

Н. В. ЛАГОДІЄНКО

кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри обліку і аудиту,
Миколаївський національний аграрний університет

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ПІДГОТОВКИ ТА ПРОВЕДЕННЯ ВЕСНЯНО-ПОЛЬОВИХ РОБІТ

Лагодієнко, Н. В. Особливості бухгалтерського і податкового обліку підготовки та проведення весняно-польових робіт [Текст] / Н. В. Лагодієнко // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2014. – Том 17. – № 3. – С. 58-63. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Розглянуто особливості бухгалтерського та податкового обліку весняно-польових робіт за окремими видами підготовчих робіт у платників податку на прибуток, ПДВ (крім сільськогосподарських підприємств у розумінні ст. 209 Податкового кодексу України) та у платників єдиного податку.

Ключові слова: *весняно-польові роботи; бухгалтерський облік; податковий облік; податок на прибуток; податок на додану вартість; єдиний податок.*

N. V. LAHODIENKO

PhD in Economics,
Senior Lecturer,
Department of Accounting and Auditing,
Mykolayiv National Agrarian University

THE PECULIARITIES OF FINANCIAL AND TAX ACCOUNTING OF PREPARATION AND CONDUCTING OF SPRING FIELD WORKS

Abstract

The features of financial and tax accounting of spring field works according to the certain types of preparatory works of profit tax payers; VAT (except the agrarian enterprises within the meaning of Art. 209 of the Tax Code of Ukraine) and of single tax payers are described in the article.

Keywords: *spring field works; accounting; tax accounting; income tax; VAT; single tax.*

JEL classification: M410

Вступ

Підготовка та проведення комплексу весняно-польових робіт є надзвичайно важливим заходом у нарощуванні обсягів валового виробництва сільськогосподарської продукції. Однак бажаного результату буде досягнуто лише в тому разі, якщо вітчизняні товаровиробники належно підготуються до них – закуплять (за необхідності) насіння, добрива, підготують необхідну техніку (автомобілі, трактори, комбайни тощо), визначаться з якістю озимих посівів після зими тощо. Зважаючи на вищевикладене, з метою успішного проведення сівби ярих, своєчасного одержання сходів, закладки потенціалу і формування пристойного врожаю необхідно враховувати всі особливості обліку досліджуваного комплексу робіт задля мобілізації оборотних засобів у період сезонного дефіциту коштів та своєчасного відображення податкового кредиту при придбанні необхідних товарно-матеріальних цінностей.

Питання бухгалтерського та податкового обліку весняно-польових робіт є актуальними і завжди привертала увагу багатьох науковців, серед них Дем'яненко М. Я., Жук В. М., Кірейцев Г. Г., Огійчук М. Ф., Саблук П. Т., Сук Л. К. та інші. Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених, слід зазначити, що питання бухгалтерського та податкового обліку підготовки та проведення весняно-польових робіт потребують подальшого наукового дослідження.

© Н. В. Лагодієнко, 2014

Виклад основного матеріалу дослідження

Згідно з Податковим кодексом України (далі ПКУ) витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, крім нерозподілених постійних загальнопромислових витрат, які належать до складу собівартості реалізованої продукції в період їх виникнення, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів (робіт, послуг). У такому випадку до собівартості продукції відносять вартість закупленого насіння та добрив як витрати звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації вирощеної продукції. Водночас дохід від реалізації продукції визнається за датою переходу покупцеві права власності на таку продукцію [4].

Відносно податку на додану вартість (далі ПДВ), то підприємства при закупівлі насіння та добрив мають право віднести сплачену суму ПДВ до податкового кредиту при дотриманні вимог ПКУ. Закуплені насіння та добрива у бухгалтерському обліку відображаються на субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». У момент використання їх вартість вноситься до складу виробничої собівартості продукції й обліковується за дебетом рахунку 23 «Виробництво».

Підготовка техніки (об'єктів основних засобів) при проведенні комплексу весняно-польових робіт полягає насамперед у її ремонті та технічному обслуговуванні. Ремонт може бути поточним або капітальним. Зазначимо, що згідно з Положенням про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту (далі – Положення № 102):

- поточний ремонт виконується для забезпечення або відновлення роботоздатності виробу й полягає у заміні та (або) відновленні окремих частин (може виконуватися на замовлення або за результатами діагностування агрегатним, знеособленим та іншими методами). До поточного ремонту відносять роботи, пов'язані з одночасною заміною не більш як двох базових агрегатів (крім кузова та рами), наприклад: коробок передач, мостів (осей), кермового керування тощо; будь-який ремонт таких агрегатів;
- капітальний ремонт виконується для відновлення справності та повного або близького до повного відновлення ресурсу виробу із заміною чи відновленням будь-яких частин, у тому числі базових, і призначений для продовження строку експлуатації транспортних засобів. До капітальних належать роботи, пов'язані із заміною кузова для автобусів і легкових автомобілів, рами для вантажних автомобілів або одночасною заміною не менш як трьох базових агрегатів. До капітальних робіт причепів належать роботи, пов'язані із заміною рами;
- технічне обслуговування є комплексом операцій чи операцією щодо підтримки роботоздатності або справності виробу під час використання за призначенням, зберігання та транспортування [5].

