

*Н.Г. ЦАРУК, кандидат економічних наук, доцент,
декан факультету економіки та менеджменту
Відокремленого підрозділу Національного університету
біоресурсів і природокористування України
«Ніжинський агротехнічний інститут»*

Удосконалення обліку податку на додану вартість у підприємствах галузі овочівництва

Постановка проблеми. У сільському господарстві України виробництво овочів є четвертою за обсягом виробництва продукції галуззю аграрного сектору. Так, у 2014 році частка овочів (включаючи картоплю) у валових зборах сільськогосподарських культур по Україні становила 27,1%, що еквівалентно 33330,9 тис. т [2]. Зважаючи на зазначене, а також на широку диверсифікацію сільськогосподарського виробництва в Україні й на той факт, що спеціалізовані сільськогосподарські підприємства по вирощуванню овочів – явище досить рідкісне, можна зробити висновок, що переважна більшість сільськогосподарських підприємств, які займаються виробництвом даного виду продукції, є платниками податку на додану вартість (ПДВ).

Пояснимо це твердження. Відповідно до п.181.1 ст. 181 Податкового кодексу України [8] платником ПДВ у загальноновстановленому порядку стає підприємство, в якого обсяг постачання товарів/послуг/необоротних активів (без ПДВ) за минулі 12 послідовних календарних місяців дорівнює або перевищує 1 000 000 грн. Для підтвердження справедливості твердження, наведеного у попередньому абзаці, візьмемо за приклад один із найдешевших видів продукції овочівництва – картоплю. У 2013 році її середня врожайність по Україні становила 159,7 ц/га. При мінімальній ціні 2 грн/кг вартість продукції картоплярства, одержаної з 1 га сільгоспугідь, у середньому становить $159,7 \cdot 2 \cdot 100 = 31\,940$ грн. Таким чином, обсяги постачання картоплі за зазначеною ці-

ною, необхідні для досягнення порогу реєстрації платником ПДВ, може забезпечити така площа угідь під картоплею: $1\,000\,000 / 31\,940 = 31,31$ га. При цьому слід зважати на те, що підприємства галузі овочівництва займаються вирощуванням і набагато дорожчих за своєю ринковою ціною видів продукції, тому фактично обсяги постачання, еквівалентні 1 млн грн, забезпечуються в процесі експлуатації набагато менших площ посівів (висадок) овочевих культур, ніж розрахована у наведеному прикладі.

Відповідно до досліджень, проведених проектом USAID AgroInvest [1], частка сільськогосподарських підприємств, у користуванні яких знаходилося до 50 га земель, у цілому по Україні у 2013 році становила лише 4,1%; частка підприємств, у користуванні яких знаходиться 50-200 га, становила 7,6%. Решта сільськогосподарських підприємств мали у користуванні значно більші площі. За період із моменту публікації останнього зведеного звіту по зазначених показниках суттєвих трансформацій у відносинах власності в межах України не відбулося. І ця статистика підтверджує задеклароване вище твердження про те, що сільськогосподарські підприємства, які вирощують продукцію овочівництва, у переважній своїй частині сплачують податок на додану вартість.

Відповідно до ст. 209 Податкового кодексу України сільськогосподарські підприємства, які вирощують сільськогосподарську продукцію й надають сільськогосподарські послуги, за умови досягнення розміру частки постачання цих товарів/послуг 75%-ї величини, мають право на спеціальний режим

оподаткування податку на додану вартість. При цьому виробництво овочевих культур, відповідно до пп. 209.17.2, п. 209.17 ст. 209 Податкового кодексу, підпадає під дію спецрежиму оподаткування ПДВ.

Отже, будь-яке підприємство галузі овочівництва, в якому працюють ефективні менеджери та обізнані у реаліях облікового й податкового законодавства України бухгалтери, є не просто платником ПДВ, але і має пільговий режим оподаткування цим податком. Останнє, у свою чергу, накладає свій унікальний відбиток на порядок побудови бухгалтерського обліку операцій із реалізації сільськогосподарської продукції та обліку сум податку на додану вартість, які нараховуються сільськогосподарськими підприємствами галузі овочівництва, тому питання обліку ПДВ у цих підприємствах завжди залишаються актуальними.

