

5. Балабанова Л.В. Управління конкурентоспроможністю підприємств на основі маркетингу : моногр. / Л.В. Балабанова, А.В. Кривенко //Донецьк : ДонДУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2004. - 147 с

УДК: [657.2:336.226.322]:631.11

РОЗРАХУНКИ З БЮДЖЕТОМ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ - СУБ'ЄКТАХ СПЕЦІАЛЬНОГО РЕЖИМУ ОПОДАТКУВАННЯ: ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ

*Шепель І.В. – к.е.н., доцент,
ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»*

Розглянуто діючі системи оподаткування сільськогосподарських підприємств згідно з нормами Податкового кодексу України є суб'єктами спеціального режиму оподаткування. Наведено алгоритм визначення системи оподаткування сільськогосподарських підприємств, їх документальне забезпечення облікового відображення розрахунків з бюджетом. Висвітлена схема сплати податку на додану вартість.

Ключові слова: сільськогосподарське підприємство, бюджет, податок на додану вартість, спеціальний режим, єдиний податок.

Шепель И.В. Расчеты с бюджетом на сельскохозяйственных предприятиях - субъектах специального режима налогообложения: организационные и методической основы учета

Рассмотрены действующие системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий в соответствии с нормами Налогового кодекса Украины являются субъектами специального режима налогообложения. Приведен алгоритм определения системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий, их документальное обеспечение учетного отражения расчетов с бюджетом. Освещена схема уплаты налога на добавленную стоимость.

Ключевые слова: сельскохозяйственное предприятие, бюджет, налог на добавленную стоимость, специальный режим, единый налог.

Shepel I.V. Payments to the budget on farms - subjects of special tax regime: organizational accounting principles and methods

We consider the current system of taxation of agricultural enterprises under the rules of the Tax Code of Ukraine as subjects of special tax treatment. An algorithm for determining the taxation of agricultural enterprises, documentary support of their accounting mapping of payments to the budget is presented. The scheme of VAT payment is highlighted.

Keywords: agricultural enterprise, budget, value added tax, special treatment, single tax.

Постановка проблеми. Вибір системи оподаткування здійснюється на підставі податкового законодавства, яке надає можливість платнику обирати той альтернативний варіант оподаткування, що якнайкраще враховує всі аспекти його діяльності. В основу податкового законодавства при виборі системи оподаткування сільськогосподарських підприємств покладено обсяг реалізації сільськогосподарської продукції. Правильно організований та методично побудований облік розрахунків за податком на додану вартість (ПДВ) на сільсь-

когосподарських підприємствах з урахуванням галузевих особливостей оподаткування є запорукою недопущення на практиці помилок, наслідком якого є нарахування штрафних санкцій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням організації та методики бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом розглядали у своїх наукових працях Бобрівець С. В., Демиденко Л. М., Ковальчук С. К., Лисканич Х., Лютий І.О., Панасик В. М., Поддєрьогін А. М., Прокопенко Н. С., Романюк М. В., Саблук П.Т., Танклевська Н. С. та ін. Проте, враховуючи постійні зміни в законодавстві з питань оподаткування та обліку ПДВ вимагають перегляду діючої законодавчої бази.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає у вивченні організаційних аспектів та методичних засад обліку розрахунків з бюджетом на сільськогосподарських підприємствах з урахуванням діючої законодавчої бази.

Виклад основного матеріалу дослідження. Наразі податковим законодавством України для суб'єктів господарювання аграрної сфери передбачено дві системи оподаткування, яку сільськогосподарське підприємство обирає на власний розсуд, із дотриманням вимог, установлених ПКУ: загальна система оподаткування (зі сплатою всіх закріплених законодавством податків – для сільськогосподарських підприємств найхарактернішим є податок на прибуток, загальний режим ПДВ) і спеціальний податковий режим у вигляді ЄП четвертої групи (замінює сукупність податків) та спеціальний режим оподаткування ПДВ. З наведеного випливає, що сільськогосподарські підприємства, які визнані платниками податків, повинні дотримуватись умов податкового законодавства, представленого ПКУ, та здійснювати вибір найоптимальнішої системи оподаткування (рис 1).

