

УДК 631.162:657.446

Сколотій І.В.

кандидат економічних наук,

старший викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Харківського національного аграрного університету імені В.В. Докучаєва**ФІКСОВАНИЙ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИЙ ПОДАТОК, ЙОГО ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ**

Розглянуто сутність фіксованого сільськогосподарського податку, порядок його нарахування та сплати, методику обліку і подання звітності. Визначено позитивні та негативні аспекти застосування фіксованого сільськогосподарського податку і запропоновано напрями вдосконалення механізму його обліку і сплати.

Ключові слова: податок, фіксований сільськогосподарський податок, спеціальний податковий режим, податковий облік, податкова звітність, система оподаткування.

Сколотий И.В. ФИКСИРОВАННЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ, ЕГО УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ

Рассмотрена сущность фиксированного сельскохозяйственного налога, порядок его начисления и оплаты, методика учета и предоставления отчетности. Определены положительные и отрицательные аспекты применения фиксированного сельскохозяйственного налога и предложены пути совершенствования механизма его учета и оплаты.

Ключевые слова: налог, фиксированный сельскохозяйственный налог, специальный налоговый режим, налоговый учет, налоговая отчетность, система налогообложения.

Skolotiy I.V. FIXED AGRICULTURAL TAX, ITS ACCOUNTING AND REPORTING

The essence of the fixed agricultural tax, the procedure of calculation, payment and filing reports. Identified positive and negative aspects of the fixed agricultural tax and suggest ways to improve the mechanism of its accounting and payment.

Keywords: tax, fixed agricultural tax, a special tax regime, tax accounting, tax reporting, tax system.

Постановка проблеми. Особливістю сільськогосподарського виробництва є його залежність від погодних умов. Тому важливе значення має підтримка сільськогосподарських підприємств з боку держави через фіксований сільськогосподарський податок, що є одним із видів спрощеного режиму оподаткування. З метою пошуку напрямів поліпшення механізму оподаткування необхідне достовірне ведення податкового обліку та своєчасне складання звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Фіксований сільськогосподарський податок, як невід'ємна складова механізму підтримки сільського господарства, його облік і звітність протягом тривалого періоду досліджувалися таким науковцями як: М.Ф. Огійчук, Т.Ф. Плахтій, Л.К. Сук, М.Д. Білик, С.В. Сарана, А.О. Олексієнко, Н.М. Левченко, К.С. Головач та інші. Цими вченими визначено сутність і економічно обґрунтовано застосування фіксованого сільськогосподарського податку як одного з інструментів стимулювання сільськогосподарського виробництва. Розглянуто порядок ведення податкового обліку і складання звітності та запропоновано напрями подальшого удосконалення оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Постановка завдання. На основі викладеного можна сформулювати мету дослідження, яка полягає в розкритті сутності фіксованого сільськогосподарського податку, порядку отримання статусу платника фіксованого сільськогосподарського податку, його обліку та подання звітності, сплати податку, та розробка пропозицій по удосконаленню механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та його обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Україна продовжує курс на євроінтеграцію. І в діалозі зі своїми зовнішньополітичними партнерами наша країна, насамперед, буде відстоювати інтереси своїх громадян та виробників, у тому числі й аграріїв.

Оподаткування сільськогосподарського виробництва завжди носило актуальний характер для України. Тим більше дане питання набуло додаткової актуальності в світлі суттєвих змін, внесених останнім

часом до податкового законодавства якими, зокрема, було віднесено такий податковий платіж як фіксований сільськогосподарський податок до складу спеціальних податкових режимів.

Це свідчить про те, що у сільському господарстві вже тривалий час податки використовуються державою для виконання особливих завдань – стимулювання розвитку товаровиробників, а не на виконання фіскальних чи регулюючих цілей.

Існуючий податковий механізм не адаптований як до економічних процесів, що відбуваються в економіці України взагалі, так і до підприємств агропромислового комплексу, зокрема. У зв'язку з цим, питання оподаткування в АПК все більше привертають до себе увагу науковців, які прагнуть знайти оптимальне рішення для стабілізації ситуації, що склалася і є характерною для вітчизняної податкової системи.