Крім того, Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів (далі – Методичні рекомендації № 561) виділено такі поняття поліпшення основних засобів, як модернізація, реконструкція, добудова тощо [2].

Дослідженнями встановлено, що основна відмінність ремонту від поліпшення полягає в тому, що ремонт здійснюють для підтримання об'єкта основних засобів у придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання. Водночас поліпшення спрямовано на підвищення техніко-економічних можливостей об'єкта, що призведе у майбутньому до збільшення економічних вигод [2; 6]. При цьому рішення про характер та ознаки здійснюваних підприємством робіт (належать вони до ремонту чи поліпшення) приймає керівник та оформляє наказом по підприємству з урахуванням результатів аналізу ситуації та суттєвості таких витрат.

Ремонт можуть здійснювати безпосередньо водій (машиніст) техніки у полі чи в гаражі (на стоянці), а в ремонтній майстерні (окремому підрозділі сільгоспідприємства) – механік або інші спеціалісти. Ремонт може бути плановим (профілактичним) чи раптовим, викликаним поломкою окремих агрегатів.

Згідно з ПКУ первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією), що призводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 % сукупної балансової вартості усіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт і поліпшення [4].

Суму витрат, пов'язану з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих або отриманих у концесію чи створених (збудованих) концесіонером у розмірі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, платник податку відносить до складу витрат [4].

Слід зазначити, що аграрні підприємства – платники податку на прибуток, як правило, підпадають під дію ст. 155 ПКУ щодо особливостей оподаткування виробників-суб'єктів сільськогосподарської діяльності. Для таких підприємств річний податковий період починається 1 липня поточного звітного року і закінчується 30 червня наступного звітного року [4]. Таким чином, для розрахунку 10-

відсоткового обмеження сукупна балансова вартість усіх груп основних засобів береться станом на 1 липня звітного річного податкового періоду.

Досить вагомою особливістю ремонту (часткової ліквідації) об'єкта основних засобів є той факт, що від нього можна отримувати придатні запчастини (інші запаси). У такому разі їх вартість належить до складу іншого податкового доходу згідно з пп. 135.5.15 п. 135.5 ст. 135 ПКУ [4]. Причому при продажу таких запасів чи їх господарському використанні підприємство відображає податкові витрати за вартістю їх оприбуткування (за якою вони визнавалися активами для підприємства).

Підготовчий етап весняно-польових робіт у переважній більшості аграрних підприємств пов'язаний із закупівлею запчастин або з отриманням ремонтних послуг сторонніх організацій. У цьому разі підприємство-платник податку на додану вартість (далі – ПДВ) має право внести до складу податкового кредиту суми ПДВ, сплачені при закупівлі запчастин або при отриманні ремонтних послуг сторонніми організаціями, за умови виконання вимог ст. 198 ПКУ [4]. Зауважимо, якщо аграрне підприємство є платником єдиного податку, тоді витрати з підготовки техніки до весняно-польових робіт у податковому обліку не відображаються.

На виконання вимог чинного бухгалтерського законодавства (П(С)БО 7) витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, вносяться до складу витрат [6]. Витрати на ремонт основних засобів (підтримання об'єкта в робочому стані) доцільно класифікувати залежно від напрямку використання відремонтованого об'єкта. Понесені витрати відображаються кореспонденцією рахунків:

- якщо ремонт здійснено самим підприємством: дебет рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» та кредит рахунків 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» тощо;
- якщо ремонт виконано підрядним способом: дебет рахунків 23,91,92,93,94 та кредит субрахунків 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» або 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Окремо слід зазначити, що загальновиробничі витрати, які обліковують на рахунку 91, під час проведення весняно-польових робіт розподіляють на собівартість продукції (змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати – на рахунок 23, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати – на рахунок 90 «Собівартість реалізації»). Водночас первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта [6].

Особливістю бухгалтерського обліку при підготовці техніки є відображення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, у складі капітальних інвестицій:

- якщо поліпшення здійснено самим підприємством: дебет субрахунків 151 «Капітальне будівництво», 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» та кредит рахунків 20, 22, 23, 65, 66 тощо;
- якщо ремонт виконано підрядним способом: дебет субрахунків 151, 152, 153 та кредит субрахунків 631 (або 685).

