

ПЛАХТІЙ Т.Ф., ст. викладач,

кафедри організації обліку та звітності

Вінницький національний аграрний університет

РОЗРАХУНКИ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ - СУБ'ЄКТАХ СПЕЦІАЛЬНОГО РЕЖИМУ ОПОДАТКУВАННЯ: ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ

Плахтій, Т.Ф. Розрахунки за податком на додану вартість на сільськогосподарських підприємствах - суб'єктах спеціального режиму оподаткування: організаційні та методичні засади обліку // Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал, 2012. – 23 січня 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/rozrahunki-za-podatkom-na-dodanu-vartist-na-silskogospodarskih-pidприємствah-sub-ektah-specialnogo-rezhimu-opodatkuvannya-organizaciyni-ta-metodichni-zasadi-obliku.html>

Питання, які розглядаються:

Розкрито особливості галузевого обліку розрахунків з податку на додану вартість на сільськогосподарських підприємствах - суб'єктах спеціального режиму оподаткування.

Обґрунтовано необхідність вдосконалення організаційних і методичних основ обліку розрахунків з податку на додану вартість за спеціальним режимом, шляхом систематизації даних бухгалтерського обліку та обліку розрахунків по податках відповідно до податкового законодавства.

Ключові слова: облік, розрахунки за податками, податок на додану вартість, спеціальний режим оподаткування.

Вопросы, которые рассматриваются:

Раскрыты особенности отраслевого учета расчетов по налогу на добавленную стоимость на сельскохозяйственных предприятиях – субъектах специального режима налогообложения.

Обоснована необходимость совершенствования организационных и методических основ учета расчетов по налогу на добавленную стоимость за специальным режимом, путем систематизации данных бухгалтерского учета и учета расчетов по налогам в соответствии с налоговым законодательством.

Ключевые слова: учет, расчеты по налогам, налог на добавленную стоимость, специальный режим налогообложения.

Issues that are examined:

The features of a particular branch account of calculations are exposed after a tax value-added on agricultural enterprises – subjects of the dedicated mode of taxation.

The necessity of improving the organizational and methodological principles of accounting calculations on the value added tax for special regime, by systematizing the accounting data and accounting for payment of taxes in accordance with tax legislation.

Keywords: *accounting, payments for taxes, Value Added Tax, special tax treatment.*

Постановка проблеми. Правильно організований та методично побудований облік розрахунків за податком на додану вартість (далі – ПДВ) на сільськогосподарських підприємствах з урахуванням галузевих особливостей оподаткування є запорукою недопущення на практиці помилок, наслідком якого є нарахування штрафних санкцій. Організація та методика обліку розрахунків за ПДВ в сільському господарстві потребує удосконалення шляхом систематизації даних бухгалтерського обліку та обліку розрахунків за податками визначених відповідно до податкового законодавства, що дозволить досягти взаємозв'язку між ними: даними бухгалтерських документів, даними відображеними на рахунках обліку та даними представленими в податкових первинних, зведених та звітних документах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання вдосконалення організації та методики бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ розглядали у своїх наукових працях О. Адамик [1], П.М. Гарасим, М.П. Гарасим, О.М. Десятнюк, Г.П. Журавель [2,3], І.В. Герасимук [4], О.В. Сторожук, В.М. Мурашко, Є.Ю. Шара [5] та ін. Проте постійні зміни в законодавстві з питань оподаткування та обліку ПДВ вимагають представлення організації та методики обліку у відповідності до галузевих особливостей діючої законодавчої бази.

Метою написання статті є удосконалення організаційних та методичних засад обліку розрахунків за ПДВ на сільськогосподарських підприємствах, які

згідно з нормами Податкового кодексу України є суб'єктами спеціального режиму оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Питання оподаткування аграрних підприємств ПДВ починаючи з 2011 р. регулюється згідно з Податковим кодексом України. Для підприємств – платників дуже важливо враховувати зміни в законодавстві щодо обліку податкових зобов'язань з ПДВ. Адже добре організований облік є передумовою здійснення повних і своєчасних розрахунків з бюджетом. Крім того, підприємство уникає нарахування штрафних санкцій та пені, які можуть бути пов'язані з помилками, що допущені під час відображення в обліку придбання та реалізації продукції.

