

## ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ ПО ФСП

**Постановка проблеми.** На сьогоднішній день сільськогосподарське виробництво має велику питому вагу в структурі економіки України. У зв'язку з цим, актуальним є проведення дослідження різних аспектів функціонування даної галузі.

Аграрне виробництво, як і будь яке інше, в процесі свого функціонування активно взаємодіє з державою. Вагомим місцем перетину інтересів держави та окремо взятого сільськогосподарського підприємства є елементи податкової системи: види, розмір, термін сплати податків тощо.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Для поняття сутності податків, важливим є розуміння того, що податки є найдавнішою і найвпливовішою формою фінансових відносин між державою і суспільством. Поява податків зумовлена виникненням держави і виконанням державою суспільно-необхідних функцій. Система оподаткування, нехай спочатку й примітивна, з'явилася з виникненням найпростішої державної моделі. Багато грошей витекло з державних скарбниць, доки способи й види справляння податків не вдосконалилися настільки, що зробили їх одним з основних джерел доходу держави.

Диференціація податків виробляється за чіткими критеріями, пов'язаними з результатами діяльності суб'єктів, а не з їхніми незмінними якостями. Відмінності в податках визначаються можливостями платників. По залежності від підходу до оподаткування мають враховуватися два критерії справедливості: рівність по горизонталі (рівність виплат для всіх, хто перебуває в однаковому становищі, з огляду на обраний підхід) і рівність по вертикалі (диференціація податків має чітко віддзеркалювати диференціацію з огляду на обраний підхід); з урахуванням економічної нейтральності, організаційної простоти, гнучкості та контрольованості з боку платників [1].

Актуальні питання бюджетного регулювання, порядку та необхідності його здійснення в аграрному секторі викладено у працях вітчизняних вчених: О. Гудзь, С. Дем'яненко, С. Кваші, П. Лайка, Ю. Лузана, І. Свідерської, О. Школьного та ін. Крім того, організацію економічного контролю та аудиту діяльності сільськогосподарських підприємств висвітлено у працях М. Білухи, Ф. Бутинця, Л. Кулаковської, В. Савченка, Б. Усача тощо.

Беручи до уваги актуальність даної теми дослідження, та враховуючи прийняття Податкового кодексу України, можемо констатувати, що значна частина проблемних питань потребує подальшого дослідження. Не в достатній мірі, на сьогодні, розкриті напрямки державної підтримки сільськогосподарських підприємств із застосуванням спеціальних режимів оподаткування: нарахування та сплата фіксованого сільськогосподарського податку, організація контролю (аудиту) за даними процесами як з боку самих платників, так і з боку держави. Вивчення цих питань і постало метою та завданням нашого дослідження.

**Виклад основного матеріалу.** З метою державного стимулювання аграрного сектора економіки та зменшення податкового тиску на сільськогосподарських товаровиробників було запроваджено альтернативну систему оподаткування — фіксований сільськогосподарський податок. Ця система оподаткування є однією з найважливіших складових економічного інструментарію державної підтримки функціонування аграрних товаровиробників.

Спеціальний режим оподаткування вітчизняних аграрних підприємств у формі фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП) з'явився в порядку експерименту в

1998 році у трьох регіонах України (Глобинському районі Полтавської області, Старобешівському районі Донецької області, Ужгородському районі Закарпатської області), а з 1 січня 1999 року його було поширено по всій території України. Спочатку було передбачено, що ФСП матиме тимчасовий характер. Відповідно до закону про цей податок, пільговий режим оподаткування сільськогосподарських підприємств мав би бути чинним до 31.12.2009 р. Проте аграріям допомогла криза, - і Закон України “Про фіксований сільськогосподарський податок” продовжив свою дію до 1 січня 2011 року.

На сьогоднішній день порядок адміністрування фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється відповідно до вимог Податкового кодексу України, затвердженого 2 грудня 2010 року (далі Кодекс). Особливості справляння ФСП визначено главою 2 розділу XIV Кодексу, яка набрала чинності з 1 січня 2011 року.

В сучасній вітчизняній практиці контрольної діяльності набула широкого застосування відносно нова форма контролю – аудит.

