

Формування облікової політики щодо обліку розрахунків за податками в сільськогосподарських підприємствах

Особливістю оподаткування сільськогосподарських товаровиробників є те, що при дотриманні встановлених чинним законодавством критеріїв (частка сільськогосподарського товаровиробництва, частка доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва, наявність у власності сільськогосподарських угідь та ін.) аграрії мають право нараховувати і сплачувати податки за спеціальними режимами оподаткування. Зокрема, особливості оподаткування виробників сільськогосподарської продукції податком на прибуток, спеціальний податковий режим оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком, спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість діяльності у сфері сільського та лісового господарства, нарахування компенсації сільськогосподарським товаровиробникам за поставлені ними молоко і м'ясо в живій масі переробним підприємствам.

Згідно з вимогами чинного законодавства підприємство зобов'язане розробити й затвердити свою облікову політику у вигляді розпорядчого документа. Наказ про облікову політику передбачає встановлення методів, принципів і процедур щодо тих об'єктів обліку, по яких передбачено вибір одного з представлених варіантів. Бухгалтерським законодавством не передбачено кілька варіантів відображення в обліку розрахунків за податками, оскільки цей процес чітко регламентований чинними нормативними актами. Зважаючи на відмінності в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників виникає потреба у застосуванні особливих підходів до процесу формування облікової політики щодо обліку розрахунків за податками. Правильне визначення об'єктів обліку розрахунків за податками згідно з бухгалтерським і податковим законодавством та їхнє відображення у первинних документах, реєстрах обліку й звітності з

метою визначення зобов'язань перед бюджетом дає змогу платникам уникати допущення помилок на практиці та в майбутньому сплати податкових санкцій. Необхідність відображення в обліковій політиці методики обліку розрахунків за податками в сільськогосподарських підприємствах – суб'єктах спеціальних режимів оподаткування – викликано особливостями їх відображення, тому дослідження порядку формування облікової політики щодо обліку розрахунків за податками є надзвичайно вчасним.

Дослідження наукових праць таких учених, як П.С. Безруких, Ф.Ф. Бутинець, В.М. Гаврилюк, В.М. Жук, М.Г. Михайлов, С.В. Гироль, О.Д. Радченко, С. Дерев'яно, О.М. Костенко, О.П. Левченко, Н.Л. Правдюк, П.Л. Сук, які вивчали питання побудови облікової політики підприємства, показує, що нині відсутнє єдине, точне та повне вирішення даного питання. Одні автори вважають облікову політику лише як сукупність принципів, методів і процедур, тобто погоджуються зі змістом, який затверджено відповідно до чинного законодавства. Інша група зазначає, що це є не просто сукупність принципів, методів та процедур, а найголовніше – вибір методики ведення обліку.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено, що підприємство самостійно визначає облікову політику. Облікова політика затверджується наказом підприємства. Вона є важливим правовим документом роботи бухгалтерів. У ній потрібно відобразити організацію ведення бухгалтерського обліку і всі положення, особливо ті, які мають неоднозначне тлумачення в офіційних документах¹.

¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

Головний обліковий документ – «Облікова політика підприємства» – має містити лише перелік обраних підприємством методів оцінки, процедур, обліку, щодо яких нормативна база бухгалтерського обліку передбачає не один варіант. Одноваріантні методи оцінки, обліку та процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно, як імперативні для застосування підприємством норми¹.

Ф.Ф. Бутинець дає наступне визначення поняття: «облікова політика – це сукупність дій з формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства, інтересам його власника»².

На думку С. Дерев'янка, «облікова політика – це обрана підприємством, з урахуванням встановлених норм і особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей та завдань і використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління»³.

Слушно зауважує науковець О.В. Сторожук, що «облікова політика формується не лише задля обліку – вся функціональна діяльність, зумовлена обліковою політикою, має здійснюватись із метою розвитку і вдосконалення виробничої системи»⁴.

Зважаючи на запропоновані визначення вважаємо, що бачення науковців стосовно поняття «облікова політика» покладено за основу при побудові облікової політики, яка складається з організаційного та методичного аспектів, а деякі автори останній змінюють на методологічний.

