

УДК 657.44

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ СІЛЬГОСППІДПРИЄМСТВ ІЗ СПЕЦІАЛЬНИМ РЕЖИМОМ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

ТАМАРА КУЧЕРЕНКО,

канд. екон. наук, доцент,

ОЛЕНА ШАЙКО,

канд. екон. наук, доцент,

кафедра обліку і аудиту

Уманського національного
університету садівництва

Розглянуто особливості розрахунків з бюджетом за ПДВ сільськогосподарських підприємств із спеціальним режимом оподаткування, а також формування доходів і витрат від використання сум податку за різними напрямками.

Ключові слова: облікове забезпечення ПДВ, цільове фінансування, податкове зобов'язання з ПДВ, податковий кредит з ПДВ, частки сільськогосподарського товаровиробництва, доходи і витрати звітного періоду.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Динамічні процеси, що супроводжують податкове законодавство України, потребують відповідної організації бухгалтерського обліку та його нормативно-правового забезпечення з метою чіткого визначення й урахування особливостей оподаткування і розрахунків з бюджетом за окремими податками та зборами. За податками, які передбачають різні бази і ставки нарахування податкових зобов'язань, відшкодування податкового кредиту, зокрема за розрахунками з бюджетом за ПДВ, необхідно відповідно побудувати аналітичний облік розрахунків з бюджетом, що дасть змогу не тільки враховувати в бухгалтерському обліку нюанси податкового законодавства, а й полегшить аудиторські перевірки достовірності розрахунків з бюджетом, передусім у процесі перевірки податковими органами.

Взаємоузгодження податкового законодавства, що регламентує особливості національної системи оподаткування, з міжнародними стандартами фінансової звітності, національними П(С)БО, які ґрунтуються на міжнародних принципах бухгалтерського обліку і фінансової звітності, надають визначення, визнання їх окремих об'єктів і статей, потребує

єдиних уніфікованих підходів до категоріального апарату податкового законодавства. Це сприятиме чіткому викладу нормативно-правової бази податкового законодавства без додаткових пояснень і визначень та відповідатиме нормам загальноприйнятих міжнародних стандартів звітності, призначених як для зовнішніх, так і внутрішніх користувачів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Більшість проведених досліджень з проблем оподаткування ПДВ стосуються організації податку, його ролі у наповненні бюджету, уникнення незаконного відшкодування податку з бюджету. Проте питання облікового забезпечення залишаються маловивченими через часту зміну податкового законодавства [1]. Проблемам податкової політики в аграрному секторі економіки, зокрема оподаткуванню ПДВ, присвятили свої праці М. Дем'яненко [2], М. Проданчук [3], Л. Тулуш [4] та ін. Особливості функціонування ПДВ в умовах членства України у СОТ, європейський досвід функціонування ПДВ у галузі сільськогосподарського виробництва досліджували науковці з позицій підтримки сільськогосподарського товаровиробника і здешевлення кінцевої ціни реалізації сільськогосподарської продукції для населення країни [3; 5; 6]. Поодинокі дослідження спрямовані на

облікове забезпечення ПДВ у сільськогосподарському виробництві відповідно до чинного законодавства [4; 7; 8].

Мета статті – вдосконалення облікового забезпечення ПДВ в умовах дії Податкового кодексу України та інших нормативно-правових актів, які пояснюють і доповнюють податкове законодавство.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Податок на додану вартість – один із основних податків, що забезпечує надходження коштів до державного бюджету, який включається в ціну реалізації товару і є її складовою частиною. Механізм визначення цього податку до сплати досить складний.

Починаючи з 01.01.2011 р. база оподаткування, порядок обчислення і сплати ПДВ визначається нормами Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [9]. Об'єктом оподаткування є операції, пов'язані з реалізацією товарів (робіт, послуг) усередині держави, їх імпортом чи експортом.

Податкове зобов'язання з ПДВ – це загальна сума ПДВ, одержана (нарахована) платником податку в зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) або здійсненням інших оподатковуваних операцій у звітному періоді.

Податковий кредит – це сума, на яку платник ПДВ має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Обрати спеціальний режим оподаткування можуть підприємства, які провадять підприємницьку діяльність у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства. Для отримання свідоцтва про реєстрацію суб'єкта спеціального режиму оподаткування ПДВ сільськогосподарське підприємство реєструється в органі державної податкової служби за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) за умови, що загальна сума доходів від реалізації, які підлягають оподаткуванню, впродовж останніх 12 календарних місяців сукупно перевищує 300 000 грн (без урахування податку на додану вартість).

Сільськогосподарському підприємству – платнику спеціального режиму оподаткування ПДВ присвоюють індивідуальний податковий номер, який використовують для нарахування податку та виписки податкових накладних при реалізації сільськогосподарської продукції, робіт, послуг, інших активів.

