

О.А. КУШНИРЕНКО

*(Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України
«Ніжинський агротехнічний інститут», м. Ніжин, Україна)*

Обліково-інформаційне відображення оподаткування сільськогосподарських підприємств у контексті їх сталого розвитку

Стаття присвячена поглибленню теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліково-контрольного забезпечення управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств у контексті сталого розвитку. Проаналізовано реформування податкового законодавства України в частині оподаткування сільськогосподарських підприємств та прийняття національної Стратегії сталого розвитку. Досліджено методичні і практичні питання обліку та контролю розрахунків за податками підприємств й розроблено рекомендації із удосконалення обліково-контрольного забезпечення управління їх оподаткуванням з урахуванням соціальних, економічних і екологічних інтересів користувачів облікової інформації. Обґрунтовано напрями поліпшення організації внутрішнього контролю розрахунків за податками, розвинуто методичне забезпечення прийняття управлінських рішень в умовах трансформації податкового законодавства та пріоритетності збалансованого розвитку аграрної галузі. Представлено систему обліково-контрольного забезпечення управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: сільськогосподарські підприємства, оподаткування, бухгалтерський облік, контроль, єдиний податок четвертої групи, податок на додану вартість, сталий розвиток.

А.А. КУШНИРЕНКО

*(Обособленное подразделение Национального университета биоресурсов и природопользования
Украины «Нежинский агротехнический институт», г. Нежин, Украина)*

Учетно-информационное отображение налогообложения сельскохозяйственных предприятий в контексте их устойчивого развития

Статья посвящена углублению теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию учетно-контрольного обеспечения управления налогообложением сельскохозяйственных предприятий в контексте устойчивого развития. Проанализировано реформирование налогового законодательства Украины в части налогообложения сельскохозяйственных предприятий и принятия национальной стратегии устойчивого развития. Исследованы методические и практические вопросы учета и контроля расчетов по налогам предприятий и разработаны рекомендации по совершенствованию учетно-контрольного обеспечения управления их налогообложением с учетом социальных, экономических и экологических информационных интересов пользователей учетной информации. Обоснованы направления улучшения организации внутреннего контроля расчетов по налогам, разработано методическое обеспечение принятия управленческих решений в условиях трансформации налогового законодательства и приоритетности сбалансированного развития аграрной отрасли. Представлена система учетно-контрольного обеспечения управления налогообложением сельскохозяйственных предприятий.

Ключевые слова: сельскохозяйственные предприятия, налогообложение, бухгалтерский учет, контроль, единый налог четвертой группы, налог на добавленную стоимость, устойчивое развитие.

Accounting-Informational Reflection of Taxation of Agricultural Enterprises in the Context of Their Sustainable Development

The article is devoted to deepening theoretical concepts and developing practical recommendations as to the improvement of accounting and control management of taxation of agricultural enterprises in the context of their sustainable development. The reforming of the Ukrainian tax legislation is analyzed with regard to taxation of agricultural enterprises and adoption of the national Strategy for sustainable development. Methodological and practical issues of accounting and control of payments for taxes by business are considered, and recommendations are given as to the improvement of accounting and control management of their taxation, taking into account social, economic and environmental interests of users of accounting information. The ways of improvement of the internal control of payments for taxes are grounded, the methodological support of managerial decision-making under transformation of the tax legislation and priority ranking of sustainable development of agricultural sector is discussed. The system of accounting and control management of taxation of agricultural enterprises is presented.

Keywords: agricultural enterprises, taxation, accounting, control, single tax of the fourth group, value added tax, sustainable development.

Постановка проблеми. Система оподаткування сільськогосподарських підприємств є специфічним засобом їх державної підтримки, формування фінансових ресурсів суб'єктів господарювання. Податки виступають головним фінансовим інструментом, через який держава створює суб'єктам господарювання сприятливі умови для ефективної фінансово-господарської діяльності, нарощування ресурсного потенціалу, підвищення якості та конкурентоспроможності продукції, поліпшення соціальних умов для працюючих. Водночас, особливості діяльності сільськогосподарських підприємств, які мають об'єктивний характер, недостатньо враховуються в оподаткуванні як об'єкта обліку, що зумовлює нерівномірне податкове навантаження, спотворює облікову інформацію, знижує забезпеченість користувачів інформацією про стан розрахунків із бюджетом. Крім того, сьогодні податкова система перебуває в стадії реформування, що спрямовано на побудову соціально-орієнтованої ринкової економіки та мотивує поліпшення якості й повніше використання бухгалтерсько-контрольної інформації в механізмах управління податковими розрахунками.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розвиток методики й організації бухгалтерського обліку та контролю розрахунків за податками зробили І.І. Бабіч, М.Я. Дем'яненко [1], В.М. Жук [3], Г.Г. Кірейцев [4], М.М. Коцупатрий, В.П. Синчак, Н.М. Ткаченко, Л.Д. Тулуш [11], М.А. Проданчук, Л.В. Гуцаленко. В той же час дослідження праць вітчизняних учених з теорії й методики обліку та контролю оподаткування в сучасних умовах господарювання дозволило виявити, що поза увагою науковців залишаються проблемні питання узгодження соціальних, економічних і екологічних аспектів оподаткування сільського

господарства й облікового відображення розрахунків за податками. Особливого загострення це питання набуло з прийняття на національному рівні Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020», що зумовлює потребу в переосмисленні обліково-контрольного забезпечення розрахунків за податками [10].

