

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ**

КУШНІРЕНКО ОЛЕКСАНДР АНАТОЛІЙОВИЧ

УДК: 657.446:657.92:336.22

**ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ
ОПОДАТКУВАННЯМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ 2015

Дисертацією є рукопис

Робота виконана у Національному університеті біоресурсів і природокористування України Міністерства освіти і науки України

Наукові керівники: доктор економічних наук, професор
Кірейцев Григорій Герасимович

доктор економічних наук, професор
Савчук Василь Кирилович,
Національний університет біоресурсів
і природокористування України,
завідувач кафедри статистики та економічного аналізу

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Ткаченко Надія Марківна,
Національний університет харчових технологій,
професор кафедри обліку і аудиту

кандидат економічних наук, доцент
Бабіч Ірина Іллівна,
Луцький національний технічний університет,
доцент кафедри обліку і аудиту

Захист відбудеться 23 жовтня 2015 р. о 12⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 26.004.17 у Національному університеті біоресурсів і природокористування України за адресою: 03041, м. Київ–41, вул. Генерала Родімцева, 19, навчальний корпус № 1, кімната 97

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Національного університету біоресурсів і природокористування України за адресою: 03041, м. Київ–41, вул. Героїв Оборони, 13, навчальний корпус № 4, кімната 41а

Автореферат розісланий 22 вересня 2015 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

Н. П. Кузик

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Система оподаткування сільськогосподарських підприємств є специфічним засобом їх державної підтримки, формування фінансових ресурсів суб'єктів господарювання і механізмом стимулювання діяльності для розвитку економіки країни. Податки виступають головним фінансовим інструментом, через який держава створює суб'єктам господарювання сприятливі умови для ефективної фінансово-господарської діяльності, нарощування ресурсного потенціалу, підвищення якості та конкурентоспроможності продукції, поліпшення соціальних умов для працюючих. Водночас, особливості діяльності сільськогосподарських підприємств, які мають об'єктивний характер, недостатньо враховуються в оподаткуванні як об'єкта обліку, що зумовлює нерівномірне податкове навантаження, спотворює облікову інформацію, знижує забезпеченість користувачів інформацією про стан розрахунків із бюджетом. Крім того, податкова система нині перебуває в стадії реформування, що спрямоване на побудову соціально-орієнтованої ринкової економіки та мотивує поліпшення якості і повніше використання бухгалтерсько-контрольної інформації в механізмах управління податковими розрахунками.

Важливу роль у формуванні управлінської інформації та гарантуванні економічного зростання за умов ускладнення економічних відносин відіграє система обліково-контрольного забезпечення управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств, що вимагає ефективної й раціональної організації обліку та контролю розрахунків за податками відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) і податкового законодавства.

Система бухгалтерського обліку та контролю розрахунків за податками на підприємстві є головною інформаційною основою та передумовою прийняття вмотивованих управлінських рішень із оподаткування. Однак чинне обліково-контрольне забезпечення розрахунків за податками не адаптоване до сучасних умов господарювання, що виникли у зв'язку з посиленням євроінтеграційних процесів у вітчизняній податковій системі та зміною фіскальної ролі податкової політики на стимулюючу й необхідністю посилення соціальної. Практичне вирішення цих проблем можливе шляхом удосконалення обліку та контролю у напрямі повнішого задоволення інформаційних потреб користувачів.

Злагоджена побудова документального відображення, організації обліку та контролю на сільськогосподарських підприємствах дозволяє одержувати оперативну і достовірну інформацію для управління нарахуванням та сплатою податкових зобов'язань до бюджету з основних податків, зокрема єдиного податку (далі – ЄП) четвертої групи, податку на прибуток і податку на додану вартість (далі – ПДВ).

Особливості функціонування податків у сільському господарстві висвітлюються у працях учених, зокрема М. М. Александрової, В. Л. Андрущенко, Д. І. Деми, Н. І. Дорош, Т. І. Єфименко, Є. В. Калюги, Л. Г. Ловінської, О. І. Малишкіна, Н. С. Прокопенко, В. І. Проніної, С. О. Олійник, С. О. Осадчого, В. П. Синчака, Я. В. Соколова, А. М. Соколовської, В. М. Суторміної, Н. С. Танклевської, Л. Д. Тулуша, Н. М. Ткаченко й інших науковців. Разом із тим питання облікового відображення та

здійснення контролю розрахунків за податками відповідно до вимог Податкового кодексу України (далі – ПКУ) потребує подальшого дослідження. Вагомий внесок у розвиток методики й організації бухгалтерського обліку та контролю розрахунків за податками зробили І. І. Бабіч, Л. В. Гуцаленко, С. Ф. Голов, М. Я. Дем'яненко, А. Л. Деркач, В. М. Жук, І. В. Жураковська, Т. Г. Камінська, Г. Г. Кірейцев, М. М. Коцупатрий, Т. Є. Кучеренко, С. Ф. Легенчук, Т. Ф. Плахтій, М. А. Проданчук, М. С. Пушкар, В. К. Савчук, Л. К. Сук, П. Л. Сук, Л. М. Чернелевський, Л. В. Чижевська й інші економісти.

Дослідження праць вітчизняних і зарубіжних учених з теорії й методики обліку та контролю оподаткування сільськогосподарських підприємств, а також його нормативного регулювання дозволило виявити неповне врахування особливостей оподаткування сільського господарства й облікового відображення розрахунків за податками та низку проблемних питань, які ще не вирішені науковцями або мають дискусійний характер. Зокрема, потребують удосконалення методичні підходи до облікового відображення та здійснення контролю розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах. Актуальність і практична значущість вирішення окресленого кола питань зумовили вибір теми дисертаційної роботи, визначили мету та задачі, а також об'єкт і предмет дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Національного університету біоресурсів і природокористування України «Обліково-аналітичне забезпечення розвитку внутрішньогосподарських механізмів ефективного управління діяльністю сільськогосподарських підприємств» (номер державної реєстрації 0109U000784) і «Розробити систему управління відтворенням біологічних ресурсів України: економічний вимір, оцінка, прогноз» (номер державної реєстрації 0111U008871). Внесок автора полягає у напрацюванні пропозицій із удосконалення організаційних і методичних аспектів облікового відображення та контролю розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах.

Мета і задачі дослідження. Метою дисертаційного дослідження є поглиблення теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліково-контрольного забезпечення управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств, спрямованого на підвищення їх конкурентоспроможності та своєчасності розрахунків із бюджетом за податками.

Зазначена мета зумовила необхідність вирішення наступних задач:

- уточнити трактування економічних категорій, пов'язаних із оподаткуванням сільськогосподарських підприємств і визначити його вплив на організацію бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
- розкрити особливості оподаткування сільськогосподарських підприємств як об'єкта обліку та контролю для визначення основних напрямків удосконалення обліково-контрольного забезпечення управління процесами оподаткування;
- поглибити пізнання оподаткування й облікового відображення розрахунків за єдиним податком четвертої групи і запропонувати шляхи удосконалення обліково-контрольних процедур за трансформацією такого виду податку;
- уточнити методичні засади відображення в обліку розрахунків із податку на прибуток підприємств з урахуванням положень (стандартів) бухгалтерського обліку та

вимог податкового законодавства і запропонувати напрямки удосконалення облікового відображення та контролю через визначення податкових різниць;

- розкрити специфіку обліку розрахунків із податку на додану вартість на сільськогосподарських підприємствах і надати рекомендації із поліпшення обліково-контрольних процедур для забезпечення достовірності формування зобов'язань і використання коштів спеціального режиму оподаткування;

- визначити засади обліково-контрольної політики й оцінити чинні методичні підходи відображення в обліку розрахунків із бюджетом і запропонувати шляхи її удосконалення;

- обґрунтувати необхідність та сформулювати пропозиції із удосконалення контролю розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах.

Об'єкт дослідження – процес бухгалтерського відображення та контролю оподаткування сільськогосподарських підприємств.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, організаційних, методичних і практичних питань із удосконалення обліково-контрольного забезпечення управління розрахунками за податками на сільськогосподарських підприємствах.

