

УДК 631.12: 336.2

Макогон В.В.*кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансів**Харківського національного аграрного університету імені В.В. Докучаєва***ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ФОРМУВАННЯМ МАТЕРІАЛЬНО-ТЕХНІЧНОЇ БАЗИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Статтю присвячено питанням впливу системи сільськогосподарських підприємств оподаткування на формування їх матеріально-технічної бази. Висвітлено роль аграрного аутсорсингу у забезпеченні покриття дефіцитів у системі матеріально-технічного забезпечення агроформувань. Доведено вагомість податкових чинників поширення аутсорсингу в аграрній сфері.

Ключові слова: інвестиції, матеріально-технічна база, аутсорсинг, оподаткування, єдиний податок, податковий коректор, відсоткова ставка.

Макогон В.В. НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ УПРАВЛЕНИЯ ФОРМИРОВАНИЕМ МАТЕРИАЛЬНО-ТЕХНИЧЕСКОЙ БАЗЫ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Статья посвящена вопросам влияния системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий на формирование их материально-технической базы. Раскрыта роль аграрного аутсорсинга в обеспечении покрытия дефицитов в системе материально-технического обеспечения агроформирований. Доказана значимость налоговых факторов в распространении аутсорсинга в аграрной сфере.

Ключевые слова: инвестиции, материально-техническая база, аутсорсинг, налогообложение, единый налог, налоговый коректор, процентная ставка.

Makogon V.V. TAX ASPECTS OF MANAGEMENT OF DEVELOPMENT OF MATERIAL-TECHNICAL BASE OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

The article is devoted to the influence of the taxation system of agricultural enterprises on the formation of their material and technical base. The role of agricultural outsourcing in the software to cover the deficiencies in the system of logistical support of agricultural enterprises. Proven the significance of tax factors in the spread of outsourcing in the agricultural sector.

Keywords: investment, logistics, outsourcing, taxation, single tax, tax corrector, the interest rate.

Постановка проблеми. Одним із ключових елементів ефективного управління сільськогосподарським підприємством є забезпечення умов для повноцінного відтворення його матеріально-технічної бази. На жаль, тенденції останніх років свідчать про посилення процесу її деградації, незважаючи на досить високі показники прибутковості виробництва більшості видів продукції, передусім зернових і соняшника. Не менший деструктивний вплив на відтворення матеріально-технічної бази чинить і макроекономічна нестабільність, наслідками якої стала суттєва девальвація гривні та посилення інфляційних процесів. У такій ситуації одним із можливих чинників забезпечення окремих технологічних процесів сучасною високопродуктивною технікою є застосування аграрного аутсорсингу. При цьому значний вплив на поширення цього явища в аграрному секторі є неврегульованість інвестиційної діяльності суб'єктів малого підприємництва, до кола яких починаючи з 2015 р. включено і виробників сільськогосподарської продукції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у дослідження теоретичних положень здійснення аутсорсингу, його переваг, ризиків, а також виділення етапів розвитку аутсорсингу в сільському господарстві зробили зарубіжні вчені: Ж. Барвар, р. Морган [2], М. Дойл [4], а також вітчизняні економісти: О. Білорус, О. Гаврилук [1], А. Загородній [5] та ін. Проблемам податкової оптимізації значну увагу у своїх працях приділили: М. Елінгхем [13], Я. Греца [3], В. Маліков [4], В. Оліховський [7], А. Ракітіна [8], О. Ходякова [11], А. Чиж [12] та ін. Разом із тим потребують додаткових досліджень питання податкової оптимізації з використанням аграрного аутсорсингу.

Мета статті полягає у висвітленні результатів дослідження податкових аспектів управління формуванням матеріально-технічної бази сільськогосподар-

ських підприємств Харківської області та їх впливу ефективність функціонування окремих галузей.