Мета статті – поглиблення теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліково-контрольного забезпечення управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств у контексті сталого розвитку.

Виклад основного матеріалу. На виконання рішення Конференції Організації Об'єднаних Націй (далі – ООН) «Наше спільне майбутнє» у Ріо-де-Жанейро – «Порядок денний на XXI століття» [8] та ювілейної сесії Генеральної асамблеї ООН в Йоганнесбурзі – «План виконання рішень на найвищому рівні» [5] в Україні було прийнято Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» (далі – Стратегія) [10]. Визначаючи напрямки та пріоритети розвитку країни Стратегія встановлює ряд реформ і програм, серед яких слід відзначити податкову, земельну реформу, реформу сільського господарства та Програму збереження навколишнього природного середовища, які характерні для галузі сільського господарства. Однак, із вищезазначених, тільки податкова реформа віднесена до першочергових, яка, разом із земельною реформою та реформою сільського господарства поза увагою залишає екологічні питання. Тоді як світова спільнота в стратегії розвитку цивілізації значну увагу приділяє і виокремлює три взаємопов'язані сторони (складові) – соціальну, екологічну й економічну в таких реформах. Національна Стратегія головними напрямками податкової реформи в Україні визначає перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, зменшення кількості

Бухгалтерський облік

податків, їх розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати, зменшення податкового навантаження, удосконалення законодавства України в напрямку посилення боротьби з ухиленням від сплати податків тощо [10]. Проте внесені зміни до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) у 2016 році повною мірою не відповідають задекларованим у Стратегії підходам, що зумовлює потребу переосмислення організації обліку та контролю розрахунків за податками в досліджуваній галузі.

В Україні для суб'єктів господарювання аграрної сфери передбачено дві системи оподаткування, одну з яких сільськогосподарське підприємство обирає на власний розсуд, дотримуючись вимог, встановлених ПКУ: загальна система оподаткування (зі сплатою всіх закріплених законодавством податків, у тому числі податку на прибуток та податку на додану вартість) і спеціальний податковий режим у вигляді Єдиного податку (далі - ЄП) четвертої групи (як альтернатива загальному режиму, яка слугує заміною сплаті ряду податків (таких як податок на прибуток, плата за землю, рентна плата за спеціальне використання води тощо) разом зі спеціальним режимом оподаткування ПДВ [7].

Більшість сільськогосподарських підприємств перебувають на спеціальній системі оподаткування і сплачують ЄП четвертої групи, який якнайкраще враховує особливості досліджуваної сфери господарювання. Об'єктом оподаткування для платників ЄП четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), що перебуває у власності підприємства або надана йому в користування, у тому числі на умовах оренди [7]. Проте досі не розроблено спеціалізоване документальне забезпечення для облікового відображення об'єкта оподаткування податком, яке б забезпечило достовірною інформацією методику нарахування цього податку, спростило складання нормативно встановлених документів, а відтак полегшило здійснення внутрішнього контролю за цими розрахунками.

Так, у частині розрахунків із ЄП четвертої групи первинним джерелом інформації для здійснення контролю за правильністю нарахування і сплати цього податку є документи, в яких відображаються земельні ділянки сільськогосподарських підприємств. Інформація про них у вартісному виразі міститься у Балансі (Звіті про фінансовий стан) і Примітках до фінансової звітності. Для цілей оподаткування й обліку наявності земельних ділянок у сільськогосподарських підприємств призначено документ – Відомості про наявність земельних ділянок (Додаток до Податкової декларації з ЄП четвертої групи). У них міститься інформація про кожний документ, що встановлює право власності та / або користування земельними ділянками, у тому числі про кожний договір оренди земельної частки (паю), нормативна грошова оцінка одиниці площі земельної ділянки та площа земельної ділянки. Однак, якісні характеристики наявних у користуванні

сільськогосподарського підприємства земельних ділянок не відображаються в обліку і тільки частково враховуються при визначенні ЄП. При цьому, як відомо, якісний склад земель суттєво впливає на отримання врожайності вирощуваних культур, а відтак і на кінцевий результат суб'єкта господарювання.

Тому, на нашу думку, існує необхідність розробки методики обліку земельних угідь на рівні підприємства. Адже відсутність дієвого обліку земельних угідь сільськогосподарського призначення з відображенням їх якісних характеристик посилює нерівномірність податкового навантаження.

