

За підтримки:



Bundesministerium für
Ernährung, Landwirtschaft
und Verbraucherschutz

відповідно до рішення Бундестагу
Федеративної Республіки Німеччина



Німецько-український
агрополітичний діалог

Серія консультативних робіт

APD/PP/04/2012

Бухгалтерський облік та оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні

Томас Оттен

Київ, грудень 2012 року

Про проект "Німецько-Український Агрополітичний Діалог" (АПД)

Німецько-Український Агрополітичний Діалог надає консультації представникам державної влади в Україні та представникам бізнес-асоціацій щодо реформування аграрної політики та законодавства відповідно до принципів ринкової економіки. У нашій консультативній роботі ми враховуємо доречний досвід Німеччини та інших країн, а також світової спільноти (ЄС, СОТ). Проект фінансується федеральним Міністерством продовольства, сільського господарства та захисту прав споживачів ФРН в рамках Програми Співробітництва із залученням консультативної групи GFA GmbH.



www.apd-ukraine.de

Партнери Проекту

Інститут економічних досліджень та політичних консультацій, Київ (ІЕД) – незалежна дослідницька організація, заснована у 1999 році провідними українськими політиками та Німецькою консультативною групою з питань економічних реформ. Він спеціалізується на прикладних економічних дослідженнях та консультаціях з питань економічної політики, що надаються українським уряду та парламенту.



www.ier.com.ua

Компанія БЕ Берлін Економікс, розташована у Берліні, надає консультації українському уряду з приводу низки питань економічної та фінансової політики в рамках Німецької консультативної групи з питань економічних реформ, яка діє з 1994 року.



www.berlin-economics.com

РЕЗЮМЕ

Аграрний сектор в Україні значною мірою звільнений від сплати податків. Аграрні підприємства сплачують замість податку на прибуток щорічну, так би мовити, символічну суму, яка в середньому складає 0,5 євро/га. До того ж, аграрні підприємства в Україні можуть не сплачувати податок на додану вартість, який нараховується за операціями, котрі здійснюються на внутрішньому ринку, до державного бюджету, а використовувати цю суму на власні виробничі потреби.

Тимчасове звільнення від сплати податків було економічно доцільним на момент його введення в 1999 р. з огляду на стан розвитку сільськогосподарських підприємств, оскільки врожайність з гектару у міжнародному масштабі була набагато нижчою і внаслідок поганого стану застарілої сільськогосподарської техніки спостерігався суттєвий дефіцит інвестицій. Як свідчать статистичні дані та звіти про фінансовий результат багатьох підприємств, ці недоліки вдалося значною мірою ліквідувати, внаслідок чого ставиться під питання необхідність довгострокового звільнення від сплати податку на прибуток. Тим більше, що сільськогосподарський сектор, на який припадає близько 8,2 % ВВП (2010), відіграє значну роль у економіці України. З точки зору всього народного господарства є не зовсім зрозумілим, чому цей сектор, враховуючи складну фінансову ситуацію української держави, протягом тривалого часу має бути звільненим від сплати податків. Тим більше, що не існує навіть вимог до аграрних підприємств про використання отриманих прибутків на інвестиції або погашення кредитів. Мова не йде про негайне скасування режиму звільнення від сплати податків, але можна розглянути поступове обмеження цих пільг, наприклад, до 2015 року включно.

Як висновок, щодо необмеженого у часі режиму звільнення від сплати податків залишається сказати, що ця система у поєднанні з режимом звільнення від сплати ПДВ до кінця 2014 р., здається неефективною у ролі інструменту сприяння розвитку сільськогосподарських підприємств, і тому обидва ці засоби слід скасувати. Додаткова потреба відшкодувати ПДВ для аграрних експортерів за рахунок державного бюджету, яка виникне при цьому, може бути компенсована завдяки зазначеному вище одночасному скасуванню режиму звільнення сільськогосподарських підприємств від сплати податку на прибуток. Окрім того, самі аграрні підприємства виграли б від загального скасування спеціального режиму сплати податку на прибуток/звільнення від сплати ПДВ у сфері торгівлі сільськогосподарською продукцією внаслідок зростання відпускних цін, якого можна було б очікувати.

