol. 3, available at: <https://agro.expertus.com.ua/10028840> (Accessed 12 March 2026).

4. Yarmoliuk, O.F. and Sulimenko, L.A. (2025), "Taxation as a tool for regulating the market of agricultural land", *Ekonomika ta suspilstvo*, [Online], vol. 78, available at: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/6612> (Accessed 12 March 2026).

5. Tsap, V.D. (2026), "Tax tools for de-shadowing the agricultural sector in the conditions of budget decentralization: fiscal effects and managerial consequences for territorial communities", *Aktualni pytannia ekonomichnykh nauk*, [Online], vol. 20. <https://doi.org/10.5281/zenodo.18849079>.

6. Tsap, V.D. (2025), "Tax management of agricultural enterprises under digitalization and budget decentralization: tax risk management", *Scientific Notes of Lviv University of Business and Law*, vol. 47, pp. 510-519, available at: <https://nzlubp.org.ua/index.php/journal/article/view/1944> (Accessed 12 March 2026).
7. Vasylenko, O. and Labenko, O. (2025), "Effectiveness of agricultural land taxation and environmental rent administration", *Ekonomika ta suspilstvo*, [Online], vol. 80. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-80-99>.
8. Khaustova, V.Ye. and Trushkina, N.V. (2024), "Ensuring sustainable and rational land use: international experience and Ukrainian realities", *Biznes Inform*, vol. 1, pp. 218-234, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2024_1_28 (Accessed 12 March 2026).
9. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Law of Ukraine "Tax Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n10624> (Accessed 12 March 2026).
10. Nivievskyi, O. Neiter, R. Yurchenko, E. and et al. (2025), *Zemelnyi rynok v Ukraini: finalnyi analitychnyi ohliad* [Land market in Ukraine: final analytical review], Tsentr doslidzhen prodovolstva ta zemlekorystuvannia (KSE Ahrotsentr), Kyiv, Ukraine.

Отримано редакцією журналу / Received: 12.03.26

Прорецензовано / Revised: 16.03.26

Схвалено до друку / Accepted: 20.03.26