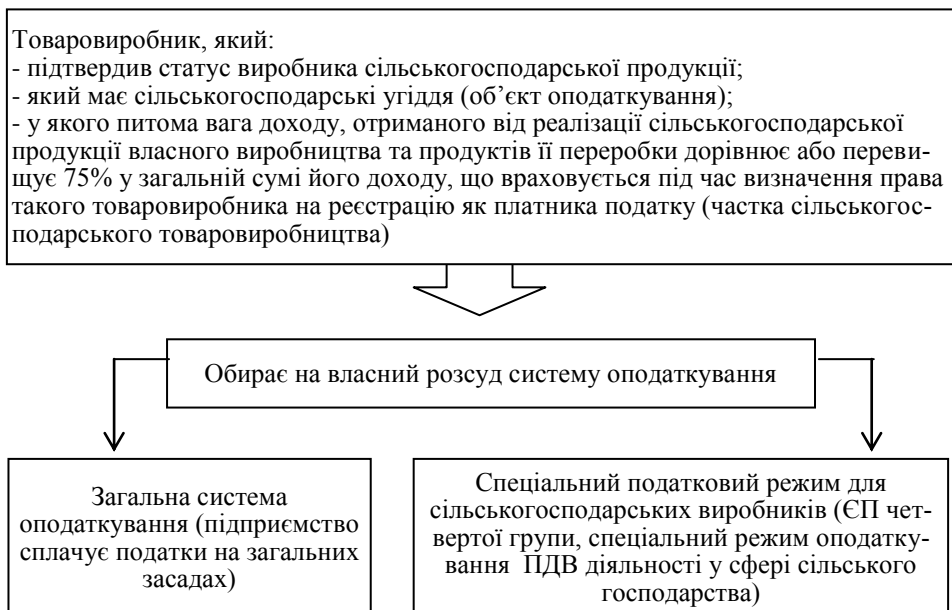


Рисунок 1. Алгоритм визначення системи оподаткування сільськогосподарських підприємств

Сільськогосподарське підприємство застосовує спеціальний податковий режим для сільськогосподарських виробників (ЄП четвертої групи, спеціальний режим оподаткування ПДВ діяльності у сфері сільського господарства). У цілому 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 ЄП четвертої групи, податок на прибуток підприємств і ПДВ, які є об'єктом бухгалтерського обліку і контролю та покладені в основу магістерського дослідження.

Так, спеціальним податковим режимом у формі ЄП четвертої групи, який регулюється главою I 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 % (рис. 2).

