

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет



До 50-річчя

**Тернопільського національного
економічного університету**

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

За редакцією П. Я. Хомина

Тернопіль
ТНЕУ
2014

УДК.657.466
ББК 65.052.9 (4 УКР) 226.13 Я 73
О 17

Рецензенти: **Я. Д. Крупка** – д. е. н., професор кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету;
В. С. Рудницький – д. е. н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Львівського інституту банківської справи Університету банківської справи Національного банку України;
Л. К. Сук – д. е. н., професор кафедри обліку в сільському господарстві Національного університету біоресурсів і природокористування України.

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів
(лист № 1/11-16816 від 04.11. 2013 р.)*

Облікове забезпечення податкової звітності на підприємствах України : навч. посіб. / Журавель Г. П., Гарасим М. П.; Гарасим П. М., Хомин П. Я. ; за ред. П. Я. Хомина. – Тернопіль : ТНЕУ 2014. – 272 с.

ISBN 978-966-654-359-5

Навчальний посібник розроблено відповідно до програми курсу “Облік і звітність в оподаткуванні”. Матеріал викладено з урахуванням специфіки оподаткування діяльності підприємств галузей матеріального виробництва, торгівлі та постачання за Податковим кодексом України.

Окремо наводиться комплексне практичне індивідуальне завдання, яке охоплює найбільш важливі теми, передбачені програмою курсу “Облік і звітність в оподаткуванні”, від складання первинних документів, аналітичних реєстрів до податкових декларацій включно.

Посібник призначено для студентів економічних спеціальностей. Він буде корисним також для облікових працівників підприємств, оскільки тут систематизовано і роз’яснено методику облікового забезпечення та складання звітності за Податковим кодексом України.

УДК.657.466
ББК 65.052.9 (4 УКР) 226.13 Я 73

ISBN 978-966-654-359-5

© Г. П. Журавель, М. П. Гарасим,
П. М. Гарасим, П. Я. Хомин, 2014
© ТНЕУ, 2014

ЗМІСТ

Вступ	4
Тема 1. Особливості облікового забезпечення оподаткування за Податковим кодексом України	5
Тема 2. Облікове забезпечення розрахунків і звітності за податком на додану вартість	21
Тема 3. Облікове забезпечення звітності за податком на прибуток підприємств	63
Тема 4. Облікове забезпечення амортизації основних засобів та її відображення у звітності підприємств за Податковим кодексом	91
Тема 5. Облікове забезпечення звітності за податком на доходи фізичних осіб та єдиним соціальним внеском	113
Тема 6. Облікове забезпечення звітності з акцизного податку	139
Тема 7. Облікове забезпечення звітності з екологічного податку та рентних платежів і плати за користування надрами	157
Тема 8. Облікове забезпечення звітності зі зборів за використання природних ресурсів	179
Тема 9. Облікове забезпечення звітності за єдиним податком.....	201
Тема 10. Облікове забезпечення придбання й використання ліцензій, патентів та розрахунків і звітності підприємств за іншими податками	211
Комплексне практичне індивідуальне завдання з курсу “Облік і звітність в оподаткуванні” для студентів денної форми навчання напряму підготовки 6.030509 “Облік і аудит”	229
Література.....	266

ВСТУП

На рубежі другого й третього тисячоліть в Україні здійснено реформування економіки, що зумовило необхідність приведення вітчизняного обліку відповідно до загальноприйнятих принципів організації, оскільки невідповідність вітчизняної системи діючій в економічно розвинутих країнах світу утруднювала інтеграцію нашої держави у міжнародну економіку, не сприяло залученню іноземних інвестицій в Україну. Тому вжито кардинальні заходи щодо регулювання методології й методики організації бухгалтерського обліку як на підприємствах виробничої, так і торговельної сфери, а також у бюджетних і кредитних установах.

Зокрема, затверджено новий План рахунків бухгалтерського обліку, низку Положень (стандартів), що максимально наближені до міжнародних, дають можливість чіткого поділу обліку на фінансовий та управлінський, як це прийнято в економічно розвинутих країнах світу.

Водночас особливості фіскального законодавства України зумовили специфіку облікового забезпечення податкової звітності, тобто необхідність ведення податкового обліку, оскільки на основі даних лише фінансового неможливо досягти достовірного визначення бази оподаткування. Як відомо, визначальним в оподаткуванні підприємств податком на додану вартість є розмежування операцій з придбання сировини та матеріалів, робіт і послуг або продажу продукції (робіт, послуг) на так звану “першу” та “другу” події, що у фінансовому обліку без відображення на спеціальних рахунках чи субрахунках не досягається. Так само за даними податкового обліку доводиться визначати оподатковуваний прибуток, оскільки він обчислюється за іншою методикою, ніж фінансові результати у загальноприйнятому економічному розумінні.

Таким чином, вивчення особливостей облікового забезпечення податкової звітності є необхідним для формування професійних знань і вмінь студентів економічних спеціальностей.

ТЕМА 1. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЗА ПОДАТКОВИМ КОДЕКСОМ УКРАЇНИ

Метою вивчення цієї теми є сформулювати:

а) знання особливостей податкового обліку розрахунків за податками й зборами;

б) вміння організувати підсистему податкового обліку на підприємстві, в установі чи організації.

Основні терміни: податок; збір; облікове забезпечення податкової системи; підсистема податкового обліку; перша та друга події; касовий метод відображення доходів і витрат; метод нарахування; шифри аналітичних рахунків; об'єкти; предмет і метод податкового обліку.

Для систематизації матеріалу за цією темою його варто згрупувати за такими питаннями:

1.1. Податковий і фінансовий облік як основа забезпечення фіскальної звітності підприємств, їхня єдність та суперечності.

1.2. Характеристика рахунків податкового обліку. Взаємозв'язок рахунків податкового обліку з іншими рахунками Плану рахунків.

1.3. Проблеми методології й методики податкового обліку.

Для глибшого засвоєння матеріалу можна скористатись такою літературою:

а) основною:

1. Розділ II, глава 6 “Облік платників податків” Податкового кодексу України від 2.12.2010 р. №2755-VI (з наступними змінами).

2. Інструкція до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Затв. наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291 та наступними змінами від 09.12.11 р. № 1591, 27.06.13 р. № 627, 18.02.14 р. № 48.

б) додатковою:

3. Комарова І. В. Історичні аспекти оподаткування селянства в Україні / Комарова І. В. // Фінанси України – 2001. – № 6. – С. 96–102.

4. Фінансова думка України. Хрестоматія : у 3 т. автори-упорядники: С. І. Юрій та ін. – К. : Кондор; Тернопіль : Економічна думка, 2010. – Т. 3. – Ч.1. – 471 с.

5. Хомин П. Я. Податковий і фінансовий облік на тлі синкретизму Плану рахунків / П. Я. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 8. – С. 12–19.

6. Хомин П. Я. Податковий облік як результат амбівалентності облікової теорії / П. Я. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 5. – С. 20–27.

1.1. Податковий і фінансовий облік як основа забезпечення фіскальної звітності підприємств, їхня єдність і суперечності

Як і до прийняття Податкового кодексу, існують суперечності фінансового й податкового обліку, наприклад, діаметрально протилежні методи відображення доходів та витрат – касовий і нарахування.

Відмінності податкового і фінансового обліку можна проілюструвати навіть у тих випадках, коли між економічним змістом категорій немає внутрішніх розбіжностей, але вони виникають при сумарному відображенні. Наприклад, у податковому обліку існують обмеження щодо розміру витрат на рекламу, суми створеного страхового резерву тощо або ж, навпаки, щодо мінімальних цін реалізації пов'язаним особам, за бартерними операціями – при визначенні доходів, що не береться до уваги у фінансовому обліку із відображення витрат і доходів діяльності

Таким чином, в Україні, як і в економічно розвинутих країнах, реально існує податковий облік, на відміну від минулого, коли десятиріччями традиційно бухгалтерський облік у нас був одночасно підпорядкований потребам облікової забезпечення податкової звітності, в той час, як у більшості країн ринкової економіки воно було виокремлене вже давно і тут податковий облік ведуть або ж зовсім незалежно від фінансового, або з певним наближенням до останнього.

Фінансовий і податковий облік мають не тільки відмінності, а й певну спільність. Зокрема, як правило, більшість операцій, що відображаються у податковому обліку, взаємопов'язані кореспонденцією з іншими рахунками фінансового обліку, оскільки рахунки податкового обліку є складовою частиною загального Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій.

Як у фінансовому, так і в податковому обліку застосовуються найголовніші елементи бухгалтерського обліку – документація, подвійний запис. Сальдо за рахунками податкового обліку є складовою частиною валюти балансу, який, хоч і відображає за більшістю статей залишки за синтетичними рахунками фінансового обліку, однак включає також статті, сформовані в системі записів податкового обліку. Інколи це навіть зумовлює відхід від принципу балансу – нетто у зв'язку з включенням у валюту балансу сальдо за субрахунками 643 “Податкові зобов'язання”, 644 “Податковий кредит” чи синтетичними рахунками 17 “Відстрочені податкові активи”, 54 “Відстрочені податкові зобов'язання”.

Всі синтетичні рахунки фінансового й податкового обліку відображаються в одній Головній книзі, стосовно якої у теорії бухгалтерського обліку сформований принцип чотирьох типів змін у балансі, які, однак, не впливають на рівність підсумків активу і пасиву. Цього правила, зокрема, не порушують записи на рахунках податкового обліку, хоча інколи тут виникають ситуації, що суперечать теорії: відображення податкового кредиту у пасиві, а податкових зобов'язань – в активі за субрахунками 644 та 643 відповідно.

Отже, фінансовий і податковий облік співіснують в єдиній системі бухгалтерського обліку, і це їх поєднує. Перш за все, така єдність зумовлена Планом рахунків, де ті, що призначені для податкового обліку, є його складовою частиною. У зарубіжних країнах, наприклад США, підсистема податкового обліку відокремлена від фінансового обліку.

Ця єдність ґрунтується на первинній документації, яка є спільною для обидвох підсистем – фінансового й податкового обліку, –

наприклад, касовій та банківській документації, з обліку основних засобів, витрат, доходів, розрахунків з оплати праці і т. д. Так само спільними є аналітичні реєстри з обліку цих об'єктів.