Згідно з п. 209.6 ст. 209 ПКУ сільськогосподарським вважається підприємство, основною діяльністю якого є реалізація вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих виробничих потужностях, а також на давальницьких умовах, в якому частка вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менш як 75 відсотків вартості всіх товарів/послуг, поставлених упродовж попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно.

Дія спеціального режиму оподаткування у сфері сільського господарства відповідно до пп. 209.15.2 п. 209.15 ст. 209 ПКУ поширюється на такі види діяльності:

а) виробництво продукції рослинництва, а саме рослинних культур, а також вирощування фруктів та овочів, квітів і декоративних рослин (у відкритих або закритих ґрунтах), грибів, насіння, прянощів, саджанців та водоростей, а також їх обробка, переробка та/або консервація;

б) виробництво продукції тваринництва, а саме свійських сільськогосподарських тварин, птахівництва, кролівництва, бджільництва, розведення шовкопрядів, змій та інших плазунів або слимаків та інших наземних ссавців, безхребетних і комах, а також їх обробка, переробка та/або консервація;

в) надання послуг іншим сільськогосподарським підприємствам з використанням сільськогосподарської техніки, крім надання її у фінансову оренду (лізинг).

Частка поставки сільськогосподарської продукції та послуг власного виробництва (75 %) містить кілька позитивних змін порівняно із розрахунком, який застосовувався до впровадження ПКУ, а саме:

- при розрахунку частки доходу від сільськогосподарської діяльності включається не тільки продукція власного виробництва, а й сільськогосподарські послуги;

- частка визначається не в загальній сумі валового доходу, а лише у вартості реалізованих товарів і послуг. Тобто вже не потрібно включати до розрахунку доходи, не пов'язані з реалізацією (списану кредиторську заборгованість, курсові різниці, доходи від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів, доходи від зміни справедливої вартості біологічних активів тощо);

• при визначенні частки до загальної суми поставлених товарів і послуг не включаються операції поставки об'єктів, які перебували у складі основних засобів підприємства більш як 12 місяців поспіль, якщо такі поставки не були постійними і не були самостійним напрямом підприємницької діяльності, крім суми перевищення ціни реалізації (без ПДВ) над залишковою вартістю основних засобів.

Встановлення частки сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік визначається за формою Розрахунку, яка визначена Методичними рекомендаціями щодо складання Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік № 837 [10]. Чисельник розрахунку складають за даними, наведеними у табл. 1.

Таблиця 1

ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ЗАПОВНЕННЯ ЧИСЕЛЬНИКА РОЗРАХУНКУ ЧАСТКИ СІЛЬГОСПТОВАРОВИРОБНИЦТВА ЗА ПОПЕРЕДНІЙ ПОДАТКОВИЙ (ЗВІТНИЙ) РІК

Номер рядка	Показник	Облікове забезпечення
Рядок 1	Сума доходу сільськогосподарського товаровиробника, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва, продуктів її переробки (крім підкацкизних товарів, за винятком виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 – 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції) та від надання супутніх послуг	
1.1	Сума доходу, отримана від реалізації продукції рослинництва, що вироблена (вирощена) на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, а також від реалізації продукції рослинництва закритого ґрунту	Підсумок кредитових оборотів за субрахунком 701 «Дохід від реалізації готової продукції» за аналітичними рахунками продукції рослинництва (без ПДВ) та кредитових оборотів за субрахунком 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» у частині доходу від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, за аналітичними рахунками реалізації довгострокових біологічних активів рослинництва (без ПДВ), що обліковують за первісною вартістю
1.2	Сума доходу, отриманого від реалізації продукції тваринництва і птахівництва	Підсумок кредитових оборотів за субрахунком 701 «Дохід від реалізації готової продукції» за аналітичними рахунками продукції тваринництва (без ПДВ) та кредитових оборотів за субрахунком 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» у частині доходу від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, за аналітичними рахунками реалізації довгострокових біологічних активів тваринництва (без ПДВ), що обліковують за первісною вартістю
1.3	Сума доходу, отриманого від реалізації продукції рибицтва, виловленої (зібраної), розведеної, вирощеної у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах)	Підсумок кредитових оборотів субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» за аналітичними рахунками продукції рибицтва (без ПДВ)
1.4	Сума доходу, отриманого від реалізації продуктів переробки продукції рослинництва (в тому числі закритого ґрунту), тваринництва, птахівництва та рибицтва, що вироблені із сировини власного виробництва на власних підприємствах та на давальницьких умовах незалежно від територіального розміщення переробного підприємства	Підсумок кредитових оборотів субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції», аналітичні рахунки реалізації продуктів переробки (крім підкацкизних товарів, за винятком виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 – 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції) без ПДВ
1.5	Сільгоспідприємства, які у податковому (звітному) періоді були утворені злиттям, приєднанням, перетворенням, поділом або виділенням згідно з відповідними нормами Цивільного кодексу України, зазначають суму доходів, отриманих упродовж останнього податкового (звітного) періоду від надання супутніх послуг, зазначених у п. 308.4 ст. 308 гл. 2 розд. XIV ПКУ, а саме:	
	послуги із збирання врожаю, його брикетування, складування, пакування та підготовки продукції до збуту (сушіння, обрізування, сортування, очистка, розмелювання, дезінфекція (за наявності ліцензії), силосування, охолодження), які надаються покупцю такої продукції сільгоспідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю)	Підсумовують кредитові обороти за субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» (без ПДВ) у частині надання перелічених вище супутніх послуг. (Цей рядок заповнюють тільки сільгосптоваровиробники, які впродовж звітної року утворені злиттям, приєднанням, перетворенням, поділом або виділенням)

