

УДК 336.22:631.1

*Т. О. Меліхова,*

*к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Запорізька державна інженерна академія*

*Л. В. Гаркот,*

*магістр, Запорізька державна інженерна академія*

## ЕКОНОМІЯ ВИТРАТ ЗА РАХУНОК ВИБОРУ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

T. O. Melikhova,

candidate of Economics Sciences, reader, reader Dept. of Accounting and Auditing, Zaporozhye State Engineering Academy

L.V. Garkot,

magister Dept. of Accounting and Auditing, Zaporozhye State Engineering Academy

### COST SAVINGS BY SELECTING EFFICIENT TAX SYSTEM ON AN AGRICULTURAL ENTERPRISE

Удосконалено методику економії витрат на сільськогосподарському підприємстві за рахунок вибору ефективної системи оподаткування. У статті наведено розрахунок, який допоможе сільськогосподарським підприємствам вибрати систему оподаткування, яка найбільше скоротить його витрати.

Methods of cost savings on agricultural-enterprise implicitly by selecting efficient tax system. The article presents the calculation which helps farms to choose the tax system, which follows the largest cut its costs.

*Ключові слова: економія витрат, сільськогосподарське підприємство, ефективна система оподаткування, єдиний податок, фіксований сільськогосподарський податок, податок на прибуток.*

*Key words: cost savings, farm, efficient tax system, single tax, fixed agricultural tax, income tax.*

#### ВСТУП

В умовах економічної кризи, сільськогосподарська галузь знаходиться в досить складному становищі. Однією з причин такого стану є вилучення частини доходу підприємств, тобто великі витрати через податки, які позбавляють стимулів для виробничої діяльності, підривають їх фінансовий стан, скорочують інвестиційні можливості підприємства, підвищують собівартість продукції та їх оцінку.

Тому, для розв'язання даної проблеми, що поставала перед галуззю, є вибір тієї системи оподаткування яка б дозволила скоротити витрати та сприяти поступальному розвитку господарюючих суб'єктів.

#### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Проблемами оподаткування діяльності сільгоспвиробників займалися такі провідні вітчизняні науковці, як В. Андрущенко, О. Василик, В. Вишневський, М. Дем'яненко, О. Кириленко, А. Крисоватий, М. Кучерявенка, П. Лайка, І. Лукінова, А. Поддєрьогін, Л. Тулуша, В. Федосова та інші.

#### НЕВИРІШЕНА РАНИШЕ ЧАСТИНА ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

Серед опублікованих робіт маловивченим залишається питання економії витрат на сільськогосподарських підприємствах за рахунок вибору ефективної системи оподаткування, тому цей напрямок підлягає подальшому вивченню та удосконаленню.

#### ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою даного дослідження є удосконалення методики економії витрат за рахунок вибору ефективної системи оподаткування на сільськогосподарських підприємствах.

#### РЕЗУЛЬТАТИ

Україна сьогодні перебуває в досить складній економічній ситуації. Глобальна фінансово-економічна криза суттєво позначилась і на сільському господарстві нашої країни. Основною проблемою політики у галузі АПК вважається система оподаткування для сільгоспвиробників.

**Таблиця 1. Порівняльна характеристика спрощеної, загальної системи оподаткування та фіксованого сільськогосподарського податку**

Найменування	Єдиний податок [3]	Загальна система оподаткування		Фіксований сільськогосподарський податок [1]
		податок на прибуток [1]	земельний податок [1]	
Ставка оподаткування	3—5%, 5—7%	19%	0,1, 0,03	0,15%, 0,09%, 0,09%, 0,03%, 0,45%, 0,1%
База оподаткування	чистий дохід	оподатковуваний прибуток	нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації	нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь
Терміни сплати податку	до 20 числа поточного місяця	щокварталу	щокварталу	щомісяця
Термін подання звітності	щокварталу	щокварталу	один раз на рік	один раз на рік
Обмеження розміру виручки	5 млн грн, 20 млн грн.	не обмежений	не обмежений	не обмежений
Ведення доходів у книзі	обов'язково	обов'язково	не передбачено	не передбачено
Ведення витрат	не передбачено	обов'язково	не передбачено	не передбачено
Ставка ЄСВ	34,7%, 36,21%, 36,6% або 38,11%	34,7%, 36,21%, 36,6% або 38,11%	34,7%, 36,21%, 36,6% або 38,11%	34,7%, 36,21%, 36,6% або 38,11%