Водночас податковий і фінансовий облік відрізняються як за первинними документами (податкова накладна – у податковому обліку і товарно-транспортна накладна – у фінансовому обліку), так і за обліковими реєстрами, звітними документами, податкові форми яких набагато численніші, ніж у фінансовій звітності, термінами подання звітності, які у податковій системі більш оперативні порівняно з фінансовою.

Зокрема, податкова звітність є місячною, квартальною і річною, а фінансова – лише квартальною і річною. Документи податкової звітності, як це не парадоксально, виконують функції первинних документів фінансового обліку, оскільки для складання деяких форм податкової звітності дані фінансового обліку – лише вихідна інформаційна база, а потім ці самі форми податкової звітності є основою для записів в аналітичних реєстрах фінансового обліку.

Так, Податкова декларація з плати за землю складається на основі акта на право власності (користування), а потім вона використовується для записів у реєстрах фінансового обліку. Аналогічно використовують розрахунок збору за першу реєстрацію транспортного засобу, основою для складання якого є інвентарні картки з обліку основних засобів¹, Податкові розрахунку з плати за користування надрами тощо.

Оскільки у податковому обліку далі застосовується правило першої події (правда, тільки стосовно обліку податку на додану вартість), якою може бути надходження (сплата) коштів чи продаж (купівля) товарів, робіт, послуг тощо, тут застосовується як касовий метод, так і метод нарахування, і ця розбіжність зумовлює найбільш суттєві відмінності податкового й фінансового обліку, які виявляються у розбіжностях сум прибутків (збитків) за їхніми даними

¹ На практиці інвентарні картки не завжди містять такі дані, тому доводиться використовувати технічні паспорти

і виникненні відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань.

Це можна проілюструвати на такому прикладі: підприємство отримало доходів від реалізації товарів, продукції, робіт чи послуг у звітному кварталі (кредит рахунка 70) на суму 1170 тис. грн. Попередня оплата, отримана підприємством від покупців за товари, продукцію, роботи чи послуги, які ще їм не відвантажені (не виконані) на кінець звітного кварталу (кредит субрахунка 681), становить 234 тис. грн.

За даними фінансового обліку виходить, що дохід підприємства становить 11700 тис. грн., отже, податок на додану вартість мав би дорівнювати 170 тис. грн. За даними податкового обліку до доходів від реалізації – 1170 тис. грн. треба додати 234 тис. грн. попередньої оплати покупців, відтак податок на додану вартість насправді становить 204 тис. грн.

Водночас як у фінансовому, так і в податковому обліку застосовуються найголовніші елементи методу бухгалтерського обліку – документація, подвійний запис, рахунки. Загалом взаємозв'язок та відмінності між фінансовим і податковим обліком подано у табл. 1.1.

На відміну від фінансового обліку, об'єктами якого є господарські засоби, джерела їхнього утворення, а також господарські явища і процеси, що відбуваються у ході фінансово-господарської діяльності, перелік об'єктів податкового обліку значно вужчий. Характерною ознакою об'єктів податкового обліку є їхня безпосередня причетність до визначення бази оподаткування тим чи іншим податком.

Наприклад, об'єктом бухгалтерського обліку є основні засоби та запаси, однак ті з них, що не пов'язані з виробництвом, не входять у предмет податкового обліку. Так само не є об'єктами податкового обліку кошти та дебіторська заборгованість. Не є об'єктами податкового обліку джерела утворення засобів та їхнє цільове призначення (табл. 1.2).

**Взаємозв'язок та відмінності
між фінансовим і податковим обліком**

Взаємозв'язок	Відмінності
<p>1. Базуються на одних і тих самих первинних документах.</p> <p>2. Фіксують одні й ті самі факти господарського життя.</p> <p>3. Забезпечується ведення тими самими спеціалістами-бухгалтерами.</p> <p>4. Основна частина інформації, отримана як у системі фінансового, так і податкового обліку, призначена для зовнішніх користувачів.</p>	<p>1. Особливий підхід до визначення моменту виникнення податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ, розрахунку їхніх сум.</p> <p>2. Сума витрат за ПКУ не тотожна сумі витрат діяльності.</p> <p>3. Різні підходи до визначення об'єкта оподаткування.</p> <p>4. Різне призначення фінансової й податкової звітності (якщо за першою можна охарактеризувати фінансовий стан суб'єкта у сфері господарювання загалом, то за другою – лише стан розрахунків з бюджетом за відповідними податками).</p> <p>5. Завдання фінансового обліку – забезпечити формування повної та достовірної інформації про діяльність підприємства, його майновий стан та контроль за доцільністю господарських операцій, використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.</p> <p>Завдання податкового обліку – забезпечити формування повної та достовірної інформації з метою оподаткування господарських операцій та контролю за правильністю розрахунків, повнотою і своєчасністю сплати податків до бюджету</p>

Складнішою є диференціація предмета й методу фінансового та податкового обліку з огляду на те, що в теорії це сформульовано як парадигма лише стосовно бухгалтерського обліку загалом. Зокрема, предметом бухгалтерського обліку вважаються господарські засоби за їхнім складом і розміщенням, джерела утворення та їхнє цільове призначення, господарські процеси, що відбуваються в результаті виробництва продукції, витрати й результати господарської діяльності. Очевидно, що податковий облік має дещо вужчий предмет, оскільки господарські засоби фігурують тут як об'єкт лише тією мірою, в якій вони пов'язані з визначенням бази оподаткування.

Об'єкти фінансового й податкового обліку

Фінансовий облік	Податковий облік
Виробничі й невиробничі основні засоби	Основні засоби, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції
Засоби сфери обігу (кошти, дебіторська заборгованість)	–
Власний капітал	–
Витрати виробництва	Витрати діяльності (з певними обмеженнями)
Фінансові результати	Оподатковуваний прибуток

Якщо метою фінансового обліку є комплексна оцінка реального фінансового стану підприємства і його методологія регулюється тільки Національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, то мета податкового обліку локальніша – визначення бази фіскальних платежів. Податковий облік більшою мірою регулюється нормами Податкового кодексу або інструктивними матеріалами Міністерства доходів і зборів України.

Загалом податковий облік – це підсистема бухгалтерського обліку, яка надає інформацію державним податковим органам та керівництву підприємства про порядок нарахування й сплату податків і зборів. Таким чином, приходимо до висновку: предметом податкового обліку є забезпечення функціонування податкової системи. Втім, щодо предмета й об'єкта податкового обліку, як і його методу, можна погодитись із П. Самуельсоном, що так само, як в економічній теорії, “жодне з визначень не може бути точним, оскільки в цьому ... немає потреби”, а Я. Соколов узагалі відносив це до схоластики.

Резюмуючи, можна стверджувати, що податковий облік має право на існування поряд із фінансовим, а відмінності між ними поглиблюються. Навіть якщо погодитися з думкою окремих авторів про можливість забезпечення обчислення податків, зборів і платежів за даними фінансового обліку, наївно було б думати, що останній при цьому не зміниться. Практично це б означало лише відсутність

терміна “податковий облік”, бо його зміст мав би перейти у підсистему фінансового обліку, котра в цьому випадку неминуче розшириться, оскільки особливості системи оподаткування підприємств України зумовлюють специфічні методи і прийоми облікового забезпечення обчислення податків і зборів, які у фінансовому обліку сьогодні не застосовуються: розмежування подій на першу та другу, обмеження щодо віднесення витрат на зменшення прибутку, паралельне обчислення податку за умови його розбіжностей та відображення податкових різниць, зрештою інакші первинні документи та аналітичні реєстри, звітна документація.

Податковий облік надто ускладнений, а тому його треба вдосконалювати. Враховуючи підпорядкованість облікового забезпечення вимогам податкової звітності, до речі, дуже громіздкої, яка зумовлена різноманітністю податків і зборів, таке вдосконалення можливе за умови спрощення системи оподаткування підприємств.

Водночас у результаті того, що в Україні раніше був відсутній поділ бухгалтерського обліку на фінансовий, податковий та управлінський, важливою є конкретизація, сутності і змісту кожного з них, окреслення сфери застосування, методики ведення, яка була б прийнятною на практиці.

1. 2. Характеристика рахунків податкового обліку

Різнманітність податків, зборів і платежів, а також відмінності баз їхнього обчислення, зумовлюють ускладнення облікового забезпечення розрахунків із бюджетом та податкової звітності за ними.

Насамперед зазначимо необхідність розмежування розрахунків за кожним податком в аналітичному обліку, оскільки змішування нарахованих і сплачених сум до бюджету чи Пенсійного фонду неприпустиме. Скажімо, переплата за податком на доходи громадян аж ніяк не означає, що вона буде зарахована як погашення заборгованості за податком на прибуток. Тому для кожного виду податків, зборів і платежів необхідно відкривати окремі аналітичні рахунки.

Враховуючи, що у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженому наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. для обліку розрахунків із бюджетом призначено синтетичний рахунок 64 “Розрахунки за податками і платежами”, а облік відрахувань за Єдиним внеском на соціальне страхування слід вести на синтетичному рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням”, до яких за попереднім варіантом було визначено лише назви субрахунків, а тепер і цього немає², на кожному підприємстві доводиться самостійно визначати перелік необхідних аналітичних рахунків. Такий перелік доцільно затвердити наказом про облікову політику підприємства, включивши у нього відповідний розділ, що регулює організацію обліку податків і зборів.

Насамперед слід розмежувати розрахунки за податками і зборами, які будуть відображені на синтетичному рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами” від тих, що повинні обліковуватись на синтетичному рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням”. Далі необхідно визначити податки, котрі треба обліковувати за субрахунком 641 “Розрахунки за податками й платежами”, та ті, для яких призначено субрахунок 642 “Розрахунки за обов'язковими платежами”, маючи на увазі, що до субрахунків 643 “Податкові зобов'язання” і 644 “Податковий кредит” відкривають лише два аналітичні рахунки, оскільки вони є відповідно контрпасивними й контрактивними стосовно аналітичних рахунків з обліку розрахунків за податком на додану вартість, а також за акцизним збором, які входять до субрахунка 641 “Розрахунки за податками й платежами”. Отже, відкрити відповідні аналітичні рахунки для обліку розрахунків із бюджетом можна лише до перших двох субрахунків синтетичного рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами”.