Методи дослідження. Методологічною та теоретичною основою дисертаційної роботи є діалектичний метод і системний підхід наукового пізнання сутності управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств, що дало змогу комплексно дослідити систему бухгалтерського обліку та контролю розрахунків за податками. Для дослідження обліково-контрольного забезпечення управління оподаткуванням використовувалися загальнонаукові та спеціальні методи, а саме: аналіз – в обґрунтуванні важливості галузі сільського господарства та впливу оподаткування на його розвиток; синтез і бібліографічне узагальнення – щодо уточнення економічної сутності категорій, пов'язаних із оподаткуванням; причинно-наслідкового зв'язку – у частині основ облікового відображення розрахунків за податками та визначення показників, що характеризують вибір системи оподаткування, встановлення основних напрямків удосконалення обліково-контрольного забезпечення управління процесами оподаткування; індукція – для виявлення невідповідності встановленим вимогам організаційних засад облікової політики та контролю податкових розрахунків; дедукція – в обґрунтуванні особливостей розрахунків за податками як об'єкта бухгалтерського обліку і контролю; порівняння – для оцінки спеціальних податкових режимів у галузі сільського господарства.

Дослідження обліково-контрольного забезпечення управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств ґрунтується на прийомах спостереження, опису й узагальнення. Візуалізація економічних розрахунків здійснена за допомогою статистичного методу наукового пізнання та графічного зображення даних. При вирішенні поставлених задач також використовувалися методи наукової абстракції, вибіркового обстеження та групування, спостереження, анкетування тощо.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативно-правові акти України, що регламентують бухгалтерський облік і механізми розрахунків за податками; основні положення наукових праць вітчизняних і зарубіжних учених-економістів щодо обліково-контрольного забезпечення процесу управління розрахунками за податками; матеріали науково-практичних конференцій і періодичних

видань; статистичні дані (офіційні матеріали й експрес-інформація) Міністерства аграрної політики та продовольства України, Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України, Державної фіскальної служби України; фінансова, організаційно-управлінська документація сільськогосподарських підприємств; Інтернет-ресурси; результати особистих спостережень та розрахунків автора.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних аспектів та розробці організаційних, методичних і практичних положень із удосконалення обліково-контрольного забезпечення управління оподаткуванням, спрямованих на підвищення релевантності облікового відображення розрахунків за податками й ефективності контролю розрахунків із бюджетом. У процесі дослідження отримано такі наукові результати:

вперше:

– сформовано методичні підходи до комплексного облікового відображення та підвищення дієвості контролю розрахунків за податками, що, на відміну від чинних, визначають об'єкти обліку розрахунків за податками з урахуванням особливостей їх функціонування в діяльності сільськогосподарських підприємств і узагальнюють напрямки взаємоузгодженості підсистем обліку, що є основою розробки практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку та контролю оподаткування й підвищення якості інформаційного забезпечення прийняття вмотивованих управлінських рішень (С. 13–14);

удосконалено:

– тлумачення категорійно-термінологічного апарату в частині трактування понять «оподаткування сільськогосподарських підприємств», «сільськогосподарське товаровиробництво», «сільськогосподарський товаровиробник», «облік для потреб оподаткування», що конкретизує об'єкт дослідження, поглиблює можливості його пізнання, сприяє об'єктивному бухгалтерському відображенню й ефективному контролю податкових розрахунків (С. 6–7, 11);

– систему документування в частині нарахування і сплати єдиного податку четвертої групи та методичні підходи до обліково-контрольного забезпечення розрахунків за ним, що уточнює об'єкт оподаткування, забезпечуючи повноту та достовірність нарахування, врегульовує рівномірність податкового навантаження, посилює контроль за станом сільськогосподарських угідь, підвищує дієвість спеціального податкового режиму, унеможлиблюючи ухилення від його сплати (С. 10–11);

– обліково-методичний підхід до визначення податкових різниць для достовірності, своєчасності та системності їх обліку за рахунок документального відображення та використання методу подвійного запису, забезпечення повноти і об'єктивності розрахунків із податку на прибуток підприємств (С. 11–12);

– методичний підхід до документального відображення об'єктів обліку розрахунків за податком на додану вартість в умовах спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських підприємств, що дозволяє здійснювати дієвий поточний контроль за формуванням податкового кредиту та цільовим використанням акумульованих сум податку (С. 12);

дістали подальший розвиток:

– організаційно-методичні положення формування облікової політики сільськогосподарських підприємств щодо розрахунків за податками шляхом виокремлення в Наказі про облікову політику розділу «Організація та методика обліку розрахунків із бюджетом», що синтезує положення з оподаткування передбачені в обліковій політиці, та враховує нерегламентовані і варіативні позиції методики оподаткування, як передумови підвищення якості обліково-контрольного забезпечення розрахунків із бюджетом (С. 10);

– механізм внутрішнього контролю оподаткування через запровадження карток аналітичного обліку та Реєстру облікового відображення розрахунків за податками в реєстрах синтетичного обліку, що, на відміну від чинного, покращує рівень його організації, підвищує керованість контрольним процесом і результативність внутрішнього контролю цих розрахунків (С. 12–14).

Практичне значення одержаних результатів. Сформульовані в дисертаційній роботі пропозиції щодо вдосконалення організації та методики обліково-контрольного забезпечення управління оподаткуванням придатні для застосування в органах державної влади; вони мають практичну цінність для сільськогосподарських підприємств і можуть використовуватися у навчальному процесі освітніх закладів:

– пропозиції щодо вдосконалення методики обліку та контролю розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах застосовуються в якості методологічного підґрунтя при підготовці проектів законодавчих і нормативно-правових актів, методичних рекомендацій, а також при визначенні позиції Міністерства аграрної політики та продовольства України при розгляді проектів законодавчих актів із питань обліку й оподаткування (Міністерство аграрної політики та продовольства України, довідка № 37-11-1-13/4252 від 03.04.2014 р.);

– рекомендації щодо Робочого плану рахунків у частині обліку розрахунків за податками та застосування спеціальних документів, а саме: Картка аналітичного обліку розрахунків із ЄП четвертої групи, Картка аналітичного обліку розрахунків із ПДВ і Реєстр облікового відображення розрахунків за податками в реєстрах синтетичного обліку (департамент агропромислового розвитку Чернігівської обласної державної адміністрації, довідка № 08-08/254 від 29.01.2014 р.);

– рекомендації з методики формування обліково-контрольної політики підприємств у частині обліку розрахунків за податками, їх нарахування, обліку та документального відображення і здійснення контролю (Ніжинська об'єднана державна податкова інспекція Головного управління Міндоходів у Чернігівській області, довідка № 2069/4/25-13-11-014 від 31.03.2014 р., Управління агропромислового розвитку Ніжинської районної державної адміністрації, довідка № 03-06/262 від 18.04.2014 р., ТОВ «Компанія «Мегаполіс», довідка № 1 від 12.06.2014 р.);

– практичні пропозиції щодо вдосконалення документального забезпечення обліку земель сільськогосподарського призначення й їх якісних характеристик для потреб оподаткування (ТОВ «Ніжин Агро», довідка № 21 від 18.02.2014 р., ТОВ «АгроКім», довідка № 14 від 07.05.2014 р.);

– теоретичні положення, аналітична інформація та результати науково-дослідної роботи використовуються в навчальному процесі Відокремленого підрозділу Національного університету біоресурсів та природокористування України «Ніжинський агротехнічний інститут» при проведенні практичних занять і виконанні самостійної роботи студентами з дисциплін «Бухгалтерський облік», «Організація обліку», «Облік і звітність в оподаткуванні», «Аудит» (ВП НУБіП України «Ніжинський агротехнічний інститут»), довідка № 746 від 03.10.2013 р.).

