

РОЗДІЛ 7

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.446+657.6

Драчук В. Ю.

Вінницький національний аграрний університет

РОЗРАХУНКОВІ ОПЕРАЦІЇ ЗА ПОДАТКОВИМИ ПЛАТЕЖАМИ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

Обґрунтовано необхідність проведення досліджень у частині облікового забезпечення розрахункових операцій із бюджетом за податковими платежами, зважаючи на часті зміни законодавства з питань оподаткування та їхній безпосередній вплив на методику відображення в обліку. Установлено, що розрахункові операції перед бюджетом включають в себе сукупність податкових платежів і складаються з відповідної кількості об'єктів, що мають обґрунтоване застосування до конкретного суб'єкта господарювання. Визначено, що об'єктами бухгалтерського обліку розрахункових операцій з бюджетом на сільськогосподарських підприємствах є господарські операції з нарахування та сплати таких видів податкових платежів, як розрахункові операції за податком на прибуток, єдиним податком 3-ї групи, єдиним податком 4-ї групи, податком на додану вартість, податком на землю, екологічним податком. Зазначено, що об'єктом обліку виступає сукупність, яка утворюється в процесі здійснення розрахунків при визначенні об'єкта оподаткування. Сукупність об'єктів обліку виникає в процесі здійснення відповідних господарських операцій, які дозволяють визначити зобов'язання перед бюджетом за податковими платежами.

Ключові слова: облік, аудит, об'єкт, податкові платежі, розрахункові операції, зобов'язання.

Постановка проблеми. Розрахунки за податковими платежами перед бюджетом є однією з найбільш складних тем дослідження. Це пов'язано із тим, що часто вносяться зміни до законодавчої бази, яка справляє прямий вплив на правила обчислення зобов'язань перед бюджетом за податковими платежами. Тому пропозиції щодо виявлених проблем попередниками в усіх аспектах згодом застарівають.

Розрахункові операції перед бюджетом включають у себе сукупність податкових платежів і складаються з відповідної кількості об'єктів, що мають обґрунтоване застосування до конкретного суб'єкта господарювання. Відповідно, їх необхідно розглядати як об'єкт бухгалтерського обліку та незалежного аудиторського контролю. Операції з нарахування та вчасності сплати до бюджету за податковими платежами мають знаходити відображення в бухгалтерському обліку платника. Достовірне відображення даного об'єкта обліку дозволить формувати об'єктивну інформацію для податкових органів про обсяг зобов'язань перед бюджетом та вчасність проведення розрахунків за ними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку розрахункових операцій із бюджетом за податковими платежами, їхній незалежний аудиторський контроль не втрачають актуальності, підтвердженням чого є значна кількість дисертаційних робіт з цієї тематики. Зокрема, варто відзначити таких вчених, як: О.В. Адамик, І. Ал-Халасех, О.О. Василик, І.В. Герасимук, І.Ю. Кравченко, П.Ю. Нечай, Т.Ф. Плахтій, К.К. Уллубієва та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Наукова спільнота здійснила вагомий внесок для вирішення питань із цієї проблематики. Разом із тим запровадження нових підходів в оподаткуванні впливає на відображення в обліку та проведення незалежного контролю у відповідності до внесених змін до діючого законодавства, що встановлює необхідність проведення подальших досліджень цієї тематики.

Мета статті полягає в узагальненні групи об'єктів оподаткування сільськогосподарських підприємств та обґрунтуванні необхідності вста-

новлення об'єктів обліку та аудиту розрахункових операцій за податковими платежами з метою практичного застосування відповідно до чинного законодавства.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сьогодні переважна більшість підприємств не здійснює якісну та своєчасну облікову політику з питань проведення розрахункових операцій із бюджетом за податковими платежами відповідно до змін, внесених у процес проведення облікових процедур. Причиною цього є те, що в процесі організації бухгалтерського обліку та здійсненні аудиторського контролю такому важливому об'єкту, як «податкові платежі», не приділяють належної практичної уваги. Виникає потреба у розкритті розрахункових операцій за податковими платежами як об'єкта обліку та аудиту з метою дослідження чинників, що впливають на визначення бази оподаткування, і на основі даних бухгалтерського обліку здійснення належного аудиторського контролю. Це можливо лише через надання належної уваги питанням організаційного характеру та якісного облікового забезпечення операцій із проведення розрахункових операцій за податковими платежами.

