

## Розрахунки за податками сільськогосподарських підприємств як об'єкт обліку і контролю\*\*

Метою статті є поглиблення теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо підвищення дієвості обліку і контролю розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах. Досліджено теоретичні основи обліку розрахунків за податками та обґрунтовано необхідність виокремлення елемента єдиної системи бухгалтерського обліку – «обліку для потреб оподаткування». Наведено його визначення, що посилює сприйняття оподаткування, як об'єкта обліку і контролю. Систематизовано об'єкти обліку розрахунків за найбільш сплачуваними податками сільськогосподарських підприємств. Уточнено трактування понять «податкове зобов'язання» та «податковий кредит». Обґрунтовано необхідність посилення аналітичності обліку і внутрішнього контролю об'єктів обліку розрахунків за податками. У зв'язку з чим запропоновано у наказах про облікову політику підприємств формування підпункту «Організація внутрішнього контролю розрахунків за податками» та ведення розроблених документів аналітичного обліку і реєстрів (описів). Змодельовано внутрішній контроль розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах, в основу якого покладено підвищення інформативності таких розрахунків.

**Ключові слова:** сільськогосподарські підприємства, оподаткування, бухгалтерський облік, контроль, єдиний податок четвертої групи, податок на додану вартість, податкове зобов'язання, податковий кредит.

А.А. КУШНИРЕНКО

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

## Расчеты по налогам сельскохозяйственных предприятий как объект учета и контроля

Целью статьи является углубление теоретических положений и разработка практических рекомендаций по повышению действенности учета и контроля расчетов по налогам на сельскохозяйственных предприятиях. Исследованы теоретические основы учета расчетов по налогам и обоснована необходимость выделения элемента единой системы бухгалтерского учета – «учета для нужд налогообложения», приведены его определение, позволяющее усилить восприятие налогообложения, как объекта учета и контроля. Систематизированы объекты учета расчетов по наиболее уплачиваемых налогов сельскохозяйственных предприятий. Уточнены трактовки понятий «налоговое обязательство» и «налоговый кредит». Обоснована необходимость усиления аналитичности учета и внутреннего контроля объектов учета расчетов по налогам. В связи с чем предложено в приказах об учетной политике предприятий формирования подпункта «Организация внутреннего контроля расчетов по налогам» и ведения разработанных документов аналитического учета и реестров (описаний). Смоделирован внутренний контроль расчетов по налогам на сельскохозяйственных предприятиях, в основу которого положено повышение информативности таких расчетов.

**Ключевые слова:** сельскохозяйственные предприятия, налогообложение, бухгалтерский учет, контроль, единый налог четвертой группы, налог на добавленную стоимость, налоговое обязательство, налоговый кредит.

\* Кушніренко Олександр Анатолійович, старший викладач кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту ВП НУБІП України «Ніжинський агротехнічний інститут» (м. Ніжин), кандидат економічних наук.

\*\* Публікація містить результати досліджень, проведених за грантом Президента України за конкурсним проектом Ф70 (реєстраційний номер проекту Ф70/18967; номер державної реєстрації 0117U006192) Державного фонду фундаментальних досліджень.

## Tax-Based Calculations Applied by Agricultural Enterprises as Object of Accounting and Control

*The article considers more thoroughly the theoretical provisions and practical recommendations as applied to the improved efficiency of accounting and control of tax-based fiscal calculations for agricultural enterprises. The theoretical foundations of tax-based fiscal calculations have been studied and the urgency of accentuation of an element of the unified system of accounting - "accounting for tax purposes" - has been explained. The definition thereof has been formulated that enhances the perception of taxation as that of an accounting and control item. The items of tax-based fiscal calculation have been systematized according to the taxes paid most by agricultural enterprises. The definitions "tax liability" and "tax credit" are interpreted more precisely. The required intensification of analytic properties of accounting and internal control of tax-based fiscal calculation items has been explained. In this connection it is suggested that administrative orders on corporate accounting policy should provide for the sub-item "Organization of Internal Control of Tax-Based Calculations" and introduce the elaborated documents of analytical accounting and ledgers (inventories). The internal control of tax-based calculations forming the basis for their improved informational content to be applied by agricultural enterprises has been simulated.*

**Keywords:** *agricultural enterprises, taxation, accounting, control, single tax of the fourth group, value added tax, tax liability, tax credit.*