Виклад основного матеріалу дослідження. Забезпечення високої ефективності сільськогосподарського виробництва неможливо без його якісної та сучасної матеріально-технічної бази, формування якої обумовлює потребу у зростаючому обсязі капітальних інвестицій. Натомість статистичні дані свідчать про відсутність їх зростання у сільськогосподарських підприємствах Харківської області в 2008–2014 рр. При цьому в окремі роки досліджуваного періоду спостерігалися суттєві коливання останніх (рис. 1). Так, якщо в 2008 р., а також протягом 2012–2014 рр. щорічні капітальні вкладення агроформувань Харківщини були не нижчими від 70 тис. грн. на 100 га сільськогосподарських угідь, то в 2009–2011 рр. спостерігався їх спад до 30,6 тис. грн. на 100 га сільськогосподарських угідь, обумовлений впливом світової фінансової кризи. При цьому під час аналізу інвестиційної діяльності агроформувань Харківщини нашу увагу привернула відтворювальна структура їх капітальних вкладень. Було встановлено, що обсяги амортизаційних відрахувань у розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь жодного року не покривали фактичні обсяги капітальних вкладень. А в 2008–2009 рр. величина капітальних інвестицій перевищувала сумарний обсяг прибутку й амортизації агроформувань, що свідчить про залучення для їх фінансування позикових коштів. Натомість у 2010–2014 рр. сумарна маса прибутку й амортизації перевищувала обсяг капітальних інвестицій, що вказує на використання значної частини нерозподіленого прибутку сільськогосподарських підприємств Харківщини для фінансування приросту оборотних активів у вартісному і фізичному обсягах.

На перший погляд, такий стан справ суперечить економічній логіці, оскільки, не маючи відповідної матеріально-технічної бази, господарство, навіть

за умов швидкого приросту поточних витрат, не досягатиме очікуваного приросту продуктивності виробництва. Деякою мірою ситуацію пояснює поглиблення спеціалізації агроформувань на виробництві зернових, передусім пшениці та кукурудзи, а також насіння сояшника. Але знову ж і для цих культур притаманне зношення основних засобів, використуваних під час їх виробництва. При цьому переорієнтація більшості агровиробників на виробництво одного виду продукції або їх неширокого кола автоматично підвищує попит, а відповідно, і ціни на технічні засоби, використовувані під час їх виробництва, що знову ж обумовлює зростання попиту в інвестиціях в їх оновлення. З метою пояснення причин цієї суперечності було досліджено структуру поточних витрат сільськогосподарських підприємств Харківської області в 2007–2014 рр. Зокрема, особливу увагу привернула до себе динаміка двох їх складників – витрат на оплату послуг сторонніх організацій та на оплату праці (рис. 2.)

Було встановлено, що на фоні скорочення частки витрат на оплату праці спостерігалось зростання питомої ваги витрат на оплату послуг сторонніх організацій. А з урахуванням того, що темпи приросту витрат на оплату однієї людино-години в сільськогосподарських підприємствах України в досліджуваному періоді становили 31,7%, тоді як аналогічний показник для тарифів на послугу становив лише 6,2%, слід констатувати скорочення кількості технологічних операцій, виконуваних працівниками сільськогосподарських підприємств із передачею їх виконання підрядним організаціям, тобто аутсорсинг виробництва з метою залучення для формування матеріально-технічної бази сільськогосподарських підприємств ресурсів підрядних організацій. При цьому зазначене було притаманне передусім виробництву рослинницької продукції й обумовлювалося особливостями організації виробництва у цій галузі, насамперед ширшим застосуванням у ньому рухомої частини основних засобів (рис. 3).

Так, якщо надання підрядною організацією послуг із використанням власних тракторів, комбайнів та інших сільськогосподарських машин у рослинництві окремим, часто суттєво територіально відстороненим сільськогосподарським підприємствам не має значних технологічних обмежень, то технологія виробництва тваринницької продукції не передбачає переміщень у просторі тваринницьких приміщень та обладнання для них. Але, незважаючи на галузеві особливості, значення аграрного аутсорсингу зростатиме й надалі внаслідок вищої

ефективності його застосування для покриття дефіцитів у матеріально-технічній базі агроформувань. При цьому основними мотивами цього є якісніше і швидше виконання технологічних операцій спеціалізованими організаціями, які мають висококваліфікований персонал та нову, високопродуктивну техніку, можливість повнішого її завантаження, податкові переваги тощо.