П.Ю. Нечай зроблено спробу в «...обґрунтуванні надійної системи збору та узагальненні інформації про доходи та витрати підприємства, визначені з метою оподаткування» [2, с. 2].

К.К. Уллубієва вважає, що бухгалтерський облік для цілей оподаткування забезпечує узагальнення інформації про додану вартість із використанням субтрактивного методу як основи визначення бази оподаткування та операцій, що формують об'єкт оподаткування ПДВ, у зв'язку з чим усувається необхідність ідентифікації доданої вартості як об'єкта бухгалтерського спостереження [5, с. 6].

На думку І.Ю. Кравченко, об'єктом обліку податкових платежів є явища і процеси, пов'язані з оподаткуванням підприємства, виражені в натуральному та грошовому вимірниках і відображені у первинних документах та податковій звітності; водночас це відносини платника податків та дер-

жави, зумовлені фактами господарської діяльності суб'єкта оподаткування [1, с. 9].

Уважаємо, що розрахункові операції за податковими платежами перед бюджетом як об'єкти обліку та аудиту входять до складу більш синтезованої групи, тобто є однією зі складових загальної сукупності розрахункових операцій.

Діюче законодавство дає змогу сільськогосподарським товаровиробникам обирати систему оподаткування, яка представлена трьома варіантами. Вибір стоїть лише перед тими платниками, які за результатами діяльності мають частку сільськогосподарського товаровиробництва на рівні 75% і більше. Саме такі платники на власний розсуд можуть обирати один із трьох варіантів, які представлені діючим законодавством, зокрема:

- варіант 1: сплата податків на загальній системі оподаткування;
- варіант 2: сплата податків за спрощеною системою оподаткування єдиним податком 3-ї групи;
- варіант 3: сплата податків за спрощеною системою оподаткування єдиним податком 4-ї групи.

Податковий кодекс України на 01.01.2016 р. установлює сім загальнодержавних податків та зборів та чотири місцевих. Сільськогосподарські підприємства, які обрали загальну систему оподаткування, у разі наявності об'єкта оподаткування визначають та справляють до бюджету наступні зобов'язання за податковими платежами: податок на прибуток, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, екологічний податок, плата (податок) на землю та військовий збір.

Застосування до платника – сільськогосподарського товаровиробника спрощеної системи оподаткування дає змогу скоротити частину затрат за податковими платежами. Мається на увазі представлений вище другий та третій варіанти. Тобто сільськогосподарські підприємства, які є платниками єдиного податку 3-ї групи, сплачують, згідно з нормами Податкового кодексу України, наступні зобов'язання перед бюджетом за податковими платежами: з єдиного податку групи 3-ї, податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб, екологічного податку, плати (податку) на землю та військового збору.

Перевагою застосування системи оподаткування за другим варіантом полягає в можливості ве-

дення спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат як суб'єкт малого підприємництва зі складанням скороченої фінансової звітності за результатами господарської діяльності.

Умови оподаткування за третім варіантом є найбільш привабливими для аграріїв, які розроблялись виходячи з особливостей провадження сільськогосподарської діяльності.

Сільськогосподарські підприємства, які обрали спрощену систему оподаткування єдиним податком 4-ї групи, здійснюють розрахунки за такими податковими платежами, як зобов'язання перед бюджетом за єдиним податком 4-ї групи, податком на додану вартість, податком на доходи фізичних осіб, екологічним податком, платою (податком) на землю (у частині оподаткування земельних угідь, на яких не провадиться сільськогосподарська діяльність) та військовим збором. Сплата відбувається за зазначеними платежами лише в разі виникнення об'єкта оподаткування у звітному (податковому) періоді.