На наш погляд, тут треба виходити зі значимості податків, позначаючи відведені для них аналітичні рахунки четвертою цифрою коду з урахуванням того, що перша цифра означає клас рахунків – 6,

² Останніми змінами до нього субрахунки вилучено, хоч збережено право підприємств і організацій застосовувати потрібні [Наказ МФУ від 09.12.11 р. №1591].

друга – номер синтетичного рахунка в цьому класі – 4, третя – номер субрахунка: 1 чи 2. Зокрема, можна рекомендувати у графі 1 “Відомості 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом”, що відкривається до Журналу 3, або Відомості до Журналу-ордера № 8 за рахунком 64 “Розрахунки за податками й платежами”, чи при розробці програмного забезпечення, замість порядкового номера вказувати шифри аналітичних рахунків (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**Зразок визначення шифрів аналітичних рахунків
для розрахунків із бюджетом**

Шифр	Найменування рахунків
6411	Податок на додану вартість
6412	Податок на прибуток підприємства
6413	Плата за землю
6414	Податок на доходи фізичних осіб
і т. д.	

Загальна ємність кодів за такої нумерації є достатньою для того, щоби забезпечити шифрування всіх аналітичних рахунків, необхідних для розрахунків із бюджетом на будь-якому підприємстві, оскільки до субрахунків 641 та 642 можна відкрити загалом 18 аналітичних рахунків відповідно із номерами 6411- 6419 та 6421- 6429.

До синтетичного рахунка 65 “Розрахунки за страхуванням” доцільно відкрити чотири субрахунки:

- 651 “За розрахунками із загальнообов’язкового державного соціального страхування”³;
- 652 “За соціальним страхуванням”;
- 654 “За індивідуальним страхуванням”;

³ Цей субрахунок уведений наказом Мінфіну України від 31.05.11 р. № 664 для обліку розрахунків за Єдиним внеском на загальнообов’язкове соціальне страхування. Водночас цим наказом виключений колишній субрахунок 653 “За страхуванням на випадок безробіття”.

– 655 “За страхуванням майна”, які дають можливість розмежування розрахунків за кожним видом таких відрахувань.

Водночас, якщо за субрахунком 651 можна обмежитися лише ним, то очевидно, що розрахунки з Фондом соціального страхування з тимчасової втрати працездатності необхідно обліковувати окремо від здійснюваних із Фондом соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань. До субрахунка 652 слід відкривати окремі аналітичні рахунки.

За обліковою політикою підприємства треба визначити ті субрахунки, а до них – аналітичні рахунки, які необхідні, враховуючи види податків, що сплачуються ним до бюджету. Скажімо, промислове підприємство не має потреби відкривати аналітичний рахунок “Розрахунки за фіксованим сільськогосподарським податком”, у той час, як аграрне – платник цього податку – не відкриватиме аналітичного рахунка “Розрахунки за податком на прибуток підприємств” і т. ін.

Водночас зауважимо, що на практиці дехто надто спрощує облікове забезпечення діяльності підприємств, піддавшись твердженням деяких авторів, що підприємства, які не належать до малих, ведуть облік без застосування рахунків класу 8 “Витрати за елементами”. Неможливо сформувати системну інформацію, наприклад, про відрахування на соціальні заходи, оскільки за кредитом синтетичного рахунка 65 “Розрахунки за страхуванням” вони змішуються з іншими, які хоч і належать до страхування (субрахунки 654 та 655), але не соціального. У Головній книзі відображаються обіги за синтетичними рахунками, в тому числі і за загаданим рахунком 65 “Розрахунки за страхуванням” загалом, а для складання звітності до Пенсійного фонду про суму Єдиного внеску на загальнообов’язкове соціальне страхування необхідно звірити її з відображеною за дебетом рахунка 82 “Відрахування на соціальні заходи”.

Дотичними до облікового забезпечення податкової звітності є й інші рахунки класу 8 “Витрати за елементами”, насамперед 81 “Витрати на оплату праці”, 83 “Амортизація”, тому з урахуванням

норм Податкового кодексу треба поширити їхнє застосування і на малі підприємства, особливо ті, що сьогодні відповідно до змін до Податкового кодексу належать до четвертої – шостої груп.

Незважаючи на певну умовність такого виокремлення, рахунками бухгалтерського обліку, які призначені для групування та накопичення інформації про розрахунки за податками і зборами, можна вважати:

- 17 “Відстрочені податкові активи”;
- 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”;
- 64 “Розрахунки за податками й платежами”,
в тому числі субрахунки:
 - 641 “Розрахунки за податками”;
 - 642 “Розрахунки за обов’язковими платежами”;
 - 643 “Податкові зобов’язання”;
 - 644 “Податковий кредит”;
 - 65 “Розрахунки за страхуванням”;
- субрахунок 681 “Розрахунки за авансами одержаними”;
- 98 “Податки на прибуток”, в тому числі субрахунки:
 - 981 “Податки на прибуток від звичайної діяльності”;
 - 982 “Податки на прибуток від надзвичайних подій”.

Треба врахувати зміни до Плану рахунків від 31.05.11 р. щодо введення субрахунків:

- 378 “Розрахунки з державними цільовими фондами”;
- 481 “Кошти, вивільнені від оподаткування”;
- 483 “Благодійна допомога”;
- 484 “Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень”;
- 651 “За розрахунками із загальнообов’язкового державного соціального страхування”.

Крім цього, потрібно зважати на те, що для малих підприємств ввели рахунки 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”, 74 “Інші доходи”, 90 “Собівартість реалізації”, 96 “Інші витрати”.

1. 3. Проблеми методології й методики податкового обліку

Оскільки предмет “Облік і звітність в оподаткуванні” читається ВНЗ, які готують бакалаврів, магістрів, а останнім необхідний ширший світогляд, ніж просто реєстраторам тих чи інших господарських операцій, доцільно зупинитись на деяких методологічних і методичних неузгодженостях, які не сприяють формуванню ефективної підсистеми облікового забезпечення розрахунків за податками і зборами. Насамперед треба взяти до уваги порівняно невеликий історичний період функціонування податкового обліку і звітності, оскільки його відлік пов’язується з часом уведення в дію попередника Податкового кодексу – колишнього Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, зокрема 1.07.1997 р. Відтак нічого дивного в тому, що його методологія й методика наразі не відшліфована, немає, оскільки і в теорії бухгалтерського обліку білих плям доволі, незважаючи на її більш ніж 500-літню історію.

Стосовно методології й методики власне податкового обліку варто звернути увагу на необхідність поглиблення його інформативності, оскільки на основі даних лише фінансового обліку неможливо досягти достовірного забезпечення податкової звітності. Розмаїття відмінностей між податками і зборами зумовлює суттєву специфіку облікового забезпечення розрахунків за ними, позаяк їхня кількість ще доволі значна, а методика обчислення надто різна, щоб її можна було уніфікувати.

Зокрема, за Податковим кодексом підприємства мають сплачувати 18 загальнодержавних (було 29) і 5 місцевих (було 14) податків, що є безумовним позитивом, однак не може вважатися оптимальним на тлі надмірностей фіскальної звітності, й загалом видається, що такі приклади скорочення кількості податків

засвідчують можливість більш рішуче це здійснювати⁴, бо й теперішня податкова система ще занадто громіздка.

Відтак можливості для удосконалення податкового обліку лежать як у площині обґрунтування виваженої системи оподаткування⁵, так і методології відображення нарахування та сплати податків і зборів.

Водночас відсутність ґрунтовних досліджень методологічних проблем цих підсистем бухгалтерського обліку, незважаючи на їхню нагальну потребу, зумовлює суттєві недоліки методики організації фінансового та, особливо, податкового й управлінського обліку на підприємствах безпосередньо. В багатьох випадках тут існує паралелізм та дублювання, що збільшує і без того значний обсяг рутинної роботи бухгалтерів.

Розглядаючи податковий облік і звітність як підсистему бухгалтерського обліку, доводиться визнавати, що вона не є остаточно сформованою, оскільки для уточнення даних, необхідних для складання податкових декларацій, нерідко використовують первинні документи й облікові реєстри фінансового обліку. Зокрема, так уточнюються дані щодо визначення податку на додану вартість, податку на прибуток, податку за землю, а також інших платежів.

Організація податкового обліку на підприємствах утруднюється, позаяк у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачене антиметодологічне застосування т. зв. підставних синтетичних (17 та 54), чи субрахунків (643, 644) для обліку

⁴Наприклад, у колишньому СРСР реформою від 30.09.1930 р. замість більш ніж 60 податків було встановлено два: а) податок з обороту; б) відрахування з прибутку усупільненого сектору [Реконструкция системы налоговых и неналоговых изъятий из общественного сектора народного хозяйства. – М., 1930]. І, як знаємо, бюджет країни аж до дев'яностих років ХХ ст. був бездефіцитним мабуть не в останню чергу завдяки економічності податкової системи та простоті, як тепер прийнято говорити, адміністрування податків.

Принаймні на підприємствах існував чіткий облік їхньої сплати і про таке явище, як “мінімізація” податкової бази, тоді не знали, як і про податковий облік, котрий сьогодні вимагає все більших матеріальних і трудових затрат.

⁵Особливо, коли мати на увазі, що у Грузії сплачують лише 6 загальнодержавних та 4 місцевих податки.

податкових різниць, що витікають із особливостей нарахування податку на прибуток, відображення ПДВ.

Думається, що вихід слід шукати в уніфікації обліку, оскільки тільки його єдина система може бути відповідною її визначенню як “порядку, зумовленого правильним розташуванням частин, стрункий ряд, зв’язане ціле” – точніше – “сукупності принципів, покладених в основу певного вчення” – тобто, облікової теорії.