Особистий внесок здобувача. Наукові положення, розробки та рекомендації, що викладені у дисертаційній роботі та виносяться на захист, одержано особисто автором.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, доповідалися, обговорювалися й отримали позитивну оцінку на Всеукраїнській науково-теоретичній конференції «Облік у XXI столітті: концепція розвитку, глобальні тенденції, національні інтереси» (м. Київ, 22 лютого 2012 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Ринкові трансформації розвитку земельних відносин: результати, наслідки, перспективи» (м. Київ, 10–11 жовтня 2012 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Економіка, організація та управління підприємствами в сучасних економіко-правових умовах» (м. Дніпропетровськ, 21–23 листопада 2012 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Формування системи і механізмів обліково-аудиторського та аналітичного забезпечення конкурентоспроможного розвитку підприємств реального сектора економіки України» (м. Кам'янець-Подільський, 11–12 грудня 2012 р.), VIII Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток облікової та фінансової складових економічної науки і практики» (м. Київ, 26–27 вересня 2013 р.); III Міжнародній науково-практичній конференції «Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан і перспективи розвитку» (м. Вінниця, 3–4 жовтня 2013 р.); V Міжнародній науково-практичній конференції «Сталий розвиток територій: проблеми та шляхи вирішення» (м. Дніпропетровськ, 10–11 жовтня 2014 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Виклики соціально-орієнтованої економіки в євроінтеграційних умовах» (м. Ніжин, 23–24 квітня 2015 р.).

Публікації. За результатами досліджень опубліковано 25 наукових праць обсягом 17,45 друк. арк. Основні положення дисертації викладені в 15 наукових працях обсягом 10,28 друк. арк., із яких 8 у фахових виданнях України – 7,26 друк. арк.; 2 статті у наукових виданнях включених до міжнародних наукометричних баз даних – 1,68 друк. арк.; 5 тез доповідей на науково-практичних конференціях обсягом 1,34 друк. арк.

Структура й обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст дисертації викладено на 216 сторінках друкованого тексту. Робота містить 10 таблиць, 43 рисунки, 23 додатки. Список використаних джерел налічує 234 найменування.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У вступі обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, задачі, об'єкт, предмет і методи дослідження, розкрито наукову новизну, особистий внесок

здобувача та практичне значення одержаних результатів, їх апробацію.

Перший розділ **«Теоретико-методичні засади обліково-контрольного забезпечення управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств»** присвячений дослідженню економічної природи податків та їх значенню в діяльності сільськогосподарських підприємств у теоретичному аспекті та нормативно-правовому полі; запропоновано вдосконалену класифікацію податків; визначено об'єкти бухгалтерського обліку та контролю розрахунків за податками; розкрито обліково-контрольне забезпечення податкового менеджменту.

Дослідження позицій науковців щодо економічної природи податків сільськогосподарського виробництва та їх функцій і принципів дає підстави стверджувати, що оподаткування сільськогосподарських підприємств – це особлива сфера рівноважних відносин розподілу, яка відображає взаємодію суб'єктів господарювання та держави шляхом реалізації органами державної влади фіскальної функції та виконання регулюючого впливу на господарську діяльність сільськогосподарських підприємств. Податки виконують дві основні функції – фіскальну й регулюючу, які відображають природу податків (практичне здійснення), а решту підфункцій, що виділяються вченими, запропоновано виокремити в теоретичну групу у доповнення та розвиток регулюючої функції. Доведено, що соціальна функція в найближчій перспективі має стати визначальною і базовою в реформуванні податкової системи.

Установлено фактори впливу на результати господарської діяльності сільськогосподарських підприємств (спеціалізація, розмір, обсяг виробництва, наявність і якість угідь, забезпеченість трудовими ресурсами тощо) та виокремлено основні показники їх діяльності відповідно до законодавства (частка сільськогосподарського товаровиробництва, наявність у власності сільськогосподарських угідь), що зумовлюють вибір системи оподаткування підприємствами, та запропоновано алгоритм її визначення. Зазначене дає можливість на практиці з'ясувати перспективність і доцільність перебування платника на відповідній системі оподаткування та визначає основи організації бухгалтерського обліку і здійснення внутрішнього контролю за сплатою податків.

Дослідження особливостей оподаткування сільськогосподарських підприємств дозволило уточнити класифікацію податків, що сплачуються в аграрній сфері за функціональним (мотиваційним) змістом, виділивши дві групи податків: загальної системи оподаткування і податки, наділені специфічними властивостями. Зокрема, у сільськогосподарських підприємствах до податків загальної системи оподаткування належать податок на прибуток підприємств і податок на додану вартість, а до податків, наділених специфічними властивостями, – єдиний податок четвертої групи. Запропонована класифікація відображає особливість розрахунків за податками та базується на специфіці нормативного регулювання, відображення в бухгалтерському обліку та здійсненні контролю.

Результати аналізу системи оподаткування дають підстави стверджувати про доречність застосування поняття «облік для потреб оподаткування», який слід розуміти як складову єдиної системи бухгалтерського обліку, що забезпечує відображення відносин розподілу у формі податків, підготовку, групування, узагальнення та накопичення інформації платника податків, необхідної для

розрахунку та своєчасної сплати до бюджету податків і з метою складання та подання податкової звітності. Встановлено, що розрахунки за податками, як об'єкт бухгалтерського обліку і контролю, відображаються в обліку згідно з нормативно-правовими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та вимогами податкового законодавства, що дало змогу уточнити склад об'єктів бухгалтерського обліку розрахунків за податками в його підсистемах (рис.1).

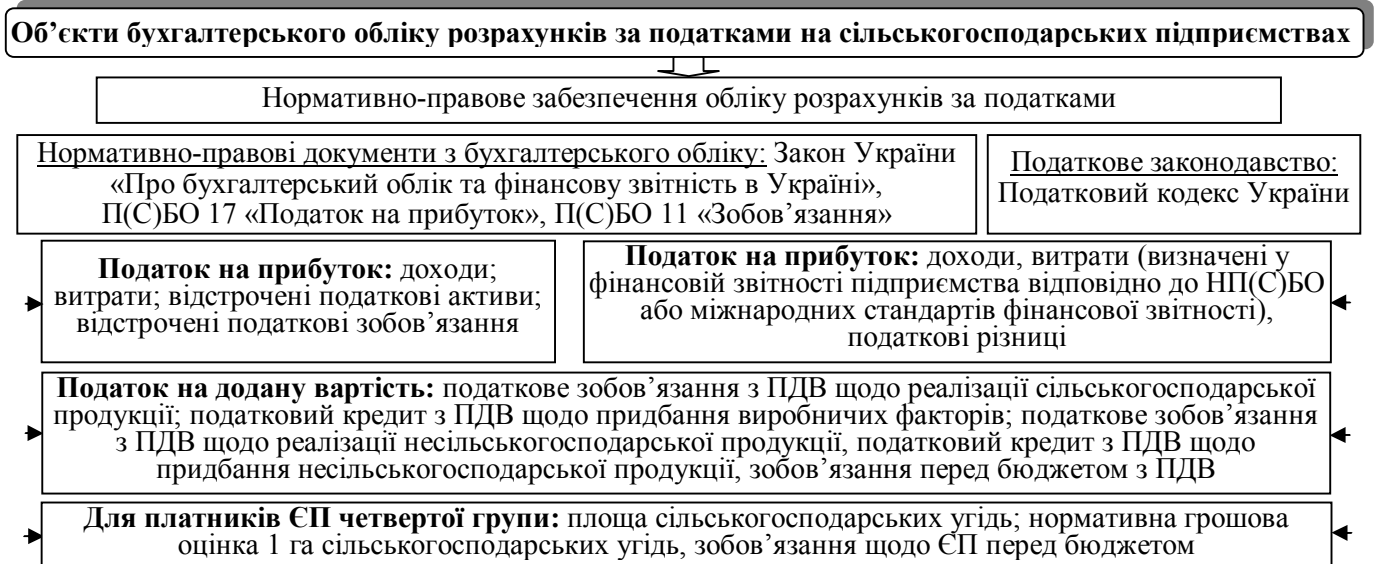


Рис. 1. Об'єкти бухгалтерського відображення розрахунків за податками сільськогосподарських підприємств відповідно до нормативних положень із бухгалтерського обліку та податкового законодавства

Вивчення оподаткування сільськогосподарських підприємств дозволило встановити його особливості. Так, специфічність об'єкта оподаткування ЄП четвертої групи полягає в тому, що необхідно забезпечити на підприємстві бухгалтерський облік земельних ділянок, які перебувають у власності й які взято або передано в оренду. У частині обкладання податком на прибуток підприємств виділено об'єкти обліку відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку (доходи і витрати) та податкового законодавства (доходи, витрати та податкові різниці). Податкові різниці зумовлені відмінностями нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та податкових розрахунків і вважаються особливим об'єктом обліку.