Зазначимо, що базою оподаткування сільськогосподарських підприємств у 2016 році визнається нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь, із урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 01 січня 2015 року. Однак індексація не враховує вплив господарювання на об'єкт оподаткування (сільськогосподарські угіддя), а тому база оподаткування характеризується недостовірністю, що зменшує корисність податку у перспективі. Наведене зумовлює необхідність у зміні діючої бази оподаткування – грошової оцінки угідь – на їх якісні показники.

Слід враховувати, що під час приймання-передачі земельних ділянок передаються її якісні характеристики, які в процесі землекористування можуть змінюватись, поліпшуватись або (як частіше трапляється) погіршуватись. Сьогодні облік земельних угідь здійснюється на загальних засадах обліку основних засобів, при цьому така методика не передбачає розкриття деталізованої інформації щодо конкретних якісних характеристик земельних ділянок, що унеможлиблює реалізацію засад збалансованого природокористування. Такий підхід спричинив неконтрольованість землекористування і, як наслідок, виснаження земель. Так, за матеріалами останнього комплексного обстеження ґрунтів в Україні вміст гумусу в ґрунтах знизився від 3,5 до 3,2 % [9].

Тенденція зниження родючості ґрунтів продовжується, водночас кількість заходів з охорони земель і захисту ґрунтів щороку зменшується, що може призвести до суттєвих незворотних змін у перспективі. З цього приводу М.Я. Дем'яненко стверджує, що належне забезпечення заходів з охорони і поліпшення природних ресурсів, а також комплексне регулювання земельних відносин доцільно здійснювати через систему оподаткування сільськогосподарських угідь [1, с. 20]. Слушно зазначає Г.Г. Кірейцев, що «облік і звітність повинні забезпечувати втілення у податкову систему зрозумілого позитивно мотивуючого прозорого механізму щодо її впливу на раціональне використання обмежених ресурсів, організованої інформації... максимально задовольняючи потреби виробничого менеджменту та розвитку локальної економіки» [4, с. 98]. Не можна не погодитись і з твердженням В.М. Жука про те, що «жива» економіка

досі представлена у світовій та й національній облікових системах за правилами, які сформовані під інші (неживі) економіки [3, с. 59], що, як з'ясовано вище, чітко простежується в методиці обліку земельних угідь, яка здійснюється на засадах обліку основних засобів.

Відтак пропонуємо в контексті бухгалтерського обліку земельних угідь застосовувати спеціалізований документ – «Акт приймання-передачі земельних ресурсів», який розкриватиме як характеристики самої ділянки, так і надаватиме всі відомості про її одержання та подальшу експлуатацію, а також забезпечуватиме управління якісними показниками земельних угідь при їх здаванні-прийманні. Узагальнюючим документом з обліку земель на підприємствах аграрної сфери має стати Книга обліку земельних угідь підприємства, у складі якої потрібно виокремити такі розділи: землі, що включаються в розрахунок четвертої групи ЄП (є об'єктом оподаткування), і землі, що не включаються в розрахунок величини четвертої групи ЄП (не є об'єктом оподаткування) на підприємстві.

Крім того, зазначені земельні ділянки в запропонованій Книзі необхідно обліковувати в розрізі правового статусу – окремо відображати власні землі,

землі у постійному користуванні та орендовані землі (підрозділи).

Показниками, які характеризують якість ґрунту, є вміст: азоту (N) (за наявності визначених показників – аміачний азот (NH₂) і нітрит азоту (NO₂)), фосфору (P₂O₅), калію (K₂O₅) із зазначенням кислотності ґрунту (рН) та його гранометричного складу, вміст гумусу (%) [2, с. 25–26]. Зазначені показники слід відображати за кожною земельною ділянкою в запропонованій Книзі, у якій доцільно також відображати врахування / не врахування площі кожної (окремої) земельної ділянки у визначенні величини четвертої групи ЄП. Такий підхід посилить аналітичність обліку та підвищить рівень контролю за об'єктами оподаткування, а відтак спроститься порядок складання Відомості про наявність земельних ділянок.

Для узагальнення інформації по кожній земельній ділянці пропонуємо відкриття «Інвентарної картки обліку земельних ділянок», у якій слід передбачити розділи, за якими накопичуватиметься інформація для забезпечення кадастрового обліку й контролю наявності та зміни складу земельних ресурсів підприємства, а також за показниками, що характеризують якість ґрунту (рис. 1).