ПОДАТКИ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Продовження табл. 1

Номер рядка	Показник	Облікове забезпечення
	послуги з догляду за худобою і птицею, які надаються її покупцю сільгоспідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю)	
	послуги із зберігання сільськогосподарської продукції, які надаються її покупцю сільгоспідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю)	
	послуги з відгодівлі та забою свійської худоби і птиці, які надаються її покупцю сільгоспідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію до дати її фактичної передачі покупцю)	

Загальну суму валового доходу, яку відображують у знаменнику Розрахунку, визначають за даними, поданими у табл. 2.

Таблиця 2

**ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ЗАПОВНЕННЯ ЗНАМЕННИКА
РОЗРАХУНКУ ЧАСТКИ СІЛЬГОСПТОВАРОВИРОБНИЦТВА ЗА ПОПЕРЕДНІЙ
ПОДАТКОВИЙ (ЗВІТНИЙ) РІК**

Номер рядка	Показник	Облікове забезпечення
Рядок 2	Загальна сума валового доходу сільгосптоваровиробника у податковому (звітному) році	Визначають відповідно до вимог П(С)БО 15 «Дохід». Для визначення загальної суми валового доходу сільгосптоваровиробника підсумовують кредитові обороти за субрахунками 791 «Результат операційної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій», 793 «Результат іншої звичайної діяльності», 794 «Результат надзвичайних подій»
Рядок 3	Визначають величину, на яку зменшують загальну суму валового доходу сільгосптоваровиробника, для чого підсумовують дані рядків 3.1, 3.2, 3.3, 3.4 та 3.5 Розрахунку	
3.1	Сума одержаних з державного бюджету коштів фінансової підтримки (доплати, дотації, суми ПДВ, що акумульовані на спеціальних рахунках тощо)	Підсумок кредитових оборотів за рахунком 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» за відповідними субрахунками, а підприємства, що ведуть бухгалтерський облік за спрощеною формою, підсумовують кредитові обороти за рахунком 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» за відповідними субрахунками та кредитові обороти за рахунком 70 «Доходи від реалізації» (відповідні субрахунки) за аналітичними рахунками, на яких обліковують суми ПДВ, що залишаються у розпорядженні суб'єктів спеціального режиму оподаткування, встановленого ст. 209 розд. V ПКУ
3.2	Сума доходу, отриманого від реалізації іноземної валюти, яка спрямована на розвиток сільгоспвиробництва	Підсумок кредитових оборотів за субрахунком 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти» в частині реалізації іноземної валюти, що спрямовується на розвиток сільськогосподарського виробництва (закупівля насіння, поголів'я худоби, сільськогосподарської техніки тощо)
3.3	Сума доходу від первісного визнання та від зміни вартості біологічних активів і сільгосппродукції, яку обліковують за справедливою вартістю	Підсумок кредитових оборотів за субрахунком 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковують за справедливою вартістю»
3.4	Сума доходу, отримана від реалізації основних засобів, які перебували на балансі підприємства більше ніж 24 місяці до місяця, в якому здійснюють їх продаж	Підсумок кредитових оборотів за субрахунком 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» у частині реалізації основних засобів, які перебували на балансі підприємства більше ніж 24 місяці до місяця, в якому здійснюють їх продаж. <i>Не коригують валовий дохід на суму перевищення ціни реалізації (без ПДВ) над залишковою вартістю основних засобів</i>
3.5	Сума доходу від списаної кредиторської заборгованості, що виникла по закінченні строку позовної давності	Підсумок кредитових оборотів за субрахунком 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»
Рядок 4	Скоригована сума валового доходу сільгосптоваровиробника, для чого визначають різницю між даними рядка 2 та рядка 3	
Рядок 5	Визначають частку сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік. Для цього обраховують відношення даних рядка 1 Розрахунку до даних рядка 4 Розрахунку, помножене на 100	

Для новоутвореного сільськогосподарського підприємства, зареєстрованого як суб'єкт господарювання, що провадить господарську діяльність менше ніж 12 календарних місяців, таку частку сільськогосподарської продукції (послуг) розраховують за наслідками кожного окремого звітного податкового періоду (місяць, квартал).