Система бухгалтерського обліку схожа на аналогічну систему промислових підприємств і базується на методі нарахування. На багатьох аграрних підприємствах стан бухгалтерського обліку часто незадовільний внаслідок відсутності контролю та концентрації на виконанні формальних вимог.

Запровадження методу розрахунку загальних витрат, який, наприклад, в Німеччині є широко розповсюдженим та простішим у застосуванні саме на аграрних підприємствах, для України не є доцільним, оскільки в такому випадку довелося би по-перше, розробляти окремі законодавчі положення, і, по-друге, виникла б потреба у загальному переосмисленні, тому що метод розрахунку загальних витрат в українській практиці не використовувався. Окрім того, метод розрахунку витрат за реалізацією більше підходить саме для великих виробництв, що є ще однією причиною, чому в Україні метод розрахунку загальних витрат недоречний. Ефективнішим було б запровадження системи навчання бухгалтерському обліку спеціально для аграрних підприємств у поєднанні з введенням дієвої обов'язкової перевірки принаймні, починаючи з підприємств певного розміру.

Автор

Томас Оттен

th.otten@otten-consulting.de

+380 44 / 492 77 08

Зміст

1.	Вступ	5
2.	Сьогоднішня система оподаткування та бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах	5
2.1	Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах	5
2.2	Оподаткування сільськогосподарських підприємств	9
2.2.1	Фіксований сільськогосподарський податок (ФСП)	9
2.2.2	Спеціальне регулювання сплати податку на додану вартість (ПДВ) для аграрних підприємств та звільнення від сплати ПДВ у торгівлі продукцією сільського господарства	10
2.2.3	Інші проблеми оподаткування	13

1. Вступ

Сільськогосподарський сектор відіграє в Україні значну роль у створенні ВВП, його частка у ВВП становить близько 8,2 % (2010).

За останні роки Україна значно поліпшила своє становище в аграрному секторі завдяки модернізації та підвищенню продуктивності, порівняно з іншими великими аграрними країнами, наприклад Північної Америки, та вийшла з занедбаного стану сільського господарства, в яких вона перебувала протягом останніх років існування Радянського Союзу. Це, не в останню чергу, зумовлено широкими пільгами у сфері оподаткування з метою сприяння інвестиціям.

У даній роботі вивчається актуальний стан оподаткування та бухгалтерського обліку українських аграрних підприємств та даються рекомендації щодо їх можливого удосконалення з точки зору розвитку макроекономіки та політики розвитку країни.

2. Сьогоднішня система оподаткування та бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах

2.1 Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах

Загалом, для аграрних підприємств не існує особливостей у галузі бухгалтерського обліку, окрім спеціальних правил щодо обліку біологічних активів. Бухгалтерський облік аграрних підприємств ведеться відповідно до національних стандартів (положень) бухгалтерського обліку.

Національні стандарти були введені в дію у серпні 1999 р. як Українські стандарти бухгалтерського обліку (Ukrainian Accounting Standards (UAS)). Система, що діяла до того часу, була запроваджена в 1993 р. і базувалась на радянській системі бухгалтерського обліку, котра була спрямована більше на складання формальних звітів, ніж на надання інформації для менеджменту, ринку капіталів або дебіторів.

Запроваджені у 1999 р. стандарти базувалися на IFRS (International Financial Reporting Standards – Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку) і мали не суперечити їм – як це чітко визначено в у відповідному законі.

Хоча, майже усі застарілі положення на даний час скасовані, все ще існують відмінності між UAS та IFRS, котрі у цій роботі детально не розглядаються.

