

6. Huber J, Wittink D.R, Johnson R.M, Miller R. “Learning Effects in Preference Tasks: Choice – based versus Standart Conjoint in 1992 Sawtooth Software Conference Proceedings, Ketchum, ID: Sawtooth Software, Inc./ J. Huber // 1992. – P. 275 – 282.

7. Sawtooth Software. ACA System: Adaptive Conjoint Analysis, Version 4, Evanston, IL: Sawtooth Software, Inc., 1993. – P. 26.

8. Sawtooth Software. CBC System: The CBC System for Choice – Based Conjoint Analysis. Evanston, IL: Sawtooth Software, Inc., 1993. – P.17.

9. Winzar H.F, Johnson L.W. Evaluation of Conjoint Preference Simulators./ H.F. Winzar// Conference Paper, TIMS Marketing Science Conference, Karl Eller Graduate School of Management, University of Arizona, Tucson, Arizona, USA, 1994. March. P.237.

10. Sawtooth Software, “Discrete Choice Modeling Merits Serious Investigation” in Sawtooth News, Ketchum, ID:Sawtooth Software, Inc., edited by S.Weiss, Vol.10/2. 1994.- P.4.

11. Kedia P.K. “A Zero – One Integer Programming Algorithm for Conjoint Analysis” in 1981 AMA Educators Proceedings: The Changing Marketing Environment – New Theories and Applications // P.K.Kedia, P.E.Green and S.M. Goldberg [edited by K.Bernhardt, I.Dolich, M.Etzel, W.Kehoe, T. Kinnear, W.Jr.Perreault and K. Roering]. – Chicago : Marketing Association, Series 47, P. 326 -329.

12. de Lamarck J. Systeme analytique des connaissances positives de l’homme / J. de Lamarck. – Paris, 1820.

13. de Vries H. Mutationstheorie / H.de Vries. – Stuttgart,1903.

14. Пошпер К. Объективное знание. Эволюционный подход / К. Пошпер - М.: Эдиториал УРСС, 2002. - 384с.

**УДК 336.221:658.114**

## **СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ СУБ’ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В АГРАРНІЙ СФЕРІ**

***БОРИСОВСЬКИЙ Д.В., ЗДОБУВАЧ\*,  
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА ІМ. П. ВАСИЛЕНКА***

*Обґрунтовано вплив системи оподаткування на організацію бухгалтерського обліку та звітності у фермерських господарствах.*

*The influence of the taxation system to the organization of record-keeping and accounting at farms is grounded.*

---

\* Науковий керівник – Маренич Т.Г., д.е.н., професор

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Суб'єкти малого підприємництва характеризуються ще й особливостями оподаткування, організації та ведення фінансового, податкового обліку, контролю та звітності. Всі суб'єкти господарювання, у тому числі малі, повинні обов'язково забезпечувати ведення достовірного бухгалтерського обліку, організація якого в свою чергу залежить від ряду чинників діяльності (наявності найманих працівників, кількості працюючих, системи оподаткування, реєстрації суб'єкта платником ПДВ та ін.). Основним фактором, що впливає на побудову обліку в малому бізнесі, є система оподаткування. Згідно з ПКУ суб'єкти малого підприємництва (СМП) можуть обрати загальну і спрощену систему оподаткування. СМП можуть застосовувати спрощений план рахунків, вести облік без застосування плану рахунків та подвійного запису, використовувати облікові реєстри для малих підприємств, НП(С)БО чи МСФЗ, складати спрощений фінансовий звіт. Більшість сільськогосподарських підприємств та фермерських господарств є платниками фіксованого сільськогосподарського податку, що забезпечує зменшення податкового навантаження та часу на ведення громіздкого податкового обліку. Проте малі сільськогосподарські товаровиробники можуть використовувати й інші системи оподаткування – спрощені та пільгові режими.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання спрощеної системи оподаткування висвітлені у наукових працях таких вчених як Синчак В.П., Макаров В.В., Орлова В.О., Юшко С., Захарчин Г.М. та ін. Проблеми застосування ФСП підняті у працях Коваленко А.М., Ткаченко Н.М., Огійчука М.Ф. та ін. При цьому в наукових публікаціях не відображено вплив обраної системи оподаткування на організацію бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва в аграрній сфері.

**Формулювання цілей статті.** Мета статті – використовуючи системний підхід визначити напрями організації бухгалтерського обліку у фермерських господарствах, як основних представників малого бізнесу на селі, залежно від обраної системи оподаткування.