П. Сук виділяє три рівні, на яких відбувається формування облікової політики: міждержавний, державний, облікова політика підприємства⁵. Розглянемо дане питання на

найнижчому рівні, тобто на рівні підприємства.

Мета статті – удосконалення процесу формування облікової політики щодо обліку розрахунків за податками в сільськогосподарських підприємствах

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»⁶ та п. 3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»⁷, облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

На формування облікової політики впливають внутрішні й зовнішні фактори. Щодо обліку розрахунків за податками в сільськогосподарських підприємствах, то одним із зовнішніх факторів є вимоги чинного законодавства стосовно механізму визначення розміру зобов'язань перед бюджетом у галузі та відображення в обліку.

Основною метою діяльності суб'єкта господарювання є підвищення рівня діяльності підприємства, ефективності виробництва задля одержання прибутку в кінці звітного періоду. Цей показник прямо залежить від рівня податкового навантаження платника податків. Тому в підприємстві виникає необхідність у розробці окремого розділу до Наказу про облікову політику «Організація обліку розрахунків за податками», в якому необхідно затвердити об'єкти обліку в сільськогосподарських підприємствах і методичні аспекти відображення розрахунків за податками в правовому полі бухгалтерського та податкового законодавства.

Ефективна й раціональна побудова облікової політики щодо обліку розрахунків за податками згідно з податковим законодавством у підприємстві передбачає вибір оптимальної системи оподаткування, методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення з числа визначених законодавством про оподаткування.

¹ Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793.

² Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку ; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – С. 32.

³ Дерев'янка С. Формування облікової політики на підприємстві / С. Дерев'янка // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 12 (189). – С. 3.

⁴ Сторожук О.В. Тенденції розвитку і проблеми реформування облікової політики / О.В. Сторожук // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 26. – С. 61.

⁵ Сук П. Облікова політика підприємства / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 1 (130). – С. 2–4.

⁶ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

Формування облікової політики обліку розрахунків за податками – це специфічний елемент регулювання розрахунків за податками в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності й обліку розрахунків за податками відповідно до податкового законодавства та складання податкової звітності. Адже кожне підприємство веде податкову політику, яка має фіскальну, стимулюючу спрямованість, визначає ступінь його податкоспроможності, його платіжний потенціал, оцінює ступінь гарантованості розрахунків із бюджетом.

Метою створення окремого розділу до Наказу про облікову політику «Організація обліку розрахунків за податками» є встановлення методичних засад щодо відображення в обліку розрахунків за податками згідно з бухгалтерським законодавством, а також дотримання норм законодавства з питань оподаткування, складання й подання податкової звітності у конкретному підприємстві. При цьому головним фактором правильності ведення обліку розрахунків за податками в сільськогосподарських підприємствах є грамотна побудова облікової політики, що впливає на об'єктивність, достовірність і однозначність розкриття інформації у фінансовій та податковій звітності.

Виходячи із зазначеної позиції податкова звітність є кінцевою подією обліку розрахунків за податками згідно з податковим законодавством, так само як фінансова звітність бухгалтерського обліку підприємства.

Ставлення до розроблення облікової політики підприємства в цілому і в частині організації обліку розрахунків за податками зокрема, що ґрунтується на принципі формальності, може призвести до недостовірності показників, відображених у фінансовій та податковій звітності, й, у свою чергу, до негативних наслідків з боку податкових органів.

Нині актуальною є проблема розуміння важливості розробки і використання в практиці підприємства окремого розділу Наказу про облікову політику «Організація обліку розрахунків за податками» власниками, керівниками, спеціалістами з обліку та аудиту, податковими органами й незалежними аудиторами. Тобто тими суб'єктами, які найбі-

льшою мірою використовують дану інформацію. Допущені недоліки при веденні обліку розрахунків за податками передбачають застосування штрафних санкцій податковими органами, що негативно впливає на репутацію в діловій сфері та ведення бізнесу суб'єктом господарювання.

Законодавство з питань оподаткування і подання податкової звітності вимагає від підприємства дотримання чітко визначених норм чинного законодавства. У подальшому це уможливило аналізувати показники податкової звітності, що, в свою чергу, впливає на висновки користувачів та наступні їхні дії.

