

УДК 336.22/.226 + 657 : 631.11

Кушніренко О. А., к.е.н., доцент

Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України «Ніжинський агротехнічний інститут»

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ПОДАТКІВ В ГАЛУЗІ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ *

У статті досліджено економічну сутність податків як важливого явища в соціально-економічних відносинах через встановлення їх особливостей в галузі сільського господарства і наукове обґрунтування базових елементів оподаткування. Виділено функції податків та проаналізовано методичні підходи їх реалізації, запропоновано напрями їх упорядкування. Розкрито особливості формування облікової інформації в частині оподаткування сільськогосподарських підприємств і уточнено його понятійний апарат через поглиблення трактування окремих категорій.

Ключові слова: оподаткування, податкова система, сутність податків, функції податків, сільське господарство, бухгалтерський облік.

Кушніренко О. А.

* 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

Kushnirenko O. A.

ECONOMIC NATURE OF TAXES IN THE FIELD OF AGRICULTURE: ACCOUNTING ASPECTS

In the article the critical analysis was introduced and the opinions of the scientists about the economic nature of taxes in the field of agriculture were compared, their functions and elements were investigated, as well as the determining factors in agricultural production were systematized.

This suggests that the taxation in agriculture is a special sphere of equilibrium allocation of affairs, which reflects the interaction between the business entities of the agrarian sector and the state through the implementation of the fiscal functions which are provided by the government authorities and the implementation of the regulating influence on the economic activity of the enterprises.

It was established that taxes carry out two main functions – fiscal and regulatory, which reflect the nature of taxes (practical implementation), and the rest of the subfunctions which are allocated by scientists, it is proposed to isolate them into the theoretical group as an addition and development of the regulatory function.

It is proved that the social function in the nearest future will become determinative and it will be the basis for the establishment of the tax system.

Consideration of the theoretical foundations of the functioning of the taxes as an object of accounting gave reason to assert the appropriateness of the element's allocation as a single system of accounting – «accounting for tax purposes».

However, this definition was introduced like a component of a single accounting system that provides a reflection of the relations of distribution in form of taxes, preparation, grouping, aggregation and accumulation of the information about the taxpayer required for the calculation, compilation and submission of the tax returns and timely payment to the budget of taxes (fees and other payments, the collection of which is provided by the tax law).

It is this element of the accounting system that includes a set of accounting procedures and settlements for tax purposes. Studies carried out strengthening the knowledge of the economic nature of taxes, and contributed to the streamlining of the conceptual apparatus in terms of the taxation in order to raise the informativity of tax accounting.

Key words: taxation, tax system, the essence of taxes, the functions of taxes; agriculture; accounting.

Кушниренко А. А.

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГОВ В ОБЛАСТИ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА: УЧЕТНЫЙ АСПЕКТ

В статье исследовано экономическую сущность налогов как важного явления в социально-экономических отношениях путем установления их особенностей в области сельского хозяйства и научное обоснование основополагающих племен-

тов налогообложения. Выделены функции налогов и проанализированы методические подходы их реализации, обоснованно предложение их упорядочения. Раскрыты особенности формирования учетной информации в части налогообложения сельскохозяйственных предприятий и упорядочено его понятийный аппарат путем уточнения трактовки отдельных категорий.