Для представників малого бізнесу ПКУ передбачена можливість переходу платників ПДВ з місячного періоду на квартальний. Така можливість надана підприємствам, які в період з 1 квітня 2011 р. до 1 січня 2016 р. застосовуватимуть ставку «0» зі сплати податку на прибуток. Ці підприємства мають повідомити таким критеріям:

- упродовж трьох послідовних попередніх років (або впродовж усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення пройшло менш ніж три роки) щорічний обсяг доходів повинен бути задекларований у сумі, що не перевищує 3 000 000 грн;

- середньооблікова чисельність працівників упродовж цього періоду має не перевищувати 20 осіб;

- розмір нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) працівників, які перебувають з платником податку в трудових відносинах, є не меншим, ніж дві мінімальні заробітні плати.

Як засвідчує практика, **сільгосптоваровиробники не в змозі відповідати критеріям застосування ставки «0» з податку на прибуток, тому повинні подавати податкову звітність з ПДВ щомісяця.**

Підставою для відображення в обліку розрахунків за податком на додану вартість є **податкова накладна**. Відповідно до п. 11 підрозділу 2 розд. XX ПКУ податкова накладна підлягає реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних (понад 1 млн грн – з 1 січня 2011 р.; понад 500 тис. грн – з 1 квітня 2011 р.; понад 100 тис. грн – з 1 липня 2011 р.; **понад 10 тис. грн – з 1 січня 2012 р.**)

Підприємства – суб'єкти спеціального режиму оподаткування при реалізації продукції (послуг) складають окремі податкові накладні за видами діяльності, що передбачають спеціальний режим оподаткування, та зазначають у порядкувому номері накладної після дробу перед номером філії чи структурного підрозділу код відповідної діяльності. При реалізації продукції сільськогосподарського виробництва підприємство зазначає номер 2 як сільськогосподарське

підприємство, що застосовує спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства відповідно до ст. 209 ПКУ. Номер 3 вказують сільськогосподарські підприємства всіх форм власності, які відповідають критеріям, визначеним ст. 209 ПКУ, але які не обрали спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського, лісового господарства та рибальства і реалізують молоко, худобу, птицю, вовну власного виробництва, а також молочні продукти, молочну сировину та м'ясопродукти, вироблені у власних переробних цехах.

Підприємства – суб'єкти спеціального режиму оподаткування забезпечують ведення окремого обліку операцій, пов'язаних із сільськогосподарським виробництвом, та інших операцій. Тому до **субрахунку 6411 «Розрахунки за податками»** доцільно відкрити такі аналітичні рахунки:

6411.1 «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із спеціальним режимом оподаткування»;

6411.2 «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із загальним режимом оподаткування».

На субрахунку 6411.1 «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із спеціальним режимом оподаткування» за *кредитом* слід відображувати податкові зобов'язання, що виникають за операціями з реалізації сільськогосподарської продукції та послуг; а за *дебетом* – податковий кредит, що виникає при придбанні товарів для використання у виробництві сільськогосподарської продукції та послуг.

На субрахунку 6411.2 «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із загальним режимом оподаткування» відображатимуться суми ПДВ (податкові зобов'язання і податковий кредит) за операціями, при здійсненні яких ПДВ сплачується до бюджету.

На **субрахунку 643 «Податкові зобов'язання»** ведуть облік суми податку на додану вартість, визначеної виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за продукцію, товари, інші матеріальні цінності, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню). Дебетовий залишок субрахунку 643 вказує на те, що за цими операціями зобов'язання з ПДВ підприємством нараховані й відображені у декларації, тобто при

погашенні зобов'язань підприємство буде відображувати вибуття активів у сумі, зменшеній на суму ПДВ.

На **субрахунку 644** «Податковий кредит» ведуть облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання. Кредитовий залишок субрахунку 644 вказує, що за цими операціями відображено в декларації визнання права на податковий кредит, тобто при погашенні заборгованості будуть отримані активи в сумі, зменшеній на суму ПДВ.

Податкові зобов'язання з податку на додану вартість виникають при реалізації сільськогосподарської продукції, біологічних активів, послуг (для сільгоспідприємств, які оподатковуються за спеціальним режимом оподаткування ПДВ). На суму податку на додану вартість підприємство зменшує дохід від реалізації (за ставкою 20 % до 31.12.2013 р.).

Нарахування доходу (виручки) від реалізації відображують так:

Д-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»,
66 «Розрахунки за виплатами працівникам»,
30 «Каса», **37** «Розрахунки з різними дебіторами»

К-т 70 «Дохід від реалізації» на суму
 540,00 тис грн.

Податкові зобов'язання з податку на додану вартість потрібно відображувати записом:

Д-т 70 «Дохід від реалізації»

К-т 6411.1 «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із спеціальним режимом оподаткування» на суму
 90,00 тис грн.