**Постановка проблеми.** Забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки, підвищення його конкурентоспроможності є неможливим без виваженої податкової політики держави, дієвого інформаційного механізму в управлінні оподаткуванням підприємств сільського господарства. Це зумовлено передусім високим рівнем залученості природних ресурсів у сільськогосподарське виробництво, значною залежністю від природно-кліматичних умов тощо. Недостатня врахованість таких факторів в оподаткуванні, як об'єкта обліку, зумовлює нерівномірність податкового навантаження, спотворює не тільки весь процес облікового відображення, а й кінцевий його результат – фінансову та податкову звітність. Зважаючи на це, та враховуючи часті зміни податкового законодавства виникає потреба в детальному дослідженні об'єктів обліку розрахунків за податками в галузі сільського господарства для підвищення ефективності управління оподаткуванням та забезпечення достовірності інформаційних показників фінансової та податкової звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичними, методичними та практичними питаннями обліку і контролю розрахунків за податками займаються І.І. Бабіч, Л.В. Гуцаленко, М.Я. Дем'яненко [1], В.М. Жук [2], Г.Г. Кірейцев [3], О.І. Малишкін [4], Т.Ф. Плахтій [8; 9], М.А. Проданчук, В.К. Савчук, В.П. Синчак, Н.М. Ткаченко, Л.Д. Тулуш, К.К. Уллубієва [11; 12]. Разом із тим питання достовірності формування об'єктів обліку розрахунків за податками значно вужче розглядається вченими в теорії. Зважаючи на наведене, та враховуючи динамічні зміни податкового законодавства, порушена тема набуває особливої актуальності.

**Мета статті** – поглиблення теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо підвищення дієвості обліку і контролю розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах.

**Виклад основного матеріалу.** Як будь-яка наука, бухгалтерський облік має свій об'єкт, тобто явища і процеси, які пов'язані з діяльністю підприємства та мають грошове вираження й зафіксовані в первинних документах. До об'єктів бухгалтерського обліку відносяться господарські засоби, джерела їх утворення, господарські процеси та фінансові результати. Розрахунки за податками входять до складу джерел утворення господарських засобів і формують поточні зобов'язання, оскільки передбачається їх погашення протягом одного операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців від дати складання балансу.

Загалом, в Україні функціонує система бухгалтерського обліку, що регламентується Законом № 996-XIV [10], Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) і Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО), та система розрахунків за правилами Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [6]. Останній є комплексним документом, в якому визначено склад податкової системи і розроблено механізм обчислення та сплати всіх податків та обов'язкових платежів, що, як зазначалось, є об'єктами обліку. Так, згідно з ст. 44 ПКУ для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та / або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів щодо обчислення та сплати податків, ведення яких передбачено законодавством [10].

При цьому варто зазначити, що зміни в системі оподаткування, які мали місце після прийняття ПКУ у 2010 році, сприяли загостренню питання про співвідношення систем бухгалтерського обліку й оподаткування. Постійний розвиток і вдосконалення є невід'ємним атрибутом бухгалтерського обліку. З цього приводу влучно висловився професор Г.Г. Кірейцев, стверджуючи, що «...бухгалтерський учет следует рассматривать как постоянно развивающуюся разомкнутую систему наблюдения и измерения...» [3, с. 27]. Тому зміни та перетворення в напрямку вдосконалення, що відбуваються в науці, є природними. Так, тривалий час системи бухгалтерського обліку й оподаткування в Україні розглядалися і розвивалися відособлено. Бухгалтерський облік відображав інформацію, яка характеризувала відносини розподілу із значною наявністю протиріч.

Згідно діючого законодавства до складу бухгалтерського обліку, окрім управлінського та фінансового (які офіційно визнано самостійними видами бухгалтерського обліку), методично включено облік податкових розрахунків. У зв'язку з чим, в літературних джерелах зустрічаються такі терміни, як «облік податкових розрахунків», «облік податків», «податковий облік», «облік з метою оподаткування», «облік податкових відносин», «облік для цілей (потреб) оподаткування» [1, с. 11; 4, с. 22-28] тощо. Невизначеність у законодавстві спричинила різні підходи до розуміння сутності цього поняття у фаховій літературі. Так, вітчизняні автори по-різному їх трактують. Одні автори вважають облік податків частиною (підсистемою) бухгалтерського обліку, зокрема Т.Ф. Плахтій [8], тоді як О.І. Малишкін називає податковий облік системою накопичення інформації, необхідної для розрахунку податків і контролю за їх сплатою [4]. За такого тлумачення облік обмежується функцією накопичення інформації, що звужує його категорійно-термінологічний апарат і практичну цінність для користувачів. Інші автори, з прийняттям ПКУ, називають його системою підготовки та накопичення інформації платника податків, необхідної для розрахунку податків, і пов'язують розмежування бухгалтерського обліку у зв'язку із інституційними змінами в економіці [12; 13].

Відтак у фаховій літературі зустрічаються думки, що «податковий облік втратив свою актуальність у сфері застосування ПКУ» [9]. Проте, такі твердження є передчасними, оскільки це поняття має місце і застосовується в положеннях ПКУ. Справді, упровадження з 2011 р. ПКУ спрямовано на взаємоузгодженість і певну уніфікацію правил оподаткування та бухгалтерського обліку. Проте, практичний досвід застосування його норм у методиці ведення обліку показав, що досягти такої уніфікації та повного взаємоузгодження не вдалося. Продовжують існувати розбіжності між правилами складання фінансової звітності та методологією обчислення податку на прибуток підприємств. Така ситуація свідчить не тільки про суперечність думок

фахівців, науковців і законодавчих органів, а також про відсутність єдиного підходу до механізмів обліку й оподаткування та існування між ними протиріч. Саме тому облік у системі оподаткування слід розглядати як частину (підсистему) інформаційного простору підприємства, підтверджену відповідними документами, що і являє собою бухгалтерський облік, у формі обліку для потреб оподаткування.