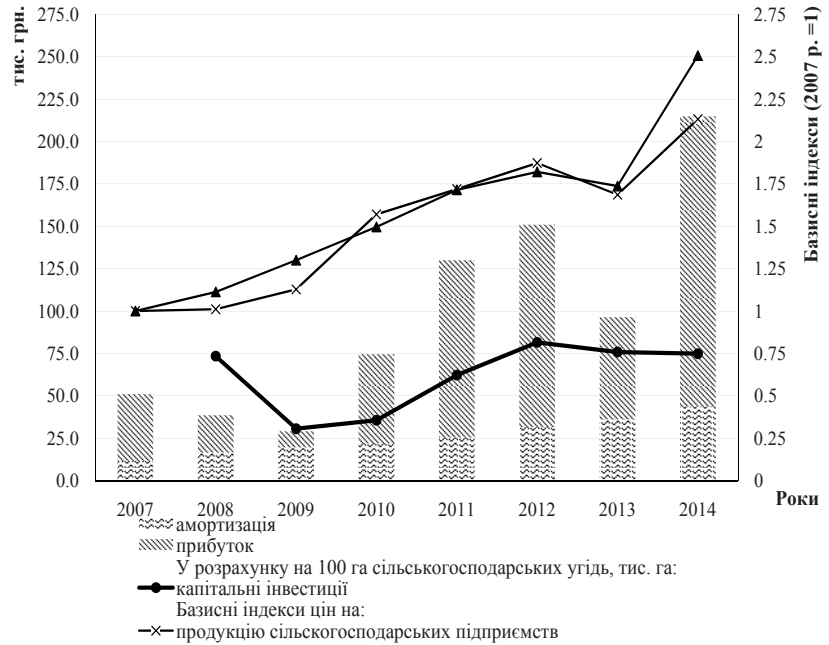


Рис. 1. Відтворювальна структура капітальних інвестицій сільськогосподарських підприємств Харківської області в 2007–2014 рр.

Джерело: власні розрахунки автора на основі форм статистичної звітності ф. 50-с.-г. по сільськогосподарських підприємствах Харківської області за 2007–2014 рр.

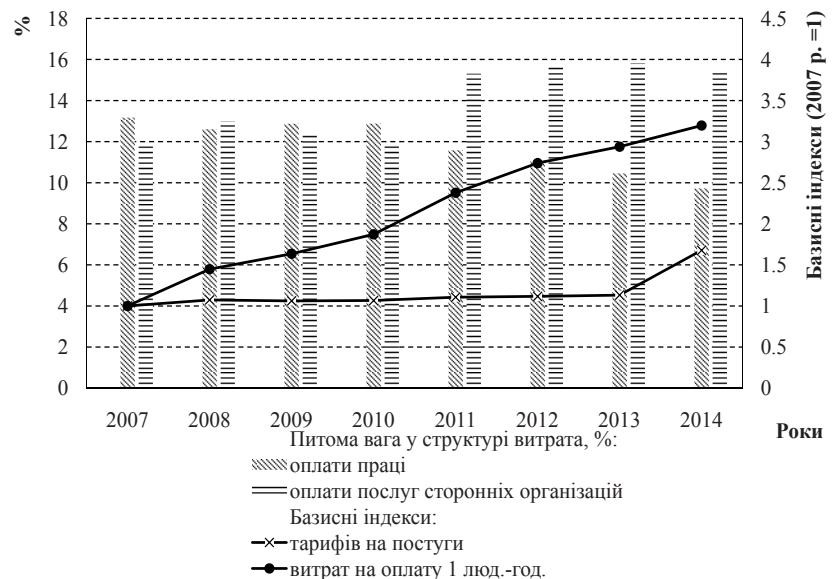


Рис. 2. Питома вага на оплату праці та послуг сторонніх організацій у структурі витрат сільськогосподарських підприємств Харківської області в 2007–2014 рр.

Джерело: власні розрахунки автора на основі форм статистичної звітності ф. 50-с.-г. по сільськогосподарських підприємствах Харківської області за 2007–2014 рр.