Під час реалізації сільгоспідприємством – плат-

ником із спеціальним режимом оподаткування ПДВ послуг (фізичним особам, юридичним особам, що не є платниками із спеціальним режимом оподаткування ПДВ), виробничих запасів, інших активів дохід від продажу у бухгалтерському обліку відображують такою кореспонденцією рахунків:

Д-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»,
66 «Розрахунки за виплатами працівникам»,
30 «Каса», **37** «Розрахунки з різними дебіторами»

К-т 71 «Інший операційний дохід» на суму
 120,00 тис грн.

Податкові зобов'язання з податку на додану вартість слід показувати записом:

Д-т 71 «Інший операційний дохід»

К-т 6411.2 «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із загальним режимом оподаткування» на суму
 20,00 тис грн.

Суми податку на додану вартість при ліквідації не повністю амортизованих основних засобів нараховують виходячи із залишкової вартості такого об'єкта (наприклад, 10,00 тис грн) і в бухгалтерському обліку відображують так:

Д-т 949 «Інші витрати операційної діяльності»

К-т 6411.2 «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із загальним режимом оподаткування» на суму
 2,00 тис грн.

Кореспонденцію рахунків щодо відображення податкових зобов'язань з ПДВ при отриманні авансових платежів від покупців з наступною реалізацією сільськогосподарської продукції, біологічних активів наведено в табл. 3.

Таблиця 3

**ОБЛІК ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ З ПДВ
 (ПЕРША ПОДІЯ – ЗАРАХУВАННЯ ГРОШОВИХ КОШТІВ)**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		д-т	к-т	
1	Зараховано авансові платежі в рахунок поставки в наступному звітному податковому періоді насіння соняшника (24.09.2011 р.)	311	681	48 000,00
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ на основі виписаної податкової накладної від 24.09.2011 р. № 246/2	643	6411.1	8 000,00
3	Списано справедливу вартість відвантаженого насіння соняшника (17.10.2011 р.)	901	27	27 960,00
4	Нараховано суму доходу за реалізацію насіння соняшника (17.10.2011 р.)	361	701	48 000,00
5	Відображено розрахунки за податковими зобов'язаннями (17.10.2011 р.)	701	643	8 000,00
6	Здійснено коригування зобов'язань за раніше отриманими авансами	681	361	48 000,00

При придбанні товарно-матеріальних цінностей, послуг для потреб сільськогосподарської діяльності за наявності податкової накладної в обліку відображують податковий кредит.

Оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, поточних біологічних активів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, необоротних активів, послуг показують таким записом:

Д-т 20 «Виробничі запаси», **21** «Поточні біологічні активи», **22** «Малоцінні та швидкозношувані предмети», **15** «Капітальні інвестиції», **23** «Виробництво», **91** «Загальновиробничі витрати», **92** «Адміністративні витрати», **93** «Витрати на збут», **94** «Інші витрати опе-

раційної діяльності»

К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» на суму 300,00 тис грн.

Суму податкового кредиту з ПДВ слід відображувати так:

Д-т 6411.1 «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із спеціальним режимом оподаткування»

К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» на суму 60,00 тис грн.

Податковий кредит з ПДВ при перерахуванні авансових платежів, пов'язаних із здійсненням сільськогосподарської діяльності, відображено в табл. 4.

Таблиця 4

ОБЛІК ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПДВ ПРИ ПОПЕРЕДНІЙ ОПЛАТІ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		д-т	к-т	
1	Перераховано передоплату за пально-мастильні матеріали (виробничого призначення)	371	311	18 000,00
2	Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ	6411.1	644	3 600,00
3	Оприбутковано пально-мастильні матеріали	203	631	18 000,00
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	644	631	3 600,00
5	Здійснено коригування розрахунків за виданими авансами	631	371	18 000,00

Придбання активів для потреб, не пов'язаних із сільськогосподарським виробництвом, та податковий кредит з ПДВ за такими операціями слід відображувати такою кореспонденцією рахунків:

Д-т 20 «Виробничі запаси», **22** «Малоцінні та швидкозношувані предмети», **15** «Капітальні інвестиції», **94** «Інші витрати операційної діяльності»

К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» на суму 18,00 тис грн.

Суму податкового кредиту з ПДВ показують так:

Д-т 6411.2 «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із загальним режимом оподаткування» на суму 3,00 тис грн

К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Сільгоспідприємства при придбанні активів відразу нараховують податковий кредит за дебетом субрахунку 6411.1 «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із спеціальним режимом

оподаткування», оскільки достеменно невідомо, яка їх частина буде використана для несільськогосподарської діяльності.