Враховуючи вищенаведене, вважаємо, що облік податків має бути визнаний у законодавчому полі, повинен мати своє тлумачення, оскільки фактично існує на практиці та закріплений у нормативних документах. Однак облік податків повинен бути складовою частиною бухгалтерського обліку, тобто його логічним продовженням, оскільки йому характерні ті ж процеси, що покладені в законодавчо встановлене визначення поняття «бухгалтерський облік». Тому пропонуємо в ПКУ навести таке визначення цього поняття: «облік для потреб оподаткування – це складова єдиної системи бухгалтерського обліку, що забезпечує відображення відносин розподілу у формі податків, підготовку, групування, узагальнення та накопичення інформації платника податків, необхідної для розрахунку, складання і подання податкової звітності та своєчасної сплати до бюджету податків (зборів та інших платежів, справляння яких передбачено податковим законодавством)».

За такого підходу бухгалтерський облік несе здебільшого облікове навантаження, оскільки саме в ньому, переважно, формується об'єкт оподаткування та сконцентрована основна частина податкової інформації. На податкові розрахунки, як об'єкт обліку, залишаються лише заключні, переважно розрахункові операції з визначення шляхом коригування фінансового результату, об'єкта оподаткування та податкового зобов'язання. З цього приводу М.Я. Дем'яненко стверджує, що «поділ обліку на податковий і бухгалтерський чіткіше проявляється в часі (закінчується бухгалтерський, розпочинається податковий), ніж технічно. Завдяки цьому податковий облік самостійного значення практично не має, він може виконувати свої функції тільки у поєднанні з бухгалтерським обліком» [1, с. 13], проте у формі як облік для потреб оподаткування.

Ураховуючи викладене, можна стверджувати, що обліку розрахунків за податками згідно з положеннями бухгалтерського обліку та податковим законодавством притаманні певні практичні розбіжності, що пояснюються різною спрямованістю інформації. Тому дослідження обліку та контролю розрахунків за податками доцільно проводити в розрізі норм регламентації. Так, об'єктом бухгалтерського обліку розрахунків за податками згідно з податковим законодавством мають виступати база та / або об'єкт оподаткування і податкові зобов'язання платника податку. Тому дослідимо Єдиний податок (далі – ЄП) четвертої групи, податок на прибуток підприємств і ПДВ, які є найбільш сплачуваними податками в галузі сільського господарства та, відповідно, об'єктом

бухгалтерського обліку і контролю. Спеціальним податковим режимом у формі ЄП четвертої групи, який регулюється главою І розділу XIV ПКУ, можуть скористатися сільськогосподарські товаровиробники (п. 291.4 ст. 291 ПКУ), із урахуванням обмежень (п. 291.51 ст. 291 ПКУ), у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків [6].

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 у користування, у тому числі на умовах оренди (ст. 292-1.1 ПКУ) [6].

Особливість об'єкта оподаткування для платників ЄП четвертої групи полягає в тому, що необхідно забезпечити облік земельних ділянок, які перебувають у власності, та взятих або зданих в оренду [2, с. 243]. Оскільки ПКУ встановлює обмеження щодо включення площі сільськогосподарських угідь до декларації платника: при наданні платником ЄП четвертої групи (орендодавцем) сільськогосподарських угідь в оренду іншому платникові ЄП четвертої групи (орендарю), орендована площа земельних ділянок не може включатися до декларації з податку орендаря, а враховується у такій декларації орендодавця; у

випадку, коли платник ЄП четвертої групи (орендар) орендує сільськогосподарські угіддя в особі (орендодавця), що не є платником ЄП четвертої групи, орендована площа земельних ділянок включається до декларації з податку орендаря [6].

Тому об'єктом оподаткування ЄП четвертої групи виступають лише землі сільськогосподарського призначення та землі водного фонду. Що стосується інших земельних ділянок, які не використовуються для сільськогосподарського товаровиробництва, а належать підприємству на правах власності або взяті ним в оренду, то вони є об'єктом обкладання податком на майно (в частині земельного податку) (ст. 297 ПКУ) [2].

Крім того, сільськогосподарські підприємства, які перебувають на загальній системі оподаткування згідно з ПКУ, сплачують податок на прибуток підприємств. Відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [7] і НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5] об'єктом бухгалтерського обліку є прибуток, визначений в бухгалтерському обліку і відображений у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), шляхом зменшення доходів звітного періоду на суму витрат звітного періоду. Зміст об'єктів бухгалтерського обліку й особливості їх визнання при розрахунках із податку на прибуток узагальнено на рисунку 1.