**Таблиця 2. Види податків та збори, які сплачують сільськогосподарські підприємства**

№ п/п	Найменування податку	Загальна система оподаткування [1]	Спрощена система оподаткування [2]	Фіксований сільськогосподарський податок [1]
1	податок на прибуток	+	-	-
2	податок на додану вартість (ПДВ — 20%)	+	+	+
3	земельний податок	+	-	-
4	єдиний податок	-	+	-
5	плата за торговий патент	+	+	+
6	єдиний соціальний внесок (ЄСВ)	+	+	+
7	податок з доходів фізичних осіб (ПДФО)	+	+	+
8	збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності	+	-	-
9	збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	+	-	+
10	збір на спеціальне використання води	+	+	-
11	фіксований сільськогосподарський податок	-	-	+

**Таблиця 3. Податки, які сплачують фізичні особи, за спрощеною або загальною системою оподаткування**

Варіанти	Загальна система оподаткування, ПДФО [1]	Спрощена система оподаткування, СП [2]	ПДВ [1]
1	+	-	+, -
2	-	+	+, -

Під час господарювання сільськогосподарські підприємства отримують фінансовий результат своєї діяльності. На цьому етапі у сільськогосподарських підприємств виникає об'єкт оподатку-

вання у вигляді отриманого доходу від реалізації вирощеної та переробленої продукції та обов'язок здійснення розрахунку з державою у вигляді обов'язкових платежів.

Таблиця 4. Розрахунок фіксованого сільськогосподарського та земельного податку

№	земля	площа, га	оцінка 1 га землі в грн.	ставка оподаткування		фіксований с/г податок	земельний податок
				фіксований с/г податок [1]	земельний податок [1]		
1	рілля	900	4500	0,15%	0,1%	6075	4050
2	сіножаті	800	1800	0,15%	0,1%	2160	1440
3	пасовища	500	1200	0,15%	0,1%	900	6000
4	багаторічні насадження	800	5800	0,09%	0,03%	4176	1392
Всього						13311	12882

Сільськогосподарські підприємства в Україні можуть оподатковуватися за трьома системами оподаткування незалежно від форми власності:

- загальна система оподаткування;
- спрощена система оподаткування;
- фіксований сільськогосподарський податок.

Для зручності порівняльна характеристика спрощеної, загальної системи оподаткування та фіксованого сільськогосподарського податку зведені в табл. 1.

При оподаткуванні на загальних засадах, при спрощеній системі оподаткування та на фіксованому сільськогосподарському податку, сільськогосподарські підприємства сплачують податки та

збори, які представлено в табл. 2.

Фізичні особи, які знаходяться на спрощеній системі оподаткування, мають право вибору, який саме податок сплачувати (табл. 3).

Після проведеного дослідження систем оподаткування сільськогосподарське підприємство вирішує вибрати систему оподаткування, яка найбільшим чином скоротила би його витрати, за рахунок зменшення відрахувань до бюджету.

На основі даних за третій квартал 2012 року проаналізуємо податковий облік на сільськогосподарському підприємстві ТОВ "Зоря", розглянувши п'ять випадків: підприємство знаходиться на загальній системі оподаткування; підприємство зна-

Таблиця 5. Розрахунок визначення ефективної системи оподаткування для сільськогосподарського підприємства ТОВ "Зоря"