Законодавство з питань оподаткування та обліку ПДВ на сільськогосподарських підприємствах доволі складне, що спричиняє досить значні обсяги робіт, які необхідно провести для обчислення та сплати ПДВ. Складність її полягає в дотриманні норм законодавства щодо механізму оподаткування ПДВ за загальними правилами як для звичайного платника ПДВ, так і враховуючи спеціальний режим оподаткування аграріїв.

Спеціальний режим оподаткування передбачає наступне: в разі отримання позитивної різниці щодо нарахованої суми податку та сплаченої, ця сума спрямовується на інші виробничі цілі, тобто не лише на придбання матеріально-технічних ресурсів, а також на виплату заробітної плати, погашення банківських позик, які за призначенням отримано на виробничі цілі; при отриманні від'ємної різниці – ця сума буде спрямовуватися на відшкодування податку (зменшення податкових зобов'язань) в наступних звітних податкових періодах.

Представимо схематично механізм обчислення ПДВ за спеціальним режимом оподаткування сільськогосподарських товаровиробників (рис. 1).

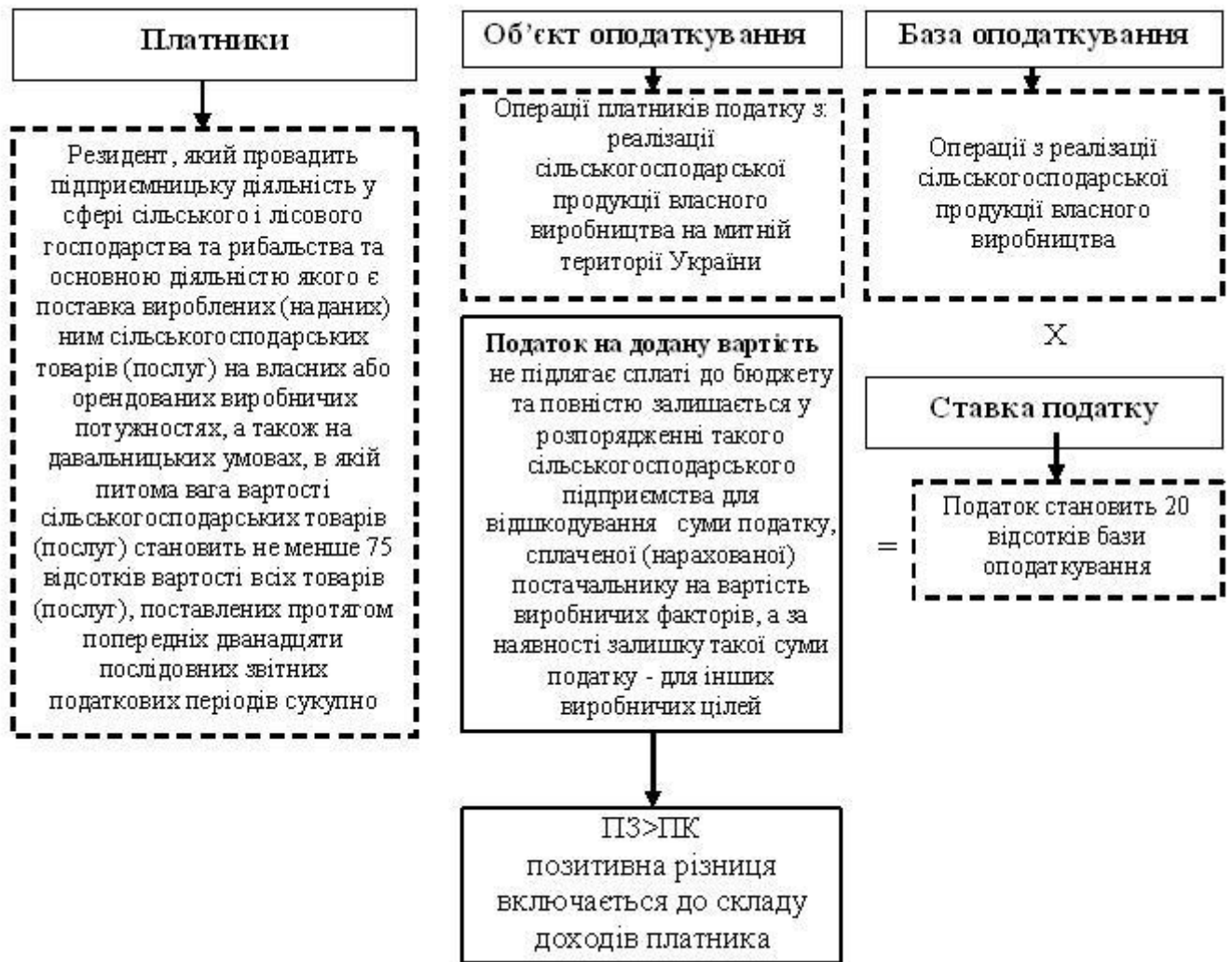


Рис. 1. Порядок визначення ПДВ за спеціальним режимом оподаткування сільськогосподарських товаровиробників відповідно до Податкового кодексу України (стаття 209)