Ключевые слова: налогообложение, налоговая система, сущность налогов, функции налогов; сельское хозяйство; бухгалтерский учет.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями. Податки виступають головним фінансовим інструментом, через який держава створює суб'єктам господарювання сприятливі умови для ефективної виробничо-фінансової діяльності та забезпечує можливість переходу їх до сталого розвитку. Водночас, особливості діяльності сільськогосподарських підприємств, які мають об'єктивний характер та в значній мірі пов'язані з навколишнім природним середовищем, недостатньо враховуються в оподаткуванні як об'єкт обліку, що спотворює облікову інформацію, знижує забезпеченість користувачів інформацією про стан розрахунків із бюджетом, зумовлює нерівномірне податкове навантаження. Як наслідок, система оподаткування України характеризується частими трансформаційними перетвореннями, спрямованими на підвищення прозорості економіки, оптимізацію податкових надходжень до бюджету тощо. Це, в свою чергу, потребує правильного розуміння та переосмислення економічної природи та функцій податків і відповідно актуалізує порушену тему.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Проблему податкової системи розглянуто в працях вітчизняних економістів, зокрема В. Андрущенка, Е. Гейсер, Ю. Іванова, М. Корягіна, Н. Крупей, П. Мельника, А. Поддєрьогіна, В. Синчака, О. Тімарцева, Ю. Турянського та інших. Віддаючи належне їх науковим працям, варто відмітити, що найчастіше досліджується практична сторона оподаткування, як от особливості застосування певних видів, режимів податків, проблеми планування і прогнозування податкових надходжень тощо. Водночас концепційні основи та функції податків з погляду побудови соціально-орієнтованої економіки та загальної теорії економічних систем значно вужче відображені в економічній літературі.

Цілі статті. Метою написання даної статті є розкриття економічної сутності податків як важливого явища в соціально-економічних формаціях через встановлення їх особливостей в галузі сільського господарства та наукове обґрунтування базових елементів оподаткування. Для вирішення поставлених завдань також розкриваються особливості формування облікової інформації в частині оподаткування сільськогосподарських підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. За економічним змістом податки є фінансовими відносинами між державою і платниками податків з метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових коштів, необхідних для виконання державою її функцій, розвитку та функціонування соціальної інфраструктури. Податки як атрибут держави супроводжують всю історію людської цивілізації, їх розвиток та існування розпочинаються з виникнення держави, якій для здійснення та виконання своїх функцій необхідні відповідні кошти [10, с. 17]. Податкова система нашої держави наразі перебуває в стадії реформування, що обумовлює побудову соціально-орієнтованої ринкової економіки та мотивує поліпшення якості і повніше використання бухгалтерсько-контрольної інформації в управлінні оподаткуванням.

В одному з останніх фундаментальних досліджень сьогодення податки трактуються як обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється із платників податків відповідно до законодавства з питань оподаткування; відрахування частини валового внутрішнього продукту на загальносуспільні потреби, без задоволення яких суспільство існувати не може; встановлюється винятково державою і ґрунтується на актах вищої юридичної сили, тобто є правовою категорією [13, с. 385]. Податковий кодекс поняття податку визначає як обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до законодавства [8]. Неоднозначність трактувань податків різними авторами змушує погодитись з тезою В. Л. Андрущенко, в частині того, що природа податку має гетерогенний, тобто змішаний, неоднорідний, неоднозначний характер, відображаючи суперечливі мотивації платників [1, с. 151]. Тобто, податки включають в себе все, але в різних пропорціях. Точніше було б сказати, що природі податку властиві якості як реального

платежу, так і передбаченого законом й обумовленого громадським сумлінням обов'язку.

Отже, враховуючи вищезазначене, податок – це гетерогенний феномен, із різними, навіть несумісними властивостями [3, с. 34]. Водночас, в Україні в силу великих масштабів ухиляння від оподаткування, розширене трактування податку як обов'язку набуває особливо актуального змісту.

При дослідженні природи податків пропонується враховувати їх призначення, як соціально-економічної категорії, що проявляється у внутрішніх властивостях податків, тобто через виконання ними відповідних функцій. В. Л. Андрущенко зазначає, що в рамках кожної із функцій формується особлива спеціалізація податкових відносин. Це й становить методологічну основу для формування податкових функцій – прояву сутності податків в дії, способу вираження їх властивостей [2, с. 30].