Для цього варто запозичити з податкового обліку ті нововведення, які сприяють забезпеченню достовірності бухгалтерського обліку. Мається на увазі чітка ідентифікація суб’єктів господарювання, бо нинішня ситуація з їхнім найменуванням, яке вважалось достатнім у часи т. зв. “соціалістичного” обліку, хоча плутанина вже й тоді виникала, оскільки підприємств, котрі мали однакові назви, було так само безліч, як тепер подібних здебільшого іншомовних назв, призводить до частих помилок передусім у забезпеченні розрахунків з покупцями й замовниками, поставальниками та підрядниками.

Зрозуміло, що й податковий облік за такою обмеженою інформацією про платників податків не може бути достовірним, бо потенційно таїть у собі помилки, отже *volens-nolens* доведеться вводити у первинну документацію такі реквізити:

– індивідуальний податковий номер та номер свідоцтва платника ПДВ, код ЄДРПОУ, податковий номер, який надають податкові органи, а також найменування – для юридичних осіб та прізвище, ім’я, по батькові – для фізичних осіб-підприємців;

– довідкові дані про місцезнаходження (місце проживання), телефони платника ПДВ, прізвища, імена, по батькові та реєстраційні номери облікових карток платника податків, керівника і головного бухгалтера.

Тут йдеться лише про первинні документи, які застосовуються при розрахунках з покупцями й замовниками, поставальниками і підрядниками, бо введення таких реквізитів у внутрішню документацію є зайвим. Окремі з них можна для певності використовувати в лімітно-забірних картках чи накладних, нарядах на відрядну роботу, розрахунках розподілу вартості використаної

електроенергії, технологічної пари тощо на тих підприємствах, де здійснюється переробка давальницької сировини, оскільки тут нерідко також виникають помилки щодо ідентифікації витрат у розрізі клієнтів, коли їхні назви або прізвища фізичних осіб-підприємців збігаються.

Водночас не можна залишати осторонь те, що в податковому обліку помітні надмірності, які внаслідок мімікрії облікової теорії переносяться у первинну документацію внутрішнього характеру, причому без жодних на те підстав та хоча б доцільності. Тут ми маємо на увазі необхідність вказування, наприклад, на кожному прибутковому касовому ордері, за яким здійснюється приймання готівки касами підприємств, ідентифікаційного коду ЄДРПОУ, хоч зрозуміло, що це зайве, особливо коли на його відривній частині, яка слугує квитанцією, котра часто є підтверджуючим документом про витрати, здійснені службовими особами платника податку, такого коду не передбачено. Подібна недоречність простежується й щодо інших документів.

ТЕМА 2. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗРАХУНКІВ І ЗВІТНОСТІ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Мета вивчення цієї теми полягає у формуванні знань і вмінь, необхідних для організації первинного й аналітичного обліку зобов'язань з податку на додану вартість та їхньої сплати до бюджету.

Основні терміни: податок на додану вартість, ставка податку, податкове зобов'язання з ПДВ, податковий кредит з ПДВ, податковий борг з ПДВ.

Матеріал за цією темою доцільно згрупувати за такими питаннями:

2.1. База оподаткування і ставки податку на додану вартість, платники податку та їхня реєстрація.

2.2. Податкові зобов'язання і податковий кредит за ПДВ, дата їхнього виникнення.

2.3. Первинний облік податку на додану вартість, оформлення податкових накладних.

2.4. Аналітичний облік розрахунків за податком на додану вартість в податкових реєстрах та на субрахунках синтетичного рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами”.

2.5. Облік податку на додану вартість на сільськогосподарських і переробних підприємствах за спеціальним режимом оподаткування.

2.6. Методика складання податкової декларації з ПДВ.

Поглиблене засвоєння матеріалу теми потребує опрацювання літератури:

а) основної:

1. Розділ V “Податок на додану вартість” Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755 – VI (з наступними змінами).

2. Інструкція з бухгалтерському обліку податку на додану вартість (у редакції наказу ДПА України від 24.12.2004 р. № 818, зі змінами, внесеними наказом МФУ від 27.12.11 р. № 1753).

3. Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість, затвер. наказом ДПА України від 22.12.10 р. № 978.

4. Порядок ведення реєстру виданих та отриманих податкових накладних, затв. наказом ДПАУ від 17.12.12 р. № 1340.

5. Порядок заповнення податкової накладної / Затв. наказом МФУ від 01.11.11 р. № 1379.

6. Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість / Затв. наказом МФУ від 25.11.12 р. (у редакції наказу МФУ від 17.12.12 р. № 1347).

б) додаткової:

7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Затв. наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291 та змінами, внесеними наказом МФУ від 09.12.11 р. №1591.

8. Порядок обліку платників податків і зборів / Затв. наказом ДПА України 22.12.2010 № 979.

9. Пам'ятка про адміністративні процедури вписування, видачі й отримання податкових накладних. Лист ДПА України від 06.04.11 р. № 9497/7/16-1517 / Затв. наказом МФУ від 01.11.11 р. № 1379.

2.1. База оподаткування і ставки податку на додану вартість, платники податку та їхня реєстрація

Податок на додану вартість уперше був уведений у Франції на пропозицію економіста Моріса Лоре (1954 р.). В Україні він почав застосовуватись за часів т. зв. “перебудови” і спочатку був дуже помірним – 5% від вартості реалізованих товарів. Згодом, у зв'язку з інфляцією, ставка ПДВ досягла 30%, а далі знижувалися: 28, 25, 20% і ця остання ставка тривала найдовше – до 31 грудня 2013 р.

Об'єктом оподаткування ПДВ в Україні визначено вартість постачання товарів і послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Податкового кодексу, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю; ввезення товарів (супутніх послуг) на митну територію України в митному

режимі імпорту або реімпорту; вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту тощо.

База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається на основі з їхньої договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін, визначених відповідно до статті 39 Податкового кодексу, з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів).

Звичайною ціною до 1 січня 2013 р. вважалась ціна, визначена сторонами договору. З 1.01.2013 р. звичайна ціна визначається за методами: аналогів продажу; ціни перепродажу; “витрати плюс” – собівартість + націнка; розподілення прибутку – який би він був, якби учасники були не пов'язаними особами; чистого прибутку – подібне.

База оподаткування операцій з постачання товарів, ввезених на митну територію України, визначається виходячи з їхньої договірної (контрактної) вартості, але не нижче митної вартості товарів, з якої були визначені податки і збори, що справляються під час їхнього митного оформлення, з урахуванням акцизного податку та ввізного мита, за винятком податку на додану вартість, що включаються в ціну товарів/послуг згідно із законом.

У разі якщо постачання товарів/послуг здійснюється за регульованими цінами (тарифами), база оподаткування визначається на основі їхньої договірної (контрактної) вартості, визначеної за такими цінами (тарифами), а при постачанні товарів за договорами фінансового лізингу базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість, але не нижче ціни придбання об'єкта лізингу.

Наприклад, постачальник (продавець) реалізовує покупцеві 2000 кг сиру “Голландський” по ціні 50 грн./кг, відтак базою оподаткування буде: $2000 \text{ кг} \times 50 \text{ грн.} = 100000 \text{ грн.}$ У наведеному прикладі податкове зобов'язання становитиме 17000 тис. грн. або нуль грн., якщо мова йшла про операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою, зокрема з експорту товарів (супутніх послуг), коли їхній експорт підтверджений митною

декларацією, оформленою відповідно до вимог митного законодавства.

Водночас за Податковим кодексом низка операцій не є об'єктом оподаткування або звільнена від оподаткування податком на додану вартість. Зокрема, не є об'єктом оподаткування операції з випуску (емісії), розміщення у будь-які форми управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, що випущені в обіг (емітовані) суб'єктами підприємницької діяльності, Національним банком України, Міністерством фінансів України, органами місцевого самоврядування відповідно до закону, включаючи інвестиційні та іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю, деривативи, а також корпоративні права, виражені в інших, ніж цінні папери, формах.

Звільняються від оподаткування також операції з постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України; постачання послуг зі здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, у тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також послуг з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках за переліком послуг, визначеним у Податковому кодексі.

Якщо ж реалізуються підакцизні товари, то податкове зобов'язання з ПДВ буде більшим, оскільки воно визначатиметься за сумою вартості товарів та акцизного податку. Ще більшим воно буде, коли товари імпортуються, бо в цьому випадку до їхньої контрактної вартості додаються суми мита та митних зборів.

Таким чином, можна підсумувати, що ПДВ – це сума, яка додається до ціни товару. Проте, оскільки ціна визначається у розрахунку на одиницю товару (робіт, послуг), зручніше спочатку визначити добуток кількостей цих одиниць на їхню ціну, а потім від нього (його помилково називають вартістю товарів тощо, але така назва утвердилася, хоча всі економісти розуміють, що мова йде не

про вартість у політекономічному сенсі) обчислюють суму ПДВ, яку додають до визначеного добутку кількості і ціни товару (робіт, послуг).

Платником податку на додану вартість є будь-яка особа, що провадить господарську діяльність і зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку, в тому числі така, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України, а також: особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, які передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування, у разі порушення таких митних вимог та ін.

Водночас можливе анулювання реєстрації платника податку, яка проводиться шляхом виключення з реєстру платників податку і відбувається у разі якщо будь-яка особа, зареєстрована як платник податку протягом попередніх 12 місяців, подала заяву про анулювання реєстрації, оскільки загальна вартість оподатковуваних товарів/послуг за останні 12 календарних місяців у неї була меншою від 300 тис. грн., чи прийняла рішення про припинення та затвердила ліквідаційний або передавальний баланс щодо своєї діяльності відповідно до законодавства за умови сплати суми податкових зобов'язань із податку чи реєструється як платник єдиного податку, умова сплати якого не передбачає сплати податку на додану вартість та ін.

Варто звернути увагу, що при постачанні необоротних активів, а також при їхній самостійній ліквідації, переведенні з виробничих до невиробничих, а також передачі для використання в пільгових операціях базу оподаткування визначають на основі їхньої балансової вартості⁶ на момент постачання.

Якщо після постачання товарів/послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їхньої вартості (перегляд цін, повернення

⁶ Балансова вартість – синонім залишкової, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою зносу.

товарів чи авансу), суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника й покупця коригуються (збільшуються або зменшуються).