Вирішення поставлених завдань вбачаємо за допомогою таких елементів обліку, як рахунки та документування, що дасть змогу на практиці пов'язати дані бухгалтерського обліку та дані, визначені згідно з податковим законодавством з метою використання їх при складанні та поданні податкової звітності.

Метою організації обліку розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах є створення необхідних умов для формування інформації.

Завдання організації обліку розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах, зокрема ПДВ полягає в чіткому документуванні даних розрахунків за податками; своєчасної та повної реєстрації даних первинного обліку розрахунків за податками в реєстрах; правдивому відображенні інформації щодо зобов'язань по розрахунках за податками в бухгалтерській та податковій звітності.

Розрахунки за ПДВ проводяться аграріями за спеціальним режимом оподаткування, методика відображення якого потребує досконалої аналітики, яка формується за допомогою даних бухгалтерського обліку з метою складання податкової звітності. Складність цих розрахунків вимагає більш поглибленого підходу до встановлення назв аналітичних рахунків з метою простоти використання накопичених на них сум.

До чинного аналітичного рахунку 641 «Розрахунки за податком на додану вартість» згідно з Інструкцією з бухгалтерського обліку податку на додану вартість від 01.07.1997 р. № 141 виникає необхідність у відкритті субрахунків 3-го порядку: 641.11 «Розрахунки за податком на додану вартість по реалізації та придбанню несільськогосподарських товарів (послуг)»; 641.12 «Розрахунки за податком на додану вартість по реалізації та придбанню сільськогосподарських товарів (послуг)».

Щодо субрахунку 641.11 «Розрахунки за податком на додану вартість по реалізації та придбанню несільськогосподарських товарів (послуг)» на якому сільськогосподарські підприємства ведуть облік ПДВ по реалізації та придбанню товарів та послуг, які відносяться не до сільськогосподарських. На дебеті аналітичного рахунку 641.12 «Розрахунки за податком на додану вартість по реалізації та придбанню сільськогосподарських товарів (послуг)» відображається сума податкового кредиту, який виникає при придбанні виробничих факторів, перелік яких встановлено Податковим кодексом України (пп. 209.15.1), в кредиті відображається сума податкових зобов'язань, що

виникають за операціями з постачання сільськогосподарських товарів та послуг.

Покажемо на прикладі застосування аналітичних рахунків, які на наш погляд вдало пристосовані до тієї системи оподаткування ПДВ, яка існує зараз для сільськогосподарських підприємств. Практичне використання нового аналітичного рахунку 641.12 «Розрахунки за податком на додану вартість по реалізації та придбанню сільськогосподарських товарів (послуг)» на сільськогосподарських підприємствах наступне:

1. Сума податку визначена за спецдекларацією, що має позитивну різницю залишається у розпорядженні підприємства і відповідно складається кореспонденція: Дт 641.12 Кт 706.

2. Якщо сума податку на додану вартість визначена за спецдекларацією має від'ємне значення, то необхідно скласти наступну кореспонденцію рахунків: Дт 905 Кт 641.12.

3. В разі отримання бюджетного відшкодування при вивезенні (експортуванні) сільськогосподарської продукції (послуг) за межі митної території України платник відображає цю господарську операцію наступним чином: Дт 641.12 Кт 701.

Оскільки рахунки 905 «Собівартість реалізації сільськогосподарських товарів / послуг» та 706 «Дохід від реалізації сільськогосподарських товарів / послуг» не призначені для відображення сум податку на додану вартість, тому вважаємо за доцільне при відображенні в фінансовій звітності таких показників, як «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» та «Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» в додаткових рядках розшифровувати суми «сільгосп – ПДВ» відповідно «Доход з ПДВ» та «Витрати з ПДВ» за звітний період для платників спецрежиму оподаткування.