Слід також зауважити, що до кінця 2011 р. податковий бухгалтерський облік базувався не на UAS, а на різноманітних інструкціях, що частково суперечили одна одній. Ця ситуація покращилася певним чином із введенням 1.01.2011 р. нового податкового кодексу. З цього моменту інструкції щодо оподаткування переважно базуються на UAS¹.

¹ У рамках наближення податкової звітності до українських стандартів бухгалтерського обліку законодавством, як і в західних країнах, з метою оподаткування визначаються права вибору при веденні бухгалтерського обліку, наприклад, мінімально

Спеціальні положення оподаткування для підприємств сільського господарства, які діяли ще до введення податкового кодексу збережені й надалі. В результаті, після введення нового податкового кодексу, аграрні підприємства відчували на собі лише незначні податкові зміни. Спеціальні положення у сфері оподаткування розглядаються в цій роботі нижче.

Окрім того, слід зазначити, що усі юридичні особи - відповідно і сільськогосподарські підприємства – зобов'язані використовувати затверджений законодавчо єдину план рахунків, при потребі підприємствам дозволяється застосовувати додаткові рахунки другого рівня - субрахунки.

Відповідно до UAS² підприємствам приписується використовувати метод розрахунку витрат за реалізацією.

На наступних чотирьох малюнках зображено типовий процес бухгалтерського обліку на аграрних підприємствах методом розрахунку витрат за реалізацією.

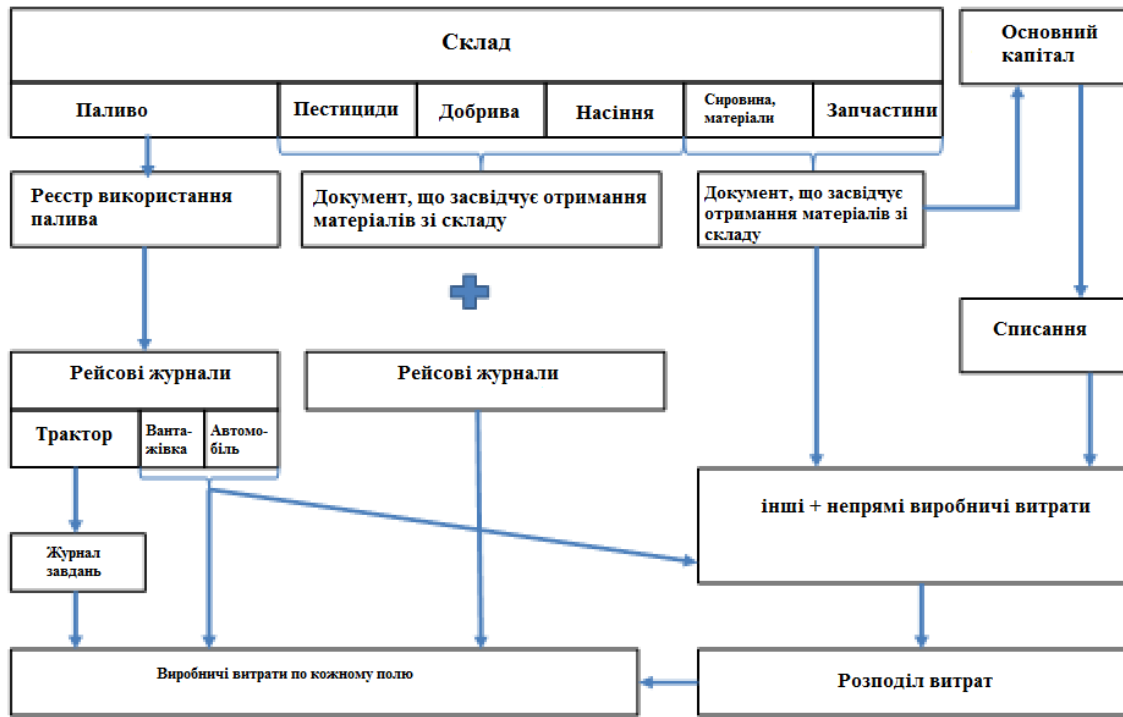
Бухгалтерський облік на аграрних підприємствах