Під час реалізації послуг машинно-тракторного парку, автопарку, іншими допоміжними виробництвами населенню, іншим замовникам, які не є платниками ПДВ за спеціальним режимом оподаткування, реалізації виробничих запасів, крім запасів, отриманих від сільськогосподарського виробництва, необхідно зробити перерахунок податкового кредиту з ПДВ на суму витрачених пально-мастильних та інших матеріалів на ці операції для відображення таких показників на субрахунку 6411.2 «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із загальним режимом оподаткування» (у загальній декларації).

Реалізацію таких послуг, виробничих запасів і нарахування податкового зобов'язання за фактом їх реалізації згідно з вимогами ПКУ відображують у загальній декларації, а отже, і податковий кредит з ПДВ за операціями, що пов'язані із придбанням та

використанням активів для надання цих послуг, має також відображатися у загальній декларації.

За наведеними операціями у бухгалтерському обліку потрібно податковий кредит з ПДВ за витраченими на такі цілі активами перенести із одного субрахунку на другий:

Д-т 6411.2 «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із загальним режимом оподаткування»

К-т 6411.1 «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із спеціальним режимом оподаткування».

Отже, внаслідок коригування податкового кредиту між відкритими субрахунками для обліку розрахунків сільгосптоваровиробників за ПДВ ці операції узгоджуватимуться із нарахованими сумами податкових зобов'язань з реалізації послуг суб'єктам, які не є платниками ПДВ за спеціальним режимом оподаткування, та реалізації виробничих запасів. Це дасть змогу зменшити суму податкових зобов'язань у загальній податковій декларації з ПДВ, а також суму ПДВ, яку перераховують у звітному періоді до бюджету, і одночасно збільшити суму ПДВ, яку залишають на підприємстві та перераховують на спеціальний рахунок.

Суму податкових зобов'язань за загальною податковою декларацією, яку перераховують до бюджету, відображують у бухгалтерському обліку так:

Д-т 6411.2 «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із загальним режимом оподаткування»

К-т 31 «Рахунки в банках».

Податкове зобов'язання до сплати, визначене за скороченою податковою декларацією, не сплачують до бюджету, а кошти перераховують на спеціальний рахунок протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця. Перерахування й використання сум ПДВ сільськогосподарськими підприємствами визначено порядком акумулювання сільгоспідприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках [11]. Сільгоспідприємства – платники ПДВ за спеціальним режимом для акумулювання сум ПДВ зобов'язані відповідно до п. 2 постанови Кабінету Міністрів України № 11 відкрити впродовж одного звітного (податкового) періоду спеціальні рахунки (поточний рахунок зі спеціальним режимом використання) в порядку, визначеному

НБУ, за умови подання засвідченої органом державної податкової служби копії свідоцтва про реєстрацію сільгоспідприємства як суб'єкта спеціального режиму оподаткування.

Сільгоспідприємство подає за місцем своєї реєстрації не пізніше останнього календарного дня місяця, що настає за звітним (податковим) періодом, органу державної податкової служби копії платіжних доручень про фактично зараховані на спеціальний рахунок суми податку на додану вартість за кожний звітний (податковий) період.

Перерахування коштів ПДВ на спеціальний рахунок в обліку відображують записом:

Д-т 313 «Спеціальний рахунок в банку в національній валюті»

К-т 311 «Поточний рахунок в банку в національній валюті».

Порядок відображення у бухгалтерському обліку різниці між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом за субрахунком 6411.1 у межах спеціального режиму визначено Інструкцією з бухгалтерського обліку податку на додану вартість [12]. За нормами цієї Інструкції:

- позитивну різницю між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом відображують у складі доходів підприємства за *дебетом субрахунку 6411.1* «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із спеціальним режимом оподаткування» та *кредитом рахунку 70* «Доходи від реалізації»;

- від'ємну різницю між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом відображують у складі витрат підприємства поточного періоду за *дебетом рахунку 90* «Собівартість реалізації» та *кредитом субрахунку 6411.1* «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із спеціальним режимом оподаткування».

У ПКУ зазначено: «згідно із спеціальним режимом оподаткування сума податку на додану вартість, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченого (нарахованого) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей» [9]. Таке визначення передбачає:

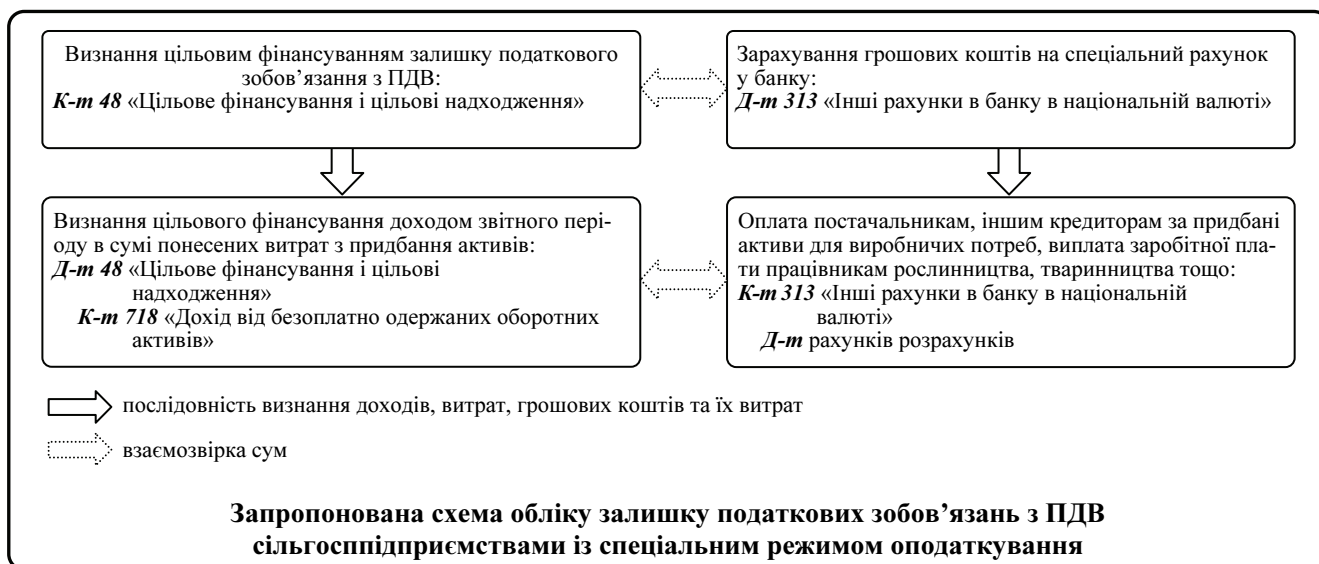
1) перевищення суми податкових зобов'язань з ПДВ над податковим кредитом, яке призначене для відшкодування суми податку, сплаченого (нарахованого) постачальнику на вартість виробничих факторів;

2) облік залишку податкового зобов'язання слід вести на окремих рахунках для контролю його використання на виробничі цілі, а отже, й визнання доходу від його використання.

Проте змінами, що внесені до Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість від 18.05.2009 р. за № 675, сільгосп підприємства за операціями із спеціальним режимом оподаткування не створюють спеціальних забезпечень на ці цілі, а кожного звітного періоду списують залишки податкових зобов'язань (податкового кредиту) на доходи від реалізації (собівартість реалізації), що не має логічного пояснення та не відповідає принципу нарахування й

відповідності доходів і витрат [12]. Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій також не передбачено визнання податкових зобов'язань з ПДВ доходами від реалізації, а податковий кредит не включають до виробничої собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг [13].

Найприйнятнішою є методика обліку залишку податкових зобов'язань з ПДВ сільгосп підприємствами, що діяла до внесених змін з обліку ПДВ. Вона забезпечувала, по-перше, відображення бюджетного фінансування у вигляді ПДВ для розвитку сільськогосподарського виробництва, а по-друге, цільове фінансування визнавалося доходом у міру здійснення витрат з придбання активів, що забезпечувало вимогу принципу фінансової звітності – нарахування та відповідності доходів і витрат (рисунок).



Тобто податкове зобов'язання з ПДВ, визначене за скороченою декларацією, зараховуватиметься як цільове фінансування, а саме:

Д-т 641.1 «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із спеціальним режимом оподаткування»

К-т 48 «Цільове фінансування та цільові надходження».

Ці кошти можуть бути використані на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення:

Д-т 20 «Виробничі запаси»

К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

У такому разі одночасно з придбанням виробничих запасів і перерахуванням коштів із спеціального рахунку сума цільового фінансування визнається іншим операційним доходом:

Д-т 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»

К-т 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів».

При використанні коштів на придбання основних засобів суми, що обліковують на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», списують на рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів».

Згідно з п. 18 П(С)БО 15 **цільове фінансування капітальних інвестицій** визнається в бухгалтерському обліку доходом протягом періоду корисного використання об'єктів інвестування пропорційно до суми нарахованої амортизації цих об'єктів. У міру корисного використання таких необоротних активів нарахована за ними сума аморти-

зації включається до собівартості продукції та визнається доходом від звичайної діяльності підприємства.

Наприклад, підприємство придбало трактор МТЗ-80 для роздачі кормів вартістю 90 000,00 грн, у тому числі ПДВ – 15 000,00 грн, за рахунок сум податку на додану вартість, що залишилися в розпорядженні сільгоспідприємства. Річна сума амортизації, нарахована на початок року, становила 9 375,00 грн, а за звітний місяць було нараховано 782,00 грн амортизаційних відрахувань (табл. 5).