Отже, у переважній більшості маємо типову сукупність основних податкових платежів, зобов'язання за якими по визначенню та сплаті лягають на сільськогосподарського платника. Відмінність полягає у виборі форми ведення обліку – на загальних засадах чи із застосуванням спрощеної форми обліку. Тобто система оподаткування прямо впливає на визначення форми обліку та особливості облікового забезпечення бухгалтерськими даними операцій по визначенню зобов'язань за податковими платежами перед бюджетом.

Отже, з позиції оподаткування є неможливим затвердження єдиної методики по визначенню зобов'язань перед бюджетом за податковими платежами. Це підтверджує той факт, що об'єкти розрахункових операцій за податковими платежами різноманітні за своєю природою, сутністю та потребою у запровадженні.

Виходячи з методики визначення об'єкта оподаткування, яка представлена нормами Податкового кодексу щодо кожного окремого податкового платежу, слідує, що встановлені попередньо об'єкти обліку розрахункових операцій перед бюджетом за податковими платежами розкрито не повно.

На думку автора, з метою представлення повного складу об'єктів обліку розрахункових операцій

Таблиця 1

Класифікація податкових платежів для визначення об'єкта оподаткування в сільському господарстві

1. Специфічні складові для визначення об'єкта оподаткування в розрізі податкових платежів	
податок на прибуток	доходи та витрати, визначені за правилами П (С)БО; різниці, які виникають відповідно до положень Податкового кодексу України
єдиний податок 3-ї групи	доходи та витрати, визначені за правилами П (С)БО
податок на додану вартість	податкові зобов'язання з ПДВ, податковий кредит із ПДВ
податок на доходи фізичних осіб та військовий збір	загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерела їхнього походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їхнього нарахування (виплати, надання); іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України
плата (податок) на землю	земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні; земельні частки (паї), які перебувають у власності
2. Неспецифічні складові для визначення об'єкта оподаткування в розрізі податкових платежів	
єдиний податок 4-ї групи	площа сільськогосподарських угідь
	нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь
податок на додану вартість (за правилами 2015 р.)	податкові зобов'язання з ПДВ, податковий кредит із ПДВ, визначені за нормами ст. 209 Податкового кодексу України (станом на 01.01.2015 р.)
податок на додану вартість (за правилами 2016 р.)	податкові зобов'язання з ПДВ, податковий кредит із ПДВ, визначені за нормами ст. 209 Податкового кодексу України (станом на 01.01.2016 р.)
екологічний податок	обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами; обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти; обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання

із бюджетом за податковими платежами доцільно розробити класифікацію податкових платежів, платником яких є аграрні підприємства, за двома напрямками: специфічні об'єкти оподаткування та неспецифічні (табл. 1).

Особливості оподаткування в агросфері визначають окремі положення Податкового кодексу України. Виходячи із складових, які використовуються при визначенні об'єкта оподаткування в сільському господарстві, встановлено, що об'єкти оподаткування в сільському господарстві мають специфіку, а це, своєю чергою, впливає на визначення об'єктів обліку та аудиту розрахункових операцій із бюджетом за податковими платежами.

Найбільш обговорюваним питанням із моменту прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку є встановлення об'єктів обліку за розрахунковими операціями з бюджетом за податком на прибуток. Насамперед це пояснюється існуванням різної методики в підходах до визначення розміру зобов'язань перед бюджетом за податком на прибуток протягом довгого періоду часу, а саме починаючи із прийняття Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» і до моменту впровадження на практиці норм Податкового кодексу України (з 01.04.2011 р.). По-друге, часті зміни законодавства з питань оподаткування. Усе це з року в рік викликало спірні питання щодо облікового забезпечення розрахунків за податком на прибуток, які ґрунтуються на встановленні об'єктів обліку.