Питання організації і методики здійснення економічного контролю та аудиту взаємовідносин сільськогосподарських підприємств з бюджетом завжди викликали підвищену зацікавленість. Враховуючи це та вагоме місце аудиту в структурі сучасного економічного контролю, на нашу думку, є пріоритетним визначення задач аудиторів у відносинах аграрних товаровиробників з фінансовою системою стосовно фіксованого сільськогосподарського податку. Багатьма науковцями на сьогодні прийнята така класифікація сучасного вітчизняного аудиту (рис. 1.).



Рис. 1. Види аудиту

Враховуючи той факт, що більшість платників фіксованого сільськогосподарського податку не підпадають під державний фінансовий аудит (у відповідності до Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 р. N 361 про) [4] та під обов'язкове проведення незалежного аудиту (у відповідності до Закону України Про аудиторську діяльність від 22 квітня 1993 р. (зі змінами та доповненнями)) [5], то найбільш розповсюдженим та реально існуючим видом аудиту у підприємств даної галузі є – внутрішній.

Внутрішній аудитор при перевірці нарахування та сплати ФСП ставить на меті: підтвердити дотримання чинного законодавства щодо оподаткування аграрних товаровиробників фіксованим сільськогосподарським податком, правильність відображення в обліку та своєчасність розрахунків з бюджетом. Завданням аудиту при перевірці фіксованого сільськогосподарського податку є встановлення:

- правильності віднесення сільськогосподарського підприємства до платника ФСП;
- дотримання умов, що надають право сільськогосподарському товаровиробнику сплачувати ФСП;
- правильності розрахунку доходу від реалізації сільськогосподарської продукції;
- законності включення сільськогосподарських угідь до об'єкта оподаткування;

- дотримання платником ФСП встановленого порядку правового оформлення змін у розмірах площі сільськогосподарських угідь у зв'язку з придбанням права власника або землекористувача та уточнення суми податкових платежів;
- використання ставок ФСП відповідно до їх диференціації за територіями, де платники здійснюють господарську діяльність;
- правильність обчислення фіксованого сільськогосподарського податку;
- своєчасність сплати фіксованого сільськогосподарського податку, тощо.

Аудитор має пам'ятати, що у відповідності до Податкового кодексу платниками ФСП можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків, але з урахуванням обмежень (рис. 2.).