У економічній літературі зазвичай називають такі їх функції: фіскальну, стимулюючу, регулюючу, розподільчу, контрольну та інші. За будь-якого суспільного устрою податки виконують дві основні функції: фіскальну і регулюючу. Загалом спроби обґрунтування значної кількості функцій податків не знайшли своєї підтримки серед науковців. Більшість досліджень сходяться на тому, що податки виконують дві функції – фіскальну та регулюючу [9, с. 6; 13, с. 556].

Фіскальна є головною та визначається природою податків і притаманна всім державам у всі періоди їх існування. За її допомогою забезпечується наповнення бюджетів усіх рівнів і відповідно джерел формування доходів держави для здійснення власних функцій (оборонних, соціальних, природоохоронних тощо). Ця функція забезпечує не лише виконання основного призначення податків – формування фінансових ресурсів держави для задоволення потреб суспільства, а й передбачає механізм цих надходжень, що діє на правових засадах і забезпечує централізоване стягнення податків. Тому можна стверджувати, що реалізація фіскальної функції не враховує економічних інтересів платників податків, а лише мотивує зростання доходів державного бюджету.

Поряд з цим, у сучасних умовах господарювання більшість держав змушені шукати в податках шляхи вирішення економічних питань, використовуючи податкову політику як важіль впливу на

негативні явища та процеси ринку. Адже за допомогою регулювання рівня податкового навантаження держава може проводити політику розвитку окремих галузей, у тому числі сільського господарства.

Таким чином, фінансова функція значною мірою виконує економічну функцію податків, що означає: податки істотно впливають на процес відтворення, стимулюючи / стримуючи його темпи, посилюючи / послаблюючи накопичення капіталу, розширюючи / звужуючи платоспроможний попит населення. Обидві функції знаходяться в тісному взаємозв'язку. При цьому, регулююча функція є похідною від економічної. Суть її полягає у вартісному розподілі та перерозподілі доходів між соціальними верствами і групами, між сферами та галузями економіки.

У сільському господарстві регулююча функція проявляється через застосування таких податкових важелів: вид податків (єдиний податок четвертої групи); об'єкт оподаткування (площа сільськогосподарських угідь при розрахунку ЄП четвертої групи); податкові пільги (механізм державної підтримки (дотацій) ПДВ) [8].

Виконуючи регулюючу функцію, держава впливає на рівень соціально-економічного розвитку, стимулюючи чи дестимулюючи окремі його напрямки. Невипадково в окремих літературних джерелах зустрічається поняття «розподільчо-регулюючої функції» податків, зокрема такої позиції дотримується Ю. Б. Іванов [4, с. 28]. Проте, на нашу думку, таке поєднання не є доречним, оскільки на різних етапах розвитку системи оподаткування прояв окремих функцій є відмінним та характеризує рівень податкової політики держави. Зокрема, із активізацією ролі держави в господарській діяльності у регулюючій функції з'являються додаткові властивості, що, на думку П. В. Мельника, реалізуються в окремих підфункціях: економічній (розподільчій), контрольній і соціальній [7, с. 15–16]. Однак, проаналізувавши зазначену тезу в частині економічної функції, можна стверджувати, що регулююча функція була перейменована на економічну, а зміст залишився тим самим. Тому з числа податкових функцій потрібно вилучити економічну. Адже економічною категорією є поняття «оподаткування» [2, с. 31].

Крупей Н. С. у ряду функцій податків називає контрольну. На думку прихильників такого підходу, вона проявляється в ролі