**Виклад основного матеріалу.** Суб'єкти малого підприємництва в сільському господарстві можуть вибрати для себе один із трьох способів оподаткування доходів від фінансово-господарської діяльності: загальна система (зі сплатою податку на прибуток);

фіксований сільськогосподарський податок; єдиний податок (якщо фермерське господарство відповідає встановленим критеріям).

Фермерські господарства на загальній системі оподаткування сплачують відповідні загальнодержавні та місцеві податки і збори згідно з нормами Господарського кодексу України, Податкового кодексу України, Закону «Про фермерське господарство». Така система має для сільгосптоваровиробників свої особливості: особливий звітний період з податку на прибуток (з 01 липня поточного звітного (календарного) року по 30 червня наступного календарного року); суму нарахованого податку на прибуток зменшують на суму податку на землю, що використовується в сільськогосподарському виробництві та ін.

Фіксований сільськогосподарський податок – це альтернативна система оподаткування для фермерів. Розмір ФСП не залежить від результатів господарської діяльності суб'єкта – він залежить від розміру та грошової оцінки земельних ділянок, які перебувають у сільгосптоваровиробника у власності або в користуванні. Як правило, сплата ФСП вигідна для сільськогосподарських підприємств, оскільки замінює їм сплату ряду податків і зборів, що зменшує платежі до бюджету, а також заощаджує час на складання та подання звітності.

Крім того для сільськогосподарських товаровиробників уведено спеціальні режими оподаткування ПДВ. Для застосування спецрежиму з ПДВ потрібно відповідати трьом умовам:

1) суб'єкт має бути резидентом, який провадить підприємницьку діяльність у сфері сільського і лісового господарства та рибальства;

2) основний вид діяльності – постачання вироблених (наданих) сільгосптоварів (послуг) на власних або орендованих виробничих потужностях, а також на давальницьких умовах;

3) питома вага вартості сільгосптоварів (послуг) становить не менш як 75% вартості всіх товарів (послуг), поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно.

Спрощена система оподаткування для суб'єктів підприємницької діяльності за їх вибором може застосовуватися разом із чинною системою оподаткування, передбаченою законодавством. Юридична особа, яка перейшла на спрощену систему оподаткування, самостійно обирає групу платників єдиного податку (4 чи 6). Платниками єдиного податку 4 групи є юридичні особи, у яких середньооблікова кількість

працівників не перевищує 50 осіб, а річний дохід – не перевищує 5 млн. грн., а 6 групи відповідно – без обмежень по кількості працівників і не більше 20 млн. грн. (п. 291.4 ст. 291 ПКУ). Як видно, платники єдиного податку 4 групи відповідають критеріям суб'єкта малого підприємництва, встановлених частиною третьою ст. 55 ГКУ. При цьому вони можуть відноситися і до суб'єктів мікропідприємства. Платники єдиного податку 6 групи по «дохідному» критерію вписуються в категорію суб'єктів малого підприємництва, але по критерію чисельності працівників можуть до таких і не відноситися.

Спрощена система оподаткування має на меті полегшити життя невеликих підприємств і підприємців. Платники єдиного податку позбавлені необхідності ведення складного обліку доходів і витрат, заповнення детальної податкової та фінансової звітності. Але головна перевага – більш низькі ставки єдиного податку порівняно з податком на прибуток і податком на доходи фізичних осіб.

Спрощена система оподаткування вперше стала застосовуватися в Україні з 01 січня 1999 р. З прийняттям ПКУ відбулося скорочення податків і зборів, які не зобов'язані були сплачувати платники єдиного податку до шести. Зростали обсяги граничного доходу як одного з критеріїв для платників єдиного податку. Протягом періоду функціонування спрощеної системи оподаткування кількість платників за групами також змінювалася. Аналіз показує, що кількісний критерій – середньооблікова чисельність найманих осіб – для суб'єктів малого підприємництва в усіх нормативних актах однаковий і становить не більше 50 осіб. В той же час показник річного доходу від діяльності має тенденцію до збільшення, що пов'язано з динамікою ринкових перетворень в Україні. Вартісні ознаки малих підприємств і платників єдиного податку змінювалися одночасно з трансформаційними процесами в економіці. Враховуючи подальшу інтеграцію України в європейське співтовариство та гармонізацію вітчизняного законодавства з законодавством Європейського Союзу слід визнати головними кількісними критеріями віднесення підприємств до різних категорій кількість працівників і середньорічний обіг (виручка, дохід). Показник максимального обсягу виручки для платників єдиного податку рекомендується переглядати через певні проміжки часу залежно від економічної ситуації в країні.