Рекомендований порядок розмежування податкового зобов'язання і податкового кредиту, які виникають відповідно при реалізації та придбанні

сільськогосподарських і несільськогосподарських товарів (послуг) дає змогу вирішити питання вдосконалення обліку та посилити контроль за наявністю заборгованості за платежами з ПДВ до бюджету згідно зі змінами в податковому законодавстві. Це важливо, тому що належно організований облік розрахунків за ПДВ підвищує ефективність роботи підприємств, а також забезпечує своєчасну і повну сплату зобов'язань до бюджету, а також сум ПДВ, що залишаються у розпорядженні платника.

Від якості первинних документів в значній мірі залежить якість всього бухгалтерського обліку на підприємстві. Облікові бухгалтерські документи призначені для підтвердження правдивості і точності даних. Крім цього, при умові відповідності їх форм та змісту потребам в інформації користувачів, допомагають знаходити помилки в записах на рахунках. Суми податкового кредиту з ПДВ при здійсненні розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами відображаються у таких бухгалтерських документах: накладна, платіжно-розрахункові документи тощо. Суми податкових зобов'язань з ПДВ при розрахунках з покупцями та замовниками виділяються в окрему графу «у тому числі сума ПЗ з податку на додану вартість».

До податкових документів, які призначені для нарахування податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ належать податкова накладна, реєстр виданих та отриманих податкових накладних, податкова декларація (повна, скорочена).

Первинним документом, який дає підстави для відображення податкового зобов'язання і податкового кредиту згідно з податковим законодавством, – є податкова накладна, яка в свою чергу є розрахунковим та звітним документом. Питання правильності виписування податкових накладних регулюється Податковим кодексом України (стаття 201). Суми податку на додану вартість, нараховані (сплачені) в зв'язку з поставкою товарів (послуг), що зазначаються у податковій накладній повинні відповідати сумі податкових зобов'язань продавця і мають бути включені до реєстру виданих та отриманих податкових

накладних. На підставі виписаних накладних заповнюється реєстр виданих та отриманих податкових накладних за кожною операцією, який є зведеним документом і складається з двох розділів.

В Розділі 1 реєстру «Видані податкові накладні» реєструються усі документи, які підтверджують право на податкове зобов'язання.

В Розділі 2 реєстру «Отримані податкові накладні» реєструються усі документи, які підтверджують право на податковий кредит.

Для сільськогосподарських товаровиробників – суб'єктів спецрежиму оподаткування ПДВ звітним податковим періодом є місяць. Тому підсумок по реєстру виданих та отриманих податкових накладних підбивається в цілому за місяць. Звітним податковим документом для здійснення розрахунків за ПДВ є податкова декларація. Обчислення суми податкового зобов'язання, яка відображається в декларації, здійснюється платником самостійно на основі даних бухгалтерського обліку та обліку розрахунків за податками згідно з податковим законодавством.

В процесі дослідження було виявлено необхідність у документальному забезпеченні групування окремо записів з ПДВ на загальних підставах та за спеціальним режимом оподаткування сільського господарства визначеного відповідно до Податкового кодексу України, оскільки в ході заповнення декларацій з ПДВ виникає необхідність перегрупування даних обліку розрахунків за податками згідно з податковим законодавством. Принагідно зауважимо, що при оподаткуванні ПДВ важливою є реєстрація усіх операцій та якісний і досконалий облік згідно з бухгалтерським та податковим законодавством. Це є ще одним доказом необхідності у веденні досконалого аналітичного обліку сум податку на додану вартість за загальною та спеціальною деклараціями.

Виникає необхідність у створенні та застосуванні на підприємстві допоміжних реєстрів задля виконання умов оподаткування за статтею 209,

«Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського господарства» Податкового кодексу України.

Адже це є найбільш зручний спосіб накопичення та використання інформації про розрахунки з бюджетом за ПДВ. Його реалізація можлива за наявності раціонально побудованого та докладного аналітичного обліку, реєстром якого може виступати Допоміжний реєстр виданих та отриманих податкових накладних № 2.

Введення цього документу є необхідним задля спрощення складання податкових декларацій у вигляді двох форм, що допоможе поліпшити методику розподілу податкового кредиту звітного періоду при заповненні декларації, зокрема:

- Допоміжний реєстр виданих та отриманих податкових накладних № 1 призначено для відображення операцій по реалізації та придбанню несільськогосподарських товарів (послуг) – Декларація з податку на додану вартість (повна).