Необхідно зазначити, що реєстрація платників податків – це дещо інше, ніж реєстрація власне платників податку на додану вартість, бо не всі суб'єкти господарювання сплачують саме цей податок. Проте практично кожний з них є платником інших податків і зборів, тому вони обліковуються в органах державної податкової служби за відповідними номерами, якими є:

а) код за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України для платників податків, які включаються до такого реєстру (юридичні особи та відокремлені підрозділи юридичних осіб – резидентів та нерезидентів);

б) реєстраційний номер облікової картки платника податків – фізичної особи, крім осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відповідну відмітку у паспорті;

в) реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється органами державної податкової служби за такою структурою:

ОООООООООК, де: О...О – значення податкового номера платника податків (8 розрядів) з діапазону номерів, який визначає центральний орган державної податкової служби;

К – контрольний розряд, який формується за алгоритмом, визначеним центральним органом державної податкової служби.

Взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їхніх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів в органах державної податкової служби здійснюється після:

– внесення відомостей про них до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців згідно із Законом;

– присвоєння кодів за ЄДРПОУ – для юридичних осіб та їхніх відокремлених підрозділів, для яких законом встановлені особливості їхньої державної реєстрації та які не включаються до Єдиного державного реєстру.

Після взяття платника податків на облік за основним місцем обліку орган державної податкової служби формує і надсилає платнику податку довідку за ф. № 4-ОПП наступного робочого дня з дня взяття на облік або за згодою платника видає її платнику податків чи уповноваженій ним особі в органі державної податкової служби.

Для взяття на облік платник податків – юридична особа (резидент) подає до органу державної податкової служби:

- заяву за ф. № 1- ОПП (див. Додаток 1 до Положення про реєстрацію платників ПДВ);

- копію свідоцтва про державну реєстрацію;

- копію документа, що підтверджує присвоєння коду за ЄДРПОУ.

У разі ліквідації платника податків як юридичної особи або зупинення державної реєстрації фізичної особи – підприємця, внаслідок якої відбувається закриття їхніх рахунків та/або втрата їхнього статусу як платника податків відповідно до законодавства, такі суб'єкти знімаються з обліку в органах державної податкової служби. Для цього треба у 3-денний строк від дати внесення до Єдиного державного реєстру відомостей про те, що юридична особа перебуває у процесі припинення, подати в орган державної податкової служби, в якому платник податків перебуває на обліку, такі документи:

- заяву про припинення платника податків за ф. № 8-ОПП;

- оригінал довідки за ф. № 4-ОПП;

- копію розпорядчого документа (рішення) власника або органу, уповноваженого на те установчими документами про припинення;

- копію розпорядчого документа про утворення комісії з припинення (ліквідаційної комісії).

Реєстрація платників ПДВ стосується суб'єктів господарювання, у яких обсяг продажу (постачання) товарів, робіт, послуг за останні 12 місяців сукупно перевищує 300 тис. грн. (без ПДВ). Лише в цьому випадку вони зобов'язані зареєструватись як платник податку на додану вартість у податковій інспекції за своїм місцезнаходженням (місцем проживання).

Водночас платником ПДВ може добровільно стати особа з обсягом продаж меншим, ніж 300 тис. грн., але за умови, що постачання іншим платникам ПДВ за останні 12 місяців становить не менш ніж 50% загального обсягу постачань.

Особі, що реєструється як платник податку, присвоюється індивідуальний податковий номер, який використовується для сплати податку, є єдиним для всього інформаційного простору України та зберігається за платником ПДВ до моменту анулювання реєстрації.

Використання індивідуального податкового номера, наданого при реєстрації, є обов'язковим при оформленні й користуванні всіма видами документів, які пов'язані з розрахунками при придбанні товарів, обліком, звітністю про податок на додану вартість, оформленні податкового кредиту.

Для юридичних осіб індивідуальний податковий номер становить 12-розрядний числовий код такої структури: 7 знаків включають перші 7 знаків коду за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) без контрольного числа, 8-й та 9-й знаки – код області за системою кодування, прийнятою в органах державної податкової служби, 10-й та 11-й знаки – код адміністративного району за системою кодування, прийнятою в податкових органах, 12-й знак – контрольний розряд, алгоритм формування якого встановлює центральний орган державної податкової служби України. Для фізичних осіб – це 10-значний реєстраційний номер облікової картки платника податків.

Всі платники цього податку вносяться у спеціальний реєстр – автоматизований банк даних, створений для забезпечення:

- реєстрації та єдиного обліку платників ПДВ;
- єдиних принципів ідентифікації платників ПДВ;
- контролю за справлянням податку на додану вартість;
- організації суцільного й вибіркового аналізу.

Дані реєстру із зазначенням найменування або прізвища, імені та по батькові платників ПДВ щодаки (не пізніше 2, 12 та 22 числа) оприлюднюються на веб-сайті ДПА України (www.sta.gov.ua).

Відповідно для анулювання реєстрації платник ПДВ подає до податкового органу за місцем перебування на обліку заяву за формою

№3-ПДВ (див. додаток 5 до Положення про реєстрацію платників ПДВ).

Разом із поданням такої заяви платник ПДВ зобов'язаний повернути податковому органу Свідоцтво та всі засвідчені копії Свідоцтва. Якщо такі додатки відсутні, то податковий орган не приймає до розгляду заяву про анулювання реєстрації.

У свідоцтві про реєстрацію сільськогосподарського підприємства як суб'єкта спеціального режиму оподаткування, крім відомостей, передбачених у свідоцтві про реєстрацію платника податку на додану вартість на загальних підставах, повинен міститися перелік видів діяльності такого сільськогосподарського підприємства.

Заява про реєстрацію сільськогосподарського підприємства як суб'єкта спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість за формою № 1-РС (див. додаток 8 до Положення про реєстрацію платників ПДВ).

Вона має бути подана сільськогосподарським підприємством до податкового органу не пізніше 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого така особа бажає перейти на застосування спеціального режиму оподаткування, та у місяці, який передує початку такого податкового періоду. У такій заяві сільськогосподарським підприємством вказується питома вага вартості сільськогосподарських товарів (послуг) у сукупній вартості всіх товарів (послуг), поставлених протягом 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців), які передують місяцю, в якому подається заява.

Спеціальне свідоцтво підлягає анулюванню у разі, якщо:

- сільськогосподарське підприємство подає заяву про зняття його з реєстрації як суб'єкта спеціального режиму оподаткування та/або заяву про його реєстрацію як платника зазначеного податку на загальних підставах;

- сільськогосподарське підприємство підлягає реєстрації платником податку на загальних підставах;

- сільськогосподарське підприємство припиняється шляхом ліквідації або реорганізації;

– сільськогосподарське підприємство не подає податкової звітності з податку протягом останніх 12 послідовних звітних податкових періодів.

– за наявності інших підстав.

2.2. Податкові зобов'язання і податковий кредит за ПДВ, дата їхнього виникнення

Кожний платник податку на додану вартість повинен обліковувати як податкові зобов'язання, так і податковий кредит – суму коштів, на яку він має право зменшити податкові зобов'язання звітного (податкового) періоду. Наприклад, за місяць продано продукції (товарів, робіт, послуг), на суму 500 тис. грн., але покупці оплатили 600 тис. грн., оскільки до попередньої суми постачальник (продавець) додав 100 тис. грн. ПДВ. Остання сума має бути відображена як заборгованість перед бюджетом за податковим зобов'язанням з податку на додану вартість (рис. 2.1).

Аналітичний рахунок 6411 “Розрахунки з ПДВ”

Дебет	Кредит
	С-до на 1.01.201_р. 0,00
	1) Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ – 100000,00

Рис. 2.1. Схема відображення податкового зобов'язання з ПДВ

Одночасно з продажем продукції тощо платники податку купують сировину й матеріали, електроенергію, товари, послуги та ін., сплачуючи контрагентам, крім їхньої вартості, відповідну суму ПДВ, наприклад, 30 тис. грн. У такому разі така сума ПДВ, яка є “чужим” податковим зобов'язанням, оскільки воно виникає у продавця (постачальника), для фізичної чи юридичної особи – покупця стає податковим кредитом, який йому відшкодовується з бюджету шляхом зменшення суми власного податкового зобов'язання, що відображається за дебетом наведеного перед тим аналітичного рахунка (рис. 2.2).

Дебет		Кредит	
2) Відображено податковий кредит з ПДВ	– 30000,00	С-до на 1.01.201_р. 1) Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	0,00 – 100000

Рис. 2.2. Схема відображення податкового кредиту з ПДВ

Такі операції (продаж і купівля) чергуються поперемінно, тому необхідне системне накопичення податкових зобов'язань і податкового кредиту за кожний місяць, а їхні загальні суми будуть підраховані як обіги за наведеним аналітичним рахунком (рис. 2.3).

Дебет		Кредит	
4) Відображено податковий кредит з ПДВ	– 60000	3) Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	– 120000
6) Відображено податковий кредит з ПДВ	– 24000	5) Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	– 96000
Обіг за січень 201_р.	– 114000	Обіг за січень 201_р.	– 316000
		С-до на 31.01.201_р.	– 202000

Рис. 2.3. Схема узагальнюючих записів на рахунку

Таким чином, замість 316 тис. грн. податкового зобов'язання до бюджету треба буде сплатити $(316000 - 114000) = 202$ тис. грн. заборгованості. Саме ця сума є податковим боргом з податку на додану вартість, що за Податковим кодексом України тлумачиться як сума узгодженого грошового зобов'язання. Хоч насправді це сальдо аналітичного рахунка 6411 “Розрахунки з ПДВ”, яке є сумою податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, що визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту⁷ такого звітного

⁷ Власне це дає підстави тлумачити цей податок як нарахований на додану вартість, позаяк кожне підприємство фактично сплачує лише свою частку від його загальної величини, а не всю кумулятивну суму, визначену в процесі обігу товарів. Початково він навіть нараховувався лише від націнки на товари, зробленої кожним учасником такого обігу, але потім від цього, зважаючи на численні помилки при обчисленнях, відмовились і ввели простіший спосіб – віднімання від суми податкового зобов'язання наступного продавця суми податку на додану вартість, обчислену попереднім. Щоб відрізнити, суму податку на додану вартість, указану попереднім продавцем, назвали податковим кредитом, хоч зрозуміло, що нічого спільного з позикою тут немає.

