

СЕКЦІЯ 8 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657:336.22

Драчук В.Ю.
аспірант*Вінницького національного аграрного університету*

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ПО РОЗРАХУНКАХ З БЮДЖЕТОМ ЗА СПРОЩЕНОЮ СИСТЕМОЮ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Стаття присвячена дослідженню діючого механізму нарахування зобов'язань перед бюджетом на сільськогосподарських підприємствах. Проведено порівняльний аналіз оподаткування сільськогосподарських товаровиробників фіксованим сільськогосподарським податком, який діяв до 2015 року, та діючою спрощеною системою оподаткування єдиним податком четвертої групи. Представлено методику відображення розрахунків з бюджетом за єдиним податком четвертої групи у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Ключові слова: облік, оподаткування, звітність, єдиний податок четвертої групи, фіксований сільськогосподарський податок.

Драчук В.Ю. УЧЕТНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ С БЮДЖЕТОМ ПО УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Статья посвящена исследованию действующего механизма начисления обязательств перед бюджетом на сельскохозяйственных предприятиях. Проведен сравнительный анализ налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей фиксированным сельскохозяйственным налогом, который действовал до 2015 года, и действующей упрощенной системой налогообложения единым налогом четвертой группы. Представлена методика отражения расчетов с бюджетом по единому налогу четвертой группы в системе счетов бухгалтерского учета.

Ключевые слова: учет, налогообложение, отчетность, единый налог четвертой группы, фиксированный сельскохозяйственный налог.

Drachuk V.Y. ACCOUNTING OF TRANSACTIONS ON THE SETTLEMENTS WITH THE BUDGET UNDER THE SIMPLIFIED SYSTEM OF TAXATION OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

The article examines current mechanism of charging budget commitments at the agricultural enterprises. Comparative analysis of taxation of agricultural commodity producers with a fixed agricultural tax that was imposed until 2015 and a current simplified system of taxation with a single tax of the fourth group is carried out. The technique of recording settlements with the budget under the single tax of the fourth group at the agricultural enterprises in the system of accounts is represented.

Keywords: accounting, taxation, reporting, single tax of the fourth group, fixed agricultural tax.

Постановка проблеми. Податкова реформа, що була проведена у 2015 році, принесла значну кількість змін до системи оподаткування підприємств України, у тому числі тих, які належать до агропромислового комплексу України. Ці зміни, звичайно ж, позначилися на роботі обліковців у частині нарахування та сплати зобов'язань перед бюджетом за податковими платежами. Тому на часі необхідним є виявлення впливу змін в оподаткуванні сільськогосподарського товаровиробника за спрощеною системою оподаткування на порядок відображення у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання облікового забезпечення розрахункових операцій з бюджетом за податковими платежами досліджувалося професором Ю.Ю. Мороз, якою вивчено чинники, що забезпечують відображення податкових платежів на рахунках бухгалтерського обліку за джерелами їх сплати, систематизації інформації щодо нарахованих податків і розрахунків за податковими зобов'язаннями, вирішенні проблем взаємозв'язку фінансового та податкового обліку при розрахунку чистого прибутку [2, с. 196]. Т.Ф. Плахтій представила удосконалену методику відображення в обліку розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком [3, с. 420]. В.В. Гошовською узагальнено нормативну базу регламентування фіксованого сіль-

ськогосподарського податку, а також особливості реєстрації платників, організації обліку податку, запропоновано заходи щодо вдосконалення формування інформаційного забезпечення для складання податкової звітності [1, с. 3].

Постановка завдання. На основі викладеного можна сформулювати завдання дослідження, яке полягає у розкритті облікового забезпечення операцій по розрахунках з бюджетом за спрощеною системою оподаткування сільськогосподарських підприємств єдиним податком четвертої групи.

Виклад основного матеріалу дослідження. Починаючи з 2015 року змінено порядок оподаткування результатів господарської діяльності сільськогосподарських товаровиробників. Це здебільшого стосується податку на прибуток (у разі сплати податків за загальною системою) та єдиного податку четвертої групи (бувшого фіксованого сільськогосподарського податку), якщо підприємство обрало спрощену систему оподаткування.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності [4].