Бухгалтерський облік на аграрних підприємствах

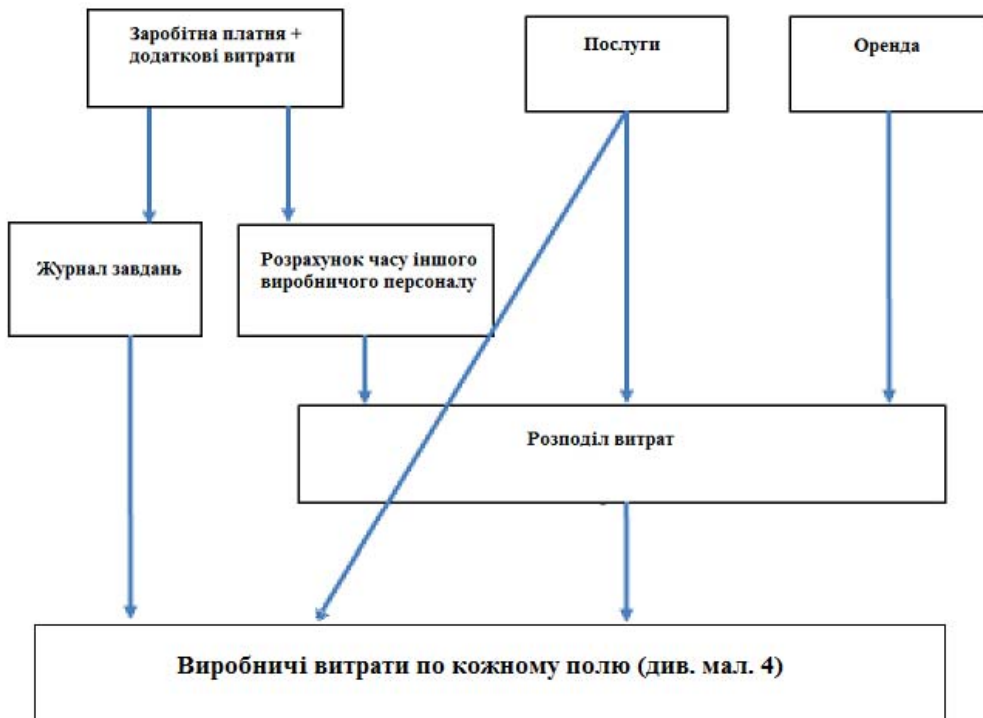
допустимих строків амортизації, внаслідок чого - хоча і значно меншою мірою – виникає різне застосування податкових приписів та стандартів бухгалтерського обліку.