Щодо об'єктів обліку розрахунків із ПДВ, встановлено, що ними є податкове зобов'язання і податковий кредит із ПДВ у розрізі видів діяльності (сільськогосподарська та несільськогосподарська), зобов'язання перед бюджетом, акумульовані суми ПДВ за спеціальним режимом оподаткування. Налагоджене відображення в обліку розрахунків із ПДВ у контексті застосування спеціального режиму оподаткування потребує даних бухгалтерського обліку та результатів контролю, як передумови ефективного управління.

Аналіз податкового менеджменту дав підстави акцентувати необхідність його організації та виділити контроль як найважливіший елемент такого менеджменту. Дослідженням об'єктів організації контролю розрахунків за податками встановлено, що ними є різні види забезпечень, зокрема виділено й охарактеризовано зміст основних із них: організаційне, технічне, економічне, нормативно-правове,

інформаційне та методичне. При цьому запропоновано розглядати контроль розрахунків із сплати податків на підприємстві за трьома головними напрямками щодо: правильності формування бази оподаткування; нарахування сплачуваних податків; своєчасності перерахування сум податків. У зв'язку з чим акцент зроблено на інформаційному забезпеченні контролю як складової податкового менеджменту, яке узагальнено та приведено у відповідність зі сплачуваними сільськогосподарськими підприємствами податками. Доведено, що результативність податкового менеджменту визначається рівнем обліково-контрольного забезпечення. Запропоновано положення організації контролю розрахунків за податками закріплювати в наказі про облікову політику підприємства в частині обліку розрахунків за податками.

У другому розділі **«Оцінка стану і тенденцій розвитку бухгалтерського обліку та контролю оподаткування сільськогосподарських підприємств»** досліджено стан і генезу облікового відображення та контролю розрахунків за податками, виявлено їх особливості, оцінено чинний підхід до організації облікової політики та наведено пропозиції щодо підвищення її дієвості.

Аналіз основ оподаткування й облікового відображення ЄП четвертої групи встановлено ряд переваг цього податку: значне зменшення податкового тиску, врахування сезонності виробництва, скорочення обсягу облікових робіт. Водночас, виявлено і сукупність недоліків, а саме: послабленість чинних вимог до суб'єктів господарювання, що дають право користування цим податковим режимом; відсутність процедури бухгалтерського обліку та звітності підприємствами за вимогою 75% частки сільськогосподарського товаровиробництва протягом року; відсутність вимоги щодо обов'язкової наявності в платника мінімальних площ сільськогосподарських угідь як обов'язкової умови користування пільговим податковим режимом, що зумовлює нерівномірне податкове навантаження серед платників; недостатній рівень обліково-контрольного забезпечення земель сільськогосподарського призначення та неврахування їх якісних параметрів при оподаткуванні ЄП четвертої групи.

Дослідження стану обліково-контрольного забезпечення розрахунків із цього податку дало можливість дійти висновку щодо необхідності посилення аналітичності його обліково-контрольного забезпечення: облік ЄП четвертої групи повинен бути прозорим і чітким і при цьому забезпечувати інформацією кожного зацікавленого користувача про нараховані та сплачені суми податку, тобто давати можливість одержувати оперативну, достовірну та доречну інформацію. Тому запропоновано основний напрямок удосконалення облікового відображення розрахунків із ЄП четвертої групи, в основу якого має бути покладено розробку специфічного облікового забезпечення земель сільськогосподарського призначення та відносин, що супроводжують землекористування, і врахування якісних характеристик сільськогосподарських угідь, а їх покращення / погіршення під час господарської діяльності підприємств, відповідно, повинно стати одним з критеріїв доцільності перебування підприємства на спеціальному режимі оподаткування.

Результати дослідження особливостей оподаткування податком на прибуток та облікового відображення розрахунків за цим податком підприємств сільського господарства підтверджують складність нормативно-правової бази та сукупності

відмінностей у методичних підходах, передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та податковим законодавством. Виділено основні галузеві особливості, які існують у порядку оподаткування сільськогосподарських підприємств при сплаті податку на прибуток. Проаналізовано природу податкових різниць у зв'язку з чим узагальнено їх класифікацію та запропоновано наводити перелік цих різниць у наказі про облікову політику підприємства, що позитивно вплине на їх облікове відображення та пізнання. Встановлено невизначеність форм реєстрів обліку для облікового відображення податкових різниць, що призводить до його ускладнення і зумовлює необхідність удосконалення синтетичного та аналітичного обліку таких різниць в напрямку об'єктивності їх розрахунку.

Дослідження порядку визначення й облікового відображення зобов'язань із ПДВ сільськогосподарських підприємств дозволило встановити особливість функціонування податку: сільськогосподарським підприємствам необхідно вести бухгалтерський облік як за загальним механізмом ПДВ, так і за спеціальним податковим режимом. Тому запропоновано послідовність відображення в бухгалтерському обліку ПДВ на загальних засадах і за спеціальним режимом оподаткування, що дало змогу визначити головні недоліки в організації первинного та зведеного обліку розрахунків із ПДВ у різних підсистемах бухгалтерського обліку. Сформульовано необхідність в посиленні та здійсненні систематичного контролю за об'єктами обліку розрахунків із ПДВ, пристосуванні діючих реєстрів бухгалтерського обліку до відображення податкового кредиту з ПДВ для посилення контролю за його формуванням і документальним відображенням. Запропоновано посилити аналітичність розрахунків із ПДВ, у зв'язку з чим наведено додаткові аналітичні рахунки в частині бухгалтерського обліку податкового кредиту з ПДВ. Як показав аналіз, нормативно не передбачено окремого аналітичного документу для контролю за акумульованими сумами спеціального режиму оподаткування ПДВ, що значно послаблює контроль за їх цільовим використанням.

Для дотримання вимог податкового законодавства виявлено необхідність у розробці облікового забезпечення щодо накопичення й узагальнення інформації про нараховані та сплачені суми податків сільськогосподарськими підприємствами з метою посилення контролю та платіжної дисципліни щодо своєчасності розрахунків із бюджетом. Доведено, що положення податкової політики стосовно бухгалтерського обліку податкових розрахунків у діяльності сільськогосподарських підприємств мають бути складовою наказу про облікову політику, оскільки система оподаткування є одним з головних факторів впливу на зміст і структуру облікової політики підприємств сільського господарства. Тому запропоновано порядок формування та примірний текст наказу про облікову політику з виокремленням розділу «Організація та методика обліку розрахунків із бюджетом», а також закріпленням у ньому елементів організації контролю розрахунків за податками на підприємстві.

У третьому розділі «**Удосконалення обліку та контролю оподаткування сільськогосподарських підприємств**» досліджено концептуальні підходи до побудови системи обліково-контрольного забезпечення управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств, розроблено практичні рекомендації щодо поліпшення організаційних і методичних засад облікового відображення,

зовнішнього та внутрішнього контролю розрахунків за податками.

Запропоновано в діяльності сільськогосподарських підприємств запровадити можливість вибору строків сплати податків платниками четвертої групи ЄП і передбачити декілька їх варіантів, а саме: щомісячний (нині чинний); щоквартальний; двічі на рік; один раз на рік. Це забезпечить реалізацію принципу зручності оподаткування для сільськогосподарських підприємств. Окрім того, для попередження виявлення фактів зловживань із пільговим режимом у формі ЄП четвертої групи наведено алгоритм щоквартального підтвердження статусу платника ЄП четвертої групи, який враховує галузеві особливості й унеможливує необ'єктивні дії платника стосовно повноти нарахування та сплати податку.