Згідно Податкового кодексу України [1] вітчизняні сільськогосподарські товаровиробники мають право самостійно обирати режим оподаткування при дотриманні низки обов'язкових правил та характеристик. При цьому, якщо сільськогосподарський товаровиробник відповідатиме вимогам спеціального податкового режиму, то він матиме право або його використовувати, або залишитись на загальній системі оподаткування.

Головною особливістю ФСП є те, що він заміняє 12 податків та зборів, основними серед яких є податок на прибуток підприємства, плата за землю, податок з власників транспортних засобів, збір на обов'язкове соціальне страхування та ін. Також варто відмітити те, що його рівень фіксується на певний час та базою оподаткування виступає грошова оцінка сільськогосподарських угідь [2, с. 305].

Фіксований сільськогосподарський податок займає специфічне місце в оподаткуванні підприємств. Це можна пояснити метою його запровадження, яка характеризується тільки цілеспрямованим характером, що проявляється саме в підтримці сільськогосподарських товаровиробників та у спрощенні системи оподаткування в сільськогосподарській

галузі. Наступною особливістю є те, що фіксований сільськогосподарський податок належить до загальнодержавних, а сплачується до місцевих бюджетів і справляється виключно з юридичних осіб.

Основна перевага цього податку – значне зменшення тиску на виробників сільськогосподарської продукції; фіксована величина податку стимулює ефективне і раціональне господарювання, що сприяє нарощуванню обсягів виробництва і зростанню рівня прибутковості їх діяльності; скорочення витрат на ведення бухгалтерського і податкового обліку і складання податкової звітності [3, с. 90].

За весь період дії фіксованого сільськогосподарського податку можна констатувати, що він завжди був важливим інструментом стимулювання сільськогосподарського виробництва, зменшував податковий тиск на виробників сільськогосподарської продукції, забезпечував стимулювання раціонального використання сільськогосподарських угідь та нарощення обсягів виробництва продукції. Фіксований сільськогосподарський податок – це одна із спрощених систем оподаткування, яка передбачена Податковим кодексом України.

Спеціальні податково-правові режими порівняно із загальним податково-правовим режимом мають певні відмінності. По-перше, спеціальний податковий режим відрізняється більш вузькою сферою податкових правовідносин, що дозволяє розглядати його зміст у рамках загального режиму регулювання податкових відносин. По-друге, встановлення спеціального податково-правового режиму ґрунтується на спеціальних податково-правових нормах, які мають пріоритет у відносинах між загальними і спеціальними.

Відповідно до ПКУ фіксований сільськогосподарський податок визначається як податок, що стягується у відсотках до нормативної грошової оцінки одиниці земельної площі.

Для правильного оподаткування виробників сільськогосподарської продукції необхідно визначити критерії, які визначають особу, як платника фіксованого сільськогосподарського податку. Податковий кодекс України надає перелік таких критеріїв, а саме: суб'єкт господарювання повинен бути сільськогосподарським товаровиробником; виручка отримана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік у такого суб'єкта господарювання повинна дорівнювати або перевищувати 75% загальної суми валового доходу.

Згідно Податкового кодексу України сільськогосподарський товаровиробник – це юридична особа незалежно від організаційно-правової форми, яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції та/або розведенням, вирощуванням та вилловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) та її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власно виробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання.

Поряд із визначенням осіб-платників фіксованого сільськогосподарського податку Податковим кодексом України встановлено і критерії, згідно з якими суб'єкт господарювання не може бути визнаний платником фіксованого сільськогосподарського податку. До них відносяться: 1. Суб'єкти, у яких понад 50% доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів їх переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин, диких тварин і птахів,

хутряних виробів і хутра. 2. Суб'єкти, які на день подання документів для набуття статусу платника ФСП мають податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин). 3. Суб'єкти, які здійснюють діяльність з виробництва та/або реалізації підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних (коди за УКТ ЗЕД 2204 29-2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції.