Основними нормативними документами, які регламентують порядок бухгалтерського обліку податку на додану вартість у будь-яких підприємствах, є Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку (Інструкція № 291) [11] й Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість (Інструкція № 141) [10]. При цьому Інструкція № 291 встановлює загальні рамкові правила відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, а Інструкція № 141 містить конкретні вказівки щодо ведення такого обліку

Зважаючи на постійні зміни, які вносяться до Податкового кодексу України з питань справляння податку на додану вартість, у тому числі за спецрежимом оподаткування, а також на стабільну тенденцію щодо неврахування специфіки сільськогосподарської діяльності при розробці нормативно-правових та методичних актів із питань бухгалтерського обліку, актуальність положень Інструкції № 141 для овочевих підприємств залишається досить сумнівною.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням обліку ПДВ останніми роками присвячувалися праці таких учених, як Г.С. Ліхоносова [4], О.В. Мартиненко [5], Л.М. Очеретько [7] та ін. У зазначених публікаціях розкрито загальні питання організації бухгалтерського обліку податку на до-

дану вартість і проблеми відображення розрахунків за цим податком у фінансовій звітності. Однак при цьому питанням удосконалення методичного забезпечення обліку ПДВ, у тому числі з урахуванням специфіки сільськогосподарського виробництва та його підгалузей, увага у дослідженнях науковців не приділялася.

Мета статті – виявлення недоліків діючих методично-інструктивних положень з обліку ПДВ і надання сільськогосподарським підприємствам галузі овочівництва рекомендацій щодо удосконалення обліку сум цього податку за загальним та спеціальним режимами оподаткування, які не суперечать нормам Інструкції № 291.

Виклад основних результатів дослідження. У практиці роботи сільськогосподарських підприємств, у тому числі підприємств галузі овочівництва, *першою з поширених проблем* обліку податку на додану вартість є невизначеність порядку відкриття аналітичних рахунків для відображення податкових зобов'язань і податкового кредиту за загальною й спецрежимною деклараціями. Інструкція № 141 та Інструкція № 291 пропонують для цілей обліку податку на додану вартість такі субрахунки:

641 «Розрахунки за податками» – для узагальнення даних з обліку ПДВ;

641 «Розрахунки за податками (аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із спеціальним режимом оподаткування»);

643 «Податкові зобов'язання» – для обліку сум податкових зобов'язань при одержанні передоплат від контрагентів;

644 «Податковий кредит» – для обліку податкового кредиту при здійсненні передоплат контрагентам.

Такий перелік рахунків не уможливорює розділити операції за загальним і спеціальним режимами оподаткування для цілей складання декларацій за загальним та спеціальним режимами і для потреб взаємної звірки даних цих декларацій із даними, що формуються у бухгалтерському обліку. Недоліки, які впливають із використання в обліку ПДВ вищенаведеного набору рахунків, полягають у такому:

1. На рахунку 641, крім податку на додану вартість, обліковуються розрахунки й за іншими податками та зборами (податок на доходи фізичних осіб, єдиний податок для сільськогосподарських товаровиробників (колишній фіксований сільськогосподарський податок), плата за землю у вигляді земельного податку за землі несільськогосподарського призначення й у вигляді орендної плати за землі державної та комунальної власності, плата за користування надрами в частині податку за воду зі свердловин глибиною більше 20 метрів, екологічний податок й інші податки, які є типовими для підприємств галузі овочівництва). Відображення розрахунків за нарахуванням усіх цих податків по рахунку 641 без налагодження системи субрахунків другого порядку значно знижує можливість взаємного контролю показників податкової звітності та даних бухгалтерського обліку;