Установлено залежність податкового навантаження ЄП четвертої групи від галузевої приналежності сільськогосподарських підприємств, що зумовлює необхідність у посиленні вимог до наявності у платників податку земельних угідь як однієї з вимог перебування на спеціальному режимі. З метою досягнення рівномірності податкового навантаження підприємств рослинницького напрямку виробництва запропоновано показник мінімальної сукупної нормативної вартості сільськогосподарських угідь і земель водного фонду на одного середньорічного працівника як однієї з вимог підтвердження перебування або набуття права користування спеціальним податковим режимом. Для підприємств тваринництва доведена обов'язкова наявність сільськогосподарських угідь. Це позитивно вплине на збільшення податкових надходжень до бюджету та зменшить ухилення від оподаткування.

Для об'єктивного відображення нарахування та справляння ЄП четвертої групи, поглиблення його сприйняття уточнено терміни «сільськогосподарський товаровиробник» і «сільськогосподарське товаровиробництво», врахування яких у ПКУ сприятиме впорядкуванню його понятійного апарату. Встановлено, що існуюча система визначення ЄП четвертої групи необ'єктивна з тих причин, що в основу диференціації ставок податку покладено виключно види сільськогосподарських угідь і не враховуються їх якісні параметри, які не відображаються в бухгалтерському обліку. Зазначене зумовлює нерівномірне податкове навантаження на платників та призводить до втрати контролю за станом земель як об'єкта бухгалтерського обліку й оподаткування. Чинна система обліку сільськогосподарських угідь не забезпечує інформаційних потреб зовнішніх користувачів. З метою виправлення становища, поряд із діючими, запропоновано форми первинних документів обліку сільськогосподарських угідь та їх якості із урахуванням потреб оподаткування.

Складність відображення в бухгалтерському обліку розрахунків із податку на прибуток підприємств полягає в застосуванні механізму податкових різниць. Відсутність чіткої методики їх розрахунку і невизначеність форм реєстрів бухгалтерського обліку зумовлюють потребу формування рекомендацій щодо визначення та відображення в обліку таких різниць. Тому розроблено порядок їх облікового відображення. Зокрема, на основі вдосконалених первинних бухгалтерських документів для відображення податкових різниць запропоновано здійснювати їх ідентифікацію та реєстрацію у розробленому автором реєстрі. Для узагальнення інформації про постійні і тимчасові податкові різниці та розрахунку

сум відстрочених податкових активів і зобов'язань, а відтак і посилення контролю розрахунків із податку на прибуток запропоновано обліковий регістр «Відомість обліку податкових різниць». Практичне їх застосування дозволяє вчасно оцінювати кожен господарську операцію з виникнення податкових різниць, що забезпечує достовірність і повноту визначення та документальне їх підтвердження, підвищує інформативність і системність їх бухгалтерського обліку й якість контролю за відображенням відстрочених податкових активів і зобов'язань. Постійні податкові різниці пропонується відображати на рахунках бухгалтерського обліку. Тому для обліку доходів, які не входять до доходів, обчислених за податковим законодавством, запропоновано субрахунок 747 «Коригування доходів для потреб оподаткування податком на прибуток», а для витрат, які не враховуються у витратах згідно з податковим законодавством – 978 «Коригування витрат для потреб оподаткування податком на прибуток». Запропонований підхід забезпечує системність і достовірність бухгалтерського обліку постійних податкових різниць.

З метою розкриття інформації про податкові різниці за встановленими їх видами у звітності підприємства розширено інформаційні показники XII розділу «Податок на прибуток» Приміток до річної фінансової звітності шляхом доповнення його окремим підрозділом «Податкові різниці (коригування фінансового результату)». Це дозволяє відобразити методику розрахунку суми податку на прибуток, який підлягає сплаті до бюджету, з урахуванням системи коригування фінансового результату, що забезпечує достовірність розрахунків на основі даних бухгалтерського обліку.

У результаті дослідження об'єктів бухгалтерського обліку розрахунків із ПДВ встановлено необхідність посилення контролю за правильністю формування податкового кредиту. Запропоновано чинні облікові регістри з відображення податкового кредиту з ПДВ доповнити реквізитами, що підтверджують правильність визнання податкового кредиту та дозволяють здійснювати поточний контроль за отриманням податкових накладних і формуванням сум податкового кредиту протягом звітного періоду.

Для належної організації аналітичного обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ суб'єктами спеціального режиму оподаткування запропоновано до субрахунку 641 «Розрахунки за податками» відкрити субрахунки нижчого порядку 641.11 «Розрахунки з ПДВ за операціями із товарами (послугами) сільськогосподарського призначення», 641.12 «Розрахунки з ПДВ за операціями із товарами (послугами) несільськогосподарського призначення» і 641.13 «ПДВ, що підлягає розподілу». Це забезпечить досконаліший аналітичний облік розрахунків за ПДВ у частині розподілу операцій загального та спеціального режиму оподаткування, а також конкретизує контроль заборгованості перед бюджетом (рис. 2).

Для ефективного управління накопиченими сумами ПДВ спеціального режиму оподаткування розроблено Реєстр операцій із використання акумуляованих сум ПДВ, застосування якого підвищує аналітичність та контроль цільового використання коштів спеціального рахунку.

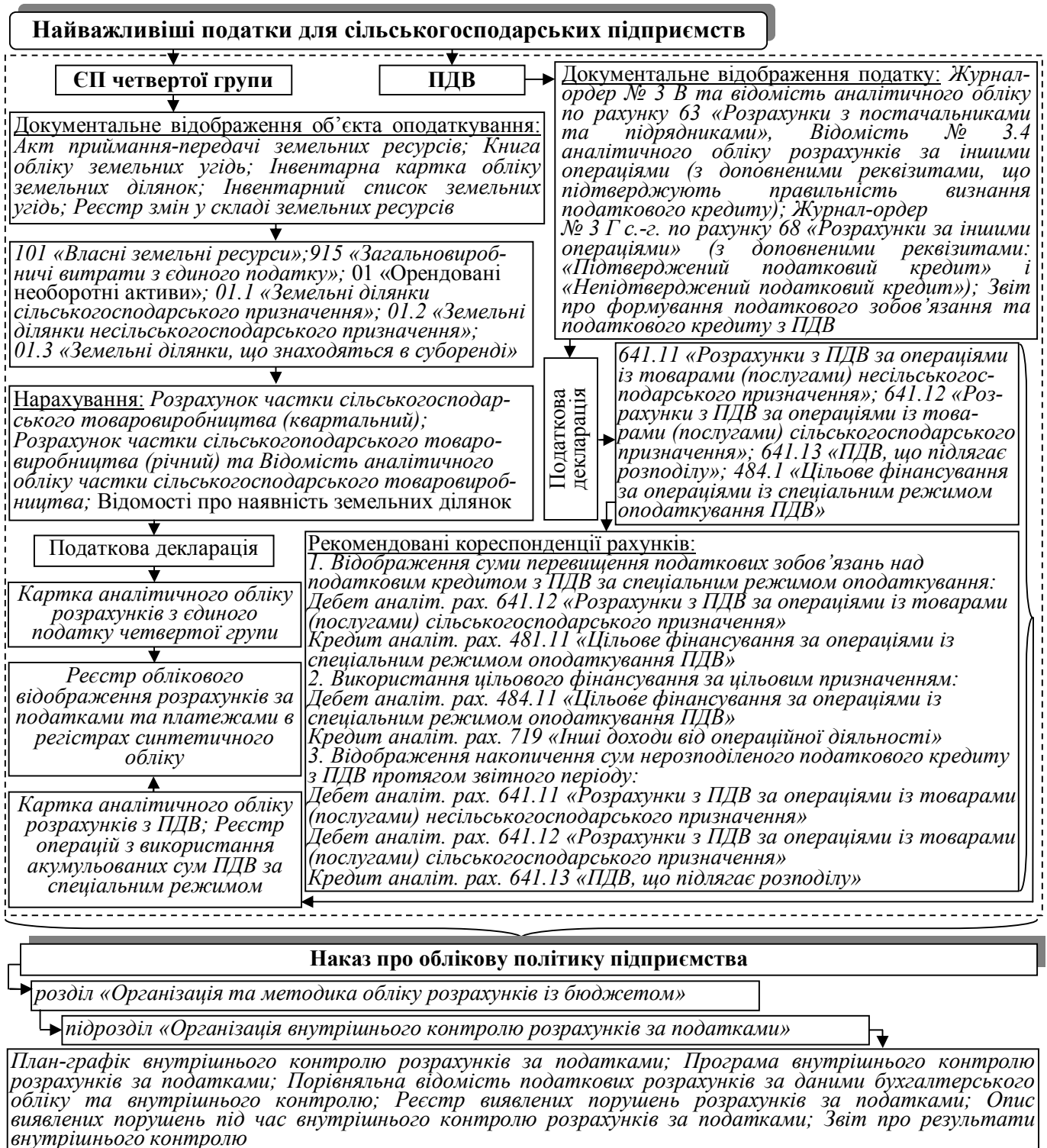


Рис. 2. Фрагмент розробленої системи обліково-контрольного забезпечення управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств

Доведено потребу в організації постійно діючого та системного контролю розрахунків за податками на підприємствах, як складової їх облікової політики. Дослідженням підтверджено необхідність створення на великих підприємствах служби контролю, а на малих – наділення контрольними повноваженнями особи, функціонування яких посилює контроль розрахунків за податками та гарантує поліпшення інформаційного забезпечення для управління. Із метою належної організації й ефективного здійснення контролю запропоновано в наказі про облікову

політику підприємства ввести в розділ «Організація та методика обліку розрахунків із бюджетом» окремий підрозділ «Організація контролю розрахунків за податками» та наведено його структуру. Викладені пропозиції дозволяють на належному рівні регламентувати діяльність служби контролю (особи, наділеної контрольними повноваженнями) та порядок організації здійснення контролю розрахунків за податками.

Наведено методичні підходи проведення контролю розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах, виділено стадії здійснення такого контролю, розроблено орієнтовний План-графік і Програму внутрішнього контролю розрахунків за податками, запропоновано пакет робочих документів контролера, які дозволяють організувати системний контроль розрахунків за податками, своєчасно виявляти помилки та порушення норм законодавства в системі бухгалтерського обліку цих розрахунків, узгоджувати контрольні процедури з державними контролюючими органами.

Оскільки податки сільськогосподарських підприємств є особливим об'єктом бухгалтерського обліку, що потребує системного підходу, представлено систему обліково-контрольного забезпечення управління їх оподаткуванням (див. рис. 2).

В основу запропонованої системи покладено посилення внутрішнього контролю за нарахуванням і сплатою податків до бюджету та поліпшення аналітичності їх облікового відображення. Зокрема, для підвищення релевантності обліку розрахунків за податками запропоновано ведення: Картки аналітичного обліку розрахунків із єдиного податку четвертої групи, Картки аналітичного обліку розрахунків із ПДВ та Реєстру облікового відображення розрахунків за податками в реєстрах синтетичного обліку. Це значно поліпшить забезпечення користувачів своєчасною, повною та достовірною інформацією про нараховані і сплачені суми податків. При здійсненні внутрішнього контролю виявлені порушення доречно фіксувати в розробленому Описі виявлених відхилень під час внутрішнього контролю розрахунків за податками.

Практична реалізація розроблених і вдосконалених документів та реєстрів аналітичного обліку дозволяє організувати системний бухгалтерський облік розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах, підвищити корисність облікової інформації та результативність контролю за нарахуванням і сплатою податкових зобов'язань до бюджету.

ВИСНОВКИ

У дисертації теоретично узагальнено та запропоновано нове вирішення наукового завдання щодо обґрунтування теоретичних засад і розробки практичних рекомендацій із удосконалення організації та методики обліково-контрольного забезпечення управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають у наступному:

1. У результаті опрацювання літературних джерел і думок учених-економістів щодо поняття «податки», їх функцій та принципів, дало можливість представити тлумачення сутності «оподаткування сільськогосподарських підприємств» як

особливу сферу рівновагових відносин розподілу, що відображає взаємодію суб'єктів господарювання та держави шляхом реалізації органами державної влади фіскальної функції та виконання регулюючого впливу на господарську діяльність сільськогосподарських підприємств. Дослідження специфіки сільського господарства дало можливість також уточнити терміни «сільськогосподарське товаровиробництво», «сільськогосподарський товаровиробник» і «облік для потреб оподаткування». Уточнення тлумачень цих категорій у Податковому кодексі сприятиме впорядкуванню його понятійного апарату в напрямку підвищення об'єктивності обліку оподаткування та підвищить корисність його нормативних положень.

2. Облікове відображення нарахування та сплати податків сільськогосподарськими підприємствами здійснюється відповідно до нормативних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та податкового законодавства з урахуванням специфіки сільськогосподарського виробництва. Виділення об'єктів бухгалтерського обліку та контролю розрахунків за податками дало можливість встановити їх особливість, зокрема:

– об'єктами бухгалтерського обліку розрахунків із ЄП четвертої групи є: площа сільськогосподарських угідь; нормативна грошова оцінка 1 га сільськогосподарських угідь; зобов'язання з ЄП четвертої групи перед бюджетом, яким не притаманні розбіжності у підсистемах бухгалтерського обліку. Проте для повноти та достовірності визначення розрахунків за цим податком необхідно забезпечити бухгалтерський облік земельних ділянок на підприємстві як об'єкта оподаткування;

– об'єктами обліку розрахунків із податку на прибуток відповідно до положень бухгалтерського обліку є доходи і витрати, а податкового законодавства – доходи, витрати (розраховані за правилами бухгалтерського обліку) та податкові різниці. Останні зумовлені відмінностями нормативного регулювання бухгалтерського обліку й податкових розрахунків та є особливим об'єктом обліку, який потребує додаткового методичного забезпечення;

– об'єктами бухгалтерського обліку розрахунків із ПДВ є: податкове зобов'язання і податковий кредит із ПДВ у розрізі видів діяльності (сільськогосподарська та несільськогосподарська); зобов'язання перед бюджетом, акумульовані суми ПДВ за спеціальним режимом оподаткування. Їм не притаманні розбіжності, проте залишається характерною недостатня їх аналітичність, посилення потребує організація та методика контролю.

3. Дослідження ЄП четвертої групи виявило необхідність посилення вимог до користування цим податком підприємствами різної спеціалізації. Встановлено, що чинна система визначення податку необ'єктивна, оскільки в основу диференціації його ставок покладено виключно види угідь і не враховуються якісні параметри ґрунту, які не відображаються в обліку, що й зумовлює нерівномірне податкове навантаження на платників і призводить до втрати контролю за станом земель як об'єкта оподаткування. Діюча система бухгалтерського обліку сільськогосподарських угідь не задовольняє інформаційні потреби оподаткування, ускладнюючи процес розрахунку податку і впливає на його достовірність. У зв'язку з чим:

- розроблено відповідне документальне забезпечення та методику щоквартального розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва для посилення контролю об'єктивності застосування пільгового режиму оподаткування;
- запропоновано контролювати наявність сільськогосподарських угідь у платника ЄП четвертої групи та використовувати для цього показник мінімальної сукупної нормативної вартості сільськогосподарських угідь у розрахунку на середньорічного працівника – для підприємств рослинницької спеціалізації; для підприємств тваринницького спрямування запропоновано декілька підходів, у основу яких покладено вимогу обов'язкової наявності сільськогосподарських угідь;
- поряд із чинними, запропоновано форми первинних документів обліку сільськогосподарських угідь як об'єкта оподаткування з відображенням показників, що характеризують якісні параметри ґрунту.

Застосування наведених пропозицій унеможливило б необ'єктивне визначення податку сільськогосподарськими підприємствами, позитивно впливає на податкові надходження до бюджету, врегульовує податкове навантаження на підприємствах різної спеціалізації, поліпшує забезпеченість інформаційних потреб управління та спрощує порядок складання податкової звітності з податку, посилюючи контроль за станом об'єкта оподаткування.