Оскільки здебільшого аграрії мають можливість обрати спрощену систему оподаткування, у такому

разі проведемо дослідження основних нововведень щодо запровадження єдиного податку четвертої групи.

З метою спрощення подачі інформації в різних джерелах назву «фіксований сільськогосподарський податок» прийнято скорочувати у вигляді «ФСП». Для спрощення у позначенні єдиного податку четвертої групи пропонуємо встановити таку аббревіатуру: «ЄПСГ». У підтвердження внесені пропозиції необхідно зазначити, що єдиний податок четвертої групи мають право сплачувати лише сільськогосподарські товаровиробники – тобто це є спрощена система оподаткування в сільському господарстві.

Спрощена система оподаткування у вигляді фіксованого сільськогосподарського податку була запроваджена у 1999 році. З 1 січня 2015 року встановлено нові правила оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, у яких згідно з ч. 4 п. 291.4 ПКУ частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75% [4]. Розглянемо нижче спільні норми та відмінності в оподаткуванні сільськогосподарського товаровиробника ФСП та ЄПСГ.

Оподаткування будь-яким податком потребує знань щодо того, що є об'єктом оподаткування, базою оподаткування, ставки та використання цих даних в процесі визначення податкових зобов'язань перед бюджетом.

Тож можливість сплачувати податки сільськогосподарським товаровиробником за спрощеною системою оподаткування, яка діяла у вигляді ФСП чи нинішнього ЄПСГ є лише у тому випадку, коли виконується умова щодо визначення частки сільськогосподарського товаровиробництва кожного окремого платника. На рівні законодавства ця облікова операція регулюється Розрахунком частки сільськогосподарського товаровиробництва за формою, затвердженою наказом Міністерством аграрної політики України від 26.12.2011 р. № 772.

Крім того, підприємство зобов'язане мати у власності чи користуванні сільськогосподарські угіддя. Починаючи з 2015 року право користування сільськогосподарськими угіддями, які засвідчуються договором оренди чи документом, який підтверджує право власності, повинні бути зареєстрованими.

Проте сільськогосподарське виробництво схильне до впливу факторів непереборної сили. У разі, якщо підприємство зазнало збитків в результаті виникнення непередбачуваних подій, які призводять до знищення посівів сільськогосподарських культур, то є ймовірність отримання показника «частка сільськогосподарського товаровиробництва» за результатами діяльності підприємства на рівні, меншому ніж 75%. У такому випадку підприємству надається право сплачувати податки за спрощеною системою оподаткування в наступному звітному (податковому) році. Дана норма діяла при справлянні ФСП, та діє в теперішній час для ЄПСГ. Підтвердженням цього має бути рішення обласних рад про наявність обставин непереборної сили та перелік суб'єктів, які визнано постраждалими внаслідок таких обставин.

Відповідно до п. 291.51 ПКУ, не мають право бути зареєстровані платниками єдиного податку 4-ї групи сільгоспвиробники: у яких понад 50% доходу від продажу сільгосппродукції власного виробництва та продуктів її переробки становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на власних або орендованих угіддях, та продуктів їх переробки), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини); які виробляють підакцизні товари. Винятком є підприємства первинного виноробства, які виробляють виноградні виноматеріали для підприємств вторинного виноробства, які, у свою чергу, використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції; мають податковий борг станом на 1 січня базового (звітного) року (за винятком безнадійного податкового боргу, який виник унаслідок дії обставин непереборної сили) [4].

Відповідно до п. 2921.1 ПКУ, об'єктом оподаткування ЄПСГ є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди [4]. Тобто лише ті сільськогосподарські угіддя, які підтверджені правом власності або договором оренди та які зареєстровані згідно земельного законодавства та інформація про які входить до даних Державного земельного кадастру та/або даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно.

Щодо бази оподаткування, то відбулися зміни у частині індексації нормативної грошової оцінки 1 га землі. П. 2921.2. ПКУ встановлює базу оподаткування ЄПСГ:

- для сільськогосподарських угідь - нормативна грошова оцінка 1 га таких угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року;
- для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) - нормативна грошова оцінка ріллі в АР Крим або в області, з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року [4].