На підтвердження цього нами було досліджено вплив альтернатив ресурсного забезпечення збирання зернових за рахунок власних інвестицій та з використанням послуг сторонньої організації на ефективність виробництва зернових. Спочатку було визначено вплив придбання зернозбиральної техніки за рахунок власних коштів на фінансові результати функціонування галузі. Для цього на підставі даних порталу <http://autoline.com.ua> було визначено, що найпоширенішою маркою на ринку нової і вживаної зернозбиральної техніки є комбайни компанії JOHN DEERE, зокрема модель JOHN DEERE 9660. Її вартість залежно від року випуску і комплектації станом на 1 серпня 2016 р. становила 70–170 тис. дол. США, або 1,75–4,25 млн. грн. При цьому рекомендоване виробником річне навантаження для цієї моделі становило 1 700 га за середньої врожайності 45–50 ц зерна з 1 га. Отже, якщо сільськогосподарське підприємство матиме площу посівів, близьку до рекомендованого річного навантаження, питомі витрати на його придбання становитимуть 40–100 дол. США на 1 га посівів зернових, або 1 030–2 500 грн./га. Зрозуміло, що придбання комбайна господарством з меншою площею посівів зернових призведе до зростання інвестиційних витрат у розрахунку на їх одиницю.

Далі було з'ясовано, що середня врожайність і ціна реалізації зернових сільськогосподарськими підприємства Харківської області в 2015 р. становили, відповідно, 39,6 ц/га та 281,8 грн./ц. Виходячи з цього, середня виручка у розрахунку на 1 га посівів зернових за умови стовідсоткової товарності виробництва мала становити 11,2 тис. грн. на 1 га їх посівів. При цьому, враховуючи величину рентабельності виробництва і реалізації зернових підприємствами Харківської області, яка в 2015 р. становила 37,7%, було визначено, що витрати на 1 га посівів з урахуванням накладних, без амортизації, становили 8,1 тис. грн. Додавши до цього показника очікувану величину інвестиційних витрат на придбання комбайна (2,5 тис. грн./га), було визначено, що чистий грошовий потік від реалізації зернових у розрахунку на 1 га становитиме лише 600 грн. При цьому

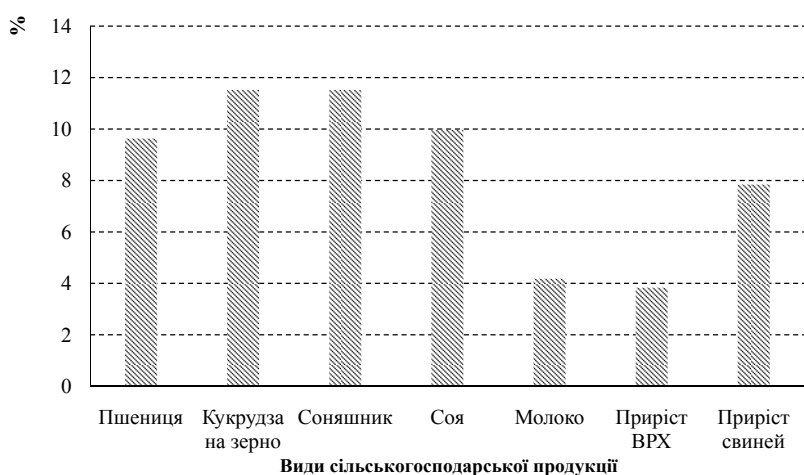
позитивне значення цього показника матимуть лише господарства із площею посіву понад 1,5 тис. га, натомість для інших, із меншою площею посівів, чистий грошовий потік матиме від'ємне значення.

З іншого боку, за даними 2014 р., лише 13,7% сільськогосподарських підприємств Харківської області, що займалися виробництвом зернових, мали площу посівів понад 1 500 га; ще 13,6% господарств мали площу посівів зернових від 1 000 до 1 500 тис. га; у 30,0% господарств вона становила від 500 до 1 000 га; у 16,9% – від 100 до 500 га; у 9,1% площа посівів зернових не перевищувала 100 га. Таким чином, слід констатувати, що, з одного боку, більш ніж для 85% зерновиробників придбання цього комбайну є економічно не вигідним, а з іншого – саме ця модель є лідером продаж.

Під час розрахунків ми виходили з того, що для придбання комбайна використовуються винятково власні джерела. Насправді ж коло господарств, спроможних витратити для придбання комбайна 2–4 млн. грн. власних коштів, є досить обмеженим, більшість господарств змушені будуть скористатися для цього банківським кредитом або лізингом, використання яких ще більше підвищує вартість комбайна для господарства. Так, якщо для придбання такого комбайну господарство вирішить скористатися трирічним кредитом у розмірі 3,6 млн. під 24% річних із його погашенням рівними частинами по 100 тис. грн. на місяць, то сума відсотків за користування ним за перший рік становитиме 732 тис. грн., за другий – 444 тис. грн., а за третій – 156 тис. грн. У підсумку вартість придбання комбайну зросте на 1,33 млн. грн.