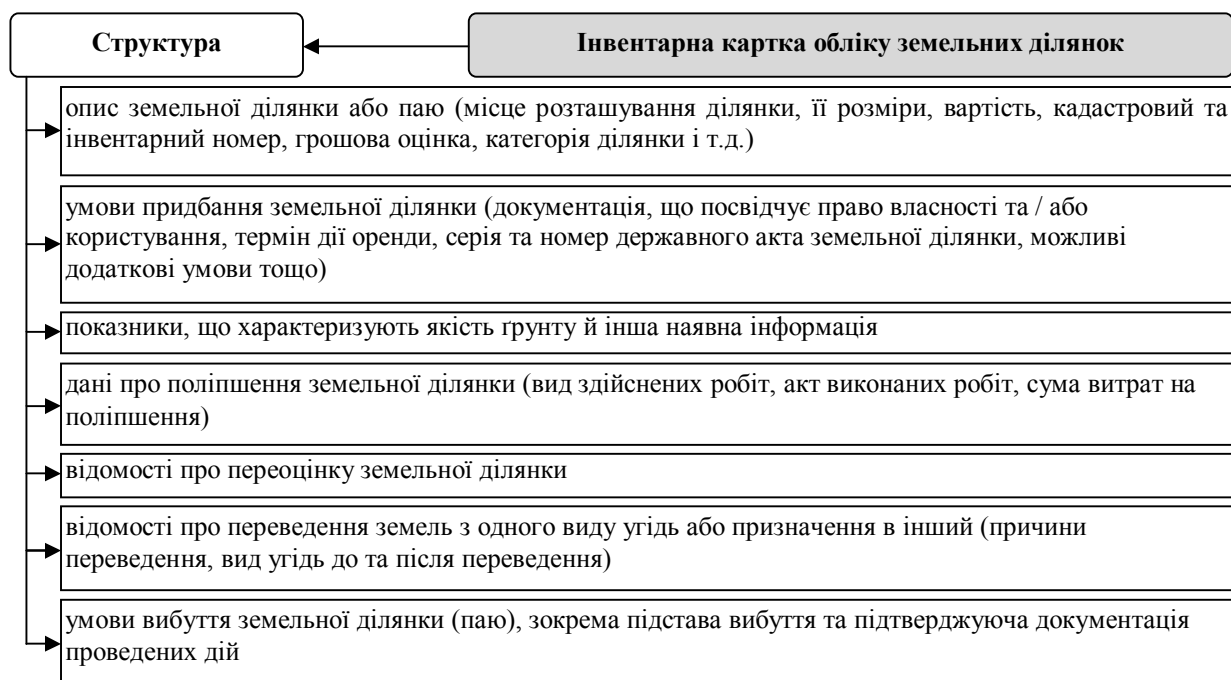


Рис. 1. Пропоновані додаткові реквізити Інвентарної картки обліку земельних ділянок

Джерело: пропозиції автора.

Інвентарний список земельних угідь складається для пооб'єктного обліку кожної ділянки. Інформаційні дані, наведені в списку, повинні повною мірою відповідати записам в Інвентарних картках обліку земельних ділянок. Беручи до уваги зазначене, слід виділити основні реквізити, що мають стати постійними складовими в списках: номер і дата записів у Інвентарній картці та Книзі обліку земельних угідь; інвентарний номер земельної ділянки; категорія земель і вид угідь; площа;

кадастровий номер; первісна (балансова) вартість; бал бонітету ґрунту; відомості про право власності на земельну ділянку (власна чи орендована); відомості про поліпшення та переоцінку земельної ділянки; відомості про переведення земельної ділянки в інші угіддя та дані щодо вибуття земельної ділянки.

Враховуючи те, що протягом звітного року склад угідь суб'єкта господарювання може змінюватися (наприклад, у зв'язку з розірванням договору оренди громадянами-власниками земельної ділянки з

Бухгалтерський облік

орендарями), виникає необхідність у реєстрації змін у складі угідь підприємства. З цією метою рекомендуємо суб'єктам господарювання аграрної сфери вести Реєстр змін у складі земельних ресурсів.

Запропоновані документи сприяють налагодженню та впорядкуванню обліку земельних угідь з метою їх оподаткування і забезпечать повноту й достовірність вирахування величини ЄП четвертої групи. Крім того, для обліку й узагальнення інформації про наявність і зміни у складі земель підприємства Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств передбачено субрахунок 101 «Земельні ділянки» у складі рахунку 10 «Основні засоби» [6]. Для підвищення аналітичності інформації та із врахуванням потреб оподаткування вважаємо, що субрахунок 101 необхідно назвати «Власні земельні ресурси» і відображати земельні угіддя, на які підприємство набуло право власності. З огляду на те, що більшість сільськогосподарських угідь на підприємствах знаходяться на правах оренди, то такі угіддя відображаються на позабалансових рахунках. Так, землі, що орендуються підприємствами, відображаються на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». З метою системного формування облікової інформації, яка є обов'язковою для аналізу стану використання орендованих земель та їх оподаткування ЄП четвертої групи, вважаємо за доцільне відкрити додаткові субрахунки: 01.1 – «Земельні ділянки сільськогосподарського призначення»; 01.2 – «Земельні ділянки несільськогосподарського призначення»; 01.3 – «Земельні ділянки, що знаходяться в суборенді». Запропонована аналітика

забезпечує відображення в обліку сільськогосподарських угідь і дозволяє систематизувати інформацію для потреб оподаткування та користувачів.