На 2015 рік підвищувальний коефіцієнт індексації поточної нормативно-грошової оцінки 1 га сільськогосподарських угідь встановлено в розмірі 1,756. У разі застосування при розрахунку бази оподаткування ЄПСГ нормативно-грошової оцінки, яку було проведено станом на 1995 рік, у такому випадку коефіцієнт встановлено на рівні 3,997.

Аналізуючи норми законодавства, які діяли при справлянні ФСП, та діючі норми податкового законодавства щодо нарахування та сплати ЄПСГ, відбулося підвищення ставки оподаткування ЄПСГ втричі. Згідно з п. 293.9 ПКУ, встановлено такий розмір ставок оподаткування ЄПСГ:

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також у власності сільгоспвиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди) – 0,45%;
- для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,27%;
- для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,27%;
- для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,09%;
- для земель водного фонду – 1,35%;
- для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на

закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди, – 3% [4].

Податковим кодексом визначено сплату ЄПСГ раз на квартал. Проте у процесі було внесено корективи безпосередньо податковими органами, зокрема у їх роз'ясненнях рекомендовано сплачувати даний податок щомісяця, як це було під час дії ФСП. Щодо розподілу річної суми ЄПСГ по кварталах, то так як і при оподаткуванні ФСП квартальні суми визначаються відповідно до встановлених відсотків: I квартал – 10%; II квартал – 10%; III квартал – 50%; IV квартал – 30%. Зрозуміло, що місячний платіж ЄПСГ визначається як третя частина визначеної суми податку відповідного кварталу.

Запровадження спрощеної системи оподаткування в сільському господарстві мало на меті звільнення від оподаткування певної сукупності податків та зборів задля зменшення податкового навантаження на аграріїв. У результаті зміни ФСП на ЄПСГ основна мета залишилася без змін. Результатом є звільнення від оподаткування платників ЄПСГ такими податками, як податок на прибуток, податок на майно (у частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва та рентної плати за спеціальне використання води. При дії ФСП звільнялися від оподаткування дані суб'єкти також від сплати збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності. Проте ПКУ-2015 було виключено з переліку місцевих податків та зборів даний вид платежу. У такому випадку змін у переліку податків та зборів, від оподаткування яких звільняється сільськогосподарський товаровиробник не відбулося.

Склад звітності зі сплати ЄПСГ включає такі форми:

- податкова декларація платника єдиного податку групи 4, яка є обов'язковою до застосування у 2016 році;
- розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва [6];
- відомості про наявність земельних ділянок.

Складання податкової декларації зі сплати ЄПСГ на рівні держави затверджено наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку» від 19.06.2015 р. № 578 [5].

Без розуміння сутності поняття «спрощена система оподаткування» та набутих знань щодо обчислення зобов'язань перед бюджетом за податками за новими правилами, бухгалтер не в змозі до кінця встановити належність витрат за тим іншим податком до складу відповідного об'єкту обліку.

Враховуючи зміни законодавства, встановимо, чи зміна норм законодавства вплинула на порядок відображення в

обліку розрахунків за ЄПСГ. Відображення в обліку витрат за фіксованим сільськогосподарським податком відбувалось на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Оскільки визначення об'єкта оподаткування залишилося без змін, тобто це вид сільськогосподарських утідь (рілля, сіножаття, пасовища, багаторічні насадження), у такому разі відображення на рахунках обліку залишилось без змін. Відображення в обліку розрахунків по нарахуванню, сплаті до бюджету зобов'язань за ЄПСГ та розподіл затрат на конкретний вид сільськогосподарської продукції представлено на рисунку 1.

Інформація, представлена на рисунку 1, засвідчує, що, як і раніше, витрати з ЄПСГ накопичуються у складі загальновиробничих витрат, і оскільки їх приналежність є прямою до виробництва сільськогосподарської продукції рослинництва, у такому разі в кінці звітного періоду, а для сільськогосподарських підприємств це кінець року, необхідно буде здійснити розподіл за видами сільськогосподарських культур, вирощуванням яких займається конкретний суб'єкт господарювання.