4. Установлено особливості обліку розрахунків із податку на прибуток згідно з нормативними документами з бухгалтерського обліку та податковим законодавством, що полягають в застосуванні механізму податкових різниць. Запропоновано методичний підхід документального їх відображення, який полягає в тому, що визначення сутності та класифікація податкових різниць, розрахунок їх сум здійснюються у розробленому автором довідковому реєстрі; для узагальнення інформації про постійні і тимчасові податкові різниці та розрахунку сум відстрочених податкових активів і зобов'язань запропоновано Відомість обліку податкових різниць, ведення якої, у свою чергу, посилює контроль розрахунків із податку на прибуток. Для поліпшення аналітичності обліку постійні податкові різниці запропоновано відображати на рахунках бухгалтерського обліку та наведено субрахунки для груп доходів і витрат, що збільшують (зменшують) фінансовий результат до оподаткування. Практичне застосування запропонованого підходу забезпечує більш повне, достовірне та систематичне відображення постійних податкових різниць в обліку завдяки методу подвійного запису. З метою розкриття інформації про податкові різниці у звітності розширено склад інформаційних показників Приміток до річної фінансової звітності, що дозволяє систематизувати інформацію про податкові різниці за їх видами та відобразити методику розрахунку податку на прибуток із урахуванням системи коригування фінансового результату.

5. Результати дослідження підтвердили, що спеціальний режим оподаткування ПДВ сільськогосподарських підприємств має позитивний вплив на їх фінансовий стан. Однак, це вимагає ведення досконалої аналітики об'єктів обліку розрахунків, як за загальним механізмом, так і спеціальним режимом ПДВ і зумовлює необхідність посилення контролю за правильністю формування податкового кредиту з ПДВ. З огляду на це запропоновано вдосконалити чинні облікові реєстри з відображення податкового кредиту з ПДВ, доповнивши їх реквізитами, що підтверджують правильність його визнання та дозволяють здійснювати поточний

контроль за отриманням податкових накладних і формуванням сум податкового кредиту протягом звітного періоду. Окрім того, для підвищення рівня обліково-контрольного забезпечення управління розрахунками з ПДВ удосконалено аналітичні рахунки із відображення ПДВ, практичне застосування яких дозволяє організувати досконалий аналітичний облік розрахунків з ПДВ у частині розподілу операцій загального та спеціального режиму оподаткування, а також посилює контроль за наявністю заборгованості перед бюджетом. Запропоновано форму Реєстру операцій із використання акумульованих сум ПДВ, ведення якого посилює внутрішній контроль за користуванням коштами спеціального рахунку та їх цільовим призначенням, що в свою чергу запобігає застосуванню штрафних санкцій. Практична реалізація наведених пропозицій розширює інформаційне забезпечення запитів користувачів для прийняття управлінських рішень у частині розрахунків із ПДВ.

6. Установлено, що оподаткування є системоутворюючим чинником формування облікової політики сільськогосподарських підприємств, який визначає порядок відображення в обліку розрахунків за податками. Як наслідок, запропоновано зміст положень податкової політики, які необхідно включати до наказу про облікову політику у вигляді окремого розділу «Організація та методика обліку розрахунків із бюджетом», у якому доцільно виокремити підрозділ «Організація контролю розрахунків за податками». Це підвищить ефективність внутрішнього контролю розрахунків за податками, суб'єктом якого є спеціальна служба або особа з відповідними повноваженнями.

7. Доведено, що контроль за розрахунками з бюджетом необхідно проводити в розрізі видів податків за такими стадіями: організаційна (підготовча), методична, заключна й інспекційна. Доповнено методику здійснення внутрішнього контролю розрахунків за податками, запропоновано орієнтовані форми Плану-графіку та Програми внутрішнього контролю розрахунків за податками, розроблено пакет робочих документів. Їх застосування дозволяє організувати дієвий внутрішній контроль розрахунків за податками, підвищити якість управлінського впливу на ці процеси.

8. Для підвищення дієвості контролю й аналітичності обліку за нарахуванням і сплатою податків запропоновано такі спеціальні документи: Картка аналітичного обліку розрахунків з ЄП четвертої групи, Картка аналітичного обліку розрахунків із ПДВ і Реєстр облікового відображення розрахунків за податками в реєстрах синтетичного обліку. Їх ведення забезпечує користувачів своєчасною, повною і достовірною інформацією про нараховані та сплачені суми податків. При здійсненні внутрішнього контролю виявлені порушення запропоновано фіксувати у розробленому «Описі виявлених порушень під час внутрішнього контролю розрахунків за податками», що дозволяє отримувати оперативну інформацію в розрізі встановлених порушень фінансово-господарської діяльності, а отже приймати своєчасні та вмотивовані управлінські рішення.

Таким чином, узагальнення теоретичних положень і результатів проведених досліджень дає підстави для висновку, що реалізація розроблених у дисертаційній роботі рекомендацій дасть змогу підвищити ефективність обліково-контрольного забезпечення управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств

шляхом раціональної організації обліку та сприятиме вдосконаленню методичних підходів до проведення контролю розрахунків за податками в діяльності сільськогосподарських підприємств.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях України:

1. Кушніренко О. А. Економічна суть податків та їх функції в галузі сільського господарства / О. А. Кушніренко // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2012. – № 3 (51). – С. 146–152.

2. Кушніренко О. А. Удосконалення обліку фіксованого сільськогосподарського податку в сучасних умовах / О. А. Кушніренко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів та природокористування України. – 2012. – Вип. 169. – Ч. 2. – С. 155–163.

3. Кушніренко О. А. Податок на додану вартість як об'єкт обліку / О. А. Кушніренко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів та природокористування України. – 2012. – Вип. 177. – Ч. 2. – С. 244–253.

4. Кушніренко О. А. Стан, проблеми та перспективи вдосконалення обліку відносин розподілу у формі податків / О. А. Кушніренко // Вісник Сумського національного аграрного університету (економічні науки). – 2013. – № 6 (57). – С. 107–113.

5. Кушніренко О. А. Облік податкових різниць: нормативно-правовий аспект / О. А. Кушніренко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2013. – Вип. 181. – Ч. 3. – С. 136–145.

6. Кушніренко О. А. Податковий облік в Україні: причини виникнення та наслідки запровадження / О. А. Кушніренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2013. – № 3/1. – С. 78–81.

7. Кушніренко О. А. Аспекти облікової політики та внутрішнього контролю розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах / О. А. Кушніренко / Економічні науки (серія «Економіка та менеджмент»): збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. – 2014. – Вип. 11 (41). – С. 174–182.

8. Кушніренко О. А. Організація внутрішнього контролю розрахунків за податками у діяльності сільськогосподарських підприємств / О. А. Кушніренко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – 2014. – Вип. 9-1/2014. – С. 194–199.

Статті у виданнях України, включених до міжнародних наукометричних баз даних:

9. Кушніренко О. А. Землі сільськогосподарського призначення як об'єкт обліку та оподаткування / О. А. Кушніренко // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія «Економічні науки». – 2013. – Вип. 3 (80). – С. 158–170.

10. Кушніренко О. А. Обліково-методичне забезпечення обчислення податкових різниць / О. А. Кушніренко // Економіка і фінанси. – 2014. – № 1. – С. 97–107.

Тези наукових доповідей:

11. Кушніренко О. А. Облік земель сільськогосподарського призначення для цілей оподаткування / О. А. Кушніренко // «Розвиток облікової і фінансової складових економічної науки та практики»: зб. матер. VIII Міжнар. наук.-практ. конф. присв. 10-річчю ФАБФ АПКУ, 26–27 вер. 2013 р.: ННЦ «ІАЕ», 2013. – С. 304–309.

12. Кушніренко О. А. Облік податку на додану вартість у галузі сільського господарства / О. А. Кушніренко // «Стратегії інноваційного розвитку економіки: проблеми, перспективи, ефективність»: матер. XXX Міжнар. наук.-практ. конф., 4–5 жовтня 2013 р. / Громад. організ. «Львівська економічна фундація». Ч. 2 – Львів : ЛЕФ, 2013, – С. 103–107.

13. Кушніренко О. А. Податок на прибуток як об'єкт бухгалтерського обліку у сфері сільськогосподарського товаровиробництва: міжнародний досвід / О. А. Кушніренко // «Формування системи і механізмів обліково-аудиторського та аналітичного забезпечення конкурентоспроможного розвитку підприємств України»: матер. міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 11–12 грудня 2012 р., ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський, Ч. 1. – Тернопіль : Крок, 2012. – С. 107–109.