2. На рахунках 643 і 644 відображаються податкові зобов'язання й податковий кредит при здійсненні передоплат і за загальним, і за спеціальним режимами оподаткування. Тому для коректного заповнення податкових декларацій за кожним видом діяльності в межах кожного з цих субрахунків слід відкривати субрахунки другого порядку для загального та спецрежиму. Цю особливість чинне нормативне забезпечення обліку ПДВ не враховує;

3. Податковим кодексом України, Порядком заповнення податкової накладної [14] і Постановою Уряду «Деякі питання

електронного адміністрування податку на додану вартість» [3] передбачено, що податковий кредит підприємство не має права визнавати до того моменту, поки ним не буде одержано зареєстровану в Єдиному реєстрі податкових накладних та належним чином оформлену податкову накладну. Право на включення сум податку, відображеного у такій податковій накладній, зберігається за підприємством протягом 180 календарних днів із дати її виписки поставачальником. Отже, у момент здійснення передоплати або надходження товару за умови відсутності зареєстрованої податкової накладної підприємство не може підтвердити своє право на податковий кредит, а тому суми ПДВ із вартості передоплати або придбання не можуть бути враховані у податкових деклараціях із ПДВ за період, в якому такі операції відбулися. Відсутність у межах кожного субрахунку для обліку податкового кредиту окремого відображення непідтверджених сум податку викривляє дані про реальну суму податкового кредиту, на яку підприємство має право зменшити свої податкові зобов'язання у звітному періоді.

Зважаючи на вищенаведене, для забезпечення групування облікових даних про нарахування ПДВ за сільськогосподарською й несільськогосподарською діяльністю підприємств галузі овочівництва доцільним є відкриття таких рахунків до субрахунків рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» (табл. 1).

1. Пропонований перелік рахунків для обліку податку на додану вартість у підприємствах галузі овочівництва

| Код рахунку | Назва рахунку |
|--------------|--|
| 1 | 2 |
| <>64 | Розрахунки за податками і платежами |
| <> 641 | Розрахунки за податками |
| <...> 641.1 | <i>Розрахунки за податком на додану вартість</i> |
| <...>641.1.1 | Розрахунки за загальним режимом оподаткування ПДВ |
| 641.1.1.1 | Податкові зобов'язання за загальним режимом |
| 641.1.1.2 | Підтверджений податковий кредит за загальним режимом |
| 641.1.1.3 | Непідтверджений податковий кредит за загальним режимом |
| <...>641.1.2 | Розрахунки за спеціальним режимом оподаткування ПДВ |
| 641.1.2.1 | Податкові зобов'язання за загальним режимом |
| 641.1.2.2 | Підтверджений податковий кредит за спеціальним режимом |
| 641.1.2.3 | Непідтверджений податковий кредит за спеціальним режимом |
| <> 643 | Податкові зобов'язання |
| <...>643.1 | <i>Податкові зобов'язання за загальним режимом оподаткування ПДВ</i> |
| <...>643.2 | <i>Податкові зобов'язання за спеціальним режимом оподаткування ПДВ</i> |
| <> 644 | Податковий кредит |

| Код рахунку | Назва рахунку |
|-------------|---|
| 1 | 2 |
| <..>644.1 | <i>Податковий кредит за загальним режимом оподаткування ПДВ</i> |
| 644.1.1 | Підтверджений податковий кредит за загальним режимом |
| 644.1.2 | Непідтверджений податковий кредит за загальним режимом |
| <..>644.2 | <i>Податковий кредит за спеціальним режимом оподаткування ПДВ</i> |
| 644.2.1 | Підтверджений податковий кредит за спеціальним режимом |
| 644.2.2 | Непідтверджений податковий кредит за спеціальним режимом |

Джерело: Авторська розробка.