№ з/п	Показник	Системи оподаткування					
		Загальна система оподаткування [1]	Спрощена система [3]				Фіксований сільськогосподарський податок [1]
			У разі сплати ПДВ		У разі включення ПДВ до ЄП		
			3%	5%	5%	7%	
1	Дохід від реалізації продукції з ПДВ	60000	60000	60000	60000	60000	60000
2	Податкове зобов'язання	10000	10000	10000	-	-	10000
3	Чистий дохід	50000	50000	50000	60000	60000	50000
4	Матеріальні витрати	3000	3000	3000	3000	3000	3000
5	Податковий кредит	600	600	600	-	-	600
6	Витрати на оплату праці	4000	4000	4000	4000	4000	4000
7	ЄСВ	1000	1000	1000	1000	1000	1000
8	Земельний податок	12882	-	-	-	-	-
9	Амортизація	1100	1100	1100	1100	1100	1100
10	Єдиний податок	-	1800	3000	3000	4200	-
11	Фіксований сільськогосподарський податок	-	-	-	-	-	13311
12	Разом витрат	21982	10900	12100	10900	13300	22411
13	Податок на прибуток 50000 – 21982 = 28018 × 19% = 5323,42	5323,42	-	-	-	-	-
14	Чистий прибуток	22694,58	29400	28400	49100	46700	27589
15	К %	19	6	10,6	6	9	48

ходить на спрощеній системі оподаткування по ставці 3%, 5% у разі сплати ПДВ, 5%, 7% у разі включення ПДВ до ЄП; підприємство сплачує фіксований сільськогосподарський податок (табл. 4). У розпорядженні підприємства знаходиться 3000 га землі, із них рілля — 900 га, сіножаті — 800 га, пасовища — 500 га, багаторічні насадження — 800 га.

Приклад визначення ефективної системи оподаткування для ТОВ "Зоря" наведено в таблиці 5.

З прийняттям Податкового кодексу, були внесені зміни в систему оподаткування. На основі Методики аналізу оподаткування підприємствами малого бізнесу [4] удосконалено методику економії витрат за рахунок вибору ефективної системи оподаткування на сільськогосподарських підприємств.

Ефективність застосування спрощеної системи оподаткування зі ставкою єдиного податку 3% у разі сплати ПДВ, взамін загальної системи оподаткування (Е3%):

$$E3\% = ЧП3\% - ЧП19\% \quad (1),$$

де ЧП3% — сума чистого прибутку після сплати єдиного податку зі ставкою 3%;

ЧП19% — сума чистого прибутку після сплати податку на прибуток;

$$E3\% = 29400 - 22694,58 = 6705,42 \text{ грн.}$$

Ефективність застосування спрощеної системи оподаткування зі ставкою єдиного податку 5% у разі сплати ПДВ, замість загальної системи оподаткування (Е5%):

$$E5\% = ЧП5\% - ЧП19\% \quad (2),$$

де ЧП5% — сума чистого прибутку після сплати єдиного податку зі ставкою 5%;

ЧП19% — сума чистого прибутку після сплати податку на прибуток;

$$E5\% = 28400 - 22694,58 = 5705,42 \text{ грн.}$$

Ефективність застосування спрощеної системи оподаткування зі ставкою єдиного податку 5% у разі включення ПДВ до ЄП, замість загальної системи оподаткування (Е5%):

$$E5\% = ЧП5\% - ЧП19\% \quad (3),$$

де ЧП5% — сума чистого прибутку після сплати єдиного податку зі ставкою 5%;

ЧП19% — сума чистого прибутку після сплати податку на прибуток;

$$E5\% = 49100 - 22694,58 = 26405,42 \text{ грн.}$$

Ефективність застосування спрощеної системи оподаткування зі ставкою єдиного податку 7% у разі включення ПДВ до ЄП, замість загальної системи оподаткування (Е7%):

$$E7\% = ЧП7\% - ЧП19\% \quad (4),$$

де ЧП7% — сума чистого прибутку після сплати єдиного податку зі ставкою 7%;