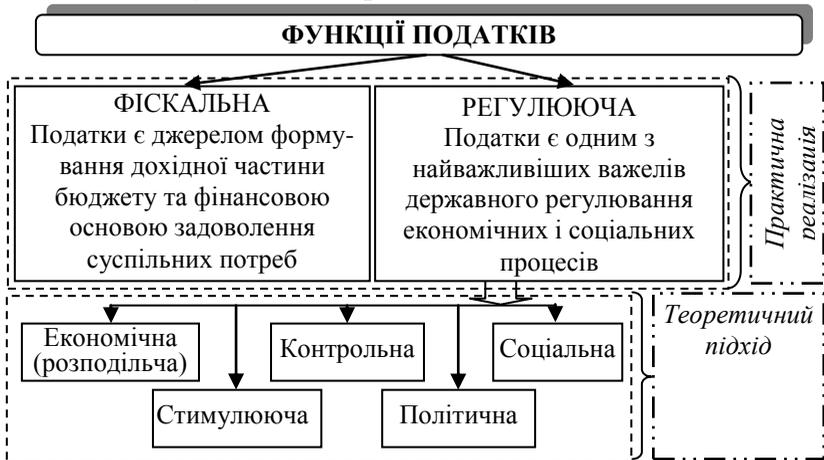
оціночного показника ефективності кожного окремого податку та системи в цілому [6, с. 39]. Варто погодитися з подібною властивістю податків, оскільки регулююча функція охоплює всі процеси, пов'язані з розподілом ресурсів, а структура податків, їх механізм і розміри створюють основу для аналізу фінансової політики держави та прийняття вмотивованих рішень щодо вдосконалення. Однак, контрольній функції не слід надавати самостійності, оскільки вона не набула чітко визначених ознак, а відтак її варто віднести до складу підфункцій регулюючої функції податків.

Виходячи з викладеного, стверджуємо, що соціальна функція в найближчому майбутньому має стати самостійною й основною, оскільки соціальна складова оподаткування закріплена на державному рівні й повинна бути визначальною і забезпечувати в галузі сільського господарства раціональне природокористування в інтересах усіх членів суспільства.

Напрямки прояву регулюючої функції окремими податками різні, тому має місце й різний їх вплив на діяльність підприємств. З огляду на це Д. Г. Черник доводить, що регулююча функція податків поділяється на підфункції, серед яких є й стимулююча [14]. Безперечно, порядок обчислення окремих податків та умови їх сплати можуть позитивно вплинути на діяльність підприємств у цілому й на окремі напрямки їх діяльності. За результатами дослідження А. М. Поддєрьогіна, «стимулююча функція податків – це дійсно прояв регулюючої їх функції» [9, с. 135]. Він наголошує, що не можна погодитися з точкою зору виконання податками самостійної стимулюючої функції. Тому приходимо до висновку, що функціями, які відображають практичну сторону податків, тобто такими, що дійсно реалізуються в економіці й сільському господарстві зокрема, є фіскальна та регулююча, які формують окрему (практичну) групу функцій податків. Решту підфункцій, що виділяють науковці, можна виокремити у теоретичну групу, як доповнення і розвиток регулюючої функції. При цьому, соціальна функція в найближчій перспективі має стати визначальною. Систематизація функцій податків наведена на рис. 1.

Дослідження економічної природи податків полягає не лише у визначенні призначення податку як фіскального інструменту формування дохідної частини бюджету, але й у науковому обґрун-

туванні базових елементів оподаткування, від яких залежить механізм справляння того чи іншого податку. Основні та додаткові елементи податку наведено на рис. 2.



Примітка: – пропозиції автора

Рис. 1. Основні функції податків *

* систематизовано на основі даних джерел: [5; 6; 11; 12])