Відповідно до запропонованої структури рахунків для складання податкової звітності з ПДВ за загальним режимом (декларація 0110) враховуватимуться підсумкові місячні обороти субрахунків 641.1.1.1 (кредитовий оборот) та 641.1.1.2 (дебетовий оборот). Для складання податкової звітності з ПДВ за спеціальним режимом (декларація 0121) враховуватимуться підсумкові місячні обороти субрахунків 641.1.2.1 (кредитовий оборот) і 641.1.2.2 (дебетовий оборот). Дані по рахунках 641.1.1.3 та 641.1.2.3 не враховуватимуться у загальних підсумках субрахунків 641.1.1 і 641.1.2 для цілей складання податкової звітності, однак служитимуть для цілей контролю за діяльністю недобросовісних контрагентів та для налагодження претензійної роботи із забезпечення права підприємства на податковий кредит. При цьому дані по рахунках 644.1.2 і 644.2.2 створять можливість контролю правильності відо-

браження сум за рахунками 641.1.1.3 та 641.1.2.3.

Другою проблемою, яка впливає з першої й не розв'язана на нормативному рівні, є питання обліку непідтвердженого податкового кредиту. Податковим законодавством України передбачено, що у випадку, якщо протягом 180 календарних днів із дати виписки податкової накладної постачальником цю накладну не було зареєстровано в Єдиному реєстрі податкових накладних, підприємство-покупець втрачає право на податковий кредит за нею назавжди. У цьому випадку відображено в обліку суму податку слід списати з рахунків обліку непідтвердженого податкового кредиту, однак Інструкція № 141 вказівок щодо відображення такого списання на рахунках не містить. З огляду на це доцільним є списання зазначених сум згідно з бухгалтерськими довідками на витрати звітного періоду за проведеннями, наведеними у таблиці 2.

2. Бухгалтерські проведення з обліку списання непідтвердженого податкового кредиту

| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | | Сума, грн |
|--|-------------------------|------------------------|-----------|
| | Дебет | Кредит | |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. У разі недержання податкової накладної при операціях по післяоплаті | | | |
| 1.1. Одержано від постачальника насіння картоплі | 208 | 631 | 1000,00 |
| 1.2. Відображено податковий кредит із ПДВ за відсутності податкової накладної | 641.1.1.3 641.1.2.3 | 631 | 200,00 |
| 1.3. Сплачено постачальнику за придбання насіння | 631 | 311 | 1200,00 |
| 1.4. По закінченні 180 днів списано непідтверджений податковий кредит на витрати | 949 | 641.1.1.3 641.1.2.3 | 200,00 |
| 2. У разі недержання податкової накладної при операціях по передоплаті | | | |
| 2.1. Здійснено передоплату за мінеральні добрива | 371 | 311 | 1200,00 |
| 2.2. Відображено податковий кредит із ПДВ за відсутності податкової накладної | 641 | 644.1.2 644.1.3 | 200,00 |
| 2.3. Одержано мінеральні добрива від постачальника | 208 | 631 | 1000,00 |
| 2.4. Здійснено закриття взаємних зобов'язань | 631 | 371 | 1000,00 |
| <i>2.5. По закінченні 180 днів списано непідтверджений податковий кредит:</i> | | | |
| 2.5.1. Здійснено коригування податкового кредиту [методом «червоне сторно»] | 641 | 644.1.2 644.1.3 | 200,00 |
| 2.5.2. Списано на витрати звітного періоду суму непідтвердженого податкового кредиту | 949 | 371 | 200,00 |

Джерело: Авторська розробка.

Запропонований порядок обліку непідтверджених сум ПДВ відповідає нормам П(С)БО 16 «Витрати» [13], відповідно до якого витратами визнається або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства. Оскільки за рахунок податкового кредиту підприємство зменшує свої податкові зобов'язання, які належать до сплати у бюджет за загальною декларацією з ПДВ або до сплати на спеціальний рахунок за спецрежимною декларацією, остаточна втрата права на такий податковий кредит фактично означає збільшення податкових зобов'язань підприємства. Крім того, в будь-якому випадку за кредитом рахунку 31 «Рахунки в банках» відбувається зменшення активів (грошових надходжень), яке нівелюється лише вартістю отриманих товарів/послуг без ПДВ (без впливу на власний капітал, оскільки здійснюється конвертація активу – грошових надходжень, у витрати в частині вартості одержаних послуг або у інші види активів – у випадку придбання матеріальних цінностей), а на суму податкового кредиту, право на який підприємство втрачає, таке непродуктивне зменшення активів фактично тягне за собою зменшення власного капіталу. Використання ж рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» для списання непідтверджених сум ПДВ зумовлене тим, що податковий кредит впливає