Окрім ЄП четвертої групи для сільськогосподарських підприємств, важливим є реалізація непрямого оподаткування у формі ПДВ. Так, для суб'єктів господарювання у сфері сільського господарства передбачено особливий порядок організації та здійснення оподаткування ПДВ. Спеціальний режим ПДВ становить систему заходів і правил, спрямованих на покращення фінансового стану та надання фінансової підтримки підприємствам галузі. Зокрема, сума ПДВ нарахована сільськогосподарським підприємствам на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів (послуг), визначена по окремих видах сільськогосподарських операцій, перераховується до державного бюджету та на спеціальні рахунки, відкриті підприємствам – суб'єктам спеціального режиму оподаткування в установах банків та/або в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів у різних частках залежно від виду продукції (рис. 2).

З метою розподілу сум ПДВ до бюджету та на спеціальний рахунок підприємства – платника податку, яке обрало спеціальний режим оподаткування, відкриті додаткові електронні рахунки для здійснення операцій з постачання: сільськогосподарських товарів / послуг (окрім зернових і технічних культур та продукції тваринництва); зернових та технічних культур; продукції тваринництва [7].

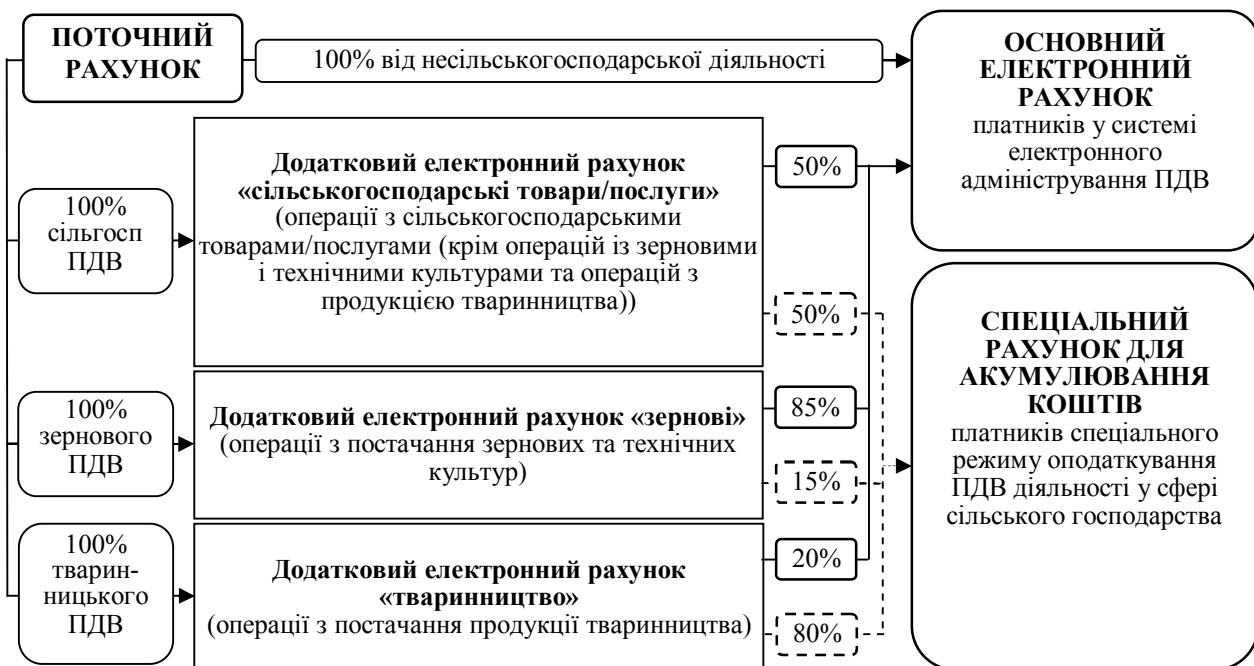


Рис. 2. Схема розподілу ПДВ спеціального режиму оподаткування діяльності у галузі сільського господарства

Джерело: узагальнено автором на основі [7].

Сільськогосподарське підприємство перераховує на відповідний додатковий рахунок усю суму ПДВ, обчислену за операціями з певного виду сільськогосподарської продукції. Протягом наступного операційного дня кошти автоматично розподіляються: частина ПДВ, яку належить отримати бюджету, потрапляє на основний електронний рахунок, інша частина поповнює спеціальний рахунок платника податку. З основного електронного ПДВ-рахунку кошти будуть списані в бюджет у строк, установлений для самостійної сплати ПДВ.