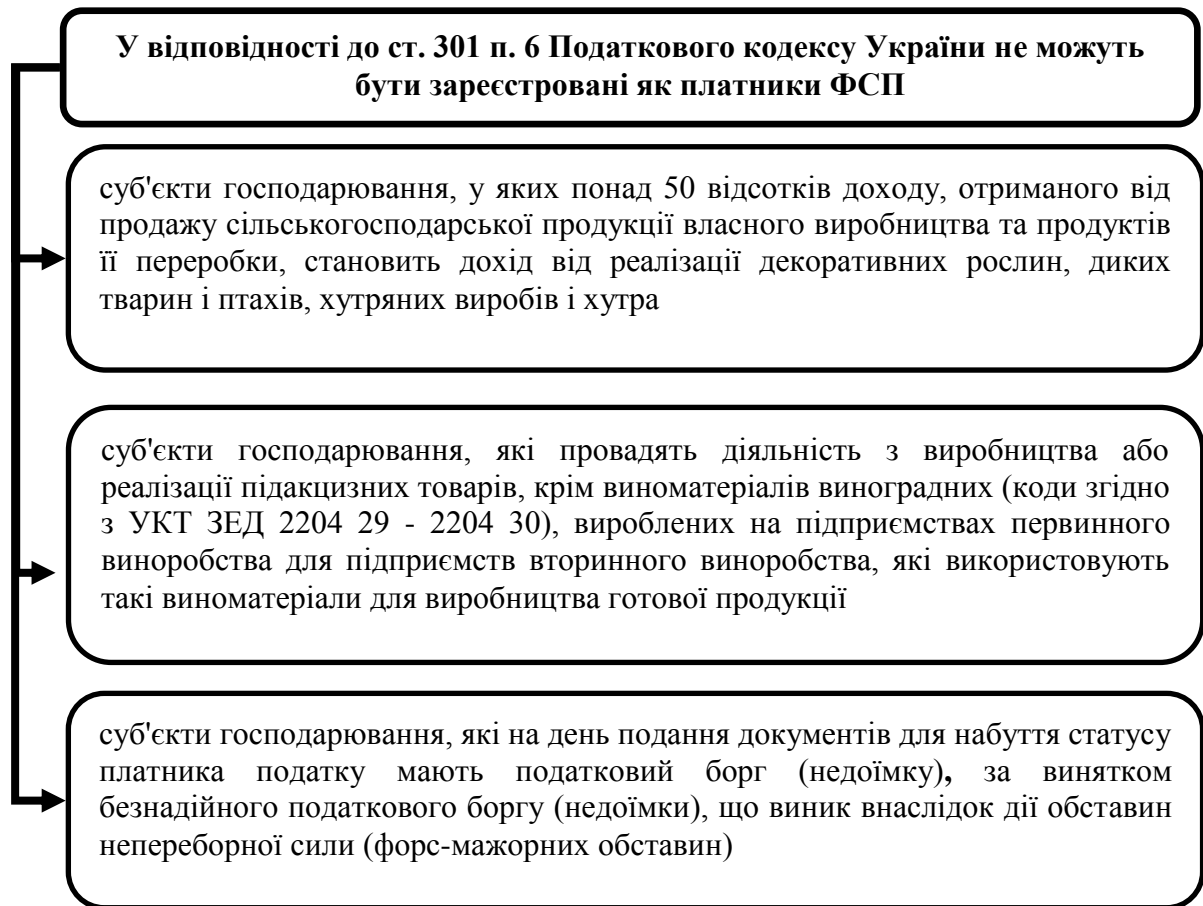


Рис. 2. Не можуть бути зареєстровані платниками ФСП

Слід взяти до уваги, що перелік доходів сільськогосподарського товаровиробника, отриманих від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, також визначено в Податковому кодексі, куди віднесено доходи, отриманими від реалізації продукції (крім підакцизних товарів, за винятком виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 – 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції):

- реалізації продукції рослинництва, що вироблена (вирощена) на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, а також продукції рибництва, виловленої (зібраної), розведеної, вирощеної

у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах), та продуктів її переробки на власних підприємствах;

- реалізації продукції рослинництва у закритому ґрунті та продуктів її переробки на власних підприємствах;
- реалізації продукції тваринництва і птахівництва та продуктів її переробки на власних підприємствах;
- реалізації сільськогосподарської продукції, що вироблена із сировини власного виробництва на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства.

Крім того, наводиться перелік супутніх послуг, доходи від яких також включаються до складу доходів, отриманих від реалізації сільгосппродукції.

Аудитору слід пам'ятати, що затверджено Форму розрахунку питомої ваги доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки в загальній сумі валового доходу підприємства за попередній звітний (податковий) рік та Методичні рекомендації щодо його складання. Зміни у новому Розрахунку питомої ваги (у порівнянні з раніше діючим) полягають у коригуванні загальної суми валового доходу, з якої, зокрема, виключено:

- дохід від реалізації основних засобів, які перебували на балансі підприємства більше 24 місяців (Кт 712);
- дохід від списаної безнадійної кредиторської заборгованості (Кт 717);
- дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, що обліковуються за справедливою вартістю (Кт 710) тощо.

При перевірці правильності застосування ставок ФСП аудитор (як внутрішній так і зовнішній) повинен встановити їх дотримання сільськогосподарськими товаровиробниками відповідно до диференціювання за районами здійснення господарської діяльності. Аудитор має пам'ятати, що ставки фіксованого сільськогосподарського податку встановлено у відповідності до існуючої бази оподаткування. Базою оподаткування є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь, проведена за станом на 1 липня 1995 року.