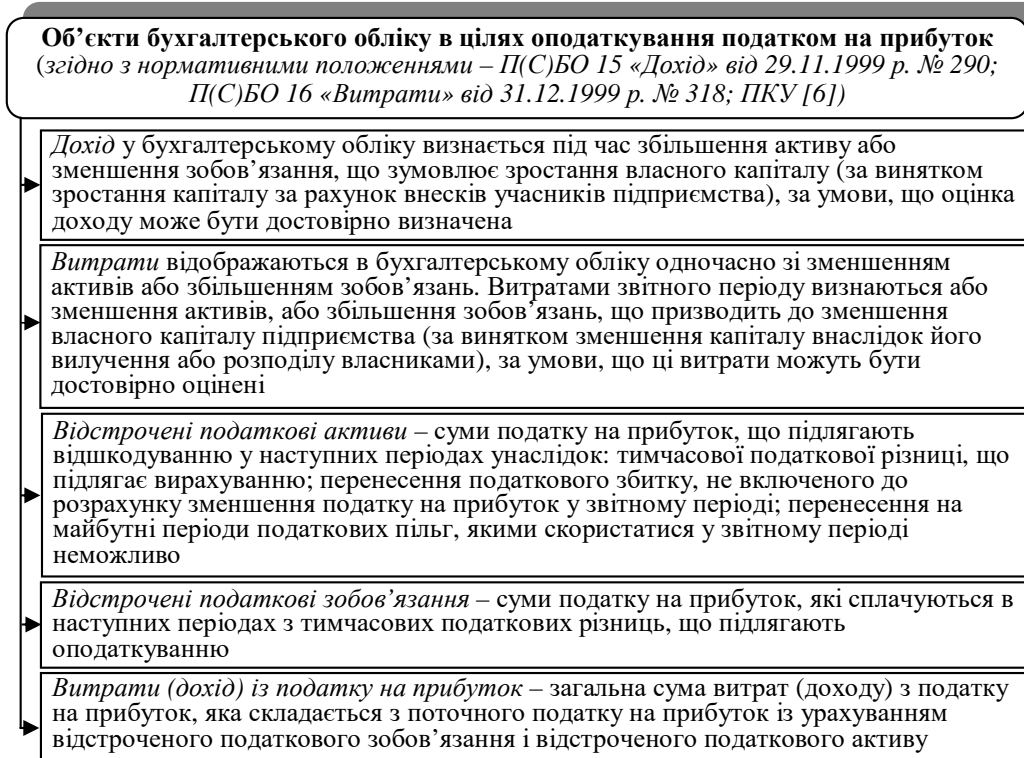


Рис. 1. Об'єкти бухгалтерського обліку податку на прибуток та особливості їх визнання

Джерело: узагальнено автором на підставі [6; 7].

У податковому законодавстві об'єктом обліку податку на прибуток виступає база оподаткування (грошове вираження об'єкта оподаткування). Згідно з ПКУ об'єктом обкладання податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її

межами, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства, на різниці, які виникають відповідно до положень податкового законодавства. З наведеного видно, що

## Бухгалтерський облік

відмінності, які зумовлені нормативним регулюванням бухгалтерського обліку в частині обліку податку на прибуток (П(С)БО 17 «Податок на прибуток») та обліку для цілей оподаткування (ПКУ), продовжують існувати та зумовлюють появу податкових різниць, які є об'єктом бухгалтерського обліку й обчислення яких передбачено податковим законодавством. Тому можна виокремити такі об'єкти обліку розрахунків із податку на прибуток підприємств згідно з податковим законодавством як доходи, витрати та податкові різниці.

Окрім ЄП четвертої групи та податку на прибуток, для сільськогосподарських підприємств важливим є реалізація непрямого оподаткування у формі ПДВ. При цьому інструментом реалізації на підприємстві цього податку є бухгалтерський облік. Останній надає інформацію про доходи, витрати та вартість активів підприємства, яка необхідна для оцінки й аналізу ефективності управління доходами та витратами. Тому до системи бухгалтерського обліку в частині розрахунків за ПДВ податкова політика висуває вимоги, які мають бути враховані при організації та побудові методики обліку розрахунків за ПДВ, а також їх контролю [8, с. 882]. Так, об'єктом обкладання цим податком є операції платників податку з: поставки товарів і послуг, місце поставки яких знаходиться на митній території України; ввезення товарів на митну територію України; вивезення товарів за межі митної території України; постачання послуг із міжнародних перевезень пасажирів, багажу та вантажів [6]. При цьому об'єктом обліку розрахунків за ПДВ є податкове зобов'язання, яке підлягає сплаті до Державного бюджету України та визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду. За допомогою бухгалтерського обліку для цілей оподаткування здійснюється узагальнення інформації про об'єкт оподаткування, що

необхідна для визначення бази оподаткування, а також про операції, що формують об'єкт обкладання ПДВ [11, с. 167].