на зменшення податкових зобов'язань лише при використанні придбаних товарів/послуг в основній діяльності підприємства, пов'язаній із виробництвом продукції та наданням послуг. Саме тому для обліку витрат за непідтвердженим податковим кредитом єдина альтернатива – використання рахунку 977 «Інші витрати діяльності» – не є прийнятною.

Третя проблема. У практиці діяльності підприємств галузі овочівництва можуть виникати випадки продажу продукції нижче собівартості. Податковий кодекс України після змін, внесених Законом № 71-VIII [9], визначає, що податкові зобов'язання при продажу продукції власного виробництва мають нараховуватися, виходячи з бази оподаткування, не нижчої, ніж її собівартість. З причини сезонності овочевого виробництва досить поширеною є практика, коли продукцію овочівництва підприємствам доводиться продавати дешевше цієї величини. Особливо це стосується швидкопсувної продукції, такої як, наприклад, помідори й огірки. Тому актуальним є питання відображення в бухгалтерському обліку донарахування податкових зобов'язань до такої собівартості. Оскільки в Інструкції № 141 ці положення відсутні, при донарахуванні податкових зобов'язань до фактичної собівартості пропонуємо здійснювати такі бухгалтерські проведення (табл. 3).

3. Бухгалтерські проведення з продажу продукції овочівництва за ціною, що нижча її собівартості

| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | | Сума, грн |
|---|-------------------------|--------|-----------|
| | Дебет | Кредит | |
| Відображено продаж помідорів (1000 кг по 5 грн/кг плюс ПДВ) | 36 | 70 | 6000,00 |
| Відображено податкові зобов'язання за операцією з продажу помідорів | 70 | 641 | 1000,00 |
| Донараховано податкові зобов'язання до величини собівартості помідорів: фактична собівартість 1кг продукції – 6 грн фактична ціна 1 кг продукції – 5 грн сума ПДВ, яку необхідно донарахувати: $(6 - 5) \times 1000 \times 20\% / 100\% = 200,00$ грн | 949 | 641 | 200,00 |

Джерело: Авторська розробка.

Для документального оформлення цих операцій, крім податкової накладної, бухгалтеру підприємства слід на кожен випадок постачання продукції складати відповідну бухгалтерську довідку-розрахунок, яка по-

винна містити інформацію про: номенклатуру продукції; договірну вартість продукції; різницю між договірною вартістю продукції та її собівартістю; суму донарахованого податку до виробничої собівартості; бухгал-

терські проведення на донарахування бази оподаткування.

Четверта проблема. У практиці діяльності будь-якого підприємства можливі випадки, коли після здійснення постачання продукції/послуг або після здійснення передоплати відбувається або повернення товару/послуги/передоплати, або збільшення/зменшення ціни та кількості постачання товарів/послуг. У таких випадках податкові зобов'язання й податковий кредит підприємства підлягають відповідному коригуванню. Інструкцією № 141 для таких коригу-

вань передбачено лише бухгалтерські проведення у випадку повернення покупцем раніше поставленої йому готової продукції та зменшення після поставки суми такої компенсації. При цьому питання коригування податкових зобов'язань і податкового кредиту при операціях із передоплати у даному нормативному документі не розглянуто. У зв'язку з цим пропонуємо такий порядок відображення в бухгалтерському обліку сум коригувань податкових зобов'язань та податкового кредиту (табл. 4).