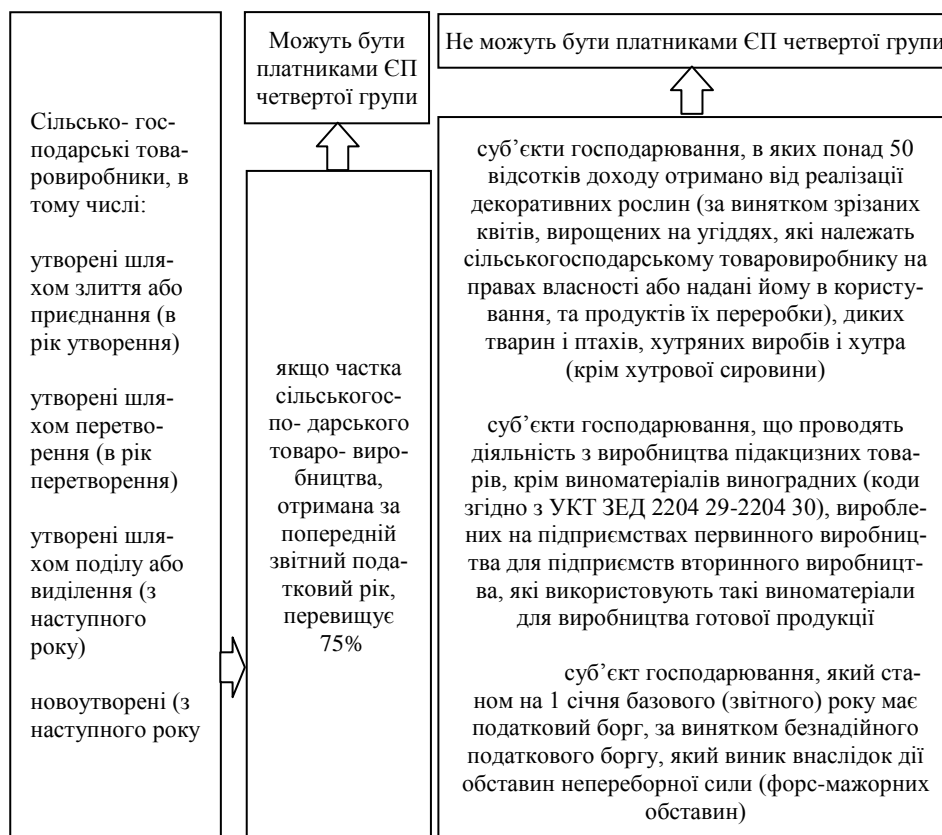


Рисунок 2. Платники ЄП четвертої групи (складено на підставі ПКУ)

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 ПКУ). Відносини, пов'язані з орендою земельних угідь, регулюються Земельним кодексом України від 25.10.2001 р. №

2768-III, Законом України від 02.10.2003 р. № 1211-IV «Про оренду землі» та іншими нормативно-правовими актами, а також договорами оренди землі.

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. Оскільки п. 295.9.6 і п. 295.9.7 ст. 295 ПКУ передбачають обмеження щодо включення площі сільськогосподарських угідь до декларації платника: при наданні платником ЄП четвертої групи (орендодавцем) сільськогосподарських угідь та / або земель водного фонду 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 та / або землі водного фонду в особи (орендодавця), що не є платником ЄП четвертої групи, орендована площа земельних ділянок включається до декларації з податку орендаря.

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. Документальне відображення операцій із нарахування та сплати ЄП четвертої групи узагальнено в табл. 1.

Таблиця 1 - Документальне забезпечення облікового відображення розрахунків із ЄП четвертої групи у Сільськогосподарське підприємство

Документ	Характеристика
Облікове відображення об'єкта оподаткування ЄП четвертої групи (сільськогосподарські угіддя)	
спеціалізовані документи для відображення земельних угідь відсутні	документальне відображення об'єкта оподаткування ЄП четвертої групи операцій щодо надходження власних і орендованих ділянок, зміна їх складу сільськогосподарськими підприємствами здійснюється на загальних засадах обліку основних засобів
Нарахування та сплата ЄП для четвертої групи	
Розрахунок частки сільськогосподарського Товаровиробництва	складається на основі даних бухгалтерського обліку; розмежовуються доходи, отримані від реалізації продуктів переробки, продукції рослинництва, рибиництва, тваринництва та птахівництва
Відомості про наявність земельних ділянок	вказують відомості про кожний документ, що встановлює право власності та / або користування земельними ділянками, у тому числі про кожний договір оренди земельної частки (паю)
Податкова декларація з ФСП (загальна)	складається щодо всієї площі земельних ділянок, із яких справляється податок. Подається податковій інспекції за своїм місцезнаходженням
Податкова декларація з ФСП (звітна)	складається окремо щодо кожної земельної ділянки, подається податковій інспекції за місцем розташування такої земельної ділянки

Зазначимо: якщо земля підприємства знаходиться тільки за місцем його реєстрації, то подається одна декларація. У протилежному випадку склада-

ється дві декларації: одна (загальна) – за місцем реєстрації платника, інша (звітна) – за місцем знаходження земельних ділянок, що необхідно врахувати контролерові при здійсненні внутрішнього контролю.