Збільшення первісної вартості поліпшеного об'єкта відображають записом: дебет рахунку 10 «Основні засоби» та кредит субрахунків 151 (152, 153). Проте слід звернути увагу, що згідно з п. 14 П(С)БО 7 первісну (переоцінену) вартість основних засобів може бути збільшено на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням і ремонтом об'єкта, визначену в порядку, встановленому податковим законодавством [4]. Цією самою нормою передбачено, що залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів. При цьому здійснюється бухгалтерський запис: дебет субрахунку 976 «Списання необоротних активів» та кредит рахунку 10.

У разі ремонту та поліпшення стану основних засобів під час виконання комплексу весняно-польових робіт можуть бути оприбутковані запаси. Особливість обліку досліджуваної ділянки роботи передбачає визначення вартості отриманих запасів на рівні чистої вартості реалізації (очікувана ціна реалізації за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію) або в оцінці можливого їх використання, яку можна визначити виходячи з вартості подібних запасів за наявності їх на балансі підприємства з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації. Витрати на ремонт отриманих матеріальних цінностей, які використовуватимуться як запасні частини, витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням цих запасів до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях (витрати на доробку та підвищення якісних і технічних характеристик запасів), вносяться до їх первісної вартості [1].

Оприбуткування придатних запасних частин та інших запасів відображають у такий спосіб: дебет рахунку 20 та кредит субрахунку 746 «Інші доходи» (якщо запаси отримано від часткової ліквідації);

дебет рахунку 20 та кредит субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» (якщо запаси отримано від проведеного ремонту). Бухгалтерський та податковий облік витрат на підготовку техніки до весняно-польових робіт (ремонт та технічне обслуговування) наведено у табл.1.

Таблиця 1. Облік витрат на підготовку техніки до весняно-польових робіт*

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
	Дебет	Кредит	Сума, грн	Доходи	Витрати
Відображено витрати на ремонт і технічне обслуговування виробничої техніки	23	20, 22, 63, 65, 66, 685	21000	-	-
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	63	2500	-	-
Оприбутковано металобрухт (за чистою реалізаційною вартістю), отриманий від ремонту техніки	209	719	600	600	-

* Побудовано автором з використанням умовних даних

До особливостей аграрного виробництва належить віднесення часткової загибелі посівів озимих зернових культур протягом зимового періоду внаслідок вимерзання, вимокання тощо. Тому після закінчення зимового періоду поля оглядають, аби встановити наявність і масштаби понесених втрат. Здебільшого огляд здійснює спеціально призначена комісія, до складу якої можуть входити агроном, інженер, головний бухгалтер, інші спеціалісти. Під час огляду оцінюється стан посівів, установлюється розмір загиблих посівів (як правило, у відсотках щодо всього обсягу посівів), з'ясовуються причини загибелі. Результат роботи комісія оформляє актом, протоколом огляду або іншим подібним документом, який після складання й підписання членами комісії передається на затвердження керівнику підприємства.

На підставі акта (або іншого документа) у бухгалтерії підприємства визначають розмір витрат на загиблі посіви. Згідно з Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (далі – Методичні рекомендації № 132) такі витрати поділяються на дві групи:

- повторювані (вартість насіння, витрати на передпосівний обробіток ґрунту, посів та інші роботи, які виконуються знову при пересіві площ під загиблими культурами);
- неповторювані (суми витрат на лущення стерні, підняття зябу та снігозатримання, вартість добрив і суми, витрачені на їх внесення, тощо, які списуються в розрізі статей на пересіяну культуру) [3].

Розподіл витрат оформляють у бухгалтерії довідкою, актом чи іншим аналогічним документом, який підписують особи, що його склали. Потім цей документ затверджує керівник підприємства. На підставі наведених документів операції із загибелі посівів відображають у бухгалтерському та податковому обліку.

Усі витрати, понесені від загибелі посівів, у податковому обліку поділяються на дві групи: повторювані (понесені безповоротно, без можливості отримання від них доходу, що унеможливило їх віднесення до податкових витрат з причини відсутності зв'язку з господарською діяльністю підприємства), неповторювані (вносять до собівартості пересіяної культури, у складі якої витрати визнають у складі податкових витрат протягом звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації культури). Водночас дохід від реалізації культури (товару) визнається за датою переходу покупцеві права власності на таку культуру (товар) [4].

Згідно з ПКУ податковий кредит звітного періоду визначається з огляду на договірну (контрактну) вартість товарів/послуг і складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником ПДВ за ставкою, встановленою п. 193.1 ст.193 ПКУ, протягом такого звітного періоду, зокрема, у зв'язку з придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

У зв'язку із загибеллю врожаю платник ПДВ має здійснити операцію зі списання товарів/послуг, використаних для вирощування таких посівів (насаджень) та при придбанні яких було сформовано податковий кредит. У податковому періоді, в якому відбулося таке списання товарів/послуг, використаних для вирощування знищених посівів (насаджень), здійснюється перерахунок податкового кредиту шляхом нарахування податкових зобов'язань, оскільки такі товари/послуги не можуть бути використані в оподатковуваних операціях.