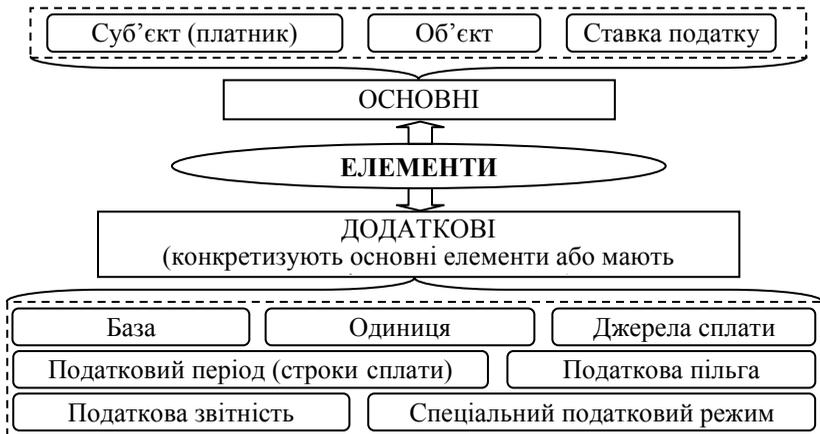


Рис. 2. Структура елементів податку *

* авторська розробка

Так, суб'єкт податку – будь-яка сторона, що бере участь у процесі організації сплати податків (сільськогосподарські підприємства), на яку, за наявності об'єкта оподаткування, покладено комплекс податкових обов'язків і прав згідно з законодавством. При цьому платник податку – юридична чи фізична особа, яка безпосередньо перераховує податок до бюджету.

Об'єктом оподаткування називають ті явища чи предмети, завдяки яким сплачується податок – земля, виробництво, особа тощо. Об'єкт повинен піддаватися чіткому обліку, мати безпосереднє відношення до платника й вказувати на те, що саме оподатковується.

Беззаперечно функціонування податків має свої особливості в кожній галузі економіки. Тобто, на відміну від багатьох інших галузей сільське господарство має певні особливості, які суттєво впливають на виробничі відносини й економічні показники діяльності суб'єктів господарювання цієї сфери, а їх результати прямо залежать від низки природних і економічних факторів, що узагальнено на рис. 3.

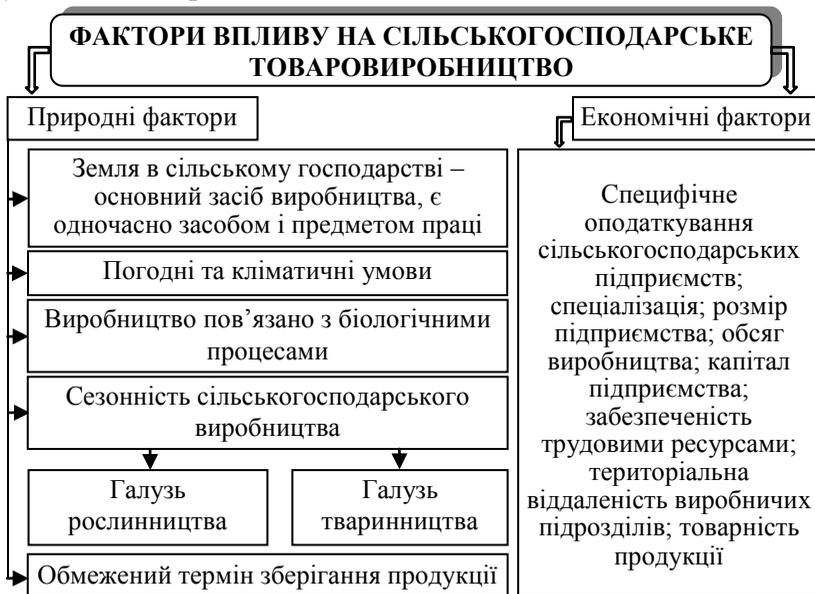


Рис. 3. Фактори, які є визначальними в сільськогосподарському виробництві *

* авторська розробка

Розглянуті фактори впливу на сільськогосподарське виробництво зумовлюють необхідність спеціального механізму оподаткування та розгалуженої системи пільг у різновидах оподаткування для суб'єктів цієї галузі, адже сільське господарство, як і інші сектори економіки, підлягає оподаткуванню. Податкова система сільськогосподарських підприємств повинна виступати особливою складовою загальнодержавної системи оподаткування та враховувати специфіку фінансових відносин у галузі. Цього досягти можливо виключно за наявності достовірної інформації, джерелом якої є бухгалтерський облік. Враховуючи, що результатом функціонування податків є податкові зобов'язання, які є об'єктами бухгалтерського обліку, вважаємо за доцільне виокремити його складову – облік для потреб оподаткування. Відповідно, пропонуємо таке його визначення, а саме – 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).