² Також і IFRS



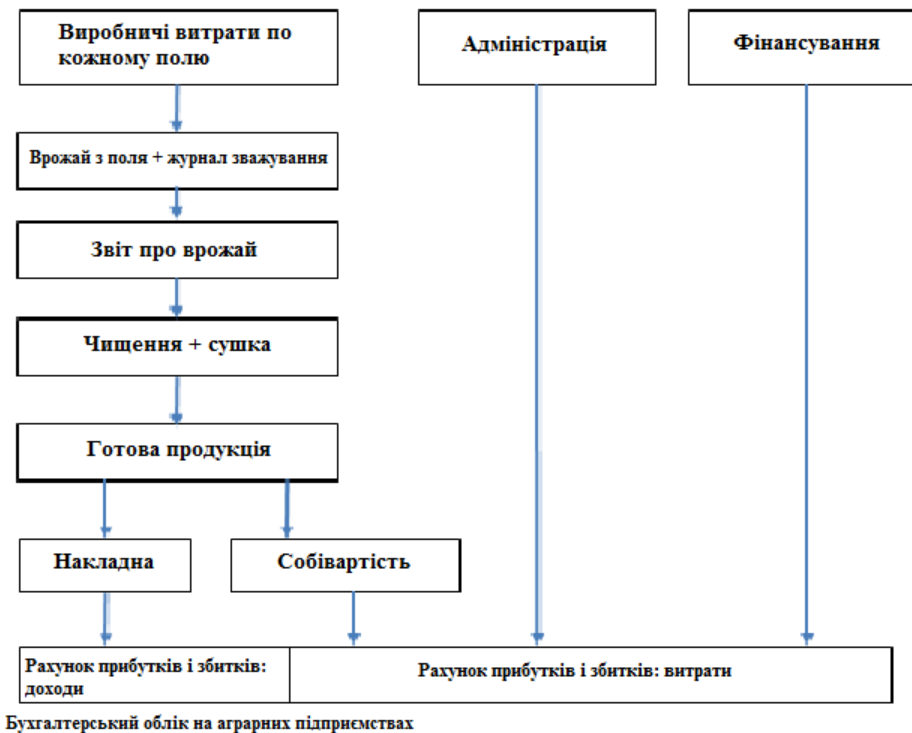
Бухгалтерський облік на аграрних підприємствах

2



Бухгалтерський облік на аграрних підприємствах

3



Оскільки на німецьких сільськогосподарських підприємствах часто застосовується метод розрахунку загальних витрат, який підприємства згідно зі Торговим кодексом можуть обрати самостійно, постає питання, чи не міг би цей, більш простий, метод бухгалтерського обліку використовуватися й українськими підприємствами?

За своїм принципом податковий облік, що діяв до введення нового податкового кодексу, відповідав методу розрахунку загальних витрат, однак це не було закріплено методологічно у відповідних стандартах бухгалтерського обліку.

Окрім того, під час перевірок даних бухгалтерського обліку українських аграрних підприємств, котрі проводилися при продажу-купівлі компаній, часто виявлялися наступні помилки, що, можливо, свідчило би на користь введення методу розрахунку загальних витрат, який є простішим у застосуванні:

- від'ємні сальдо на рахунках запасів та напівготової продукції
- неіснуючі майно та запаси
- довгострокове майно із завищеною вартістю
- помилки у відрахуваннях до резервного фонду
- наявність авансових платежів, при фактично здійсненій поставці
- неправильний розрахунок ПДВ
- неправильне відображення змін валютного курсу
- неправильний бухгалтерський запис отриманих дотацій

- неіснуючі зобов'язання
- орендні платежі, що не відповідають часовим періодам

Однак, в цілому, підприємства широко застосовують метод розрахунку витрат за реалізацією.

Наведені помилки викликані, переважно, не проблемами використання певного методу бухгалтерського обліку, а свідчать про недостатній рівень кваліфікації бухгалтерів на аграрних підприємствах. Крім того, враховуючи фіксований податок та відсутність обов'язкової перевірки річних балансів, бухгалтерський облік на аграрних підприємствах ведеться належним чином лише там, де цього чітко вимагає керівництво.

Оскільки внаслідок існування податкових пільг «методика» розрахунку загальних витрат не знайшла застосування на аграрних підприємствах, то запровадження методу розрахунку загальних витрат потребувало би якщо не зміни бухгалтерських стандартів в цілому, то принаймні спеціальних змін для сільськогосподарських компаній. У будь-якому випадку потрібно було заново скласти окремі положення для методу розрахунку загальних витрат.

Виходячи з ефективності методу розрахунку витрат за реалізацією саме для виробничих підприємств, ми вважаємо введення методу розрахунку загальних витрат недоцільним. Ефективнішим було б запровадження системи навчання бухгалтерському обліку спеціально для аграрних підприємств у поєднанні з введенням обов'язкової перевірки фінансової звітності, принаймні, починаючи з підприємств певного розміру.