ЧП19% — сума чистого прибутку після сплати податку на прибуток;

$$E7\% = 46700 - 22694,58 = 24005,42 \text{ грн.}$$

Ефективність застосування фіксованого сільськогосподарського податку замість загальної системи оподаткування (ФСП):

$$ФСП = ЧП(ФСП) - ЧП19\% \quad (5),$$

де ЧП(ФСП) — сума чистого прибутку після сплати фіксованого сільськогосподарського податку;

ЧП19% — сума чистого прибутку після сплати податку на прибуток;

$$ФСП = 27589 - 22694,58 = 4894,42 \text{ грн.}$$

Ефективність застосування фіксованого сільськогосподарського податку замість спрощеної системи оподаткування зі ставкою єдиного податку 3% у разі сплати ПДВ (ФСП):

$$ФСП = ЧП(ФСП) - ЧП3\% \quad (6),$$

де ЧП(ФСП) — сума чистого прибутку після сплати фіксованого сільськогосподарського податку;

ЧП3% — сума чистого прибутку після єдиного податку зі ставкою 3%;

$$ФСП = 27589 - 29400 = -1811 \text{ грн.}$$

Ефективність застосування фіксованого сільськогосподарського податку замість спрощеної системи оподаткування зі ставкою єдиного податку 5% у разі сплати ПДВ (ФСП):

$$ФСП = ЧП(ФСП) - ЧП5\% \quad (7),$$

де ЧП(ФСП) — сума чистого прибутку після сплати фіксованого сільськогосподарського податку;

ЧП5% — сума чистого прибутку після сплати єдиного податку зі ставкою 5%;

$$ФСП = 27589 - 28400 = -811 \text{ грн.}$$

Ефективність застосування фіксованого сільськогосподарського податку замість спрощеної системи оподаткування зі ставкою єдиного податку 5% у разі включення ПДВ до ЄП (ФСП):

$$ФСП = ЧП(ФСП) - ЧП5\% \quad (8),$$

де ЧП(ФСП) — сума чистого прибутку після сплати фіксованого сільськогосподарського податку;

ЧП5% — сума чистого прибутку після сплати єдиного податку зі ставкою 5%;

$$ФСП = 27589 - 49100 = -21511 \text{ грн.}$$

Ефективність застосування фіксованого сільськогосподарського податку замість спрощеної системи оподаткування зі ставкою єдиного податку 7% у разі включення ПДВ до ЄП (ФСП):

$$ФСП = ЧП(ФСП) - ЧП7\% \quad (9),$$

де ЧП(ФСП) — сума чистого прибутку після сплати фіксованого сільськогосподарського податку;

ЧП7% — сума чистого прибутку після сплати єдиного податку зі ставкою 7%;

$$ФСП = 27589 - 46700 = -19111 \text{ грн.}$$

Важливим для аналізу податків є визначення відсотка податку на прибуток по відношенню до суми валового прибутку згідно загальної системи оподаткування (К%19):

$$К\%19 = ППР / ВП19\% \times 100 \quad (10),$$

де ВП 19% — сума валового прибутку розрахована згідно фінансового обліку.

$$К\%19 = 5323,42 / 28018 \times 100 = 19.$$

Про таке порівняння показує розмір нарахованого відсотка податку на прибуток, розрахованого згідно податкового обліку, до валового

вого прибутку, розрахованого згідно фінансового обліку.

Наступним етапом аналізу є визначення відсотку єдиного податку зі ставкою 3% по відношенню до суми валового прибутку підприємства (К%3):

$$K\%3 = E3\% / VP3\% \times 100 \quad (11),$$

де VP3% — сума валового прибутку у платника єдиного податку зі ставкою 3%.

$$K\%3 = 1800 / 29400 \times 100 = 6.$$

Далі визначаємо відсоток єдиного податку зі ставкою 5% по відношенню до суми валового прибутку підприємства (К%5):

$$K\%5 = E5\% / VP5\% \times 100 \quad (12),$$

де VP5% — сума валового прибутку у платника єдиного податку зі ставкою 5%.