Механізм дії ПДВ передбачає, що податкове зобов'язання і податковий кредит є об'єктами обліку та контролю розрахунків з податку. Проте, впровадження автоматизованої системи обліку не дозволяє здійснювати безпосередній контроль за виникненням і підтвердженням податкового кредиту. Так, якщо з податковим зобов'язанням питання вдалось вирішити – всі податкові накладні обов'язково реєструються в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН), при цьому на Рахунку системи електронного адміністрування ПДВ має бути відповідна сума коштів ПДВ, то уникнути недобросовісності контрагентів не вдалось, які можуть неправильно заповнити податкову накладну чи не внести в ЄРПН. Контрагент може також не зареєструвати податкову накладну і в разі відсутності коштів на Рахунку системи електронного адміністрування, що призводить до неможливості визнання в обліку податкового кредиту в підприємства-покупця. Крім того ПКУ встановлює можливість віднесення сум податку до податкового кредиту без отримання податкової накладної, а саме: на підставі транспортних квитків, касових чеків, бухгалтерських довідок та інших документів встановлених п. 201.11 ПКУ [7], які не вносяться до

ЄРПН. Отже не встановлено чіткої методики виникнення, формування та підтвердження в облікових регістрах сум податкового кредиту з ПДВ, що, у свою чергу, зумовлює необхідність посилення його контролю в облікових регістрах.

Враховуючи, що податковий кредит із ПДВ виникає внаслідок операцій, що відображаються в журналі-ордері № 3 В с.-г. та відомості аналітичного обліку за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», журналі-ордері № 3 Г с.-г. за рахунком 68 «Розрахунки за іншими операціями», в цих документах доцільно здійснювати контроль за отриманими податковими накладними, а відтак і за підтвердженням податкового кредиту з метою посилення інформаційного забезпечення управління оподаткуванням ПДВ. Пропонуємо журнал-ордер 3 В с.-г. та відомість аналітичного обліку за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» доповнити реквізитами, що підтверджують правильність визнання податкового кредиту (табл. 1) і дозволяють здійснювати поточний контроль за формуванням сум податкового кредиту з ПДВ протягом звітного періоду наростаючим підсумком безпосередньо при здійсненні господарської операції. До журналу-ордера № 3 Г с.-г. передбачено відкриття відомості № 3.4 с.-г. аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями, її також слід доповнити реквізитами (аналогічними реквізітам, якими запропоновано доповнити журнал-ордер № 3 В с.-г.), що підтверджують правильність визнання податкового кредиту (див. табл. 1). Вони дозволять контролювати суми податкового кредиту в частині розрахунків за іншими операціями (рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями»), а відтак підтвердити в цілому достовірність обліку розрахунків з ПДВ.

Таблиця 1

Запропоновані додаткові реквізити для здійснення контролю за формуванням податкового кредиту з ПДВ

Підтвердження податкового кредиту		
Вид, номер та дата отриманого документа	Номер квитанції про реєстрацію в ЄРПН (або інша відмітка)	Відмітка про розбіжності даних бухгалтерського обліку із даними ЄРПН
1	2	3
...

Джерело: розроблено автором.

Так як журнал-ордер № 3 Г с.-г. за рахунком 68 «Розрахунки за іншими операціями» є узагальнюючим регістром за місяць і в ньому відображаються суми згорнуто, доцільно зазначений регістр доповнити додатковими реквізитами «Підтверджений податковий кредит» та «Непідтверджений податковий кредит». При цьому в рядках, де не міститиметься сума податкового кредиту, слід проставляти прочерки.

Запропоновані додаткові реквізити реалізують можливість проведення контролю за отриманням (реєстрацією в ЄРПН) податкових накладних і

забезпечують керівництво підприємства оперативною інформацією для прийняття вмотивованих управлінських рішень.

Враховуючи вищевикладене можна стверджувати, що методика внутрішньої звітності, яка розкриває інформацію про сформований податковий кредит, визнане податкове зобов'язання та суми ПДВ у розрізі операцій за загальним і спеціальним режимами оподаткування ПДВ потребує додаткового обґрунтування. З метою посилення інформаційного забезпечення управління розрахунками за ПДВ у діяльності сільськогосподарських підприємств

Бухгалтерський облік

пропонуємо скласти Звіт про формування податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ.

Акумуляовані суми спеціального режиму оподаткування ПДВ використовуються підприємством виключно за цільовим призначенням, а саме – лише у виробництві сільськогосподарських товарів/послуг [7]. У зв'язку з чим сільськогосподарським підприємствам необхідно чітко з'ясувати, куди саме можна витратити ці кошти, щоб уникнути непорозумінь із контролюючими органами. Для ефективного управління накопиченими сумами ПДВ спеціального режиму оподаткування, на наш погляд, доцільно застосовувати Реєстр операцій із використанням акумуляованих сум ПДВ. Використання цього документа підвищить аналітичність та контроль цільового використання коштів спеціального рахунку.

Особливістю застосування спеціального режиму оподаткування діяльності в галузі сільського господарства є те, що сільськогосподарські підприємства, які перебувають на спеціальному режимі оподаткування, повинні організувати окремий облік товарів сільськогосподарського та несільськогосподарського призначення.