- Допоміжний реєстр виданих та отриманих податкових накладних №2 призначено для відображення операцій по реалізації та придбанню сільськогосподарських товарів (послуг) – Декларація з податку на додану вартість (скорочена).

Побудова та процедура записів у Допоміжному реєстрі № 1 нічим не відрізняється від існуючого Реєстру виданих та отриманих податкових накладних. Допоміжний реєстр № 2 має зазнати таких змін: виключити із допоміжного реєстру показники, які стосуються оподаткування ПДВ за 0 ставкою та щодо імпорту та експорту, оскільки методика розрахунку визначена законодавством щодо «сільгосп-ПДВ» їх не передбачає.

Запровадження на практиці допоміжних документів для накопичення сум ПДВ за ознакою віднесення господарської операції до сільськогосподарської чи несільськогосподарської, допоможе більш детально відобразити необхідну

інформацію, яку буде використано у майбутніх розрахунках та не завдасть додаткових працезатрат на оволодіння методикою їх заповнення.

Обліковий процес перенесення даних із допоміжних реєстрів № 1 та 2 в Реєстр виданих та отриманих податкових накладних є зрозумілим і чітким на цій стадії обліку ПДВ. Розроблені форми реєстрів в даному випадку не потребують внесення змін до реєстру синтетичного обліку, яким в даному випадку виступає реєстр виданих та отриманих податкових накладних.

Вважаємо, що підставою віднесення сум «сільгосп-ПДВ» на запропонований нами відповідний аналітичний рахунок 3-го порядку 641.12 «Розрахунки за податком на додану вартість по реалізації та придбанню сільськогосподарських товарів (послуг)» до субрахунку другого порядку «Розрахунки за податками та платежами», має бути окрема форма податкової накладної (сільгосп – ПДВ), в якій повинен фіксуватися факт придбання виробничих факторів та реалізації сільськогосподарської продукції, що регулюються ст. 209 згідно з Податковим кодексом України.

Не дивлячись на те, що протягом звітного періоду відповідно до запропонованої автором методики обліку розрахунків за ПДВ в деякій мірі буде громіздким, але результат ведення обліку від цього матиме позитивний результат.

При заповненні декларації з ПДВ, яка складається з двох форм, для сільськогосподарських підприємств не буде створюватися жодних складнощів, так як аналітика субрахунку 641.1 «Розрахунки за податком на додану вартість» повністю відповідає потребі у показниках, які необхідні для складання звітного податкового документу.

Внесені пропозиції щодо удосконалення організаційних та методичних засад обліку розрахунків за податком на додану вартість суб'єктів спеціального режиму оподаткування діяльності аграріїв представлено на рис. 2.