Слід зазначити, що відношення до спрощеної системи

оподаткування суб'єктів малого підприємництва у науковців і практиків різне. Одні вбачають у спрощеній системі оподаткування можливість мінімізації податкового навантаження та використання схем ухилення від оподаткування, що за підрахунками вітчизняних дослідників призводило до тенізації більш як 50% малого та середнього бізнесу [1]. Інші вчені доводять її переваги, необхідність для стимулювання розвитку малого бізнесу в Україні [2]. Третя група науковців розглядають переваги і ризики застосування спрощеної системи оподаткування [3, 4].

Як вважає Синчак В.П., з точки зору оподаткування, встановлений критерій за величиною доходу для платників єдиного податку не спрямований на підтримку малого бізнесу у нашій державі [4, с. 53]. На його думку доцільно передбачити механізм збільшення доходів кожній із груп платників єдиного податку та поряд із максимальною кількістю працюючих і мінімальну для окремих груп [4, с. 54]. Проведені розрахунки вченим доводять, що юридичні особи, порівняно з громадянами-підприємцями, більшою мірою сприяють розв'язанню проблеми зайнятості населення. Перші з них поставлені в гірші умови одержання доходу, розрахованого на одного найманого працівника [4, с. 56]. Тому доцільно передбачити рівні умови для ведення малого бізнесу незалежно від того, ким він організований: чи юридичною, чи фізичною особою. На наш погляд слід скоротити кількість груп платників єдиного податку до трьох. Можна виділити такі групи: перша – фізичні особи (підприємці) – середньооблікова кількість працівників не перевищує 5 осіб, річний валовий дохід до 1 млн. грн.; друга – фізичні особи (підприємці) – відповідно до 15 осіб і 3 млн. грн.; третя – юридичні особи – до 50 осіб і 10 млн. грн. Необхідно переглянути і види діяльності, ставки податку по нових групах. Зміна величини нормативного доходу та кількості найманих працівників у всіх групах знижує диференціацію коефіцієнта порівняння річного доходу та в розрахунку на одного працівника, а також кількості найманих працівників. Дотримання принципу рівності всіх платників перед законом буде сприяти створенню рівних умов для одержання доходу у всіх групах платників єдиного податку. Завдяки зміні критеріїв вдасться вирівняти дохід на одного найманого працівника, що буде стимулювати суб'єктів підприємництва до нарощування обсягів доходу і збільшення можливостей найму

працівників. Зростання доходу забезпечить розвиток малого бізнесу, а вже знижується мотивація до приховування оборотів з реалізації, відпадає необхідність подрібнення підприємств, зменшуються адміністративні витрати.

Відповідно до Законів України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та «Про фермерське господарство» на фермерське господарство поширюється обов'язок вести бухгалтерський облік для визначення фінансового результату, здійснення розрахунків з бюджетом та складання звітності. Відповідальність за організацію та ведення обліку покладено на голову (власника) чи на одного із членів сім'ї або залученого на договірних умовах фахівця. Фермерське господарство самостійно вибирає форму ведення бухгалтерського обліку. Згідно з Методичними рекомендаціями № 189 [5] бухгалтерський облік у фермерському господарстві ведеться за однією з форм обліку:

— проста форма обліку — застосовується фермерським господарством сімейного типу, де працюють власник (голова) і члени його сім'ї без залучення найманих працівників. При цій формі обліку можна не використовувати подвійний запис;

— спрощена форма обліку — пропонується до застосування фермерським господарством із середньообліковою чисельністю працівників за звітний період до 10 чоловік (крім членів сім'ї) та обсягом виручки за рік, що не перевищує 500 тис. грн. Для обліку господарських операцій використовується подвійний запис.

Ті фермерські господарства, які відповідають статусу суб'єкта малого підприємництва ведуть бухгалтерський облік за спрощеним Планом рахунків бухгалтерського обліку і складають фінансову звітність відповідно до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». Усі інші господарства ведуть бухгалтерський облік за повним Планом рахунків бухгалтерського обліку згідно з Методичними рекомендаціями з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на сільськогосподарських підприємствах.