У 2010 році нормативна грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення, яка проведена станом на 01.07.95 р. підлягає індексації станом на 01.01.2010 р. з коефіцієнтом 3,2, який визначається виходячи з добутку коефіцієнтів індексації за 1996 рік — 1,703, 1997 рік — 1,059, 1998 рік — 1,006, 1999 рік — 1,127, 2000 рік — 1,182, 2001 рік — 1,02, 2005 рік — 1,035, 2007 рік — 1,028, за 2008 рік — 1,152 та за 2009 рік — 1,059 (Нормативна грошова оцінка земель за 2002, 2003, 2004 та 2006 роки не індексувалась).

Для набуття і підтвердження статусу платника ФСП сільськогосподарським товаровиробникам до 1 лютого поточного року необхідно надати до податкових органів перелік документів, визначених ст. 308 Кодексу, а саме:

- загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок (сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень), або земель водного фонду внутрішніх водойм (озер, ставків та водосховищ), - до органу державної податкової служби за своїм місцезнаходженням (місцем перебування на податковому обліку);
- звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки – до органу державної податкової служби за місцем розташування такої земельної ділянки;
- розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва – до органів державної податкової служби за своїм місцезнаходженням або за місцем розташування земельних ділянок за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади з питань державної аграрної політики за погодженням з центральним органом державної податкової служби;

- відомості (довідку) про наявність земельних ділянок – до органів державної податкової служби за своїм місцезнаходженням або за місцем розташування земельних ділянок [3].

Аудитору слід звернути увагу, що у відомості (довідці) про наявність земельних ділянок зазначаються відомості про кожний документ, що встановлює право власності або користування земельними ділянками, у тому числі про кожний договір оренди земельної частки (паю).

Підтвердження розміру площ сільськогосподарських угідь, що перебувають у власності сільськогосподарського виробника або надані йому у користування, у тому числі на умовах оренди, та їх нормативної грошової оцінки здійснюється відповідними органами державних земельних ресурсів за місцем розташування земельної ділянки. Разом з тим, податкові органи за місцезнаходженням сільськогосподарського товаровиробника повинні протягом 10 робочих днів з дати подання податкової декларації або заяви видати довідку про набуття або підтвердження статусу платника ФСП.

Внутрішній аудитор має приділити значну увагу порядку обчислення та сплати даного податку: сільськогосподарські товаровиробники самостійно обчислюють суму податку щороку за станом на 1 січня і до 1 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 Податкового кодексу.

Сплата податку проводиться щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах:

- а) у I кварталі – 10 відсотків;
- б) у II кварталі – 10 відсотків;
- в) у III кварталі – 50 відсотків;
- г) у IV кварталі – 30 відсотків.

Якщо протягом податкового (звітного) періоду у платника податку змінилася площа сільськогосподарських угідь або земель водного фонду у зв'язку з набуттям (втратою) на неї права власності або користування, такий платник зобов'язаний:

- уточнити суму податкових зобов'язань з податку на період починаючи з дати набуття (втрати) такого права до останнього дня податкового (звітного) року;
- подати протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним періодом, органам державної податкової служби за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки декларацію з уточненою інформацією про площу земельної ділянки, а також відомості про наявність земельних ділянок та їх нормативну грошову оцінку.

У разі якщо платник податку (орендодавець) надає сільськогосподарські угіддя або землі водного фонду в оренду іншому платникові податку (орендарю), орендована площа земельних ділянок не може включатися до декларації з податку орендаря, а враховується у такій декларації орендодавця.

Якщо ж платник податку (орендар) орендує сільськогосподарські угіддя або землі водного фонду в особи (орендодавця), яка не є платником податку, орендована площа земельних ділянок включається до декларації з податку орендаря.

Особливої уваги аудитора заслуговує той факт, що платники ФСП повинні сплачувати не всі податки і збори (рис. 3).