Законодавством закріплено й те, що підтвердженням даних податкових розрахунків є первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів, ведення яких передбачено нормативним законодавством. При цьому, податкове законодавство не передбачає окремих первинних (податкових) документів для потреб оподаткування, в обов'язковому порядку формується лише податкова звітність (декларація).

Дослідивши особливості об'єкта оподаткування ЄП четвертої групи та наслідки різного забезпечення підприємств сільськогосподарськими угіддями, які підлягають оподаткуванню, наведено послідовність визначення об'єкта оподаткування та зобов'язань за ЄП четвертої групи до бюджету (рис. 3).

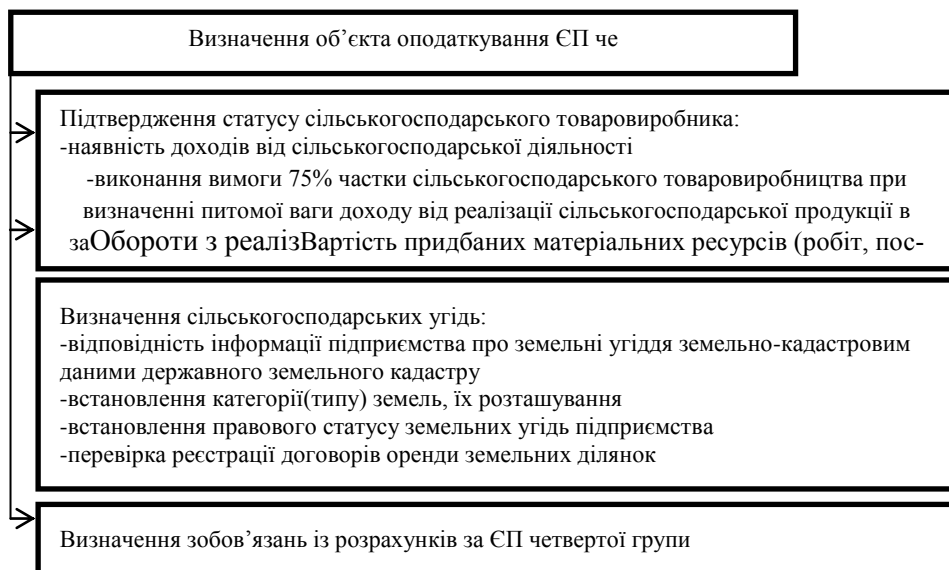


Рисунок 3. Етапи визначення розміру ЄП четвертої групи

У 2015 р. форми звітності з ЄП четвертої групи залишаються не визначеними, тому сільськогосподарські підприємства для звітування застосовують ті, що були передбачені для ФСП. Керуючись нормами законодавства, підприємства заповнюють Декларацію з ФСП у послідовності, із якого видно, що для заповнення цієї податкової декларації бухгалтеру необхідно встановити стосовно кожного об'єкта оподаткування наступні дані: площу угідь, грошову оцінку одного гектара сільськогосподарських угідь відповідно до даних Витягу з державного земельного кадастру, ставку оподаткування.

Підставою для нарахування ЄП платникам четвертої групи є дані Національної кадастрової системи та / або дані з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно.

Для цілей оподаткування й обліку наявності земельних ділянок у

сільськогосподарських підприємств призначено документ – Відомості про наявність земельних ділянок (Додаток до Податкової декларації з ФСП (продовжує діяти у 2015 р.)). 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 урожайності вирощуваних культур, а відтак і на кінцевий результат суб'єкта господарювання.

Виходячи з того, що ЄП четвертої групи відображається в складі загальновиробничих витрат і база розподілу стосується лише галузі рослинництва, то списання його відбувається на відповідний аналітичний рахунок до субрахунку 231 «Рослинництво», який відкривається до рахунку 23 «Виробництво». Для обліку загальновиробничих витрат, до складу яких входить і сума ЄП четвертої групи.