«...Об'єктами обліку розрахунків за податком на прибуток відповідно до бухгалтерського законодавства є доходи, витрати, відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання, витрати (доходи) з податку на прибуток, відповідно до податкового законодавства – доходи, витрати, доходи від операційної діяльності, інші доходи, витрати операційної діяльності, собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, інші витрати» [3, с. 51]. У відповідності до редакції Податкового кодексу України, яка вступила в дію з 01.01.2015 р., відповідальність за процес визначення об'єктів обліку розрахунків за податком на прибуток повністю покладено на обліковців. Метою останніх є визначення результату господарської діяльності за правилами П (С)БО з коригуванням на різниці, які виникають відповідно до положень податкового законодавства.

Податковий кодекс України визначає наступний склад різниць, які коригують бухгалтерський фінансовий результат: амортизаційні різниці, різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечення), різниці, котрі виникають при здійсненні фінансових операцій.

Платник податку, в якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків) визначений за правилами бухгалтерського обліку, за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн. грн., має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на всі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років) не більше одного разу протягом безперервної сукупності років, у кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу [4].

До об'єктів обліку зобов'язання перед бюджетом за розрахунковими операціями з податку на додану вартість належать податкове зобов'язання з ПДВ та податковий кредит із ПДВ у залежності від того, що є першою подією: надходження, відванта-

ження чи передплата в частині надходження або ж здійснення платником; а також безпосередньо зобов'язання перед бюджетом за розрахунковими операціями щодо податку на додану вартість.

Що ж стосується впливу неспецифічних складових на визначення об'єктів оподаткування в розрізі з податку на додану вартість та встановлення об'єктів обліку, то «об'єктами обліку розрахунків за податком на додану вартість є ПЗ із ПДВ щодо реалізації сільськогосподарських товарів (послуг), ПК із ПДВ щодо придбання виробничих факторів, ПЗ із ПДВ щодо реалізації несільськогосподарської продукції, ПК із ПДВ щодо придбання несільськогосподарської продукції, зобов'язання перед бюджетом із ПДВ» [3, с. 51]. Проте, як зазначалось, зміни законодавства досить часто роблять неактуальними пропозиції попередників. Це підтверджується змінами у порядку справляння зобов'язань із податку на додану вартість суб'єктами господарювання за ст. 209 Податкового кодексу України. Зазначений поділ об'єктів обліку розрахунків за податком на додану вартість за ознакою «виникнення в результаті реалізації сільськогосподарської продукції чи несільськогосподарської продукції» неповністю відповідає новим правилам оподаткування, дія яких вступила в силу з 01.01.2016 р. Це підтверджується тим, що редакція ст. 209 «Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства» [4] вимагає викремлення об'єктів обліку з відображення господарських операцій за новими правилами, які в результаті будуть використані з метою складання податкової звітності. Зокрема, є необхідність групування інформації по операціях із формування податкового зобов'язання перед бюджетом за податковими платежами в розрізі: операцій із сільськогосподарськими товарами/послугами (крім операцій із зерновими і технічними культурами та операцій із продукцією тваринництва); операцій із зерновими і технічними культурами; операцій із продукцією тваринництва.

Розроблений та наведений перелік об'єктів обліку розрахункових операцій за податком на додану вартість доводить складність розрахунків перед бюджетом за податковими платежами. Представлені зміни спричиняють негативний вплив на якість облікової інформації, яку ми отримуємо для потреб оподаткування.

Висновки. Таким чином, об'єктами бухгалтерського обліку розрахункових операцій із бюджетом на сільськогосподарських підприємствах визначено: господарські операції з нарахування та сплати таких видів податкових платежів, як розрахункові операції за податком на прибуток, єдиним податком 3-ї групи, єдиним податком 4-ї групи, податком на додану вартість, платою (податком) на землю, екологічним податком. Окрім того, сільськогосподарський товаровиробник бере на себе відповідальність як податковий агент та зобов'язаний проводити утримання та сплату зобов'язань перед бюджетом із найманих працівників у вигляді податку на доходи фізичних осіб та військового збору.