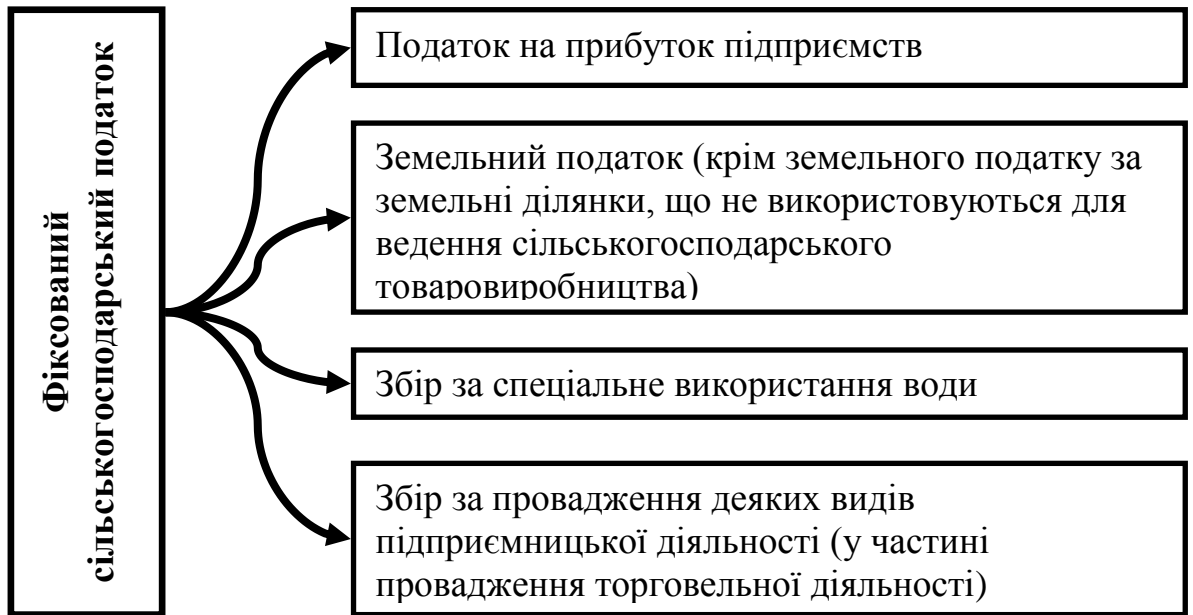


Рис. 3. Платники ФСП не є платниками таких податків і зборів

Платники податку перераховують в установлений строк загальну суму коштів на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки.

Служба внутрішнього контролю (аудиту) суб'єкта господарювання повинна враховувати той факт, що у випадку коли підприємство не може виконати вимогу щодо 75-відсоткового критерію частки сільськогосподарського товаровиробництва у зв'язку із виникненням обставин непереборної сили у попередньому податковому (звітному) році, до нього в наступному податковому (звітному) році не застосовується вимога, згідно з якою частка сільськогосподарського товаровиробництва повинна дорівнювати або перевищувати 75 відсотків.

Такі платники для підтвердження свого статусу платника податку подають податкову декларацію разом із рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних рад про наявність обставин непереборної сили та перелік суб'єктів господарювання, що постраждали внаслідок таких обставин.

Крім того, реєстрація сільськогосподарського товаровиробника платником податку скасовується:

- у разі подання платником податку письмової заяви щодо добровільного зняття з такої реєстрації;
- за рішенням органу державної податкової служби (якщо такий платник податку ліквідується, у тому числі шляхом злиття, приєднання або перетворення; у разі встановлення за результатами документальної перевірки недотримання платником податку положень статті 301 Податкового кодексу.

При цьому такий платник податку зобов'язаний перейти до сплати податків за загальною системою оподаткування починаючи з наступного місяця після місяця, у якому було встановлено таке порушення).

У разі якщо у податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробництва становить менш ніж як 75 відсотків, сільськогосподарський товаровиробник сплачує податки у наступному податковому (звітному) році на загальних підставах.

Платники податку несуть відповідальність відповідно до Податкового кодексу за правильність обчислення, своєчасність подання податкових декларацій та сплати сум податку [3].

До Зведеного бюджету станом на 01.11.10р. надійшло від підприємств агропромислового комплексу 27586,5 млн. гривень податкових платежів, що в 1,4 рази

більше, ніж було сплачено на 01.11.09р. Податковий борг до Зведеного бюджету становив 477,4 млн. грн. і зменшився порівняно з початком поточного року на 33,1 млн. грн. (на 6,5 %).