Ступінь свободи будь-якого підприємства щодо розрахунків за податками законодавчо обмежений державною регламентацією згідно з податковим законодавством стосовно методики нарахування, сплати й відображення в обліку. Залежно від фінансово-економічних показників діяльності підприємство може сплачувати зобов'язання за податками тільки на загальній системі оподаткування, або має право вибору бути платником загальної системи оподаткування чи суб'єктом спрощеної системи оподаткування.

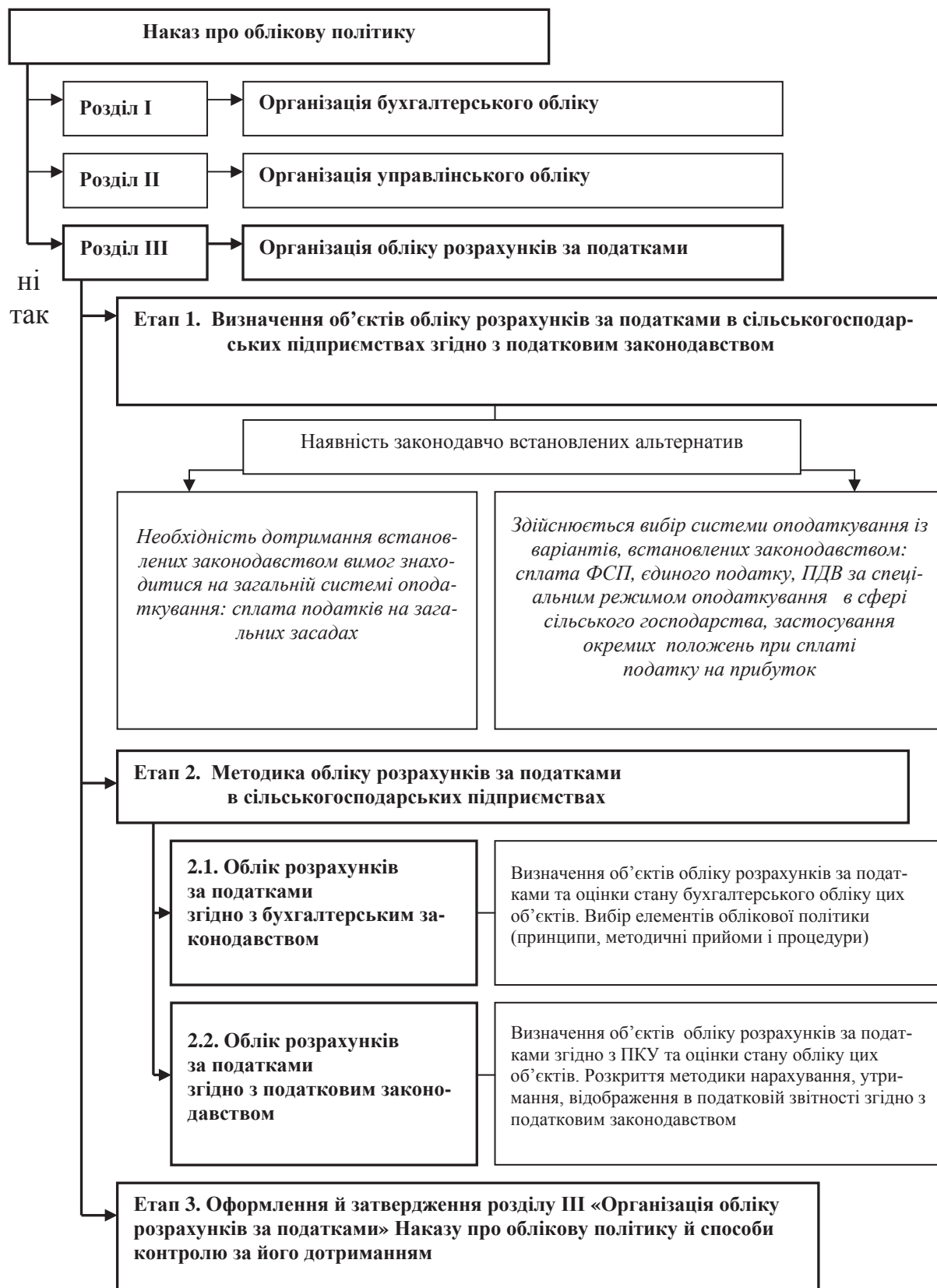
Узагальнивши розкриті вище інформацію, пропонуємо алгоритм процесу формування облікової політики в сільськогосподарських підприємствах з урахуванням галузевих особливостей (рис.).