Зауважимо, що підприємство-платник єдиного податку у податковому обліку не відображає операції із загибелі посівів.

При відображенні у податковому обліку операцій із загибелі посівів озимих культур доцільно також урахувати особливості їх бухгалтерського обліку. Так повторювані витрати відображаються у складі інших витрат діяльності (субрахунок 977 «Інші витрати діяльності»). Неповторювані витрати вносяться до собівартості культури, посіяної на місці загиблих посівів: дебет рахунку 23 (нова культура) та кредит рахунку 23 (культура, посіви якої загнули). Бухгалтерський та податковий облік операцій зі списання загиблих посівів наведено у табл. 2.

Таблиця 2. Облік операцій зі списання загиблих посівів*

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
	Дебет	Кредит	Сума, грн	Доходи	Витрати
Списано повторювані витрати до складу інших витрат діяльності	977	23	28 000	-	-
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ на суму товарів/послуг у складі повторюваних витрат, за якими формувався податковий кредит	977	641	3800	-	-
Віднесено неповторювані витрати на собівартість нової культури	23	23	7000	-	-

* Побудовано автором з використанням умовних даних

Висновки та перспективи подальших розвідок

При підготовці та проведенні комплексу весняно-польових робіт є надзвичайно важливим здійснення господарських операцій господарюючих суб'єктів, пов'язаних з належною підготовкою матеріально-технічної бази та визначенням якості озимих посівів після зими. При відображенні досліджуваних видів підготовчих робіт у податковому обліку слід урахувати особливості платників податку на прибуток, ПДВ та платників єдиного податку. Підприємство-платник єдиного податку не відображає у податковому обліку витрати з підготовки техніки до весняно-польових робіт та операції із загибелі посівів. Витрати на ремонт основних засобів класифікують залежно від напрямку використання відремонтованого об'єкта з відображенням понесених витрат на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. В бухгалтерському обліку витрати на поліпшення об'єкта основних засобів відображають у складі капітальних інвестицій. Усі витрати, понесені від загибелі посівів, у податковому обліку поділяються на дві групи: повторювані та неповторювані. Повторювані витрати у бухгалтерському обліку відображаються у складі інших витрат діяльності, а неповторювані – вносяться до собівартості культури, посіяної на місці загиблих посівів.

Список літератури

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів від 10.01.2007 р. № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=66860&cat_id=3493.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623.
3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств від 18.05.2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – <http://www.icbusiness.com.ua/portal/index.html?id=47>.
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс] — Режим доступу: // <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту від 30.03.1998 р. № 102 [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
7. Вісник Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс] : офіційне видання Державної фіскальної служби України. – Режим доступу : <http://www.visnik.com.ua>.
8. Все про бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : всеукраїнська професійна газета. – Режим доступу : <http://www.vobu.com.ua>.
9. Дебет-кредит [Електронний ресурс] : український бухгалтерський портал. – Режим доступу: <http://dtkk.com.ua>.

References

1. *Metodychni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku zapasiv vid 10.01.2007 r. # 2. (2007).* Retrieved from: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=66860&cat_id=3493.
2. *Metodychni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku osnovnykh zasobiv vid 30.09.2003 r. # 561. (2003).* Retrieved from: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623.
3. *Metodychni rekomendatsii z planuvannia, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) silskohospodarskykh pidpriemstv vid 18.05.2001 r. # 132. (2001).* Retrieved from: <http://www.icbusiness.com.ua/portal/index.html?id=47>.
4. *Podatkovi kodeks Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 roku # 2755-VI. (2010).* Retrieved from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. *Polozhennia pro tekhnichne obsluhovuvannia i remont dorozhnikh transportnykh zasobiv avtomobilnoho transportu vid 30.03.1998 r. # 102. (1998).* Retrieved from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98>.
6. *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby» vid 27.04.2000 r. # 92. (2000).* Retrieved from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
7. *Visnyk Ministerstva dokhodiv i zboriv Ukrainy: ofitsiine vydannia Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy. (2014).* Retrieved from: <http://www.visnuk.com.ua>.
8. *Vse pro bukhhalterskyi oblik : vseukrainska profesiina hazeta (2014).* Retrieved from: <http://www.vobu.com.ua>.
9. *Debet-kredyt: ukrainskyi bukhhalterskyi portal. (2014).* Retrieved from: <http://dtkk.com.ua>.

Стаття надійшла до редакції 08.11.2014 р.