Установлено, що об'єктом обліку виступає сукупність, яка утворюється в процесі здійснення розрахунків при визначенні об'єкта оподаткування. Тобто при здійсненні процедури по визначенню зобов'язань перед бюджетом результат неможливо отримати за таким об'єктом обліку, як розрахункові операції з бюджетом за податковими платежами. Це є сукупність об'єктів обліку, які виникають у

процесі здійснення відповідних господарських операцій та які дозволяють визначити зобов'язання перед бюджетом за податковими платежами.

Запропоновані об'єкти обліку та незалежного аудиторського контролю при визначенні та справляння

зобов'язань перед бюджетом за податковими платежами є досить специфічними, однак при цьому вони характеризують особливості оподаткування, викликані податковими важелями з метою державної підтримки сільськогосподарського товаровиробника.

Список літератури:

1. Кравченко І.Ю. Облік і аналіз податкових платежів підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / І.Ю. Кравченко. – К., 2010. – 18 с.
2. Нечай П.Ю. Облік валових доходів та витрат підприємницької діяльності: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / П.Ю. Нечай; Київ. нац. економ. ун-т. – К., 2001. – 16 с.
3. Плахтій Т.Ф. Об'єкти обліку розрахунків за податками відповідно до бухгалтерського та податкового законодавства / Т.Ф. Плахтій // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 46–51.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Уллубієва К.К. Бухгалтерський облік і контроль розрахунків за податком на додану вартість: організація і методика: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / К.К. Уллубієва; Житомирський державний технічний ун-т. – К., 2012. – 16 с.

Драчук В. Ю.

Винницький національний аграрний університет

РАСЧЕТЫ ПО НАЛОГОВЫМ ПЛАТЕЖАМ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА И АУДИТА

Резюме

Обоснована необходимость проведения исследований в части учетного обеспечения расчетных операций с бюджетом по налоговым платежам, несмотря на частые изменения законодательства по вопросам налогообложения и их непосредственное влияние на методику отражения в учете. Установлено, что расчетные операции перед бюджетом включают в себя совокупность налоговых платежей и состоят из соответствующего количества объектов, имеющих обоснованное применение к конкретному субъекту хозяйствования. Определено, что объектами бухгалтерского учета расчетных операций с бюджетом на сельскохозяйственных предприятиях являются хозяйственные операции по начислению и уплате таких видов налоговых платежей, как расчетные операции по налогу на прибыль, единому налогу 3-й группы, единому налогу 4-й группы, налогу на добавленную стоимость, плате (налогу) на землю, экологическому налогу. Установлено, что объектом учета выступает совокупность, которая образуется в процессе осуществления расчетов при определении объекта налогообложения. Совокупность объектов учета возникает в процессе осуществления соответствующих хозяйственных операций, которые позволяют определить обязательства перед бюджетом по налоговым платежам

Ключевые слова: учет, аудит, объект, налоговые платежи, расчетные операции, обязательства.

Drachuk V. Yu.

Vinnitsia National Agrarian University

SETTLEMENT OF TAX PAYMENTS OBJECT AND AUDITING

Summary

The necessity of research to ensure your payment transactions with the budget on tax payments, due to frequent changes in tax legislation and their direct impact on the method of recording. Found that the budget settlement operations include the collection of tax payments and consist of the appropriate number of objects that have a valid application to a particular entity. It's determined that the objects accounting settlement operations budget to agricultural enterprises have business transactions with the calculation and payment of such types of tax payments, payment transactions as income tax, a flat tax of 3, 4 of the single tax, value added tax, fee (tax) on the ground, the environmental tax. And as a tax agent takes charge of the payment obligations to the budget of the employees in the form of income tax for individuals and military duty. It's inserted that the object of accounting acts set that is formed in the settlements, in determining the object of taxation. The set of accounting objects arise in the course of business transactions relevant for determining the obligations to the budget on tax payments.

Keywords: accounting, auditing, facility, tax payments, payment transactions, commitments.