Висновки з проведеного дослідження. З наведеного вище можна зробити наступні висновки. Зміна в правилах оподаткування сільськогосподарських товаровиробників включає низку суттєвих відмінностей. При визначенні поняття «сільськогосподарський товаровиробник» та встановленні об'єкта та бази оподаткування ЄПСГ обов'язковим є реєстрація у відповідності до норм земельного законодав-

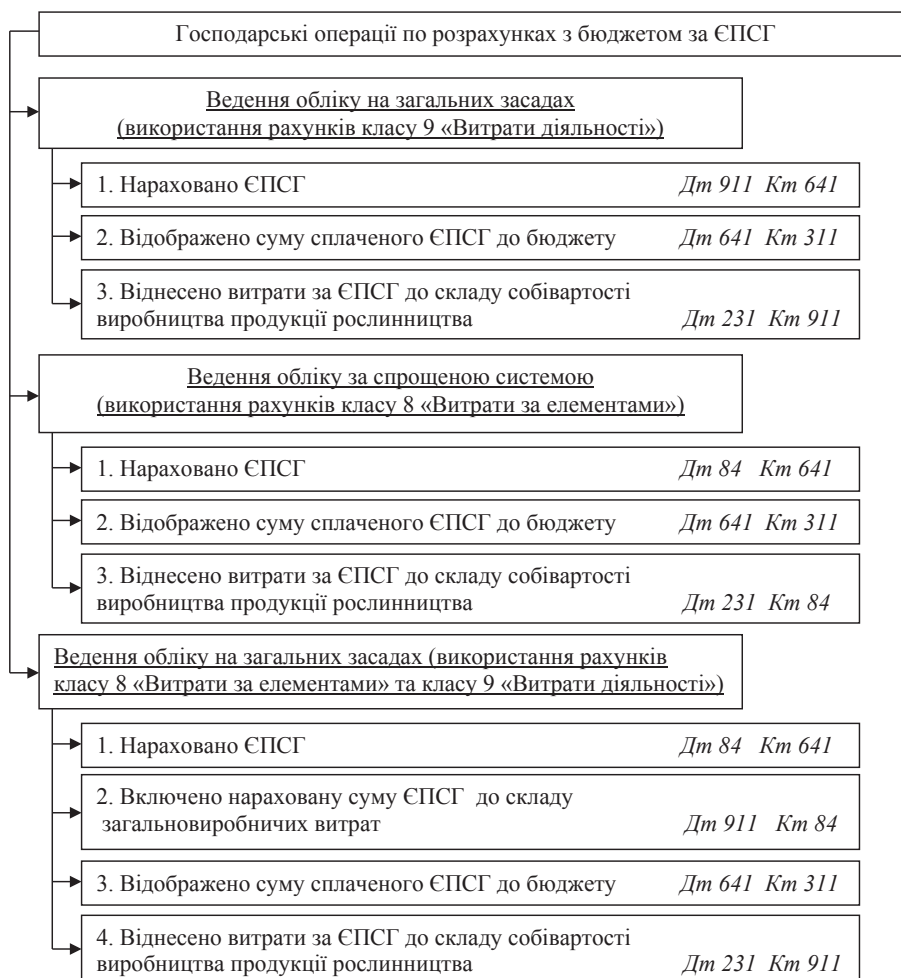


Рис. 1. Відображення операцій по нарахуванню та сплаті зобов'язань до бюджету за ЄПСГ у системі рахунків бухгалтерського обліку