З іншого боку у фінансовому менеджменті досить широко застосовується поняття «податкового коректора», сутність якого полягає у зменшенні податкового навантаження платника податку на прибуток за рахунок включення до його оподатковуваних витрат відсотків за кредит. При цьому податкова знижка пропорційна сумі сплачених відсотків і ставці податку на прибуток. Зокрема, у нашому випадку величина економії по податку на прибуток за перший рік користування кредитом могла становити 131,8 тис. грн., за другий – 79,9 тис. грн., а за третій – 28,1 тис. грн.

У підсумку податкова економія за три роки користування кредитом досягла б 239,8 тис. грн. Але більшість агровиробників не мають можливості використати «податковий коректор», оскільки не є платниками податку на прибуток. Зрозуміло, що можливість його застосування ще не є достатнім додатковим стимулом для переходу до загальної системи оподаткування. Підставами для цього є порівняння податкового навантаження за звичайної й спрощеної форм оподаткування. Якщо величина єдиного податку для четвертої групи платників – агровиробників Харківської області з урахуванням підвищення ставок та індексації грошової оцінки на 1 га ріллі в 2016 р. становить 280–300 грн./га, то з урахуванням припущення, що величина прибутку на 1 га сільськогосподарських угідь у 2016 р. не буде нижчою від її значення в 2015 р., коли вона становила 4,9 тис. грн., то величина податку на прибуток на 1 га досягла б 882 грн., що є значно вищим порівняно з єдиним податком.



※ Питома вага витрат на оплату послуг у структурі витрат на виробництво окремих галузей, %

Рис. 3. Питома вага витрат на оплату послуг у складі витрат на виробництво окремих видів продукції сільськогосподарськими підприємствами Харківської області в 2014 р.

Джерело: власні розрахунки автора на основі форм статистичної звітності ф. 50-с-г. по сільськогосподарських підприємствах Харківської області за 2007–2014 рр.

У такій ситуації логічним є припущення про застосування менеджментом агроформувань прийомів, які дають змогу останнім, не полишаючи кола підприємств – платників єдиного податку, скористатися перевагами податкового коректору. У такій ситуації доцільним є створення за рахунок внесків одного або групи сільськогосподарських підприємств самостійної господарської одиниці, що працюватиме на загальній системі оподаткування і надаватиме послуги материнській компанії та фінансуватиметься за її рахунок. Вона зможе залучити кредитні ресурси, а гарантом їх повернення виступатиме сільськогосподарське підприємство. У підсумку, використовуючи фіксовану суму фінансових ресурсів у межах цього кооперативного утворення, його власник зможе двічі мінімізувати податкові платежі. З одного боку, він матиме можливість скористатися податковим коректором, узявши кредит від імені підприємства, що надає технологічні послуги материнській компанії, а з іншого – уникатиме сплати податку на прибуток як виробник сільськогосподарської продукції. При цьому важливим з погляду оптимізації сукупного податкового навантаження є встановлення тарифів на послуги. Так, якщо тарифи, що надаються технологічним підрозділом материнської компанії, є вищими від середніх по ринку аналогічних послуг, то відбуватиметься зростання податкового навантаження. Натомість зниження цін на послуги до рівня їх фактичної собівартості з урахуванням відсотків за кредит дає змогу мінімізувати величину сукупного податкового навантаження і надає можливість скористатися «податковим коректором».

Підтвердженням широкого застосування схеми податкової оптимізації з використанням аграрного аутсорсингу виступають тенденції зміни цін на куповані матеріальні ресурси, оплату однієї людино-години і тарифів на послуги. Так, згідно з даними статистичного щорічника «Сільське господарство України» за 2009 та 2014 рр. [9; 10], оплата однієї людино-години в сільськогосподарських підприємствах України протягом 2007–2014 рр. щорічно зростала на 31,7%; щорічний приріст ціни однієї тони паливно-мастильних матеріалів щорічно становив 17,1%; 1 ц поживних речовин у складі мінеральних добрив – 28,8%; однієї кормової одиниці – 27,9% на рік; темп приросту цін на запасні частини дорівнював 12,7%; а приріст тарифів на роботи і послуги, отримані сільськогосподарськими підприємствами від підрядних організацій, становив лише 6,2% на рік. При цьому слід зважити, що ціни на запасні частини і паливно-мастильні були однаковими як для пересічного агровиробника, так і для агротехнологічного підрозділу, що і обумовило штучне зниження їх фінансових результатів та зниження сукупного податкового навантаження в межах кооперативного утворення.