$$K\%5 = 3000 / 28400 \times 100 = 10,6.$$

Також необхідною умовою в аналізі податків є визначення відсотку єдиного податку зі ставкою 5% та 7% у разі включення ПДВ до ЄП (К%5) та (К%7):

$$(K\%5) = E5\% / VP5\% \times 100 \quad (13),$$

де VP5% — сума валового прибутку у платника єдиного податку зі ставкою 5%.

$$K\%5 = 3000 / 49100 \times 100 = 6.$$

$$(K\%7) = E7\% / VP7\% \times 100 \quad (14),$$

де VP7% — сума валового прибутку у платника єдиного податку зі ставкою 7%.

$$K\%7 = 4200 / 46700 \times 100 = 9.$$

Останнім етапом аналізу податків є визначення відсотку фіксованого сільськогосподарського податку по відношенню до суми валового прибутку підприємства (ФСП):

$$(K\text{ФСП}) = \text{ФСП} / \text{ВП}(\text{ФСП}) \times 100 \quad (15),$$

де ВП(ФСП) — сума валового прибутку у платника фіксованого сільськогосподарського податку.

$$K\text{ФСП} = 13311 / 27589 \times 100 = 48.$$

За даними таблиці 5 видно, що найбільша сума чистого прибутку виникає при застосуванні єдиного податку у розмірі 5% у разі включення ПДВ до ЄП і дорівнює 49100 грн., але так буває не завжди. Важливу роль тут відіграє податок на додану вартість: якщо собівартість реалізованих товарів збільшиться, то чистий прибуток підприємства знизиться при застосуванні єдиного податку за ставкою 5% та 7% значно більше, ніж при системі оподаткування в 3% та 5%. Тому що при сплаті 5% та 7% підприємство не має право на податковий кредит з податку на додану вартість.

Основним видом діяльності ТОВ "Зоря" є вирощування та реалізація сільськогосподарської продукції, постійно виникає потреба в податковому кредиті з податку на додану вартість, тому підприємству вигідніше сплачувати єдиний податок за ставкою 3%. Економія коштів за цією системою оподаткування в порівнянні з загальною системою оподаткування складає 6705,42 грн., в порівнянні з фіксованим сіль-

ськогосподарським податком — 1811 грн. За проведених розрахунків рекомендовано сільськогосподарському підприємству ТОВ "Зоря" сплачувати єдиний податок за ставкою 3%, що підтверджується значенням коефіцієнта К%3 рівним 6%.

## ВИСНОВКИ

Удосконалення методики економії витрат за рахунок вибору ефективної системи оподаткування на сільськогосподарських підприємствах, яка на відміну від існуючих включає: порівняльну характеристику спрощеної, загальної системи оподаткування та фіксованого сільськогосподарського податку; розрахунок фіксованого сільськогосподарського та земельного податку; розрахунок визначення ефективної системи оподаткування для сільськогосподарського підприємства ТОВ "Зоря", також запропоновано формули для розрахунку ефективності застосування спрощеної, або загальної системи оподаткування замість фіксованого сільськогосподарського податку. Це дасть можливість сільськогосподарським підприємствам самостійно розрахувати і визначити ту систему оподаткування, яка має більш вигідні умови нарахування та сплати податків, що призведе, в свою чергу, до економії витрат підприємства.

Отже, оподаткування є значним важелем впливу держави на розвиток як галузі в цілому, так і окремого підприємства, зокрема і сільського господарства, яке має стратегічне значення та потребує значної державної підтримки.

## Література:

1. Податковий кодекс України, від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/legislation/kodeks.html>
  2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності: Закон України від 22 березня 2012 року N 4618-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T114014.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T114014.html)
  3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні: Закон України від 05.07.2012 р. № 5083-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T125083.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T125083.html)
  4. Меліхова Т.О. Методика аналізу оподаткування підприємствами малого бізнесу / Т.О. Меліхова // Економіка: проблеми теорії та практики: зб. наук. пр.: в 4 т. — Д.: ДНУ, 2004. — Вип. 196. — Т. IV. — С. 920—925.
- Стаття надійшла до редакції 29.03.2013 р.*