4. Відображення в бухгалтерському обліку коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту при передоплаті

| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|------------------------------|------------------------------|
| | Дебет | Кредит |
| Коригування податкових зобов'язань | | |
| Відображено збільшення суми компенсації за товар/послугу при передоплаті | 643.1 643.2 | 641 |
| Відображено зменшення суми компенсації за товар/послугу при передоплаті [методом «червоне сторно»] | 643.1 643.2 | 641 |
| Коригування податкового кредиту | | |
| Відображено збільшення суми компенсації за товар/послугу при передоплаті | 641 | 644.1 644.2 |
| Відображено зменшення суми компенсації за товар/послугу при передоплаті [червоне сторно] | 641 | 644.1 644.2 |

Джерело: Авторська розробка.

Для документального підтвердження відображення зазначених операцій у бухгалтерському обліку підприємства за операціями зі збільшення податкових зобов'язань і зменшення податкового кредиту є відповідні розрахунки коригування до податкових накладних незалежно від факту їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних. Документами, які надають право на формування бухгалтерських проведень на зменшення податкових зобов'язань та збільшення податкового кредиту, є розрахунки коригування до податкових накладних за умови їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних.

П'ята проблема. У практиці діяльності підприємств, які займаються вирощуванням овочів, можливі випадки, коли одні й ті ж засоби виробництва, які знаходяться на їхніх балансах, використовуються одночасно в оподатковуваних і неоподатковуваних операціях. У випадку такого використання підприємство має нарахувати податкові зобов'язання на частину вартості това-

рів/послуг/необоротних активів, за якою визнано податковий кредит, згідно з часткою їх використання в оподатковуваних та неоподатковуваних операціях за минулий рік. Якщо неоподатковувани операції у звітному місяці проводяться підприємством уперше, частка використання визначається за результатами звітного місяця.

До неоподатковуваних належать також операції, звільнені від оподаткування, й операції, які не є об'єктом оподаткування. Для прикладу, якщо сільськогосподарське підприємство використовує виробничі засоби (наприклад, трактори) одночасно у виробництві овочів (оподатковувана діяльність) і для надання послуг із ремонту шкіл, послуг з обробки землі багатодітним сім'ям, ветеранам праці та війни, реабілітованим громадянам, інвалідам, самотнім особам похилого віку тощо (неоподатковувана діяльність), то податковий кредит із вартості придбаних основних засобів слід частково компенсувати податковими зобов'язаннями, визначе-

ними за часткою операцій із постачання неоподатковуваних товарів/послуг/ необоротних активів у загальній їх величині за минулий рік або за місяць, в якому задекларовано неоподатковувані операції.

Крім того, за результатами календарного року підприємство має здійснити перерахунок частки використання товарів/послуг і необоротних активів, виходячи з фактичних обсягів постачання, та відповідним чином

відкоригувати нараховані податкові зобов'язання. Порядок здійснення цих операцій у бухгалтерському обліку чинні нормативні документи з обліку податку на додану вартість не висвітлюють. З огляду на зазначене пропонуємо відображати податкові результати використання товарів/послуг/необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку таким чином (табл. 5).

5. Відображення в бухгалтерському обліку податкових зобов'язань при частковому використанні товарів/послуг/необоротних активів у оподатковуваних та неоподатковуваних операціях

| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|--|-------------------------|------------|
| | Дебет | Кредит |
| Відображено податкові зобов'язання з використання товарів/послуг/необоротних активів у оподатковуваних та неоподатковуваних операціях за часткою їх використання у минулому році (першому місяці використання) | 949 | 641 |
| Відображено коригування податкових зобов'язань із використання товарів/послуг/необоротних активів у оподатковуваних та неоподатковуваних операціях за фактичною часткою їх використання за результатами звітного року: | | |
| у випадку, коли частка неоподатковуваних операцій за звітний рік виявляється вищою, ніж за минулий (за перший місяць використання) | 949 | 641 |
| у випадку, коли частка неоподатковуваних операцій за звітний рік виявляється нижчою, ніж за минулий (за перший місяць використання) [червоне сторно] | 949 | 641 |

Джерело: Авторська розробка.