ства оформлених прав власності чи користування за договором оренди сільськогосподарських угідь. Для обчислення бази оподаткування ЄПСГ необхідно врахувати нормативно-грошову оцінку 1 га землі на поточний рік та коефіцієнт індексації, який визначається центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин. Незалежно від обраної системи обліку, яка створює вплив на порядок відображення в обліку господарських операцій з нарахування та сплати ЄПСГ до бюджету, в кінцевому випадку витрати за даним податком потрапляють до складу витрат виробництва продукції рослинництва в сільському господарстві.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Гошовська В.В. Особливості інформаційного забезпечення обліку та податкової звітності з фіксованого сільськогосподарського податку в Україні / В.В. Гошовська // Економіка. Фінанси. Право. – 2013. – № 4. – С. 3-5. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecfipr_2013_4_3.pdf.
2. Мороз Ю.Ю. Облік податкових платежів підприємства / Ю.Ю. Мороз // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2013. – Вип. 1. – С. 196-207. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ptmbo_2013_1_15.pdf.
3. Плахтій Т.Ф. Проблеми та необхідність удосконалення методичних засад обліку розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком / Т.Ф. Плахтій // Економічні науки. Сер. : Економіка та менеджмент. – 2012. – Вип. 9(2). – С. 420-428. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnem_2012_9\(2\)_59.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnem_2012_9(2)_59.pdf).
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.
5. Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку : затверджена наказом Міністерства фінансів України від 19.06.2015 р. № 578.
6. Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва за формою, затвердженою наказом Міністерства аграрної політики України від 26.12.2011 р. № 772.

УДК 657.44:657.421.1

Іващенко І.М.

*аспірант кафедри обліку підприємницької діяльності
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана*

ВИЗНАЧЕННЯ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ ПРИ ПЕРЕВІРЦІ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ

Стаття присвячена дослідженню особливостей визначення справедливої вартості необоротних активів. Розкрито процедуру оцінки необоротних активів за справедливою вартістю. Також в статті розглянуто переваги та недоліки застосування справедливої вартості на підприємствах.

Ключові слова: вартість, справедлива вартість, зменшення корисності, оцінка, оцінка, активи, необоротні активи.

Иващенко И.Н. ОПРЕДЕЛЕНИЕ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ ПРИ ПРОВЕРКЕ НЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ НА УМЕНЬШЕНИЕ ПОЛЕЗНОСТИ

Статья посвящена исследованию особенностей определения справедливой стоимости необоротных активов. Раскрыта процедура оценки необоротных активов по справедливой стоимости. Также в статье рассмотрены преимущества и недостатки применения справедливой стоимости на предприятиях.

Ключевые слова: стоимость, справедливая стоимость, уменьшение полезности, оценка, активы, необоротные активы.

Ivashchenko I.M. THE DETERMINATION OF FAIR VALUE WHEN TESTING FOR IMPAIRMENT OF FIXED ASSETS

The article is devoted to the study of the determination of the fair value of fixed assets. Reveals the evaluation procedure of fixed assets at fair value. The article also discusses the advantages and disadvantages of applying fair value in enterprises.

Keywords: cost, fair value, impairment, valuation, assets, fixed assets.

Постановка проблеми. Нині, в умовах підвищеної конкуренції між виробниками, перевагу отримує той виробник, який найбільш ефективно використовує наявні у його розпорядженні ресурси. На сучасному етапі розвитку ринкових відносин виробники вимушені переглянути підхід до майнового комплексу підприємства і основної його частини – необоротних активів, які безпосередньо приймають участь у виробництві, а отже їх стан і ефективність безпосередньо впливає на кінцеві результати діяльності підприємства. Одним із показників майнового потенціалу підприємства є вартість його активів. Оскільки, інвестори бажають отримати достовірну інформацію щодо реальної вартості необоротних активів підприємства, а вартість активів, відображених у звітності, істотно відрізняється від їх реальної ринкової вартості, то для вирішення даної проблеми варто використовувати справедливую вартість.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженнями питання визначення справедливої вартості та її застосування в бухгалтерському обліку займалися багато вітчизняних та зарубіжних вчених, таких як В.Ф. Палій, Л.Г. Ловінська, І. Чалий, В.Я. Соколов та інші. Проте, незважаючи на значні напрацювання авторів, визначення справедливої вартості активів залишається дискусійним і потребує подальшого дослідження.

Постановка завдання. Метою дослідження є розкриття підходів науковців та визначення основних положень у національних та міжнародних стандартах щодо застосування справедливої вартості при перевірці необоротних активів на зменшення корисності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вартість необоротних активів, за якою вони відображаються у балансі, може не відповідати їх реальній вартості. Тому, відповідно до принципу