Згідно з чинним законодавством зареєструватися як платники ФСП можуть ті особи, які відносяться до сільськогосподарських підприємств з різною організаційно-правовою формою, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (вирощуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, а також рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства, які займаються розведенням, вирощуванням і вилловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), у яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75% загальної суми валового доходу [4, с. 431].

Для набуття статусу платника фіксованого сільськогосподарського податку суб'єкт господарювання до 20 лютого має подати такі документи:

1. Загальну податкову декларацію по фіксованому сільськогосподарському податку за звітний рік по всій площі сільськогосподарських угідь: ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень та/або земель водного фонду внутрішніх водоймів (озер, ставків, водосховищ).

2. Звітну податкову декларацію з фіксованого сільськогосподарського податку на звітний рік окремо по кожній земельній ділянці – органу державної податкової служби за місцем розташування земельної ділянки.

3. Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва – органам державної податкової служби за своїм місцезнаходженням та/або за місцезнаходженням земельних ділянок за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади з питань аграрної політики за погодженням з центральним органом державної податкової служби.

4. Відомості (довідки) про наявність земельних ділянок – органам державної податкової служби за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок.

У відомостях про наявність земельних ділянок зазначаються відомості про кожен документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, в тому числі і про кожний договір оренди земельної частку (паю). Щоб отримати таку довідку виробнику сільськогосподарської продукції необхідно звернутися до структурних підрозділів Центру державного земельного кадастру [5, с. 8].

Облік розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком в умовах ринкової економіки посідає важливе місце в системі облікової інформації і вимагає ефективної й раціональної організації методики згідно з бухгалтерським та податковим законодавством. Чітка побудова документального відображення та організації аналітичного обліку фіксованого сільськогосподарського податку на підприємства АПК формує прозору інформацію щодо нарахування та сплати зобов'язань до бюджету [6, с. 420].

Результати наших досліджень методики обліку розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком свідчать, що на практиці відсутній первинний документ для відображення суми нарахованого фіксованого сільськогосподарського податку. Ця інформація отримується безпосередньо із Податкової декларації по фіксованому сільськогосподарському податку. Відсутній також і первинний документ по розподілу фіксованого сільськогосподарського податку на об'єкти обліку витрат в рослинництві. З цієї метою складають бухгалтерську довідку довільної форми.

Згідно з п. 25 Положення про справляння та облік фіксованого сільськогосподарського податку (зі змінами та доповненнями), затвердженого Постановою КМУ від 23.04.99р. № 658, суми нарахованого ФСП відносять до складу витрат платника ФСП і включають до собівартості витрат виробництва галузі рослинництва. Нарахована сума фіксованого сільськогосподарського податку – один із видів загальногосподарських витрат сільськогосподарського підприємства.

Для обліку загальногосподарських витрат Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291 передбачено рахунок 91 «Загальногосподарські витрати», за дебетом якого відображається сума визнаних виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування; за кредитом – списання цих витрат за відповідною методикою розподілу в сільськогосподарських підприємствах в кінці року на рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво». Для відображення суми нарахованого фіксованого сільськогосподарського податку до рахунку 91 «Загальногосподарські витрати» відкривають окремий субрахунок «Фіксований сільськогосподарський податок». Оскільки при нарахування цього податку виникає податкове зобов'язання перед бюджетом, то для його обліку призначено рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами» субрахунок 641 «Розрахунки за податками», до якого відкривають аналітичний рахунок «Фіксований сільськогосподарський податок». При відображенні на рахунках бухгалтерського обліку на суму нарахованого ФСП дебетується окремий субрахунок рахунку 91 «Загальногосподарські витрати» і кредитується субрахунок 641 «Розрахунки за податками» аналітичний рахунок «Фіксований сільськогосподарський податок»

Наприкінці звітної року суму ФСП розподіляють між об'єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно до площі угідь, зайнятими відповідними культурами.