Завдяки первинному спостереженню (а саме документуванню) та вартісній оцінці операцій із постачання товарів, робіт і послуг у системі бухгалтерського обліку відображається інформація про об'єкт обкладання ПДВ. Шляхом групування та систематизації на рахунках бухгалтерського обліку із застосуванням подвійного запису в системі бухгалтерського обліку формується інформація про базу оподаткування ПДВ, до якої застосовується законодавчо закріплений розмір ставки податку, внаслідок чого завдяки методу підсумкового узагальнення визначається розмір ПДВ. Отже, бухгалтерський облік для потреб оподаткування забезпечує узагальнення та накопичення інформації для визначення бази оподаткування та операцій, що формують об'єкт обкладання ПДВ.

Оскільки в системі бухгалтерського обліку розрахунки за ПДВ є складовою поточних зобов'язань підприємства, варто дослідити його як облікову категорію крізь призму механізму справляння ПДВ, який передбачає, що оподаткуванню підлягає лише додана вартість (додається в процесі виробництва товарів до вартості сировини, матеріалів, палива на кожній стадії руху товарів від виробника до споживача), а не обіг від реалізації. Тому ПДВ справляється за принципом збирання-відшкодування (а не збирання, як інші податки): при визнанні податкового зобов'язання з ПДВ реалізується принцип збирання, а при визнанні податкового кредиту – принцип відшкодування [12, с. 7]. Облікова інтерпретація принципу збирання-відшкодування, а також механізм адміністрування ПДВ визначають облікові процедури нарахування та сплати цього податку наведено на рис. 2.

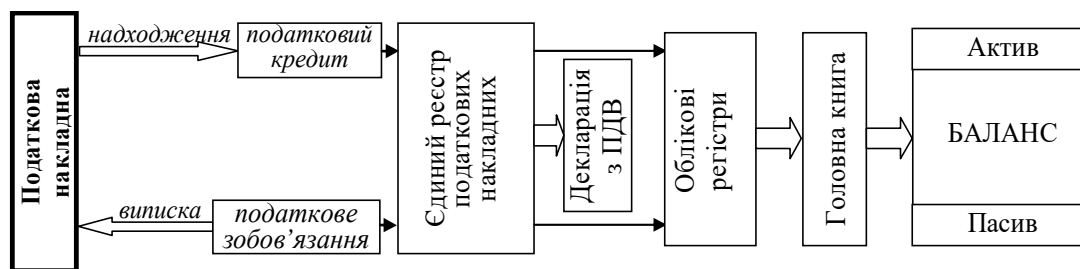


Рис. 2. Облікові процедури відображення розрахунків за ПДВ

Джерело: розроблено автором.

Слід відзначити, що у практичній роботі бухгалтерів сільськогосподарських підприємств відображається не сам ПДВ, як податок, а податковий кредит і податкове зобов'язання з ПДВ (рис. 2). Відтак під розрахунками за ПДВ у бухгалтерському обліку слід розуміти систему відносин між суб'єктом господарювання та державою в особі фіскальних органів щодо перерахування належних до сплати в бюджет або відшкодування з бюджету сум ПДВ, які виникли в результаті операцій, що зумовлюють податкове зобов'язання і податковий кредит як передумови формування у підприємства кредиторської

або дебіторської заборгованості на звітну дату згідно з правилами ПКУ [6]. При цьому ПКУ надає визначення понять, зокрема: «податкове зобов'язання» – загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному податковому періоді; «податковий кредит» – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно норм ПКУ [6]. Проте ці визначення потребують уточнення для кращого їх розуміння як об'єктів обліку.

Т.Ф. Плахтій та Н.І. Дорош також доводять необхідність уточнення понять «податкове зобов'язання» та «податковий кредит». Проте, їх трактування не розкривають механізм дії ПДВ [13, с. 81], що ускладнює сприйняття цих понять в теорії та практиці. Враховуючи наведене та в зв'язку із потребою уточнення даних понять у контексті змін законодавства, пропонуємо наступні трактування: податкове зобов'язання – загальна сума податку на додану вартість у ціні товарів (послуг), одержана (нарахована) платником податку (постачальником) від покупця за здійсненні оподатковуваних операцій (реалізовані товари (послуги) тощо) протягом звітного (податкового) періоду; податковий кредит – сума податку на додану вартість, яку сплачує покупець (платник податку)

продавцю при здійсненні оподатковуваних операцій у ціні придбаного товару (послуги) та на яку зменшуються отримані протягом звітного періоду податкові зобов'язання покупця. Таке трактування дозволяє краще зрозуміти і розкрити суть зазначених об'єктів обліку при застосуванні та на практиці, оскільки відображають механізм дії податку і суб'єктів здійснення оподатковуваних операцій.

Виходячи з викладеного, наведемо сукупність об'єктів обліку розрахунків за податками згідно з нормативними положеннями з бухгалтерського обліку та податкового законодавства, що виникають на сільськогосподарських підприємствах за найхарактернішими для цієї галузі податками (рис. 3).