2.2 Оподаткування сільськогосподарських підприємств

Сільськогосподарські підприємства, завдяки спеціальному режиму оподаткування, мають податкові пільги як при сплаті податку на прибуток - у вигляді фіксованого сільськогосподарського податку, так і при сплаті податку на додану вартість.

2.2.1 Фіксований сільськогосподарський податок (ФСП)

Якщо, протягом попереднього року, частина виручки сільськогосподарського підприємства отримана від реалізації продукції власного виробництва, або сільськогосподарським послугам, які надаються іншим аграрним компаніям, становить більше 75% загального обороту, воно може скористатися можливістю сплачувати фіксований сільськогосподарський податок.

Фіксований сільськогосподарський податок (надалі - ФСП) заміняє податок на прибуток, податок на землю, збір на спеціальне водокористування та комунальний податок, до моменту його скасування.

Ставка фіксованого податку встановлюється для використовуваної площі землі у процентному співвідношенні до її грошової оцінки, проведеної за станом на 1 липня 1995 р. Ставка податку, у залежності від типу оброблюваних земель, складає:

- рілля, сіножаті та пасовища - 0,15%

- землі під багаторічними насадженнями (наприклад, хміль) – 0,09%
- рибальство – 0,45%

Як приклад, нижче наводяться значення грошової оцінки станом на 1 липня 1995 р. в деяких областях:

- Вінницька область, 1 га землеробських угідь, 2941 - 3432 грн.
- Сумська область, 1 га землеробських угідь, 3392 - 3941 грн.
- Львівська область, 1 га землеробських угідь, 2558 - 6774 грн.

Таким чином, виходячи з грошової оцінки у розмірі 3500 грн., ставка єдиного податку складає 5,25 грн. на рік, що з урахуванням курсу обміну валют, який діяв в середині грудня 2012 р., становить близько **0,5 €/га в рік.**

Таке, майже повне, звільнення від сплати податку на прибуток спочатку було заплановане строком до кінця 2014 р., але потім було подовжено на необмежений термін.

Тимчасове звільнення від сплати податків було економічно доцільним на момент його введення в 1999 р., з огляду на стан розвитку сільськогосподарських підприємств, оскільки врожайність з гектару у міжнародному масштабі була набагато нижчою і внаслідок занадто застарілої сільськогосподарської техніки спостерігався суттєвий дефіцит інвестицій.

Як свідчать статистичні дані та звіти про прибуток багатьох підприємств, ці недоліки вдалося значною мірою ліквідувати, внаслідок чого ставиться під питання необхідність довгострокового звільнення підприємств від сплати податку на прибуток. Тим більше, що сільськогосподарський сектор, на який припадає близько 8,2 % ВВП (2010), відіграє значну роль у економіці України. З точки зору всього народного господарства, є не зовсім зрозумілим, чому цей сектор, враховуючи складну фінансову ситуацію української держави, протягом тривалого часу має бути звільненим від сплати податків. І це за умов, коли навіть не існує вимог до аграрних підприємств про використання отриманих прибутків на інвестиції або погашення кредитів. Мова не йде про негайне скасування режиму звільнення від сплати податків, але можна розглянути часове обмеження цих пільг, наприклад, до 2015 року включно.

2.2.2 Спеціальне регулювання сплати податку на додану вартість для аграрних підприємств та звільнення від сплати ПДВ у торгівлі продукцією сільського господарства

Якщо, протягом останніх 12 місяців, сільськогосподарське підприємство отримало більше 75% виручки у загальному обороті, завдяки реалізації продукції власного виробництва або наданню сільськогосподарських послуг, іншим аграрним компаніям, воно може скористатися спеціальним режимом сплати податку на додану вартість для аграрних підприємств.

Спеціальний режим означає, що сільськогосподарські підприємства можуть не сплачувати ПДВ до державного бюджету, а залишати їх для використання у власній сільськогосподарській діяльності.

Ці кошти мають бути переведені на окремий банківський рахунок та використовуватися лише для фінансування певних витрат, пов'язаних з сільськогосподарським виробництвом.