Для належної організації аналітичного обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ суб'єктами спеціального режиму оподаткування запропоновано до субрахунку 641 «Розрахунки за податками» відкрити субрахунки нижчого порядку 641.11 «Розрахунки з ПДВ за операціями із товарами (послугами) сільськогосподарського призначення», 641.12 «Розрахунки з ПДВ за операціями із товарами (послугами) несільськогосподарського призначення» і 641.13 «ПДВ, що підлягає розподілу». Це забезпечить більш повний аналітичний облік розрахунків за ПДВ у частині розподілу операцій загального та спеціального режиму оподаткування, а також конкретизує контроль заборгованості перед бюджетом. Зважимося стверджувати, що рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», аналітичний рахунок 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень» не забезпечують аналітичність сум ПДВ, в наслідок чого постає необхідність у відкритті субрахунку нижчого порядку 484.11 «Цільове фінансування за операціями із спеціальним режимом оподаткування ПДВ» (рис. 3).

З метою належної організації й ефективного здійснення контролю пропонуємо в наказі про облікову політику підприємства ввести в розділ «Організація та методика обліку розрахунків із бюджетом» окремий підрозділ «Організація контролю розрахунків за податками», що дозволить регламентувати діяльність служби контролю (особи, наділеної контрольними повноваженнями) та порядок організації здійснення контролю розрахунків за податками. Для належного здійснення внутрішнього контролю розрахунків за податками на підприємствах галузі сільського господарства в контексті облікової політики доцільно скласти План-графік і Програму

внутрішнього контролю розрахунків за податками на поточний звітний (податковий) період. Також для посилення аналітичності внутрішнього контролю та оформлення процедури його проведення рекомендуємо застосовувати відповідний пакет робочих документів контролера, які дозволяють організувати системний контроль розрахунків за податками, своєчасно виявляти помилки та порушення норм законодавства в системі бухгалтерського обліку цих розрахунків, узгоджувати контрольні процедури з державними контролюючими органами. Викладені пропозиції дають змогу представити систему обліково-контрольного забезпечення управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств (див. рис. 3).

В основу запропонованої системи покладено посилення внутрішнього контролю за нарахуванням і сплатою податків до бюджету та поліпшення аналітичності їх облікового відображення. Зокрема, для підвищення релевантності обліку розрахунків за податками запропоновано ведення: Картки аналітичного обліку розрахунків із єдиного податку четвертої групи, Картки аналітичного обліку розрахунків із ПДВ та Реєстру облікового відображення розрахунків за податками в реєстрах синтетичного обліку. При здійсненні внутрішнього контролю виявлені порушення доцільно фіксувати в Описі виявлених відхилень під час внутрішнього контролю розрахунків за податками.

Висновки. Задля досягнення гармонійного розвитку людини, суспільства, економіки та навколишнього середовища в Україні прийнято Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020». Аналіз положень Стратегії свідчить, що не зважаючи на визначену Програму збереження навколишнього природного середовища, реформи які характерні галузі сільського господарства (податкова, земельна, реформа сільського господарства) поза увагою залишають екологічні питання досліджуваної галузі. Прийняті в 2016 році зміни до ПКУ не узгоджені із положеннями податкової реформи задекларованої Стратегією. Так, за результатами дослідження спеціального податкового режиму в галузі сільського господарства – ЄП четвертої групи, як об'єкта обліку і контролю, встановлено, що чинна система визначення податку необ'єктивна, оскільки в механізм його функціонування покладено виключно види угідь без врахування якісних параметрів ґрунту, які не відображаються в обліку, що зумовлює нерівномірне податкове навантаження і призводить до втрати контролю за станом земель. При цьому діюча система бухгалтерського обліку сільськогосподарських угідь не задовольняє інформаційні потреби оподаткування, ускладнюючи процес розрахунку податку і впливає на його достовірність. У зв'язку з чим, поряд із діючими, запропоновано форми первинних документів обліку сільськогосподарських угідь та їх якості із врахуванням потреб оподаткування.



Рис. 3. Фрагмент розробленої системи обліково-контрольного забезпечення управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств

Бухгалтерський облік

Застосування пропонованих документів дозволяє повніше враховувати особливості сільського господарства в системі оподаткування, вирішити питання недостатнього рівня бухгалтерського відображення природних ресурсів, для формування і накопичення інформації щодо їх стану й умов користування та ефективного управління ресурсами, які є об'єктом оподаткування. Посилено аналітичність відображення в обліку сільськогосподарських угідь, що дозволяє формувати інформаційне забезпечення для потреб оподаткування та екологічно-соціально-економічного розвитку.

У результаті дослідження об'єктів бухгалтерського обліку розрахунків із ПДВ встановлено необхідність посилення контролю за правильністю формування податкового кредиту. З огляду на це запропоновано вдосконалити чинні облікові реєстри з відображення податкового кредиту з ПДВ, доповнивши їх реквізитами, що підтверджують правильність його визнання та дозволяють здійснювати поточний контроль за формуванням сум податкового кредиту протягом звітного періоду. Окрім того, для підвищення рівня обліково-контрольного забезпечення управління розрахунками з ПДВ удосконалено аналітичні рахунки із відображення ПДВ, практичне застосування яких дозволяє організувати досконалий аналітичний облік розрахунків з ПДВ у частині розподілу операцій загального та спеціального режиму оподаткування. Запропоновано форму Реєстру операцій із використання акумуляованих сум ПДВ, ведення якого посилює внутрішній контроль за використанням коштів спеціального рахунку та їх цільовим призначенням.