Планом рахунків передбачено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», на якому ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва й управління дільницями, відділеннями, бригадами й іншими підрозділами основного та допоміжного виробництва, а також витрати на утримання й експлуатацію машин і устаткування. За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Відповідно до законодавства підприємство може на власний розсуд обирати рахунки, на яких ведеться облік витрат, що фіксуються в робочому Плані рахунків бухгалтерського обліку, який є додатком до наказу про облікову політику. Тому для достовірного аналітичного обліку ЄП четвертої групи у структурі загальновиробничих витрат та запобігання додаткових вибірок при заповненні реєстрів бухгалтерського обліку пропонується відкрити до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» аналітичний рахунок нижчого порядку 915 «Загальновиробничі витрати з ЄП» (враховуючи, що попередні коди аналітичних рахунків підприємства присвоюють відповідним видам витрат). Відображення в реєстрах бухгалтерського обліку сплачених сільськогосподарськими підприємствами сум ЄП за звітний місяць (до прийняття відповідних форм здійснюється у порядку і за формами податкової звітності, встановленими для ФСП.

Виходячи з того, що єдиний податок відображають у складі загальновиробничих витрат і база розподілу стосується лише галузі рослинництва, то списання його відбувається на відповідний аналітичний рахунок до субрахунка 231 «Рослинництво», який відкривають до рахунка 23 «Виробництво». Аналітичний облік єдиного податку у структурі загальновиробничих витрат ведуть за місцем виникнення, центром відповідальності та статтями витрат. Розглянемо зазначений розподіл на рис. 4.

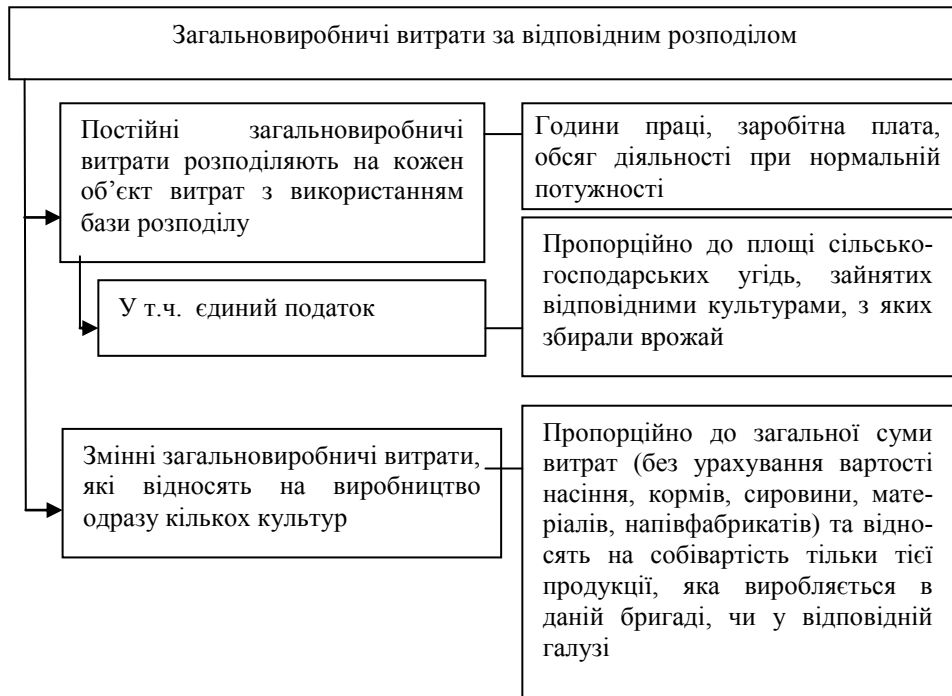


Рисунок 4. Розподіл загальновиробничих витрат залежно від бази розподілу

На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, орендна плата за землю, фіксований сільськогосподарський податок, інші податки). Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їх видами.