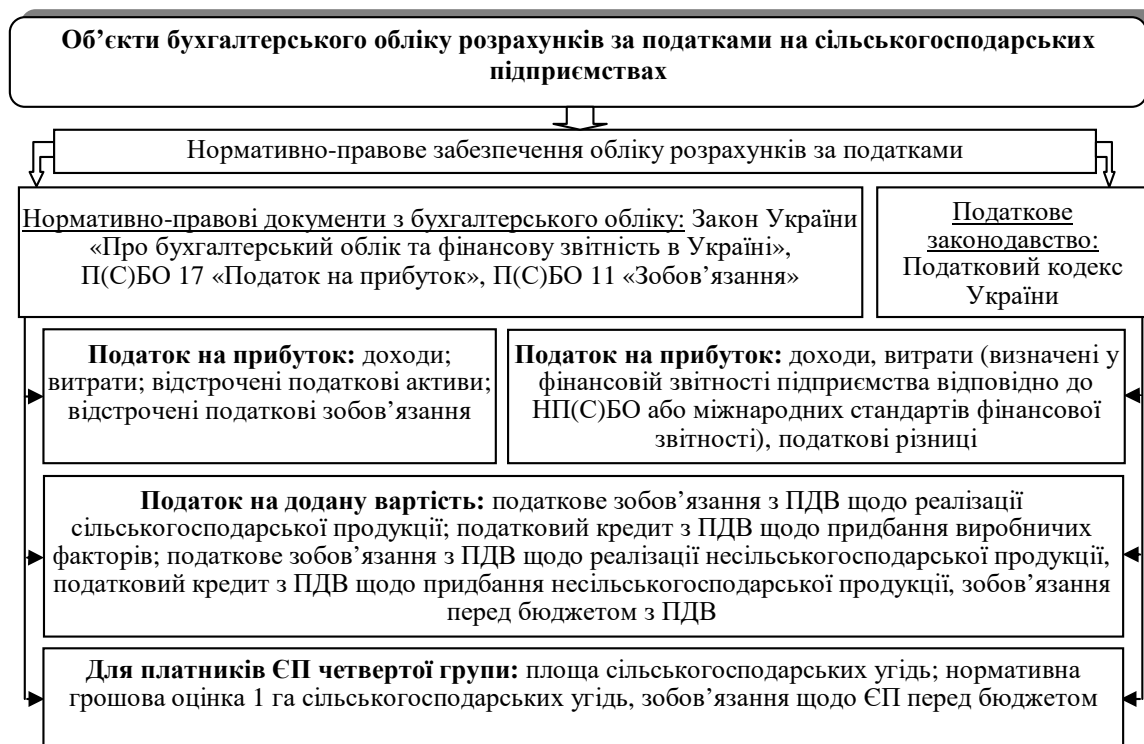


Рис. 3. Об'єкти бухгалтерського відображення розрахунків за податками сільськогосподарських підприємств

Джерело: [6; 7].

Виділені об'єкти обліку розрахунків за податками в свою чергу є об'єктами контролю. Для належної організації системи внутрішнього контролю доцільно регламентувати діяльність структурних підрозділів підприємства й окремих фахівців, наділених відповідними контрольними повноваженнями, у внутрішніх розпорядчих документах. Для чого пропонуємо розробити окремий підрозділ «Організація контролю розрахунків за податками» розділу наказу про облікову політику підприємства «Організація та методика обліку розрахунків із бюджетом». Розробка та затвердження такого підрозділу на підприємствах сільського господарства дозволяє регламентувати порядок здійснення внутрішнього контролю податкових розрахунків, що в свою чергу, дає можливість платникам податків уникнути штрафних санкцій.

Враховуючи переважające значення податкових надходжень у доходній частині бюджету (у 2016 році в структурі доходів Державного бюджету України вони становили 83,1 %), тому процес контролю за їх сплатою повинен мати налагоджений систематичний характер [14]. Наведене в свою чергу дає підстави стверджувати, що сучасні умови господарювання вимагають підвищення достовірності даних бухгалтерського обліку розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах. Це стосується, перш за все, інформації аналітичного обліку, яка необхідна для ефективного здійснення внутрішнього контролю за податковою дисципліною.

Такі ж вимоги постають перед управлінням заборгованістю за податковими платежами у бюджет. Тому розміри заборгованості з податкових неплатежів мають відображатись системно в одному

## Бухгалтерський облік

документі. При цьому, декларація з ЄП четвертої групи слугує лише для документального відображення нарахування цього податку і аж ніяк не для підтвердження розрахунків із бюджетом за цим податком. У цьому контексті доцільним є запровадження Картки аналітичного обліку

розрахунків з ЄП четвертої групи, де у хронологічному порядку щоквартально (або інший варіант, який підприємством обирається самостійно) необхідно відображати суми фактично нарахованого та сплаченого податку.



Рис. 4. Модель внутрішнього контролю розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах

Джерело: розроблено автором.