Відповідно до цього, сільськогосподарські підприємства не можуть претендувати на відшкодування ПДВ, сплаченого постачальникам, що виникає при здійсненні виробничих витрат у рамках такого спеціального режиму. Проте, такі підприємства повинні сплачувати податок на додану вартість, нарахований по операціям не пов'язаним з сільськогосподарським виробництвом, у загальному порядку.³

Звільнення від сплати ПДВ у торгівлі продукцією сільського господарства

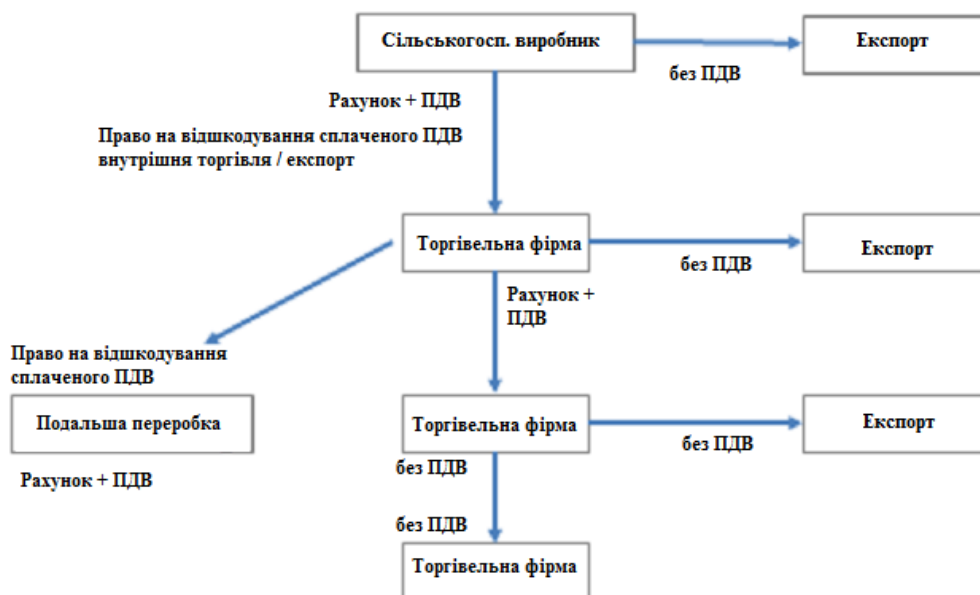
З початку 2011 р. (для експорту - з липня 2011 р.) діє часткове звільнення від сплати ПДВ для торгівлі зерном. Цей режим стосується таких видів продукції рослинництва, як: пшениця, жито, ячмінь, овес, кукурудза та інших видів зернових (за винятком рису та гречки), а також ріпаку та сояшника.

Окрім того, у внутрішній торгівлі цей режим звільнення від сплати ПДВ не поширюється на виробників та торгові компанії першої ланки торговельного ланцюга.

Наступний малюнок пояснює ефект звільнення від сплати ПДВ:

³ Тут потрібно зазначити, що з липня 2012 р. введено нове положення, згідно якого сільськогосподарські підприємства в рамках спеціального режиму сплати податку з обороту не можуть декларувати у звичайних деклараціях про сплату податку з обороту суму ПДВ, яка сплачена постачальникам за витратами, не пов'язаними безпосередньо з сільськогосподарською діяльністю, як сальдо для перенесення на новий рахунок або для його відшкодування. Підприємства можуть робити це для виконання розрахунків, лише якщо отримані інші доходи (від не сільськогосподарської діяльності). Це положення має на меті офіційно заперечити існуюче на сьогоднішній день, але на практиці не функціонуюче право сільськогосподарських підприємств на відшкодування податку на додану вартість, що з огляду на спеціальний режим оподаткування аграрних компаній є зрозумілим.