Висновки. У результаті проведеного дослідження встановлено посилення негативних тенденцій у формуванні матеріально-технічної бази сільськогосподарських підприємств, що обумовлює необхідність ширшого залучення підрядних організацій для вико-

нання окремих технологічних операцій із використанням належних їм техніки і сільськогосподарських машин. Оцінка впливу варіанту придбання основних засобів за рахунок власних коштів для їх застосування у високоприбутковій зерновій галузі засвідчила негативний вплив такого підходу до оновлення матеріальної бази на фінансові результати функціонування цієї галузей. При цьому використання кредитних ресурсів обумовлює ще суттєвіше зниження прибутковості виробництва зернових. З іншого боку, визначено, що вагомим чинником підвищення ефективності інвестиційних вкладень із фінансуванням за рахунок позикових коштів є застосування «податкового коректора», можливості використання якого є обмеженим для сільськогосподарських підприємств – платників єдиного податку. Натомість застосування аграрного аутсорсингу в межах кооперативних об'єднань дає останнім змогу водночас скористатися у процесі податкової оптимізації як перевагами сплати єдиного податку для учасників – виробників сільськогосподарської продукції, так і використати ефект «податкового коректора» для підприємств, що надають технологічні послуги материнській компанії в межах об'єднання.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Білорус О.Г. Глобальний конкурентний аутсорсинг: [монографія] / О.Г. Білорус, О.В. Гаврилук. – К.: КНЕУ, 2010. – 352 с.
2. Бравар Ж.Л. Эффективный аутсорсинг: понимание, планирование и использование успешных аутсорсинговых отношений / Ж. Бравар, Р. Морган. – Д.: Баланс Бизнес Букс, 2007. – 251 с.
3. Греца Я.В. Вплив законодавства про трансфертне ціноутворення на процес податкового планування / Я.В. Греца // Науковий вісник Ужгородського нац. ун-ту. – 2014. – Вип. 26. – С. 149–151.
4. Доил Д.П. Управление затратами: Стратегическое руководство / Д.П. Доил. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 264 с.
5. Загородній А.Г. Аутсорсинг та його вплив на витрати підприємства / А.Г. Загородній, Г.О. Партин // Фінанси України. – 2009. – № 9. – С. 87–89.
6. Маліков В.В. Розробка стратегії податкового планування на підприємстві / В.В. Маліков, О.С. Абрамова // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. – 2012. – № 2. – С. 13–17.
7. Оліховський В.Я. Технологічні карти та можливості їх використання у податковому плануванні / В.Я. Оліховський // Вісник нац. ун-ту «Львівська політехніка». – 2014. – № 794. – С. 295–304.
8. Ракітіна А.Ю. Особливості організації податкового планування на підприємстві / А.Ю. Ракітіна // Управління розвитком. – 2013. – № 21. – С. 119–121.
9. Сільське господарство України у 2009 році: статистичний збірник / Відп. за вип. О.М. Прокопенко; Державний комітет статистики України. – К., 2010. – 379 с.
10. Сільське господарство України у 2014 році: статистичний збірник / Відп. за вип. О.М. Прокопенко; Державний комітет статистики України. – К., 2015. – 376 с.
11. Ходякова О.В. Концепція реалізації ефективного податкового планування на підприємстві / О.В. Ходякова, А.С. Лук'яненко // Бізнес Інформ. – 2012. – № 3. – С. 213–218.
12. Чиж А.Ю. Податкове планування грошових зобов'язань підприємства / А.Ю. Чиж // Вісник Східноукраїнського нац. ун-ту ім. В. Даля. – 2014. – № 1. – С. 172–177.
13. Allingham M. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis / M. Allingham, A. Sandmo A. // Journal of Public Economics. – 1972. – № 1. – P. 323–338.