На суму ФСП, розподілену між об'єктами обліку витрат в рослинництві дебетується рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво», аналітичні рахунки за окремими видами сільськогосподарських культур і кредитується рахунок 91 «Загальногосподарські витрати» окремий субрахунок «ФСП» [7, с. 489]

Для складання податкової звітності у ст. 305 Податкового кодексу України наведено терміни та порядок складання і подання звітності. Згідно цієї статті базовим податковим (звітним) періодом для фіксованого сільськогосподарського податку є календарний рік, який починається з 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року.

Сплачується фіксований сільськогосподарський податок щомісяця протягом 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітної місяця, у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми фіксованого сільськогосподарського податку у такому порядку: у I кварталі – 10%; у II кварталі – 10%; у III кварталі – 50%; у IV кварталі – 30%.

Сільськогосподарські товаровиробники повинні самостійно обчислювати суму фіксованого сільськогосподарського податку щорічно станом на 1 січня. До 20 лютого поточного року вони повинні подавати податкову декларацію з фіксованого сільськогосподарського податку відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням платника фіксованого сільськогосподарського податку та місцезнаходженням земельної ділянки за формою, встановленою центральним органом державної податкової служби.

Ми підтримуємо думку Н.М. Левченко, дослідження якого підтверджують, що запровадження фіксованого сільськогосподарського податку в Україні має такі позитивні моменти: значно знизилася податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників; зріс рівень сплати цього податку; суттєво спростилися механізми нарахування та сплати податків; спростилися порядок ведення податкового обліку, підвищилися його прозорість і достовірність; стабілізовано базу оподаткування; оптимізовано строки сплати податків; створено умови оподаткування, за яких відсутня мотивація до приховування результатів господарювання, тощо [2, с. 305].

Але в той же час слід вказати і на недоліки фіксованого сільськогосподарського податку, такі як: практично весь податковий тиск перекладено на землю; сплата цього податку не залежить від фінансового стану платника; фіксований сільськогосподарський податок не враховує суму одержаного прибутку; визначення ставок податку здійснюється на недосконалі базі грошової оцінки угідь через нерозвиненість ринку; цей податок ставить у нерівні умови платників податків, які мають у валовому виробництві різне співвідношення рослинницької та тваринницької продукції.

Висновки з проведеного дослідження. Із вищезазначеного можна зробити висновок, що реформування системи оподаткування АПК неминуче, так як це одна з вимог ключового кредитора України – Міжнародного валютного фонду. МВФ запропонував реформувати оподаткування аграріїв у зв'язку з тим, що дуже великі втрати бюджету.

В Україні 15 вересня 2014 р. зареєстрований законопроект № 5079 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України». Кабінет Міністрів України ініціює розширення бази оподаткування на наступний, 2015 рік. З 18 загальнодержавних податків і зборів пропонують залишити лише 7 (всього ж кількість зборів скоротиться з 22 до 9) [9].

Також у Верховну Раду України поданий законопроект №5066 «Про оренду землі». У ньому пропонується підвищити мінімальну орендну плату за користування землями сільськогосподарського призначення з 3% до 6% від нормативної грошової оцінки. Цим же законопроектом пропонується зобов'язати орендарів оплачувати не менш як 50% річної орендної плати у грошовій формі.

Зокрема, уряд пропонує позбавити пільг підприємств, земельний банк яких становить понад 10 тис. га, або ж річний обіг яких перевищує 50 млн. грн. Для невеликих господарств, які за рік заробляють

менше 20 мільйонів гривень і обробляють не більше 3 тис. га землі, пільгове оподаткування планують залишити [10].

На нашу думку з метою удосконалення фіксованого сільськогосподарського податку при його обчисленні слід враховувати суму одержаного прибутку платника ФСП за звітний період і здійснювати коригування нарахованої суми ФСП, застосовуючи поправочний коефіцієнт на податок на прибуток.