З іншого боку, залишок ПДВ, що накопичився на спеціальному рахунку, не може бути використаним на подібні витрати. Тому це нове положення здається непослідовним. Розширення можливостей використання накопиченого ПДВ на інші витрати мало б позитивний вплив: держава нічого би не втратила, а для підприємств це означало би остаточну відмову у відшкодуванні.



Ця система на перший погляд здається вигідною завдяки можливості аграрним підприємствам залишати ПДВ у своєму розпорядженні (див. попередній розділ), проте має такий недолік:

Оскільки експорт звільнений від сплати ПДВ, відповідно експортери не мають права на відшкодування ПДВ, котрий експортер сплачує виробнику. Але оскільки експортер конкурує на міжнародному ринку із світовими цінами, то він змушений цю частину ПДВ, яка не компенсується⁴, перекинути на виробника у вигляді зменшення ціни, внаслідок чого українські виробники можуть пропонувати нижчі нетто-ціни порівняно зі світовими цінами.

У такій ситуації можна навести аргумент про те, що такий стан для виробників врешті-решт не має значення, тому що вони можуть залишати собі ПДВ. Це справді так. Але оскільки виробникам не компенсується частина ПДВ, сплачуваного ними за рахунками їх постачальників, то виробники, користуючись спеціальним режимом сплати ПДВ у поєднанні з режимом звільнення від сплати ПДВ при експорті зерна, опиняються у гіршій ситуації, ніж якби цих двох режимів не існувало взагалі.

Тут часто наводиться аргумент, що ця система внаслідок нижчих нетто-цін врешті-решт йде на користь українському кінцевому споживачу. У цілому це правильно, але якби на те була політична воля, для цього можна було би використати більш ефективні механізми, зокрема зняти навантаження з фінансово слабкого кінцевого споживача, наприклад, шляхом зменшення ставки податку на доходи (10% замість 15%) або шляхом підвищення суми доходу, що слугує базою при прогресивному оподаткуванні.

Для розуміння тут слід зазначити, що у разі скасування режиму звільнення від сплати ПДВ при експорті зернових – як і для інших експортних товарів - буде застосовуватися ставка ПДВ у розмірі 0%. Тоді при експорті, хоча ПДВ і не надходить до бюджету, але виробнику буде компенсуватися ПДВ, сплачений ним своїм постачальникам. Проте в даній роботі проблематика відшкодування податків детально не розглядається.

Підводячи підсумок щодо спеціального режиму сплати податку на додану вартість, залишається сказати, що ця система у поєднанні з режимом звільнення від сплати ПДВ у торгівлі аграрною продукцією як інструмент сприяння розвитку сільськогосподарських підприємств здається неефективною і тому обидва ці засоби слід скасувати. Додаткова потреба відшкодувати ПДВ для аграрних експортерів за рахунок державного бюджету, яка виникне при цьому, може бути компенсована завдяки зазначеному вище одночасному скасуванню режиму звільнення сільськогосподарських підприємств від сплати податку на прибуток. Окрім того, самі аграрні підприємства виграли б від загального скасування спеціального режиму сплати податку з обороту/звільнення від сплати ПДВ у сфері торгівлі сільськогосподарською продукцією.

2.2.3 Інші проблеми оподаткування

Ще одним проблемним питанням можна назвати фіскальний підхід податкових органів до використання не зареєстрованих орендних договорів. Податкова інспекція заперечує право на застосування фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП), якщо для більше 25% використовуваних орендованих земель не має офіційно зареєстрованих орендних договорів, навіть якщо відповідні орендні договори вже підписані і землі використовуються відповідним чином, що трапляється дуже часто.

У цьому аспекті ситуацію можна було набагато покращити, якби офіційна реєстрація мала б декларативний характер і договори, що перебувають у процесі реєстрації не вилучалися під час розрахунку 75%-го ліміту. Це б також протидіяло підходу, при якому форма переважає над змістом, що викликає широку критику.