(податкового) періоду, оскільки в наступному місяці необхідно цю суму (у наведеному прикладі 202 тис. грн.) перерахувати до бюджету, і коли це буде зроблено вчасно, жодних фінансових санкцій чи пені податковий борг не включатиме.

Сальдо за дебетом аналітичного рахунка 6411 “Розрахунки з ПДВ” також може виникнути, позаяк не завжди сума продажу продукції тощо перевищує вартість придбаної сировини й матеріалів та інших активів: особливо часто це простежується на підприємствах з довготривалим циклом виробництва, які створюють запаси в одному звітному періоді, а реалізують вироблену готову продукцію – в іншому.

За Податковим кодексом “датою виникнення податкових зобов’язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що відбулася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, (за відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку);

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку”.

Такий спосіб, коли в одному випадку діє метод нарахування, а в іншому – касовий, отримав назву “правила першої події”. Якщо перевести це на мову обліку, то прочитаний текст із Податкового кодексу означає, що податкові зобов’язання з ПДВ визначаються за датою проведення банком платіжного доручення покупця (випискою банку з рахунка продавця (постачальника) про отримання останнім авансу або за датою його прибуткового касового ордеру. За кореспонденцією рахунків ця господарська операція буде записаною у продавця (постачальника) за дебетом рахунків 31 “Рахунки в

банках” або 30 “Каса” та кредитом субрахунка 681 “Розрахунки за авансами отриманими”.

Аналогічно в покупця товарів (робіт, послуг) виникає право на віднесення сум податку до податкового кредиту⁸ у разі здійснення операцій із:

– придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їхнього ввезення на митну територію України) та послуг;

– придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їхньому ввезенні на митну територію України (включаючи придбання та/або ввезення таких активів, як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);

– отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;

– ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу.

У такому разі так само датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

– дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;

– дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною.

Тобто визначаючи дату податкового кредиту за ПДВ, треба керуватись тим самим “правилом першої події”: за касовим методом – датами, вказаними банком на копії свого платіжного доручення (виписки банку) чи квитанції до прибуткового касового ордера (відривної його частини), отриманої від продавця (постачальника); за

⁸ Податковий кредит – сума, на яку платник ПДВ має право зменшити податкове зобов’язання звітного періоду з цього податку, нараховане за копіями власних податкових накладних та розрахунків його коригування.

Інакше кажучи, **податковий кредит** – це сума податку на додану вартість, що підприємство – покупець сплатило постачальнику разом із вартістю придбаних товарів (робіт, послуг), яка відшкодовується (компенсується) йому з бюджету.

методом нарахування – копії товарно-транспортної накладної чи вантажної митної декларації.

Певні особливості є щодо визначення дати податкового кредиту за іншими господарськими операціями. Так, датою виникнення права орендаря (лізингоотримувача) на збільшення податкового кредиту для операцій фінансової оренди (лізингу) є дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу таким орендарем.

Датою виникнення права замовника на віднесення сум до податкового кредиту з договорів (контрактів), визначених довгостроковими відповідно до Податкового кодексу, є дата фактичного отримання замовником результатів робіт (оформлених актами виконаних робіт) за такими договорами (контрактами)⁹.

Аналогічно до податкових зобов'язань, сума податкового кредиту звітного періоду також визначається на основі договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін, та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою 17¹⁰ або 0%, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

– придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їхньому імпорті) та послуг з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку;

– придбанням (будівництвом, спорудженням) основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій, у тому числі при їхньому імпорті, з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

Право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні засоби почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду,

⁹ Для товарів/послуг, постачання (придбання) яких контролюється приладами обліку, факт постачання (придбання) таких товарів/послуг засвідчується даними обліку.

¹⁰ Після 31 грудня 2013 року.

а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітнього податкового періоду.

Проте якщо платник податку придбає (виготовляє) товари/послуги та необоротні активи, які призначаються для їхнього використання в операціях, що не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування, то суми податку на додану вартість, сплачені (нараховані) у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), до податкового кредиту не належать.

До податкового кредиту не можна відносити суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені податковими накладними або й підтверджені ними, однак оформленими з порушенням вимог Податкового кодексу, а також не підтверджені митними деклараціями, іншими документами (транспортними квитками, готельними рахунками, рахунками на послуги зв'язку, касовими чеками – в останньому випадку на суму, не більшу 200 грн. за день.

Водночас якщо платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних, таке право зберігається за ним протягом 365 календарних днів з дати виписки податкової накладної.

2.3. Первинний облік податку на додану вартість. Оформлення податкових накладних

Податок на додану вартість, який нараховується підприємством при відвантаженні продукції (товарів) покупцям, виконанні для замовників робіт і послуг, повинен відображатися за дебетом рахунка 70 “Доходи від реалізації” окремою графою. Однак типові форми первинних документів, які використовуються при реалізації: товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, накладні внутрішнього призначення, оскільки вони розроблялись у той час, коли такого податку не існувало, для його відображення не пристосовані. В результаті спочатку це було однією з причин уведення спеціальної податкової накладної для спрощення контролю за нарахуванням і

сплатою цього податку. Водночас це не означає, що податкова накладна підмінює всі інші первинні документи бухгалтерського обліку, оскільки її призначення вужче: воно полягає лише у підтвердженні податкового зобов'язання – з одного боку, і податкового кредиту – з іншого. Решта документів первинного обліку, хоча вони так само засвідчують факт продажу – придбання товарів (робіт, послуг), за Податковим кодексом не вважаються достатніми доказами, особливо щодо права на податковий кредит.

Це зумовлено тим, що товарно-транспортні накладні, накладні внутрішнього призначення, рахунки-фактури, акти на виконані роботи виписуються відповідно на всі операції з надходження товарно-матеріальних цінностей чи їхнього вибуття, а податкові накладні складають лише зареєстровані платники податку на додану вартість і вони видаються тільки суб'єктам підприємницької діяльності, які сплачують такий податок.

При продажі товарів (робіт, послуг) за готівку фізичним особам, що не є платниками податку на додану вартість, податкові накладні не виписуються. Не виписують також податкові накладні при продажі квитків на транспорт, оплаті готельних послуг, на послуги зв'язку. Якщо товарно-транспортна накладна виписується на декілька видів (найменувань) товарно-матеріальних цінностей при їхньому одночасному одержанні чи відвантаженні однією партією, в тому числі й на такі, які звільнені від оподаткування, то податкові накладні мають бути окремими на матеріали, які обкладаються податком, та на ті, що звільнені від оподаткування.

До однієї товарно-транспортної накладної може бути виписано дві податкові накладні, але за умови, що зв'язки між покупцями і постачальниками є постійними, податкову накладну можна виписувати не на кожен партію товару, а об'єднати в одній дані декількох товарно-транспортних накладних. Однак об'єднувати записи можна за термін, не більший календарного місяця, і виписувати її треба не пізніше його останнього дня. До зведеної податкової накладної прикладають реєстр товарно-транспортних накладних за період, упродовж якого в ній відображено операції: п'ять, десять днів чи більше.

Якщо в товарно-транспортних накладних розміщення суми податку на додану вартість довільне, то в податковій накладній для цього передбачено спеціальні графи. Оскільки із зазначеної вище причини не можна об'єднувати в одній податковій накладній товарно-матеріальні цінності, що оподатковуються чи звільнені від оподаткування, то одночасне відображення даних у графах 8, 9, 10 і 11 не допускається.

Податковим кодексом встановлено, що виписувати податкові накладні мають право тільки зареєстровані платники податку на додану вартість, причому винятково продавці (постачальники), а виписується податкова накладна в двох примірниках у день виникнення податкових зобов'язань продавця, тобто продажу товарів тощо чи отримання авансу від покупця. Оригінал податкової накладної видається покупцю, копія залишається у продавця товарів / послуг. Відтак синхронно з продавцем покупець товару (замовник робіт, послуг) також відображає їхнє оприбуткування та податковий кредит за податком на додану вартість, але на основі отриманих первинних документів.

Виписується податкова накладна в день виникнення податкових зобов'язань продавця. Водночас і за Податковим кодексом визначено такі самі випадки, що й за колишнім Законом України "Про податок на додану вартість", коли податкові накладні не складаються зовсім або не за кожною операцією з продажу товарів. Так, підставою для нарахування сум податку, що належать до податкового кредиту без отримання податкової накладної, також є:

– транспортний квиток, готельний рахунок¹¹ або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами;

– касові чеки, які містять суму отриманих товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального

¹¹ Транспортні підприємства, готелі, магазини тощо податкові накладні виписують підсумками за день, але покупцям не видають, хіба що вони є платниками ПДВ.

номера та податкового номера постачальника). З метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів/послуг не може перевищувати 200 грн за день (без урахування податку)¹².

У разі використання платниками для розрахунків із споживачами реєстраторів розрахункових операцій касовий чек повинен містити дані про загальну суму коштів, що підлягає сплаті покупцем з урахуванням податку, та суму цього податку, що сплачується у складі загальної суми.

Не складається податкова накладна й у разі ввезення товарів на митну територію України, оскільки документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку або погашений податковий вексель.

Варто звернути увагу на деякі зміни податкових накладних та додатка № 2. Оскільки вони підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних, у верхній лівій частині податкової накладної та Розрахунку коригування введено нове поле “Включено до ЄРПН”, в якому робиться відповідна відмітка.

Крім того, у випадку коли оригінал податкової накладної залишається у продавця, у полі “Залишається у продавця” робляться відповідні відмітки – проставляється позначка “X” та тип причини, через яку не видано податкову накладну (рис. 2.4).

Оригінал	Видається покупцю		
	Включено до ЄРПН	X	
	Залишається у продавця (тип причини)	0	2
Копія (залишається у продавця)		X	

(Потрібне виділити поміткою “X”)

Рис. 2. 4. Взірець відміток у податковій накладній (розрахунку коригування)

¹² Касовий чек (чеки) підтверджує податковий кредит за податком на додану вартість у сумі до 40 грн., тобто за придбаними товарами (послугами) загальною вартістю не більше 240 грн. на день. Якщо ця сума перевищена до чека (чеків) має бути додана податкова накладна, інакше підприємство втрачає право на відображення податкового кредиту.