Діюче податкове законодавство містить ряд визначень суб'єктів оподаткування, що мають право на сплату ФСП і використання спеціальних режимів оподаткування податком на прибуток та ПДВ. Це, відповідно, «сільськогосподарське підприємство», «підприємство, основною діяльністю якого є виробництво сільськогосподарської продукції», «сільськогосподарський товаровиробник». Законодавче визначення зазначених термінів та ключові ознаки платника податку за спеціальними режимами

З наведених даних витікає, що ключова ознака платника податку за спеціальним режимом, як правило, передбачає проведення розрахунку відносного показника, що виражає відношення вартісних показників реалізації продукції сільського господарства, включаючи продукти її переробки за звітний (податковий) рік до загальної суми валового доходу, отриманого підприємством за цей же період і порівняння його з визначеною відповідним Законом величиною. Спеціалізовані форми реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України № 390 від 4 черв. 2009 р.

Крім того, загальновиборничі витрати відображаються в ф. № 5.7 с.-г. «Звіт про загальновиборничі витрати», який складають за місяць наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат. Оскільки витрати з ЄП четвертої групи виникають лише у платників цієї податкової форми, тому в ф. № 5.7 с.-г. «Звіт про загальновиборничі витрати» не передбачено окремої графи.

У Журналі-ордері № 5 В с.-г. відображаються кредитові обороти за рахунком 91 «Загальновиборничі витрати», в т.ч. ЄП четвертої групи. Після чого кредитові обороти з Журналу-ордеру № 5 В с.-г. переносять до Головної книги. У формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» нараховані суми ЄП четвертої групи відображаються за кодом 2050 «Собівартість реалізованої Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва; Загальна податкова декларація з ФСП; Звітна податкова декларація з ФСП Ф. № 50 с.-г. Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (платники ЄП четвертої групи суми цього податку включають у графу 3 «Виборнича собівартість основної продукції» підрозділу 1 «Продукція рослинництва». Суми нарахованого ЄП відображають за кодом 0345 «Інші витрати» розділу 2 «Витрати на основне виробництво») Ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (платники ЄП четвертої групи суму цього податку включають в код 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» у складі загальновиборничих витрат).

Сільськогосподарське підприємство зареєстровано платником ПДВ. Так порядок визначення платежів з податку на додану вартість може бути проілюстровано на рис. 5. Загальна сума податкового зобов'язання включає суми ПДВ, зазначені в податкових накладних за податковий період. Суми податкових зобов'язань відображаються в Реєстрі отриманих і виданих податкових накладних. Первинними документами для нарахування податків служать розрахунки бухгалтерії, а по розрахунках з ПДВ – податкові накладні. Облік податкових зобов'язань ведеться на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами». Цей рахунок призначено для узагальнення відображення всіх видів розрахунків підприємства з бюджетом.

За кредитом цього рахунка відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо. 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. 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.