Практична реалізація розроблених і вдосконалених документів та реєстрів аналітичного обліку дозволяє організувати системний бухгалтерський облік розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах, підвищити корисність облікової інформації та результативність контролю за нарахуванням і сплатою податкових зобов'язань до бюджету. Це, у свою чергу, дозволяє наблизити норми ПКУ до вимог Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020».

4 Список використаних джерел

1. Дем'яненко, М. Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва [Текст] / М. Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2008. – № 2. – С. 17–25.
2. Довідник по удобренню сільськогосподарських культур [Текст] / П. О. Дмитренко, М. Л. Колобова, Б. С. Носко // За ред. П. О. Дмитренка, Б. С. Носка. 4-е вид., перероб. і доп. – Київ : Урожай, 1987. – 208 с.
3. Жук, В. М. Фізіократична основа побудови обліку сільськогосподарської діяльності / В. М. Жук // Агроінком. – 2010. – № 7-9. – С. 57-62.
4. Кірейцев, Г. Г. Глобальні процеси і актуалізація оновлення методології обліку [Текст] / Г. Г. Кірейцев // Зб. наук. праць Вінницького нац. аграр.

університету. Серія «Економічні науки». – Вінниця, 2013. – Вип. 3(80). – С. 91–103.

5. План дій на XXI століття, ухвалений на Всесвітньому саміті зі сталого розвитку в Йоганнесбурзі в 2002 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/Agenda21.pdf>

6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

7. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

8. Порядок дій «Порядок денний на XXI століття» («Agenda 21») [Текст], ухвалений концепцією ООН з навколишнього середовища і розвитку в Ріо-де-Жанейро (Саміт «Планета Земля» 1992 р.). – Київ : «Інтелсфера», 2000. – 359 с.

9. Стан родючості ґрунтів України та прогноз його змін за умов сучасного землеробства [Текст] / За ред. акад. УААН В. В. Медведєва. – Харків : Штрих, 2001. – 98 с.

10. Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5/2015#n10>

11. Тулуш, Л. Д. Розвиток системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в умовах членства в СОТ [Текст] / Л. Д. Тулуш // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 46-60.

4 References

1. Demianenko, M. Ya. (2008). Problemy adaptatsii podatkovoi systemy do umov ahropromyslovoho vyrobnytstva [Problems of adaptation of tax system to the conditions of the agricultural production]. *Ekonomika APK*, No. 2, 17–25.
2. Dmytrenko, P. O., Kolobova, M. L., Nosko B. S. (1987). *Dovidnyk po udobrenniu silskohospodarskykh kultur [Guide to fertilize the agricultural crops]* (4th edition by P. O. Dmytrenko, B. S. Nosko). Kyiv: Urozhai.
3. Zhuk, V. M. (2010). Fiziokratychna osnova pobudovy obliku silskohospodarskoi diialnosti [Physiocratic basis for constructing accounting of agricultural activities]. *Ahroinkom*, No. 7-9, 57-62.
4. Kireitsev, H. H. (2013). Hlobalni protsesy i aktualizatsiia onovlennia metodolohii obliku [Global processes and update of accounting methodology]. *Zbirnyk naukovykh prats Vinnytskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu. Seriiia «Ekonomichni nauky»*, Vol. 3(80), 91–103.
5. *United Nations Conference on Environment & Development. Rio de Janerio, Brazil, 3 to 14 June 1992. Agenda 21.* Retrieved from <http://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/Agenda21.pdf>
6. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999). *Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i*

orhanizatsii [Chart of Accounts of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

7. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). *Podatkovi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]*. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

8. *Poriadok dii «Poriadok denni na XXI stolittia» [The order of actions «Agenda for the XXI century»]* (Agenda 21). Ukhvalena kontsepsiieiu OON z navkolyshnoho seredovyscha i rozvytku v Rio-de-Zhaneiro (Samit «Planeta Zemlia» 1992 r.). (2000). Kyiv: «Intelsfera».

9. Medviediev, V. V. & others. (2001). *Stan rodiuchosti gruntiv Ukrainy ta prohnoz yoho zmin za*

umov suchasnoho zemlerobstva [State of soil fertility in Ukraine and forecast of its changes in the conditions of modern agriculture] (ed. by V. V. Medviediev). Kharkiv: Shtrykh.

10. *Stratehiia staloho rozvytku «Ukraina – 2020» [Sustainable Development Strategy «Ukraine – 2020»]*. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5/2015#n10>

11. Tulush, L. D. (2008). Rozvytok systemy opodatkuvannia silskohospodarskykh tovarovyrobnykiv v umovakh chlenstva v SOT [Development of taxation for agricultural producers in terms of WTO membership]. *Oblik i finansy APK*, No. 3, 46-60.