Також слід зазначити, що реформування системи оподаткування сільськогосподарських підприємств безпосередньо впливає на удосконалення податкового обліку і звітності, як основних складових цієї системи.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий Кодекс України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-vi>.
2. Левченко Н.М. Фіксований сільськогосподарський податок як найдієвіший важіль державного регулювання економічних процесів в АПК / Н.М. Левченко // Актуальні проблеми державного управління. – 2010. – № 1. – С. 305-312.
3. Білик М.Д. Фіксований сільськогосподарський податок в умовах нового законодавства / М.Д. Білик, О.О. Ушаков // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 4. – С. 89-94.
4. Олексієнко А.О. Практика застосування фіксованого сільськогосподарського податку як одного з інструментів стимулювання сільськогосподарського виробництва / А.О. Олексієнко // Наукові праці КНТУ. Економічні науки. – 2010. – Вип. 17. – С. 430-433.
5. Децюра С.О. Фіксований сільськогосподарський податок у 2011 році – за Податковим кодексом / С.О. Децюра // Газета «Бухгалтерський тиждень». – 2011. – № 3-4.
6. 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.
7. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова [та ін.]: за ред. проф. М.Ф. Огійчука. – 6-е вид., перероб. і допов.; – К.: Алерта, 2011. – 1042 с.
8. Уркевич В.Ю. Фіксований сільськогосподарський податок у проекті Податкового кодексу України / В.Ю. Уркевич // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2010. – Вип. 156. – С. 87-95.
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо податкової реформи). Проект закону № 5079 від 15.09.2014 р. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=52180/.
10. Про внесення змін до Закону України "Про оренду землі" (щодо мінімального річної орендної плати за користування земельною ділянкою сільськогосподарського призначення, земельною часткою (паєм)). Проект закону № 5066 від 12.09.2014р. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/zweb2/webproc4_1?pf3511=52161.

УДК 657.1

Юхименко-Назарук І.А.
кандидат економічних наук,
декан факультету документальних комунікацій та менеджменту
Рівненського державного гуманітарного університету

РОЗВИТОК КОНТРАКТНОЇ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Стаття присвячена дослідженню питань формування контрактної теорії бухгалтерського обліку в сучасних умовах. Проведено аналіз існуючих підходів дослідників до обґрунтування сутності контрактної теорії бухгалтерського обліку. Окреслено межі контрактної теорії бухгалтерського обліку та розкрито її вплив на розуміння сутності бухгалтерського обліку як окремого інституту.

Ключові слова: агентська теорія, теорія контрактів, контрактна теорія бухгалтерського обліку, опортунізм, асиметрія облікової інформації.

Юхименко-Назарук И.А. РАЗВИТИЕ КОНТРАКТНОЙ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Статья посвящена исследованию вопросов формирования контрактной теории бухгалтерского учета в современных условиях. Проведен анализ существующих подходов исследователей к обоснованию сущности контрактной теории бухгалтерского учета. Очерчены границы контрактной теории бухгалтерского учета и раскрыто ее влияние на понимание сущности бухгалтерского учета как отдельного института.

Ключевые слова: агентская теория, теория контрактов, контрактная теория бухгалтерского учета, оппортунизм, асимметрия учетной информации.

Yukhimenko-Nazaruk I.A. CONTRACT THEORY OF ACCOUNTING DEVELOPMENT

The article investigates the issues of contract theory of accounting formation in modern conditions. Existing approaches to justifying the researchers view on the contract theory of accounting essence have been analyzed. The boundaries of contract theory of accounting and disclosure of its impact on the understanding of the essence of accounting as a separate institution have been outlined.

Keywords: agency theory, contract theory, contract theory of accounting, opportunism, accounting information asymmetry.

Постановка проблеми. Однією із найважливіших функцій, яку на сьогодні виконує бухгалтерський облік в суспільстві, є розподіл ресурсів в національній економіці, що передбачає надання сигналів користувачам фінансової звітності про доцільність інвестування і кредитування тих підприємств, які мають найбільш прийнятні для інвестора або позичальни-

ка фінансові показники. Обґрунтувати сутність розподілу капіталу в умовах зростання і зміни запитів користувачів облікової інформації на сьогодні спроможна контрактна теорія, яка дозволяє:

– пояснити причини виникнення і значення для забезпечення ефективності контрактних взаємовідносин значної кількості інструментів, які тривалий