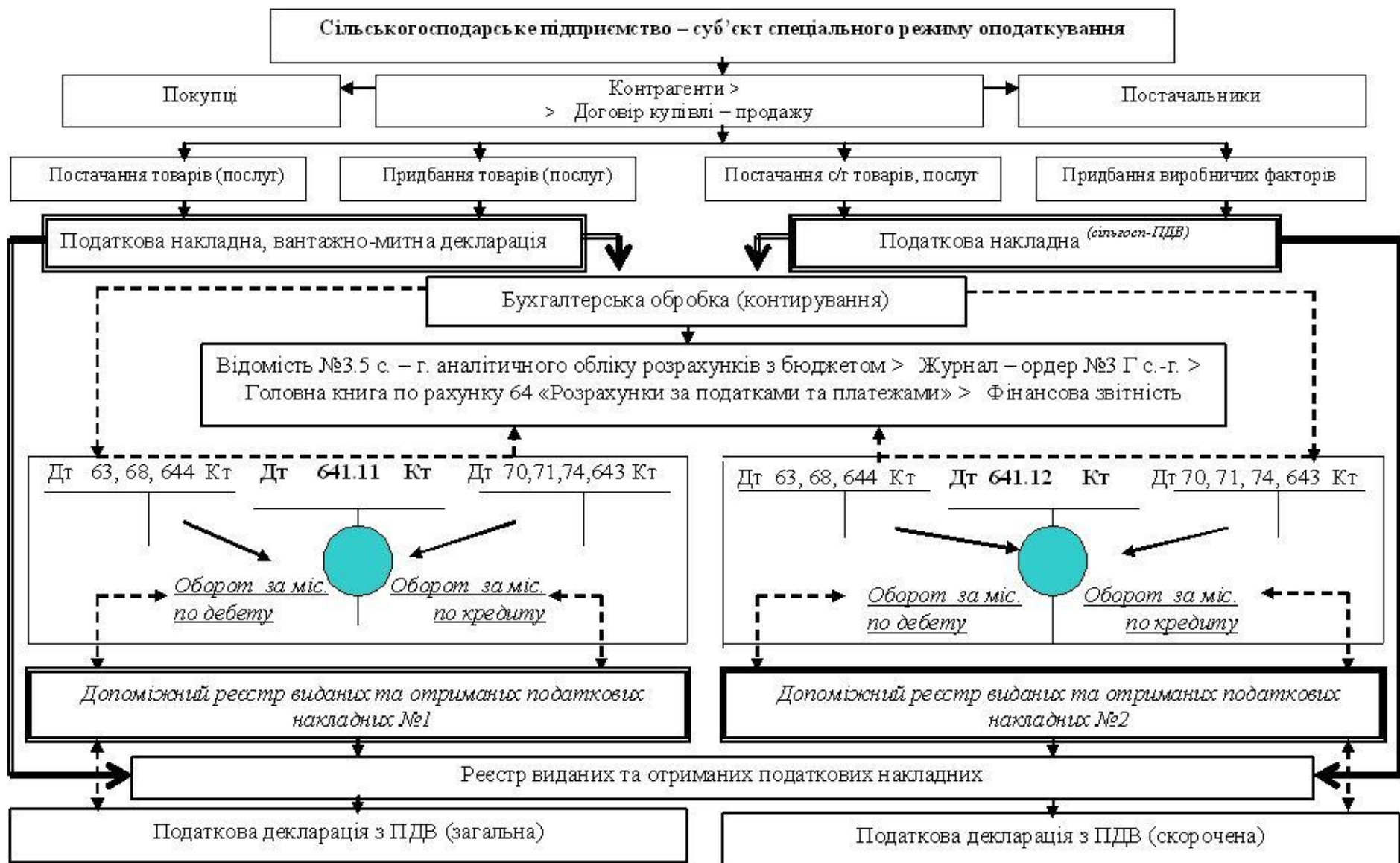


Рис. 2. Удосконалення організаційних та методичних засад обліку розрахунків за податком на додану вартість суб'єктів спеціального режиму оподаткування діяльності - сільськогосподарських товаровиробників

Висновки. Виходячи із проведеного дослідження необхідно зауважити, що основою організації та методики обліку розрахунків за ПДВ є галузевий підхід. Для досягнення систематизації обліку розрахунків за ПДВ за спеціальним режимом оподаткування передбаченим для сільськогосподарських товаровиробників розроблено досконалу аналітику за ознакою віднесення операції щодо виникнення ПДВ до сільськогосподарської, чи несільськогосподарської. Тому запропоновано відкривати окремі аналітичні рахунки та допоміжні реєстри, що дозволить забезпечити досконалий аналітичний облік розрахунків за ПДВ аграріїв.

Список використаних джерел

1. Адамик, О.В. Податкові розрахунки і звітність у системі бухгалтерського обліку: організація та методика здійснення (на прикладі торговельних підприємств західного регіону України): автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / О.В. Адамик. - Тернопільська академія народного господарства. - Тернопіль, 2003. – 20 с.

2. Гарасим, П.М. Організація інформаційно-облікового забезпечення податкової системи / П.М. Гарасим, М.П. Гарасим // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: [зб. наук. пр.] / відп. ред. О.Є. Кузьмін. - Л.: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка». - 2009. - С. 310-312.

3. Гарасим П.М. Система оподаткування та її інформаційно-облікове забезпечення: Навчальний посібник / П.М. Гарасим, О.М. Десятнюк, Г.П. Журавель. – К.: ВД «Професіонал», 2006. – 736 с.

4. Герасимук І.В. Облік та контроль розрахунків сільськогосподарських підприємств з бюджетом: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / І.В. Герасимук. - Національний аграрний університет. - К., 2007. – 20 с.

5. Сторожук О.В. Облік та розрахунки в податковій системі України: [монографія] / О.В. Сторожук, В.М. Мурашко, Є.Ю. Шара. За ред. П.В. Мельника. - Ірпінь: НУДПСУ, 2009. – 210 с.

6. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997 р. № 141 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0284-97>.

7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>