Суб'єкти малого підприємництва відповідно до П(С)БО 25 складають фінансову звітність за двома варіантами:

1) фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, що включає баланс (ф. №1-м) і звіт про фінансові результати (ф. №2-м);

2) спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва у складі балансу (ф. №1-мс) і звіту про фінансові результати (ф. №2-мс).

Звітність за першим варіантом застосовується СМП-юридичними особами, які визнані такими відповідно до законодавства та представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Звітність за другим варіантом надають юридичні особи, які:

1. Є платниками єдиного податку, які згідно пп. 4 п. 291.4 ПКУ віднесені до четвертої групи;

2. Сплачують податок на прибуток за ставкою 0%, право на це мають платники, у яких:

1) дохід за кожний звітний податковий період наростаючим підсумком з початку року не перевищує 3 млн. грн.;

2) нарахована за кожний місяць звітного періоду зарплата (дохід) працівників, які перебувають з ними у трудових відносинах не менша розміру двох мінімальних зарплат, встановлених законодавством;

3) відповідають одному з наступних критеріїв:

— створені після 01.04.2011 року;

— діючі, у яких протягом трьох попередніх років щорічний обсяг доходів не перевищував 3 млн. грн., а середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду не перевищувала 20 осіб;

— які були зареєстровані платниками єдиного податку у встановленому законодавством порядку в період до набрання чинності ПКУ та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції становив менш 1 млн. грн., а середньооблікова кількість працівників не перевищувала 50 осіб;

3. Юридичні особи, які відповідають критеріям мікропідприємства.

Основні напрями організації бухгалтерського обліку у фермерських господарствах представлено у табл. 1.

Згідно з ПКУ малим підприємствам – платникам податку на прибуток дозволено подавати до податкового органу тільки річну фінансову звітність, а не квартальну, як решті платників податків. Крім того, для малих і середніх підприємств встановлено скорочені строки проведення документальних планових і позапланових перевірок (табл. 2).

Таблиця 1

## Організація бухгалтерського обліку у фермерських господарствах

Система оподаткування	План рахунків бухгалтерського обліку	Форми бухгалтерського обліку і облікові реєстри	Форми фінансової звітності
Загальна (крім ФГ, які ведуть облік за МСФЗ)	Типовий план рахунків, подвійний запис	Журнал – Головна, журнально-ордерна, журнальна, комп'ютерна форми обліку Реєстри бухгалтерського обліку журнальної форми обліку Реєстри журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств	Згідно з НП(С)БО 1 та іншими нормативними актами: - баланс (звіт про фінансовий стан) (ф. №1); - звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (ф. №2); - звіт про рух грошових коштів (ф. №3 або ф. №3-н); - звіт про власний капітал (ф. №4); - примітки до річної фінансової звітності (ф. №5)
	Спрощений план рахунків, подвійний запис	Спрощена форма обліку, журнал реєстрації господарських операцій, відомості обліку основних засобів, витрат виробництва, розрахунків	Згідно з П(С)БО 25: - баланс (ф. №1-м); - звіт про фінансові результати (ф. №2-м)
	Без застосування плану рахунків і подвійного запису	Проста форма обліку. Книга обліку доходів і витрат	Згідно з П(С)БО 25: - баланс (ф. №1-м); - звіт про фінансові результати (ф. №2-м)
Загальна – ФГ, які ведуть облік за МСФЗ	План рахунків (без субрахунків), подвійний запис	Журнал – головна, журнально-ордерна, журнальна, комп'ютерна форми обліку. Реєстри бухгалтерського обліку журнальної форми обліку Реєстри журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств	Згідно з МСФЗ 1 та іншими нормативними актами: - звіт про фінансовий стан; - звіт про сукупні доходи; - звіт про зміни у власному капіталі; - звіт про рух грошових коштів; - примітки до фінансової звітності
Спрощена (ФГ як малі підприємства, платники ФСП)	Спрощений план рахунків, подвійний запис	Журнал – Головна форма обліку. Журнал – головна, книги (картки) аналітичного обліку, відомості обліку основних засобів, виробничих запасів, грошових коштів, розрахунків	Згідно з П(С)БО 25: - баланс (ф. №1-м); - звіт про фінансові результати (ф. №2-м)
Спрощена – I варіант (ФГ як суб'єкти малого підприємництва, крім одиниць 4 групи та відповідають критеріям п. 154.6 ПКУ, так звані нульовики, платники ПДАВ)	Спрощений план рахунків (або типовий план рахунків), подвійний запис	Проста, спрощена форми обліку. Реєстри бухгалтерського обліку для малих підприємств	Згідно з П(С)БО 25: - баланс (ф. № 1-м); - звіт про фінансові результати (ф. № 2-м)
Спрощена – II варіант (ФГ як суб'єкти мікропідприємництва. Платники єдиного податку – одиниці 4 групи та СМП, які відповідають критеріям п. 154.6 ПКУ, так звані нульовики, неплатники ПДАВ)	Без застосування плану рахунків і подвійного запису (або спрощений чи типовий план рахунків)	Проста, спрощена форми обліку. Реєстри бухгалтерського обліку для малих підприємств – юридичних осіб, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками ПДАВ	Згідно з П(С)БО 25: - баланс (ф. № 1-м); - звіт про фінансові результати (ф. № 2-м)