14. Кушніренко О. А. Облікове відображення земель сільськогосподарського призначення для потреб оподаткування як запорука сталого соціально-економічного розвитку / О. А. Кушніренко // «Сучасний розвиток територій: проблеми та шляхи вирішення»: зб. матер. V Міжнар. наук.-практ. конф., 10–11 жовтня 2014 року, м. Дніпропетровськ, ДРІДУ НАДУ, 2014 – С. 96–99.

15. Кушніренко О. А. Формування облікової політики сільськогосподарських підприємств в частині розрахунків за податками / О. А. Кушніренко // «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки»: матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф., 6 грудня 2014 року, Ч. 2. – м. Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2014. – С. 171–173.

АНОТАЦІЯ

Кушніренко О. А. Обліково-контрольне забезпечення управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Національний університет біоресурсів і природокористування України, Київ, 2015.

Дисертація присвячена дослідженню теоретичних, методичних і практичних питань обліку та контролю розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах і розробці рекомендацій із удосконалення обліково-контрольного забезпечення управління їх оподаткуванням.

У роботі уточнено тлумачення понять «оподаткування в сільському господарстві», «сільськогосподарський товаровиробник», «сільськогосподарське товаровиробництво», «облік для потреб оподаткування» та запропоновано методичні підходи до визнання суб'єктів господарювання платниками спеціального

податкового режиму в галузі сільського господарства і підтвердження права користування зазначеним режимом.

Обґрунтовано напрямки поліпшення обліково-контрольного забезпечення податкового менеджменту. Сформовано систему внутрішнього контролю розрахунків за податками, розвинуто методичне забезпечення прийняття управлінських рішень в умовах трансформації оподаткування сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: сільськогосподарські підприємства, оподаткування, облік, контроль, єдиний податок четвертої групи, податок на прибуток, податок на додану вартість.

АННОТАЦІЯ

Кушниренко А. А. Учетно-контрольное обеспечение управления налогообложением сельскохозяйственных предприятий. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины, Киев, 2015.

Диссертация посвящена исследованию теоретических, методических и практических вопросов учета и контроля расчетов по налогам на сельскохозяйственных предприятиях и разработке рекомендаций по совершенствованию учетно-контрольного обеспечения управления налогообложением.

В работе предложено уточнить понятие «налогообложение сельскохозяйственных производителей» и представить его как особую сферу равновесных отношений распределения, отражающих взаимодействие субъектов хозяйствования аграрного сектора и государства путем реализации органами государственной власти фискальной функции и выполнения регулирующего воздействия на хозяйственную деятельность сельскохозяйственных предприятий. Налоги в области сельского хозяйства выполняют две основные функции – фискальную и регулирующую, которые отражают практическую сторону налогов и в наибольшей степени соответствуют механизму налогообложения отрасли, а остальные подфункции (экономическая, контрольная, социальная, стимулирующая, политическая и др.) предложено выделить в теоретическую группу, как дополнение и развитие регулирующей функции. Доказано, что социальная функция должна стать в ближайшей перспективе основной и быть заложенной в основу реформирования налогообложения.

Уточнена классификация налогов, уплачиваемых в аграрной сфере по функциональному (мотивационному) содержанию в виде выделения двух групп: общая система налогообложения и налоги, наделенные специфическими свойствами.

Расчеты по налогам, как объект учета и контроля, отражаются в учете в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету и налоговому законодательству, что позволило уточнить состав объектов учета расчетов по налогам в подсистемах бухгалтерского отображения. Исследована специфика

налогообложения сельского хозяйства и установлены особенности и проблематичность объектов налогообложения в области сельского хозяйства. Уточнено определение понятий «сельскохозяйственное товаропроизводство», «сельскохозяйственный товаропроизводитель» и «учет для нужд налогообложения», использование которых в Налоговом кодексе будет способствовать упорядочности понятийного аппарата в направлении повышения объективности учета налогообложения и углубит полезность его информации.

Предложены методические подходы к учетно-контрольному обеспечению признания субъектов хозяйствования плательщиками четвертой группы единого налога и подтверждению права пользования этим режимом, которые в противовес действующим повышают эффективность специального налогового режима. Использование разработанных автором предложений исключает уклонение от уплаты налога и положительно влияет на налоговые поступления в бюджет, регулируя налоговую нагрузку на предприятиях различной специализации.

Наряду с действующими, предложены новые формы первичных документов учета сельскохозяйственных угодий (как объекта налогообложения) с отображением показателей, характеризующих качество почвы. Предложенные меры повышают информативность учета и полнее обеспечивают информационные потребности управления, упрощают порядок составления налоговой отчетности по четвертой группе единого налога, позволяют избежать неравномерной налоговой нагрузки на плательщиков, усиливают контроль состояния объекта налогообложения.

Предложен методический подход к документальному отражению налоговых разниц путем разработки отдельных учетных регистров для определения их сущности, классификации и расчета сумм, а также для обобщения информации о таких разницах и расчета сумм отсроченных налоговых активов и обязательств. Ведение разработанных автором документов усиливает внутренний контроль расчетов по налогу на прибыль. Повышена аналитичность учета постоянных налоговых разниц путем введения субсчетов для отражения доходов и расходов, не включаемых в доходы и расходы по налоговому законодательству.

Усовершенствована аналитика объектов учета расчетов по НДС, как по общему его механизму, так и специальному режиму в области сельского хозяйства. Сформирован методический подход к документальному отражению объектов учета расчетов по НДС в условиях специального режима налогообложения, который позволяет осуществлять текущий контроль за получением налоговых накладных и правильностью формирования налогового кредита и усиливает контроль за целевым использованием аккумулированных сумм налога в условиях применения специального налогового режима.

Система налогообложения является одним из главных факторов влияния на формирование учетной политики сельскохозяйственных предприятий. Предложено организацию учета и контроля расчетов по налогам закреплять в приказе об учетной политике в виде отдельного его раздела «Организация и методика учета расчетов с бюджетом», разработан порядок его формирования.

Представлена методика внутреннего контроля расчетов по налогам, а именно: предложена ориентировочная форма «Плана-графика» и «Программы внутреннего контроля расчетов по налогам». Разработан пакет рабочих документов для

осуществления внутренней проверки расчетов по налогам. Их применение позволяет организовать отлаженный внутренний контроль расчетов по налогам, повысить действенность контрольных процедур.

Усовершенствовано документальное отражение в учете расчетов по уплачиваемым налогам путем внедрения карточек аналитического учета и реестра синтетического учета расчетов по налогам и платежам, что повышает аналитичность учетного отражения и контроля расчетов по налогам, позволяет принимать своевременные и мотивированные управленческие решения, обеспечивает пользователей своевременной, полной и достоверной информацией о начисленных и уплаченных суммах налогов.

Ключевые слова: сельскохозяйственные предприятия, налогообложение, учет, контроль, единый налог четвертой группы, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость.

ABSTRACT

Kushnirenko O. A. Accounting and tax control for management of agricultural enterprises. – Manuscript rights.

Thesis for the Candidate Degree in Economic Sciences. Specialty 08.00.09 – Accounting, analysis and audit (by economic activity). – National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, 2015.

The thesis focuses on theoretical, methodological and practical issues of accounting and control of payments for taxes in agricultural enterprises. The recommendations on improvement accounting and tax control for management have been developed.

The interpretation of the following concepts has been specified: «taxes in agriculture», «agricultural commodity producer», «agricultural commodity production», «accounting for tax purposes». Furthermore, methodological approaches to recognizing business entities as payers of special tax mode in agriculture and confirmation of the right to use such mode have been suggested.

The author has also specified organizational and methodological approaches to improving accounting and information organization of tax management. The system of the internal control of tax calculations, as well as making administrative decisions under new taxation terms of agricultural enterprises have been developed.

Key words: agricultural enterprises, taxation, accounting, control, the fourth group of the single tax, income tax, value added tax.