Шоста проблема. Відповідно до норм ст. 209 Податкового кодексу України різниця між податковими зобов'язаннями й податковим кредитом за спецрежимною діяльністю не сплачується сільськогосподарським підприємством до бюджету, а залишається в його розпорядженні та перераховується на відповідний спеціальний рахунок у банку або в Казначействі. Такі перераховані суми вважаються цільовим фінансуванням і відповідно до Інструкції № 141 обліковуються на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». При цьому Інструкція № 141 передбачає, що при використанні даних коштів на закупівлю виробничих факторів для сільськогосподарської діяльності підприємство визнає доходи від такого цільового фінансування за кредитом рахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» на загальну суму використаних коштів. Однак цей порядок обліку справедливий лише у тому випадку, якщо за рахунок коштів, що знаходяться на спеціальному рахунку, підприємство придбає послуги або виробничі запаси. Відповідно до норм П(С)БО 15 «Дохід» [12], якщо за рахунок коштів цільо-

вого фінансування придбаються необоротні активи, дохід від такого фінансування визнається протягом строку їх корисного використання пропорційно амортизації цих засобів. У зв'язку з цим фахівці Інституту обліку і фінансів Національної академії аграрних наук України пропонують відображати дохід від коштів спецрежиму ПДВ, які використані для придбання необоротних активів, на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» із подальшим відображенням суми доходу, пропорційної амортизації, за рахунком 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» [6, с. 70]. У цілому погоджуючись із необхідністю визнання доходів від використання спецрежимних сум за наведеними вище правилами, встановленими стандартом 15, вважаємо, що необоротні активи, які підприємство придбає за рахунок таких сум, не є безоплатно одержаними, а тому облік цих доходів слід вести не на рахунку 745, а на рахунку 746 «Інші доходи». Отже, бухгалтерські проведення з обліку цільового фінансування з урахуванням вищезазначеного будуть такими (табл. 6).

6. Відображення в бухгалтерському обліку доходів від цільового фінансування за рахунок коштів спецрежиму оподаткування ПДВ

| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|--|-------------------------|--------|
| | Дебет | Кредит |
| За підсумками місяця позитивну різницю між податковими зобов'язаннями і податковим кредитом овочевого виробника визнано цільовим фінансуванням | 641 | 48 |
| Визнано дохід від використання коштів за спецрежимом оподаткування ПДВ на оплату вартості обробітку ґрунту | 48 | 719 |
| Відображено використання спецрежимних сум при оплаті вартості будівництва теплиць для вирощування овочів (основні засоби) | 48 | 69 |
| Визнано дохід від цільового фінансування будівництва теплиць (пропорційно амортизації цих засобів після введення їх в експлуатацію) | 69 | 746 |

Джерело: Авторська розробка.

Документальним підтвердженням визнання доходів від цільового фінансування за рахунок спецрежимних коштів у будь-якому випадку мають бути бухгалтерські довідки, до яких слід прикріплювати копії відповідних розрахункових документів на придбання матеріальних цінностей та послуг, а також копії відомостей про нарахування амортизації на основні засоби, які придбано/побудовано за рахунок цих коштів.

Висновки. 1. Для відображення у бухгалтерському обліку підприємств галузі овочівництва податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість порядок обліку цих сум, регламентований вітчизняними нормативно-правовими актами, є недостатнім і недосконалим. Зокрема, виявлено як мінімум шість проблемних питань такого обліку, які залишені поза увагою

розробниками Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість;

2. Для забезпечення достовірного й повного відображення операцій за загальним і спеціальним режимами оподаткування ПДВ у овочевих підприємствах запропоновано розв'язання виявлених проблемних питань, яке полягає у наданні рекомендацій щодо відображення операцій, які мають місце в підприємствах за вимогами Податкового кодексу, але щодо яких відсутні вказівки по їхньому обліку у згаданій вище Інструкції;

3. Виявлені недоліки нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку ПДВ не є вичерпними. Перспективою подальших досліджень питань обліку податку на додану вартість у підприємствах галузі овочівництва є розробка відповідних документів та методики обліку сум у межах системи електронного адміністрування ПДВ.