А на періодичність планових перевірок податківцями впливає ще й рівень податкового навантаження. Низький показник податкової віддачі може загрожувати платнику податків лише частішими перевірками з боку податківців.

Таблиця 2

**Строки проведення документальних планових і позапланових перевірок [6, с. 38]**

Види перевірок	Строки перевірок		
	суб'єкти малого підприємництва	інші платники податків	великі платники податків
Документальні планові перевірки	не більш ніж 10 робочих днів	не більш ніж 20 робочих днів	не більш ніж 30 робочих днів
строк, на який можливе продовження перевірки	не більш ніж на 5 робочих днів	не більш ніж на 10 робочих днів	не більш ніж на 15 робочих днів
Документальні позапланові перевірки	не більш ніж 5 робочих днів	не більш ніж 10 робочих днів	не більш ніж 15 робочих днів
строк, на який можливе продовження перевірки	не більш ніж на 5 робочих днів	не більш ніж на 5 робочих днів	не більш ніж на 10 робочих днів

Отже, суб'єкти малого підприємництва характеризуються ще й особливостями обраної системи оподаткування, обліку, контролю та звітності, які слід урахувувати при розподілі підприємств за розмірами.

**Висновки.** Отже, згідно діючого законодавства фермерські господарства можуть знаходитися на загальній системі оподаткування, а також бути платниками ФСП, єдиного податку та мати пільгові режими з ПДВ. Сплата ФСП вигідна для фермерських господарств, оскільки замінює декілька податків і зборів, що зменшує платежі до бюджету та заощаджує час на складання та подання податкової звітності. Традиційно цілі спрощеної системи оподаткування полягають не стільки у зниженні рівня оподаткування, скільки в скороченні витрат та часу на ведення складного бухгалтерського та податкового обліку. Крім того суб'єкти малого підприємництва мають скорочені строки проведення документальних планових і позапланових перевірок. Систематизовані напрями організації бухгалтерського обліку у фермерських господарствах залежно від рівня оподаткування відображають взаємозалежність системи оподаткування і підходів до організації фінансового, податкового обліку, контролю та звітності.

## Література.

1. Макаров В.В. Єдиний податок: умови використання та перспективи розвитку / В.В. Макаров, Н.М. Пилипенко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2011. – №2. – Т.1. – С. 121-124.
2. Орлова В.О. Податкове стимулювання розвитку малого бізнесу в Україні: теоретичні аспекти / В.О. Орлова // Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів: Зб. тез доповідей II Міжнар. наук.-практ. конференції, 15-16 березня 2012 р.: в 2 ч. / Державна податкова адміністрація України, Національний університет ДПС України. – Ірпінь, 2012. – Ч. 1. – С. 254-256.
3. Юшко С. Спрощена система оподаткування юридичних осіб: переваги та ризики застосування / С. Юшко // Економіка України. – 2011. – №7. – С. 60-71.
4. Синчак В.П. Формування спрощеної системи оподаткування у контексті державної підтримки малого бізнесу та стимулювання зайнятості населення / В.П. Синчак // Облік і фінанси. – 2012. – №4 (58). – С. 50-58.
5. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах: затв. Наказом Міністерства аграрної політики від 02.07.2001 р. №189 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.aktyv-audyt.com/index.php?option=com\\_content&task=view&id=40&Itemid=29](http://www.aktyv-audyt.com/index.php?option=com_content&task=view&id=40&Itemid=29)
6. Папіріна О. Підтримка немалих підприємств: нові реалії / О. Папіріна // Бухгалтерія. – 2012. – №18-19. – С. 36-38.