Висновки. Критичний аналіз і співставлення думок учених щодо економічної природи податків у галузі сільського господарства, їх функцій й елементів, а також систематизація факторів, які є визначальними в сільськогосподарському виробництві дає підстави стверджувати, що оподаткування в сільському господарстві – це особлива сфера рівновагових відносин розподілу, яка відображає взаємодію суб'єктів господарювання аграрного сектору та держави шляхом реалізації органами державної влади фіскальної функції та виконання регулюючого впливу на господарську діяльність підприємств. Податки виконують дві основні функції – фіскальну й регулюючу, які відображають природу податків (практичне здійснення), а решту підфункцій, що виділяються вченими, запропоновано виокремити в теоретичну групу як доповнення і розвиток регулюючої функції. Доведено, що соціальна функція в найближчій перспективі має стати визначальною і бути покладеною в основу формування податкової системи.

Розгляд теоретичних засад функціонування податків, як об'єкта бухгалтерського обліку дав підстави стверджувати про доцільність виокремлення елемента єдиної системи бухгалтерського обліку – «обліку для потреб оподаткування», який включає сукупність облікових процедур і розрахунків для цілей оподаткування. Наведені пропозиції підсилюють пізнання економічної природи податків, і сприяють упорядкуванню понятійного апарату в частині оподаткування у напрямку підвищення інформативності обліку податкових розрахунків.

1. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) / В. Л. Андрущенко – Львів: Каменяр, 2000. – 303 с.
2. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посібн. / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов. – К. : Комп'ютер прес, 2004. – 300 с.
3. Гейер Е. С. Удосконалення механізму взаємодії системи бухгалтерського обліку та оподаткування / Е. С. Гейер // Зб. наук. пр. «Економічний аналіз» / За ред. С. І. Шка-абана.; – Тернопіль : ТНЕУ, 2011. – Вип. 9. – Ч. 1. – С. 82–85.
4. Іванов Ю. Б. Податкова система : підручн. / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк; МОН України – К. : Атіка, 2006. – 920 с.
5. Корягін М. В. Соціально-економічна природа та функції податків / М. В. Корягін, І. В. Гончарук, С. С. Гриневич // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.9. – С. 132–138.
6. Крупей Н. С. Економічна сутність податків та їх функції / Н. С. Крупей // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». – Серія «Економіка». – 2012. – Вип. 19. – С. 36–40.
7. Мельник П. В. Податкова політика України : навч. посібн. / П. В. Мельник, З. С. Варналій, Л. Л. Тарангул; за ред. П. В. Мельника. – К. : Знання України, 2011. – 505 с.
8. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. №2755-17 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>
9. Поддєрьогін А. М. Податкова система України на шляху розвитку / А. М. Поддєрьогін // Фінанси України. – 2001. – №11. – С. 3–12.
10. Синчак В. П. Система оподаткування у сільському господарстві України: теорія, методологія та практика : монографія / В. П. Синчак. – Х. : ХУУП, 2008. – 476 с.
11. Турянський Ю. Соціально-економічна суть та функції податків / Ю. Турянський // Зб. наук. пр. «Ефективність державного управління». – Львів. – 2014. – Вип. 39. – С. 467–473.
12. Тімарцев О. Ю. Розвиток функцій податків у сучасних умовах / О. Ю. Тімарцев // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – №3. – С. 448–454.
13. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія: у 3-х т. / За ред. Т. І. Єфіменко. – К. : Ін-т світ. екон. і міжнар. відносин НАНУ, ДННУ «Акад. фін. управління», 2010.
14. Черник Д. Налоги Франции / Д. Черник // Финансы. – 1994. – №7. – С. 33.