Розглянувши етапи формування облікової політики щодо обліку розрахунків за податками в сільськогосподарських підприємствах, можна зробити висновок, що їх можна згрупувати за двома ознаками: організаційний (етап 1) та методологічний аспекти (етапи 2, 3).

Зокрема, на організаційному етапі необхідно визначити, чи встановлено законодавством вибір системи оподаткування стосовно конкретного суб'єкта господарювання, який веде діяльність у сфері сільського господарства, та встановити перелік податків. Основний етап передбачає визначення об'єктів обліку розрахунків за податками із урахуванням бухгалтерського й податкового законодавства та оцінити

стан обліку цих об'єктів. На заключному етапі відбувається оформлення і затвер-

дження розділу III «Організація обліку розрахунків за податками».



Алгоритм процесу формування облікової політики щодо обліку розрахунків за податками в сільськогосподарських підприємствах

Вважаємо, що будь-яке сільськогосподарське підприємство повинно мати розпорядчий документ, який регламентує його облікову політику в частині обліку розрахунків за податками, яка передбачає:

1. Організацію обліку розрахунків за податками згідно з бухгалтерським законодавством.

2. Визначення об'єктів обліку розрахунків за податками та оцінки стану бухгалтерського обліку цих об'єктів. Вибір елементів облікової політики (принципи, методичні прийоми і процедури).

3. Організацію обліку розрахунків за податками згідно з податковим законодавством.

4. Розкриття методології обліку розрахунків за податками через висвітлення методики розрахунку зобов'язань до бюджету за податками, запровадження в підприємстві податкових розрахунків, таблиць, первинних документів, які забезпечать достовірність, правильність оформлення та законність.

5. Перегляд на кожну звітну дату змін відповідно до бухгалтерського й податкового законодавства.

При формуванні облікової політики підприємства щодо обліку розрахунків за податками необхідно розкрити методику обліку розрахунків за тим чи іншим податком залежно від характеру та специфіки діяльності підприємства, його галузевих особливостей, визначених відповідно до положень Податкового кодексу України. Ведення обліку розрахунків за податками згідно з Податковим кодексом України суб'єктами господарювання, які сплачують податки на різних засадах, дає результат, який спрощує завдання зіставності й інтерпретації податкової звітності зовнішніми користувачами та аудиторами.

Нижче наведені питання, вирішення яких необхідне в Наказі про облікову політику, зокрема в розділі III «Організація обліку розрахунків за податками»:

представити перелік документів, які використовуватимуться для бухгалтерського обліку й обліку розрахунків за податками згідно з податковим законодавством;

визначити, яку комп'ютерну програму буде використано при застосуванні комп'ютерної техніки;

розкрити методику ведення аналітичного обліку згідно з бухгалтерським і податковим законодавством;

розкрити механізм визначення зобов'язань до бюджету за кожним окремо податком відповідно до Податкового кодексу України.

У додатках до розділу III «Організація обліку розрахунків за податками» рекомендуємо навести:

1. Витяги положень законодавства, якими керується підприємство при веденні обліку розрахунків за податками згідно з бухгалтерським та податковим законодавством.

2. Перелік і форми затверджених документів, в яких накопичуються дані для розрахунку зобов'язань до бюджету за тим чи іншим податком.

3. Форми податкової звітності й прикріплені до них законодавчі акти щодо порядку їх заповнення.

Наказ про облікову політику повинен мати характер загальної «наказової» формальності в частині облікової політики щодо бухгалтерського обліку та обліку розрахунків за податками згідно з податковим законодавством. Це розкривається у своєчасності ознайомлення бухгалтерів зі змінами законодавства щодо конкретного об'єкту обліку, зокрема розрахунків за податками. Застосування на практиці вищезазначених пропозицій, які мають рекомендаційний характер, дасть змогу полегшити контроль за дотриманням встановлених законодавством вимог і висвітлених у зазначених наказах, а також притягти до відповідальності правопорушників.