Аналогічно, для платників четвертої групи ЄП, необхідно вести облік розрахунків за ПДВ – у Картці аналітичного обліку розрахунків з ПДВ та за кожним окремим податком (збором, обов'язковим платежем), платником яких є суб'єкт господарювання. Узагальнюючим документом з облікового відображення розрахунків за податками має стати пропонуваній Реєстр облікового відображення розрахунків за податками та платежами в реєстрах синтетичного обліку. Враховуючи викладене, представимо модель внутрішнього контролю розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах (рис. 4).

Форми пропонуваніх відомостей і реєстру враховують особливості оподаткування галузі сільського господарства і є зрозумілими для заповнення та користування. При цьому зазначені реєстри аналітичного обліку не є єдино можливими, проте їх ведення забезпечить повною, достовірною та систематизованою інформацією користувачів, а також підвищить внутрішній контроль за їх нарахуванням і сплатою. Це дозволяє організувати чіткий облік розрахунків за податками в сільськогосподарських підприємствах і забезпечує простоту та зрозумілість цієї інформації.

**Висновок.** Дослідження теоретичних засад обліку і системи оподаткування дало підстави стверджувати про доречність застосування поняття «обліку для потреб оподаткування», пропонуване тлумачення і функціонування якого ґрунтується на принципі існування єдиної системи бухгалтерського обліку, як цілісного утворення, що включає сукупність облікових процедур і розрахунків для цілей оподаткування як одного з елементів цієї системи. Наведений підхід передбачає ведення обліку на основі первинних документів за правилами бухгалтерського обліку з одночасним використанням облікової інформації з метою формування необхідних податкових документів і податкової звітності.

Із узагальнення об'єктів обліку розрахунків за податками можна зробити висновок, що такі об'єкти обліку як податкові зобов'язання з ЄП четвертої групи згідно з нормативними положеннями з бухгалтерського обліку та податковим законодавством збігаються, на відміну від податку на прибуток, де існує сукупність відмінностей. Податковим зобов'язанням із ПДВ не притаманні розбіжності між різними нормами регламентації, проте вони можуть виникати в господарській діяльності підприємств, що зумовлює необхідність посилення контролю за правильністю формування податкового зобов'язання з ПДВ перед бюджетом. Поряд з цим, уточнено трактування понять «податкове зобов'язання» та «податковий кредит» з метою посилення їх керованості як об'єктів обліку та контролю.

Доведено, що у ринкових умовах господарювання зростає значення функції контролю, який стає необхідним для забезпечення та постійного підтримання умов успішної діяльності підприємств і підвищення їх ділової активності, а також для

попередження виникнення фактів несвочасності розрахунків із бюджетом за податками та запобігання застосуванню штрафних санкцій фіскальними органами. Встановлено, що найважливішим для підприємства видом контролю є внутрішній контроль. Тому, в практичній роботі підприємств сільського господарства запропоновано в наказах про облікову політику у розділі «Організація та методика обліку розрахунків із бюджетом» розробляти окремий підрозділ «Організація внутрішнього контролю розрахунків за податками», що дозволить на належному рівні регламентувати діяльність суб'єкта внутрішнього контролю та порядок організації здійснення внутрішнього контролю розрахунків за податками.

Для підвищення аналітичності обліку розрахунків за податками і внутрішнього контролю за їх нарахуванням та сплатою запропоновано ведення Картки аналітичного обліку розрахунків з ЄП четвертої групи, Картки аналітичного обліку розрахунків з ПДВ та Реєстру облікового відображення розрахунків за податками та платежами в реєстрах синтетичного обліку. Це поліпшує забезпечення заінтересованих користувачів своєчасною, повною та достовірною інформацією про нараховані та сплачені суми податків. При здійсненні внутрішнього контролю виявлені порушення пропонується фіксувати у Описі виявлених відхилень під час внутрішнього контролю розрахунків за податками.

Запропоновані документи не суперечать нині чинному законодавству, яке з 2015 р. реформується, та сприяють посиленню внутрішнього контролю розрахунків за податками суб'єктів господарювання галузі сільського господарства. Стверджуємо, що у фінансово-господарській діяльності підприємств такий контроль має набути всіх ознак системності та визначеності. Суб'єкти господарювання сільського господарства матимуть змогу убезпечитись від порушень нормативних вимог із оподаткування та уникнути штрафних санкцій контролюючих органів виключно шляхом постійного, системного і належного чином організованого попереднього, поточного та наступного контролю розрахунків за податками.

Враховуючи проведені дослідження, трансформаційні перетворення системи обліку і оподаткування, а також обґрунтування необхідності організації постійно діючого і системного внутрішнього контролю розрахунків за податками, як складової організації облікової політики, представлено модель внутрішнього контролю розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах. Представлена модель визначає стадії здійснення такого контролю, передбачає пакет робочих документів внутрішнього контролера, застосування яких дозволяє організувати системний внутрішній контроль розрахунків за податками, своєчасно виявляти помилки та порушення норм законодавства в системі обліку розрахунків за податками.