Податкова накладна складається у двох примірниках (оригінал і копія) у день виникнення податкових зобов'язань. У верхній лівій частині податкової накладної робляться відповідні відмітки (потрібне виділяється поміткою “X”), і оригінал податкової накладної надається покупцю (отримувачу) товарів/послуг на його вимогу. Така податкова накладна є підставою для віднесення до податкового кредиту витрат зі сплати податку на додану вартість у покупця, зареєстрованого як платник податку.

Водночас не дає права на віднесення сум податку на додану вартість до податкового кредиту:

- відсутність факту реєстрації платником податку – продавцем товарів/послуг податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних;

- порушення порядку заповнення податкової накладної;

- податкова накладна виписана платником, звільненим від сплати податку за рішенням суду.

Копія податкової накладної залишається у продавця товарів/послуг як звітний розрахунковий податковий документ і зберігається в порядку та протягом строку, передбаченого законодавством для зобов'язань зі сплати податку.

У разі відмови продавця товарів/послуг надати податкову накладну або в разі порушення ним порядку її заповнення та/або порядку реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних покупець таких товарів/послуг має право додати до податкової декларації за звітний податковий період заяву із скаргою на такого постачальника, яка є підставою для включення сум податку до складу податкового кредиту. До заяви додаються копії товарних чеків або інших розрахункових документів, що засвідчують факт сплати податку у зв'язку з придбанням таких товарів/послуг, або копії первинних документів, що підтверджують факт отримання таких товарів/послуг.

В окремих випадках обидва виписані примірники податкових накладних зберігаються у продавця (постачальника). Як уже зазначалось, у верхній лівій частині оригіналу такої податкової

накладної робиться відповідна помітка “X” та зазначається тип причини:

01 – виписана на суму перевищення звичайної ціни над фактичною;

02 – постачання неплатнику податку;

03 – натуральна виплата в рахунок оплати праці фізичним особам;

04 – постачання у межах балансу для невиробничого використання;

05 – ліквідація основних засобів за самостійним рішенням платника податку;

06 – переведення виробничих основних засобів до складу невиробничих;

07 – експортні постачання;

08 – постачання для операцій, які не є об’єктом оподаткування податком на додану вартість;

09 – постачання для операцій, які звільнені від оподаткування податком на додану вартість;

10 – визнання умовного постачання товарних залишків та/або необоротних активів, що перебувають в обліку платника податку на день анулювання його реєстрації як платника податку на додану вартість, щодо яких був нарахований податковий кредит у минулих або поточному податкових періодах при анулюванні реєстрації платника податку на додану вартість;

11 – виписана за щоденними підсумками операцій;

12 – виписана на вартість безоплатно поставлених товарів/послуг, обчислену на основі рівня звичайних цін;

13 – використання виробничих або невиробничих засобів, інших товарів/послуг не в господарській діяльності;

14 – виписана покупцем (отримувачем) послуг від нерезидента.

Податкова накладна виписується на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс). У разі коли частка товару/послуги не містить відокремленої вартості, перелік (номенклатура) частково поставлених товарів зазначається в додатку 1 до

податкової накладної і в повній вартості враховується у податковій накладній та загальних податкових зобов'язаннях. Отже, коли йде поставка, наприклад, із 3-х частин, то доведеться оформити три додатки 1 до податкової накладної.

Додаток 1 виписується так само у двох примірниках, з яких оригінал видається покупцю товарів/послуг, а копія залишається у продавця товарів/послуг. У разі постачання підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України, у графі 4 додатка 1 до податкової накладної вказується код таких товарів згідно з УКТ ЗЕД.

Водночас у випадках розрахунків за товари/послуги, постачання яких має безперервний або ритмічний характер при постійних зв'язках із покупцем, йому може бути виписана зведена податкова накладна, з огляду на визначену в договорі періодичність оплати¹³ поставлених товарів/послуг (один раз на п'ять днів; один раз на десять днів тощо), але не рідше одного разу на місяць і не пізніше останнього дня місяця, і тоді до зведеної податкової накладної обов'язково додається реєстр товаро-транспортних накладних чи інших супровідних документів.

У випадках коригування сум податкових зобов'язань поставальник товарів/послуг виписує розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної.

Цей розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної так само може друкуватися поліграфічним способом, за допомогою комп'ютера або іншим методом і складається у двох примірниках, з яких оригінал надається покупцю товарів/послуг, а копія залишається у продавця. Він також підлягає реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних та зберігається як покупцем, так і продавцем у порядку, аналогічному порядку збереження податкових накладних.

На підставі вказаного розрахунку отримувач товарів/послуг здійснює коригування податкового кредиту з обов'язковим

¹³ А не відвантаження товарів. Проте коли до кінця місяця оплата не надійшла, податкову накладну треба оформити на вартість фактично відвантаженого товару. Це саме треба зробити, коли вартість відвантаженої продукції перевищує суму оплати, тобто виписати додаткову податкову накладну.

відображенням зазначених коригувань у реєстрі виданих та отриманих податкових накладних з від'ємним чи позитивним значенням.

Розрахунок коригування складається тільки продавцем – особою, яка є платником податку, філією чи структурним підрозділом, якому делеговано право виписки податкової накладної з обов'язковим включенням зазначених коригувань до зміни податкових зобов'язань й одночасним відображенням у реєстрі виданих та отриманих податкових накладних з від'ємним чи позитивним значенням.

Варто звернути увагу, що за Податковим кодексом платник податку на додану вартість веде реєстри виданих та отриманих податкових накладних в електронному вигляді, зазначаючи порядковий номер податкової накладної, дату її виписки (отримання), загальну суму постачання та суму нарахованого податку, а також реєстраційний номер платника податку – продавця, який видав податкову накладну. Платник податку подає органу державної податкової служби копії записів у реєстрах виданих та отриманих податкових накладних за цей період в електронному вигляді за кожний місяць, незалежно від звітного періоду (місяць чи квартал) в електронному вигляді упродовж 20 днів, тобто до 20.02; 20.03; 20.04; і т. д.

Застосовується наскрізна нумерація податкових накладних та розрахунків коригування даних (№ 2), яка може бути наростаючою за календарний рік. Проте на підприємствах, де операції з продажу масові (гуртовні тощо), нумерацію податкових накладних доцільно здійснювати в межах місяця, тобто в першому дні січня – № 1 і далі; в лютому – № 1 і далі, оскільки порядковий номер податкової накладної повинен мати не більше 7 цифр (останнім може бути № 9999999), не може містити літер, ком, дужок, тире, знаків дробу чи інших символів. Винятком є лише нумерація податкових накладних, виписаних спецрежимними підприємствами сільського, лісового, рибного господарства та ін., які вказують після номера код своєї діяльності через дріб, наприклад 125/2, що означає “діяльність у сфері сільського господарства”.

2. 4. Аналітичний облік розрахунків за ПДВ в податкових реєстрах та субрахунках синтетичного рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами”

Відображення податкового зобов'язання й податкового кредиту здійснюється в реєстрах податкового та фінансового обліку, але з певними відмінностями. Зокрема, в реєстрі виданих та отриманих податкових накладних записи проводять щоденно за датою кожної копії власної податкової накладної та оригіналів, отриманих від інших підприємств, а також копій чи оригіналів розрахунків коригування.

У фінансовому обліку записи проводять у Відомості 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом або передбаченій за програмою 1С Бухгалтерія чи інших аналітичних реєстрах за попередньо згрупованими податковими накладними чи розрахунками коригування – додатками № 2 до податкових накладних, як правило, в кінці місяця. На практиці для цього, зазвичай використовують підсумки Реєстру виданих та отриманих податкових накладних за рядками “Усього за звітний (податковий) період” – відповідно як кредитовий та дебетовий обіг за аналітичним рахунком 6411 “Розрахунки за ПДВ” (номер аналітичного рахунка може бути й іншим – залежно від їхнього кодування за обліковою політикою підприємств, наприклад, 6411 “Розрахунки за податком на прибуток”, 6412 “Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб”, 6413 “Розрахунки з ПДВ” і т. д.)

Загальний обіг за місяць, особливо дебетовий, за цим аналітичним рахунком здебільшого перевищує суму, перенесену з розділу II. “Отримані податкові накладні” Реєстру виданих та отриманих податкових накладних, бо тут відображається погашення заборгованості (різниці між податковим зобов'язанням і податковим кредитом з ПДВ).

Можливі ситуації, коли кредитовий обіг теж буде більшим, оскільки підприємство може частково отримувати відшкодування з бюджету при перевищенні податкового кредиту над податковим зобов'язанням (решта суми зараховується до майбутніх платежів).

Записи в розділі I Реєстру виданих та отриманих податкових накладних здійснюються на основі даних власне податкових накладних, розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до них (додаток № 2), вантажних митних декларацій, касових чеків, транспортних квитків, готельних рахунків, приладів обліку, заяв платника податку та інших первинних документів¹⁴.

Зокрема, у графі 1 записується порядковий номер податкової накладної (порядковий номер податкової накладної відповідає порядковому номеру запису в Реєстрі), розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (додаток № 2); у графі 2 – дата виписки податкової накладної; у графі 3 – порядковий номер податкової накладної, що відповідає номеру з графі 1, номер розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (додаток № 2), а якщо платником здійснюються експортні операції, у графі 3 проставляється номер ВМД, причому лише останніх 6 цифр.

У графі 4 зазначається вид документа згідно з такими позначеннями:

– ПН – податкова накладна. За окремими операціями додається код операції (наприклад, ПН – податкова накладна, ПН 01 – податкова накладна, виписана на суму перевищення звичайної ціни над фактичною);

– РК – розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (додаток №2);

¹⁴ При цьому не всі документи бухгалтерського обліку мають офіційний статус первинних. Зокрема, не вважаються ними довіреність, рахунок-фактура. Наприклад, МФУ листом від 16.08.2010 р. роз'яснило, що рахунок-фактура не відповідає ознакам первинного документа, а має лише інформаційний характер щодо наміру здійснити певну господарську операцію щодо постачання товарів.