У рахунок сплати фіксованого сільськогосподарського податку до Зведеного бюджету станом на 01.11.10 р. надійшло 100,8 млн. грн., що на 1 млн. грн., або на 1 % більше, ніж було сплачено у відповідному періоді 2009 року [2].

**Висновки.** На нашу думку, слід зазначити, що передбачене в Податковому кодексі існування фіксованого сільськогосподарського податку є закономірним. Зрозуміло, що його наявність більше цікавить прибуткові та економічно активні сільськогосподарські підприємства з метою мінімізації їх оподаткування в основному за рахунок податку на прибуток. При цьому діючим законодавством надана можливість переходу збиткових підприємств на загальну систему оподаткування, якщо це буде економічно доведено.

Забезпеченню ефективності діяльності суб'єктів підприємницької діяльності багато в чому сприяє впровадження і правильна організація системи внутрішнього аудиту. Служба внутрішнього контролю (аудиту), будь якого сільськогосподарського товаровиробника, повинна економічно обґрунтувати своє існування. При цьому не останньою буде її роль у виборі, фінансовому обґрунтуванні та застосуванні системи оподаткування підприємства. Асигнування на утримання такої аудиторської служби слід здійснювати за рахунок виявлених внутрішнім аудитом резервів підвищення ефективності функціонування підприємства.

Враховуючи постійні швидкопливні зміни у діючому законодавстві України, внутрішнім аудиторам слід постійно вдосконалювати свої професійні навички. Це надасть можливість здійснювати об'єктивний і незалежний аудит, мати неупереджену позицію при здійсненні відповідних перевірок, оцінювати отримані результати і скласти конструктивний аудиторський висновок.

#### **Анотація**

За результатами дослідження обґрунтовано необхідність проведення та основні напрямки внутрішнього аудиту розрахунків по фіксованому сільськогосподарському податку аграрних товаровиробників.

**Ключові слова:** аудит, бюджет, внутрішній аудит, податкова система, фіксований сільськогосподарський податок.

#### **Аннотация**

По результатам исследования обосновано необходимость проведения, а также основные направления внутреннего аудита расчетов по фиксированному сельскохозяйственному налогу аграрных товаропроизводителей.

**Ключевые слова:** аудит, бюджет, внутренний аудит, налоговая система, фиксированный сельскохозяйственный налог.

#### **Summary**

The necessity and the main ways of the internal audit of the fixed agricultural tax calculations of the agricultural producers are justified by the research's results.

**Key-words:** audit, budget, internal audit, tax system, fixed agricultural tax.

#### **Список використаних джерел**

1. З історії виникнення податків [Електронний ресурс] // Державна податкова адміністрація в Чернівецькій області : офіційний сайт. - Режим доступу: [http://www.dpa.cv.ua/index.php?view=article&catid=379%3A2010-10-07-14-41-19&id=5083%3A2010-10-07-14-56-50&tmpl=component&print=1&layout=default&page=&option=com\\_content&Itemid=731](http://www.dpa.cv.ua/index.php?view=article&catid=379%3A2010-10-07-14-41-19&id=5083%3A2010-10-07-14-56-50&tmpl=component&print=1&layout=default&page=&option=com_content&Itemid=731) [Opera.HTML%5CShell%5COpen%5CCommand.](#)

2. Підсумки роботи агропромислового комплексу у січні-жовтні 2010 року [Електронний ресурс] // Міністерство аграрної політики та продовольства України : офіційний портал. - Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/page/?11100Opera.HTML%5CShell%5COpen%5CCommand>.
3. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 року. № 2755-VI // Все про бухгалтерський облік : Всеукраїнська професійна бухгалтерська газета. - 2011. - № 1/3. - С. 14-354.
4. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 р. N 361 // Офіційний вісник України. – 2006. - № 13. – С. 148-150.
5. Про аудиторську діяльність : Закон України № 3125 від 22.04.1993 р. в редакції Закону України № 140-V (140–16) від 14.09.2006 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2006. - № 44. - Ст. 432.