#### 4 Список використаних джерел

1. Дем'яненко, М. Я. Про співвідношення бухгалтерського та податкового обліку [Текст] / М. Я. Дем'яненко // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С. 10-17.
2. Жук, В. М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки [Текст]: монографія / В. М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с.
3. Кірейцев, Г. Г. Глобальні процеси і актуалізація оновлення методології обліку [Текст] / Г. Г. Кірейцев // Зб. наук. праць Вінницького нац. аграр. університету. Серія «Економічні науки». – 2013. – Вип. 3(80). – С. 91-103.
4. Малишкін, О. І. Податковий облік чи податкові розрахунки? [Текст] / О. І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 1. – С. 22-28.
5. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>
8. Плахтій, Т. Ф. Методологічна основа податкового обліку податку на додану вартість на сільськогосподарських підприємствах [Текст] / Т. Ф. Плахтій, Н. І. Дорош // Економіка: проблеми теорії та практики; в 9 т.: зб. наук. пр. – Дніпропетровськ: ДНТУ, 2009. – Вип. 250. – Т. IV. – С. 880-889.
9. Плахтій, Т. Ф. Об'єкти обліку розрахунків за податками відповідно до бухгалтерського та податкового законодавства [Текст] / Т. Ф. Плахтій // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 46-51.
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
11. Уллубієва, К. К. Система внутрішнього контролю за нарахуванням та сплатою податку на додану вартість [Текст] / К. К. Уллубієва // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 4(58). – С. 164-168.
12. Уллубієва, К. К. Бухгалтерський облік і контроль розрахунків за податком на додану вартість: організація та методика [Текст]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 / К. К. Уллубієва; Житомирський державний технологічний університет. – Житомир, 2012. – 21 с.
13. Шпак, В. А. Організація бухгалтерського обліку: концептуальний підхід [Текст]: монографія / В. А. Шпак. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 312 с.
14. Щомісячний моніторинг основних індикаторів бюджетної системи України на 01.01.2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.ibser.org.ua](http://www.ibser.org.ua)

#### 4 References

1. Demianenko, M. Ya. (2004). Pro spivvidnoshennia bukhgalterskoho ta podatkovoho obliku [About correlation of accounting and tax accounting]. *Oblik i finansy APK*, (1), 10-17.
2. Zhuk, V. M. (2012). *Bukhhalterskyi oblik: shliakhy vyrishennia problem praktyky i nauky* [Accounting: ways to solve problems of practice and science]. Kyiv: NNTs «Instytut ahrarnoi ekonomiky».
3. Kireitsev, H. H. (2013). Hlobalni protsesy i aktualizatsiia onovlennia metodolohii obliku [Global processes and actualization of the updating of the accounting methodology]. *Zbirnyk naukovuh prats Vinnytskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu. Seriiia «Ekonomichni nauky»*, (3(80)), 91-103.
4. Malyskin, O. I. (2012). Podatkovi oblik chy podatkovyi rozrakhunkyy? [Tax accounting or tax calculations?]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, (1), 22-28.
5. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2013). Natsionalne Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» [National Accounting Standard 1 «General Requirements for Financial Statements»]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
6. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). Podatkovi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
7. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2000). Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 17 «Podatok na prybutok» [National Accounting Standard 17 «Income tax»]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>
8. Plakhtii, T. F. & Dorosh, N. I. (2009). Metodolohichna osnova podatkovoho obliku podatku na dodanu vartist na silskohospodarskykh pidpriemstvakh [Methodological basis of tax accounting for value added tax at agricultural enterprises]. *Ekonomika: problemy teorii ta praktyky*, (250), Vol. IV, 880-889.
9. Plakhtii, T. F. (2012). Obiekty obliku rozrakhunkiv za podatkami vidpovidno do bukhgalterskoho ta podatkovoho zakonodavstva [Objects of accounting for tax calculations in accordance with accounting and tax legislation]. *Oblik i finansy APK*, (1), 46-51.
10. Verkhovna Rada Ukrainy. (1999). Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy [About Accounting and Financial Reporting in Ukraine: The Law of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
11. Ullubieva, K. K. (2011). Systema vnutrishnoho kontroliu za narakhuvanniam ta splatou podatku na dodanu vartist [The system of internal control over the accrual and payment of value added tax]. *Visnyk ZhDTU*, (4(58)), 164-168.
12. Ullubieva, K. K. (2012). *Bukhhalterskyi oblik i kontrol rozrakhunkiv za podatkom na dodanu vartist: orhanizatsiia ta metodyka* [Accounting and control of payments for value added tax: organization and methodology] (Dissertation abstract). Zhytomyr: Zhytomyrskyi derzhavnyi tekhnolohichniy universytet.
13. Shpak, V. A. (2011). *Orhanizatsiia bukhgalterskoho obliku: kontseptualnyi pidkhid* [Organization of accounting: a conceptual approach]. Kyiv: Biznes Media Konsaltnh.
14. Shchomisiachnyi monitorynh osnovnykh indykatoriv biudzhethnoi systemy Ukrainy na 01.01.2017 [Monthly monitoring of the main indicators of the budget system of Ukraine on 01.01.2017]. Retrieved from [www.ibser.org.ua](http://www.ibser.org.ua)