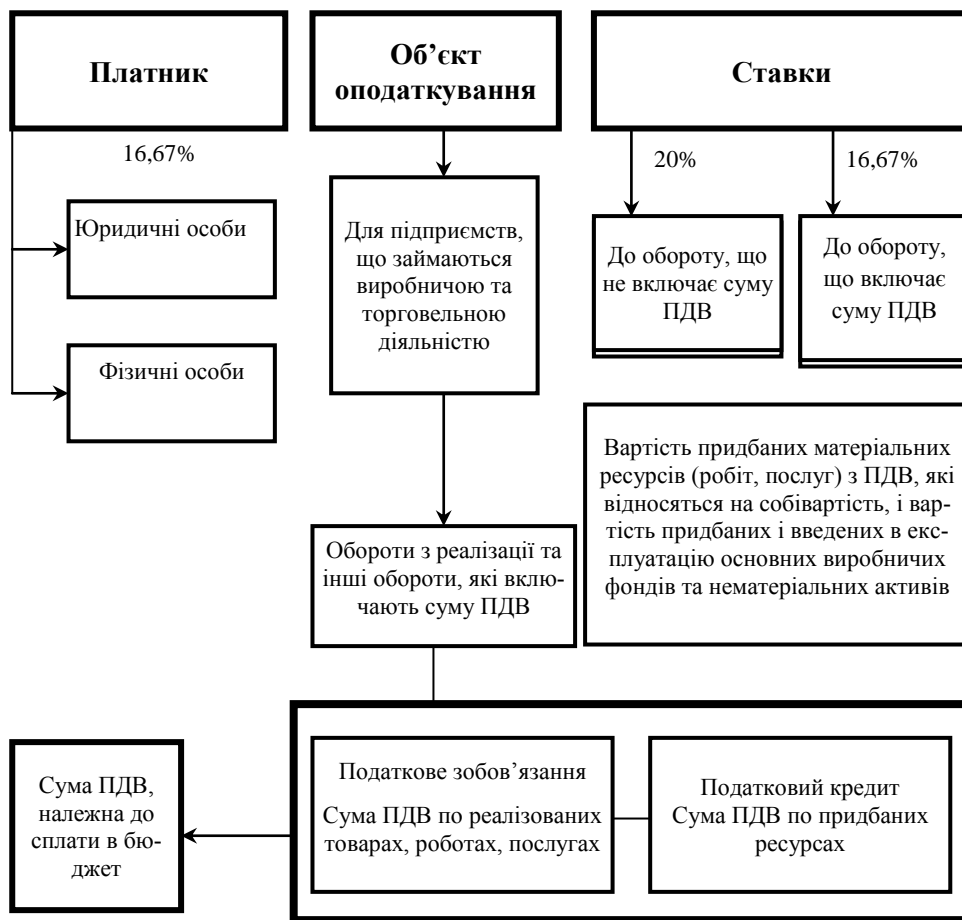


Рисунок 5. Структурно-логічна схема сплати податку на додану вартість

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 з застосуванням подвійного запису в системі бухгалтерського обліку формується інформація про базу оподаткування ПДВ, до якої застосовується законодавчо закріплений розмір ставки оподаткування ПДВ, внаслідок чого завдяки методу підсумкового узагальнення визначається розмір ПДВ.

Висновки. Бухгалтерський облік для потреб оподаткування сільськогосподарських підприємств 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 виробниц-

тва 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: при визнанні податкового зобов'язання з ПДВ реалізується принцип збирання, а при визнанні податкового кредиту – принцип відшкодування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Лисканич Х. Зміни до Податкового кодексу України. Або податкова реформа без реформ / Х. Лисканич [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.bc-club.org.ua/news/items/zmini-do-podatkovogo-kodeksu-ukrajini-abo-podatкова-reforma-bez-reform.html>
2. Податковий Кодекс України: Затверджений Верховною радою України № 2755-VI від 02 груд. 2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Податкова система: навч. посіб. Для студ. вищ. навч. закл. / [Лютий І.О., Демиденко Л. М., Романюк М. В. та ін.] / за ред. І. О. Лютого. – К.: Центр учбової літератури, 2009.– С. 188
4. Податкова реформа: основні зміни, які вступили в дію з 1 січня 2015 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://tr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/231988.html>
5. Податкова система України є однією з найгірших у світі – експерти // Українська правда [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.pravda.com.ua/inozmi/svoboda/2014/01/16/7009754/>
6. Податковий облік : [підручник] / Панасик В. М., Ковальчук С. К., Бобрівець С. В. – Тернопіль : Карт – блонд, 2009. – 352 с.
7. Поддєрьогін А. М. Податкова система України на шляху розвитку / А. М. Поддєрьогін // Фінанси України. – 2001. – № 11. – С. 3–12.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
9. Прокопенко Н. С. Податкове регулювання агропромислового виробництва: монографія / Н. С. Прокопенко. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 316 с.
10. Синчак В. П. Система оподаткування у сільському господарстві України: теорія, методологія та практика : монографія / В. П. Синчак. – Х. : ХУУП, 2008. – 476 с.
11. Танклевська Н. С. Оподаткування діяльності аграрних підприємств : монографія / Н. С. Танклевська. – Херсон : Олді-плюс, 2006. – 152 с.