Зміни чинних нормативно-правових актів із питань оподаткування, що вносяться майже щороку, зумовлюють необхідність перевірки на відповідність положень наказу відповідно до норм законодавства та їх коригування в тій частині, які не знайшли відображення у діючому наказі.

У цілому розділ III «Організація обліку розрахунків за податками» з питань бухгалтерського обліку й обліку розрахунків за податками згідно з податковим законодавством розробляється на тривалий період, але з

обов'язковим переглядом і внесенням уточнень, які встановлюються законодавством на 1 січня поточного року. Наведемо випадки, в разі виникнення яких необхідно переглянути та внести зміни до зазначеного розділу: внесення змін та доповнень до чинних нормативно-правових актів з питань оподаткування та обліку розрахунків за податками; запровадження нових нормативно-правових актів із питань оподаткування й обліку розрахунків за податками; перехід на іншу систему оподаткування у зв'язку з поліпшенням результатів діяльності (зі спрощеної на загальну систему оподаткування) або ж навпаки.

У разі зміни облікової політики щодо обліку розрахунків за податками в частині переходу на іншу систему оподаткування в Наказі про облікову політику розділ III «Організація обліку розрахунків за податками» необхідно викласти і затвердити в новій редакції. Що ж до новоствореного підприємства, то, на нашу думку, до початку складання й подання податкової звітності слід розробити та затвердити разом із обліковою політикою окремих запропонований вище розділ у частині організації обліку розрахунків за податками.

Положення, визначені в наказі про облікову політику в частині обліку розрахунків за податками згідно з Податковим кодексом України, є обов'язкові до виконання. Від правильного розуміння, розкриття і реалізації облікової політики в підприємстві щодо обліку розрахунків за податками залежить ефективність діяльності аграріїв у цілому. На нинішній час та в майбутньому не може існувати універсальний Наказ про облікову

політику в частині організації обліку розрахунків за податками, тому що підприємства, сплачуючи податки на загальній чи спрощеній системі оподаткування, мають дотримувати певних особливостей у частині методики оподаткування тим чи іншим податком і відображення в обліку. Виходячи із складності податкових розрахунків та відображення в обліку розрахунків за податками в сільськогосподарських підприємствах, вважаємо, що розробка й затвердження розділу III «Організація обліку розрахунків за податками» повинна мати характер обов'язковості.

Отже, формування облікової політики щодо розрахунків за податками напряму залежить від чинної системи оподаткування сільськогосподарських підприємств, яка визначає механізм розрахунку зобов'язань перед бюджетом і відображення їх в обліку. Тому доцільно на практиці запровадити окремий розділ у Наказі про облікову політику підприємства з метою забезпечення дотримання норм чинного законодавства з питань оподаткування, складання та подання бухгалтерської й податкової звітності, застосування якого сприятиме належному веденню обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Перспективою подальших досліджень є розробка методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа Наказу про облікову політику підприємства в частині організації обліку розрахунків за податками в сільськогосподарських підприємствах з урахуванням галузевих особливостей оподаткування.

Удосконалено процес формування облікової політики шляхом введення на практиці окремого розділу III «Облік розрахунків за податками» до Наказу щодо облікової політики. Це дає підстави ефективно і раціонально організувати облік розрахунків за податками відповідно до вимог бухгалтерського обліку і податкового законодавства в сільськогосподарських підприємствах.

Усовершенствован процесс формирования учетной политики путем внедрения на практике отдельного раздела III «Учет расчетов по налогам» к Приказу об учетной политике. Это дает возможность эффективно и рационально организовать учет расчетов по налогам в соответствии с требованиями бухгалтерского учета и налогового законодательства в сельскохозяйственных предприятиях.

The process of accounting policies is improved by implementing in practice a separate part III «Organization of accounting for taxes» to the Order of the accounting policies. This will effectively and efficiently organize the tax payments for in accordance with accounting and tax legislation in the agricultural enterprises.

*