Список використаних джерел

1. Аналітичний огляд поточного стану агрокредитування малих і середніх сільськогосподарських виробників [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zet.in.ua/zakonoproekt/apk/analitichnij-oglyad-potochnogo-stanu-agrokredituvannya-malix-i-serednix-silskogospodarskix-virobnikiv-kredituvannya-silskogospodarskix-pidpriemstv/>.
2. Виробництво основних сільськогосподарських культур у 2014 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2014/sg/vz/vz_u/vz_2014_u.html.
3. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 р. №569 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF>.
4. Ліхоносова Г.С. Проблемні аспекти організації обліку платників податку на додану вартість / Г.С. Ліхоносова, В.С. Марченко // Часопис економічних реформ. – 2013. – № 4 (12). – С. 49-53.
5. Мартиненко О.В. Основні тенденції та перспективи розвитку обліку податку на додану вартість / О.В. Мартиненко, А.В. Малахова // Вісн. ОНУ імені І.І. Мечникова. – 2013. – Т.18. – Вип.2/1. – С. 26-29.
6. Облікове забезпечення оподаткування сільськогосподарських товаровиробників : навч. посіб. ; за ред. Метелиці В.М., Мельничука Б.В. – 4-те вид., доповн. і переробл. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2015. – 196 с.
7. Очеретько Л.М. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку розрахунків з податку на додану вартість / Л.М. Очеретько, О.В. Підлужна // Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 3 (20). – С. 270-273.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T102755.html.
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. №71-VIII [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.

10. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів України від 01.07.1997 р. №141 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>.

11. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4185.html.

12. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

13. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

14. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: наказ Міністерства фінансів України від 22.09.2014 р. №957 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1235-14>.

Стаття надійшла до редакції 16.09.2015 р.

* * *

Новини АПК

Меморандум між Україною та Італією – нові можливості для аграрної співпраці

27 жовтня 2015 року у м. Києві відбулося VIII засідання Українсько-Італійської Ради з економічного, промислового та фінансового співробітництва. Під час його проведення сторони домовилися сприяти розширенню співробітництва у галузі сільського господарства та висловили зацікавленість у пошуку нових спільних проектів у АПК.

Між Міністерством аграрної політики та продовольства України та Міністерством з питань політики у сферах сільського господарства, продовольства та лісового господарства Італійської Республіки був укладений Меморандум про співробітництво в галузі сільського господарства.

Згідно з положеннями Меморандуму сторони домовилися розвивати співробітництво за такими напрямками:

- рослинництво та переробка продукції рослинництва, виноробство;
- розведення тварин і переробка продукції тваринництва;
- розвиток та функціонування ринків сільськогосподарської продукції;
- харчова промисловість;
- виробництво органічних продуктів харчування;
- сільськогосподарська механізація та агропромислова інфраструктура;
- біопаливо та біоенергетика;
- розвиток сільських територій, сільського туризму, а також малих форм господарювання на селі.

Співробітництво між українською та італійською сторонами буде здійснюватися шляхом: обміну інформацією, документацією та зразками продукції; обміну стажистами, делегаціями вчених і фахівців; спільних програм сільськогосподарських досліджень у галузях, що становлять взаємний інтерес;

спільної підготовки планів щодо проведення важливих заходів (конференції, семінари, виставки тощо), у яких обидві сторони є взаємозацікавленими.

"Для України важливий подальший обмін досвідом з Італією в аграрному секторі, а також використання італійського досвіду щодо запровадження в національне законодавство норм і стандартів ЄС у сфері аграрної політики та розвитку сільських місцевостей. Меморандум про співробітництво в галузі сільського господарства забезпечить додаткові можливості для реалізації потенціалу аграрної співпраці між країнами", – наголосив Міністр Олексій Павленко.

Прес-служба Мінагрополітики України