Таблиця 5

**ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ПРИДБАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
ЗА РАХУНОК СУМ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ, ЩО ЗАЛИШИЛИСЯ
В РОЗПОРЯДЖЕННІ СІЛЬГОСПІДПРИЄМСТВА**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		д-т	к-т	
1	Нараховано заборгованість постачальнику	15	63	75 000,00
2	Відображено суму податкового кредиту	641	63	15 000,00
3	Сплачено постачальнику із спеціального рахунку	63	313	90 000,00
4	Визнано суму податкового кредиту доходом звітного періоду	48	718	15 000,00
5	Оприбутковано трактор до складу основних засобів	10	15	75 000,00
6	Визнано річну суму амортизації, нараховану на початок року, доходом майбутніх періодів	48	69	9 375,00
7	Нараховано амортизацію на трактор, який використовують у галузі тваринництва	232	13	782,00
8	Визнано суму амортизаційних відрахувань доходом звітного періоду	69	74	782,00

Такий порядок обліку сум податку на додану вартість, що залишилися в розпорядженні сільгоспідприємства, забезпечуватиме контроль за їх цільовим використанням, визнання доходу одно-

часно із здійсненням витрат внаслідок використання зазначених сум та відображення визнаних доходів і витрат звітного періоду у звіті про фінансові результати.

ВИСНОВКИ

Для своєчасного та достовірного відображення податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ у сільгоспідприємствах, що оподатковуються за спеціальним режимом, доцільно внести зміни до Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість:

- запровадити додаткові субрахунки для обліку розрахунків з бюджетом за спеціальним і загальним режимами оподаткування – 6411.1 «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із спеціальним режимом оподаткування» і 6411.2 «Розрахунки за податком на додану вартість за операціями із загальним режимом оподаткування»;
- залишок податкових зобов'язань з ПДВ (за операціями із спеціальним режимом) відображувати як цільове фінансування і визнавати його доходом у міру використання (при використанні коштів) на виробничі потреби.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Улубієва К.К. Аналіз дисертаційних досліджень з проблем оподаткування доданої вартості / К.К. Улубієва // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 194–196.
2. Дем'яненко М.Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва / М.Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2008. – № 2. – С. 17–25.
3. Проданчук М.А. Податкові розрахунки та звітність у системі фінансового обліку / М.А. Проданчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 9. – С. 26–32.
4. Тулуш Л.Д. Функціонування податку на додану вартість у сільському господарстві: досвід ЄС / Л.Д. Тулуш // Економічний вісник Донбасу. – 2010. – № 2. – С. 90–95.
5. Прокопчук О.Т. Європейський досвід функціонування ПДВ у галузі сільськогосподарського виробництва / О.Т. Прокопчук // Економічний вісник Донбасу. – 2011. – № 3 (25). – С. 47–50.
6. Тулуш Л.Д. Розвиток системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в умовах членства України в СОТ / Л. Д.Тулуш // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 46–60.
7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку і оподаткування використання бюджетних коштів на закладення та вирощування багаторічних насаджень; за ред. Г.І. Зуба, В.М. Жука, І.В. Герасимука // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 9 – 10. – С. 55–84.
8. Огійчук М.Ф. Податковий облік на сільськогосподарських підприємствах в системі реєстрів журнально-ордерної форми обліку / М.Ф. Огійчук, Т.П. Шев'якова, В.Є. Мещеряков // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 2. – С. 39–44.
9. Податковий кодекс України із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
10. Методичні рекомендації щодо складання Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік від 17.12.2010 р. № 837 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minagro.gov.ua/page/?11255>
11. Про затвердження Порядку акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.01.2011 р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=11-2011-%EF>
12. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затв. наказом Міністерства фінансів України від 01.07.97 р. № 141, зі змінами, затв. наказом від 18.05.2009 р. № 675 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=28&ArtID=929>
13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>
14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
15. Підгірний В.Б. Особливості обліку розрахунків за ПДВ на сільськогосподарських підприємствах за наслідками вступу України до СОТ / В.Б. Підгірний // Економічний простір. – 2008. – № 19. – С. 283–291.
16. Шатковська Л.С. Особливості організації обліку розрахунків з податку на додану вартість у сільському господарстві / Л. С. Шатковська // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 1. – С. 87–97.

Рассмотрены особенности расчетов с бюджетом по НДС сельскохозяйственных предприятий со специальным режимом налогообложения, а также формирование доходов и расходов от использования сумм налога по разным направлениям.

Ключевые слова: учетное обеспечение НДС, целевое финансирование, налоговое обязательство по НДС, налоговый кредит по НДС, доля сельскохозяйственного товаропроизводства, доходы и расходы отчетного периода.

Special peculiarities of settlement of agricultural enterprises which are imposed by tax on the special regimen, with a budget on VAT, forming of incomes and expenses from the use of tax sums on different directions are covered.

Keywords: accounting providing of VAT, single-sourcing, VAT tax obligation, VAT tax credit, rate of agricultural production, incomes and expenses of period under review.