Водночас на практиці нерідко йому надають функцію передачі права власності на товари, доповнюючи підписами продавця та покупця і таким чином, він виконує роль накладної, тим більше, що МФУ вказало: “Форма рахунка (рахунка-фактури) не належить до типових форм, які затверджуються Державним комітетом статистики України, застосування її нормативно-правовими актами не передбачено, тому при його складанні слід керуватися нормами Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996-XIV [Лист від 09.07.2007 р. №31-34000-20/23-4579/4800].

Щоб уникнути непорозумінь з контролерами ДПА України, усе ж таки факти відвантаження товарів, виконання робіт краще підтвердити товарно-транспортними накладними, актами приймання-передачі.

- ВМД – вантажна митна декларація;
- БО – документ бухгалтерського обліку.

Якщо дані такого документа включаються до уточнюючих розрахунків за звітний (податковий) період, додається літера “У” (наприклад, ПНУ – податкова накладна, яку включено до уточнюючих розрахунків).

У графі 5 зазначається найменування (прізвище, ім’я, по батькові – для фізичної особи – підприємця) покупця; у графі 6 – індивідуальний податковий номер покупця – платника податку на додану вартість; у графах 7 – 12 – інформація щодо постачання товарів/послуг.

Здійснення записів на підставі розрахунку коригування кількісних і вартісних показників (додаток № 2) проводиться з відповідним знаком (+ чи –).

У разі постачання товарів, які не є об’єктом оподаткування ПДВ, підставою для записів у Розділі І. “Видані податкові накладні” є не останні, а бухгалтерські документи: товарно-транспортні накладні тощо. Відтак у графах 2 – 5 вказують реквізити на їхній основі: у гр. 2 “дата складання” – дату оформлення бухгалтерського документа; у гр. 3 “порядковий номер” – номер самого бухгалтерського документа; у гр. 4 “вид документа” – позначення “БО”; у гр. 5 “найменування (ПІБ – для фізичної особи – підприємця)” – найменування покупця; у гр. 6 “індивідуальний податковий номер” – позначку “0”, а не ПІН покупця – платника ПДВ, і водночас у графі 5 вписують спеціальне позначення – НП.

Розділ ІІ Реєстру призначений для відображення отриманих податкових накладних, розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (додаток № 2), ВМД, а також інших документів, на підставі яких здійснюється облік операцій з придбання товарів / послуг. У графі 1 проставляється номер запису таких документів, які засвідчують факт придбання товарів, і вказаний номер запису переноситься на зазначений документ; у графі 2 – дата отримання податкової накладної чи іншого документа; до граф 3, 4 переносяться відповідні реквізити податкової

накладної чи іншого документа; у графі 5 зазначається вид документа згідно з такими позначеннями:

- ПН – податкова накладна;
- РК – розрахунок коригування до податкової накладної (додаток 2 до податкової накладної);
- ВМД – вантажна митна декларація;
- ЧК – касовий чек;
- ТК – транспортний квиток;
- ГР – готельний рахунок;
- ПЗ – рахунок за послуги зв'язку;
- ПО – послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку;
- ЗП – заява платника та копії товарних чеків або інших розрахункових документів, що засвідчують факт сплати податку у зв'язку з придбанням таких товарів/послуг, або копії первинних документів, що підтверджують факт отримання таких товарів/послуг;
- НП – документ, що засвідчує придбання товарів/послуг на митній території України в осіб, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість.

Коли дані документа включаються до уточнюючих розрахунків за звітний період, тут так само до виду документа додається літера “У” (наприклад, ПНУ – податкова накладна, яку включено до уточнюючих розрахунків).

Фінансовий облік розрахунків за податком на додану вартість здійснюється з використанням субрахунків 641 “Розрахунки за податками”, 643 “Податкові зобов'язання”, 644 “Податковий кредит” синтетичного рахунка 64 “Розрахунки за податками і платежами”. При цьому для відображення зобов'язань підприємства щодо сплати ПДВ у бюджет та податкового кредиту за цим податком призначений субрахунок 641 “Розрахунки за податками”, до якого відкривають аналітичний рахунок, наприклад, 6411 “Розрахунки за ПДВ”.

За кредитом останнього відображають суми податкового зобов'язання з ПДВ, нарахованого у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг), що оподатковуються вказаним податком, а за дебетом – суми податкового кредиту з ПДВ за придбаними товарами,

сировиною тощо та сплаченої заборгованості за ним до бюджету. Отже, кредитове сальдо є заборгованістю підприємства перед бюджетом, а дебетове – сумою, яка підлягає відшкодуванню з бюджету.

Основним нормативним документом, що регулює облік податку на додану вартість, є Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 01.04.97 р. № 141 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 18.02.14 р. № 48), згідно з якою операції з нарахування податку на додану вартість відображаються так (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків з обліку податкових зобов'язань за ПДВ

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображення суми податкових зобов'язань з ПДВ при відвантаженні покупцем готової продукції, товарів, робіт, послуг до оплати їхньої вартості	70,71,74	6411
2	Відображення податкових зобов'язань з ПДВ при отриманні коштів від покупців (замовників) до поставки продукції, товарів, робіт, послуг ¹⁵	6431	6411
3	Відображення ПДВ після поставки попередньо оплаченої продукції, товарів, робіт, послуг	70,71,74	6431

Суми податкового кредиту за згаданою інструкцією відображаються за дебетом аналітичного рахунка 6411 “Розрахунки за податком на додану вартість” наступним чином (табл. 2.2).

¹⁵ Якщо підприємство – платник ПДВ є водночас платником акцизного податку, то для субрахунка 643 “Податкові зобов'язання” треба відкривати аналітичні рахунки, наприклад, 6431 “Податкові зобов'язання за податком на додану вартість”, 6432 “Податкові зобов'язання за акцизним податком”.

Кореспонденція рахунків з обліку податкового кредиту за ПДВ

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображення податкового кредиту при придбанні товарів, сировини й матеріалів, робіт та послуг, основних засобів для використання у виробничій діяльності до оплати їхньої вартості	6411	63,68,53
2	Відображення податкового кредиту за попередньою оплатою товарів, сировини, матеріалів, робіт і послуг для виробничої діяльності	6411	6441
3	Відображення ПДВ після отримання попередньо оплачених товарів, сировини й матеріалів, робіт і послуг	6441	63

Таким чином, облік податку на додану вартість у системі рахунків передбачає розмежування податкових зобов'язань і податкового кредиту. Таке розмежування проводиться не тільки з поділом на податкові зобов'язання і податковий кредит, а й за термінами їхнього виникнення, що дозволяє скласти Податкову декларацію про податок на додану вартість без додаткового групування даних у позасистемному порядку, оскільки вони формуються у системі кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку завдяки введенню окремих субрахунків до рахунка 64 "Розрахунки за податками й платежами" для відображення ПДВ, який належить до включення у декларацію у звітному періоді – 641 "Розрахунки за податками" та його сум, які до згаданої декларації не включаються – 643 "Податкові зобов'язання" та 644 "Податковий кредит".

На останніх двох субрахунках податок на додану вартість відображають у випадках надходження від покупців попередньої оплати (авансу) за продукцію, товари, роботи та послуги, або якщо таку оплату авансом здійснено постачальникам (підрядникам) під майбутні поставки товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт, послуг. Це зумовлено тим, що при попередній оплаті активи ще не

реалізовані. Таким чином, на рахунки класу 7 “Доходи і результати діяльності” податкові зобов’язання віднести не можна.

Водночас податкові зобов’язання виникають завжди за першою подією. Якщо першою подією було б відвантаження товарів, продукції (виконання робіт, послуг), податкове зобов’язання можна відразу записати за дебетом субрахунків 701, 702, 703 та кредитом субрахунка 641, аналітичний рахунок 6411 “Розрахунки з податку на додану вартість”. Однак за Податковим кодексом, як відомо, застосовується також касовий метод визначення податкових зобов’язань з ПДВ у всіх випадках отримання авансу (попередньої оплати) від будь-яких покупців, оскільки це перша подія. Незалежно від того, чи це: зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата послуг, що підлягають постачанню; оприбуткування коштів у касі платника податку; в разі постачання послуг за готівку – інкасація готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку, у жодному разі немає кореспонденції з рахунком 70 “Доходи від реалізації”, оскільки у фінансовому обліку відбувається лише збільшення грошей на рахунку у банку або касі підприємства – продавця та виникнення кредиторської заборгованості перед покупцем (замовником).

Ні на дебет рахунків 30 “Готівка”, 31 “Рахунки в банках”, ні на дебет субрахунка 681 “Розрахунки за авансами одержаними” суму ПДВ в цьому разі записати не можна. Щоб дотриматись подвійного відображення господарських операцій у випадку попередньої оплати за товари, продукцію, роботи чи послуги, доводиться відображати податкове зобов’язання за дебетом спеціально введеного субрахунка 643 “Податкові зобов’язання” у кореспонденції зі субрахунком 641 “Розрахунки за податками”. І тільки при наступній реалізації товарів, продукції (робіт, послуг) можна буде перенести цю суму на дебет субрахунків 701, 702 чи 703 і списати за кредитом субрахунка 643 “Податкові зобов’язання”, закривши його за такою операцією.

Цей субрахунок є транзитним, тому що на ньому тимчасово, за дебетом (хоч як відомо, податкові зобов’язання – це суми ПДВ, віднесені на кредит рахунка з обліку розрахунків із бюджетом) обліковується сума податку на додану вартість – (від дати

надходження коштів, перерахованих підприємству покупцями як попередня оплата, до дати відвантаження їм товарів, продукції (виконання робіт, послуг). Після проведення розрахунків з покупцями та замовниками субрахунок 643 “Податкові зобов’язання” закривається і сальдо немає.

Аналітичний рахунок 6411 “Розрахунки з податку на додану вартість” практично завжди має сальдо (дебетове – сума належного до відшкодування податкового кредиту, кредитове – сума заборгованості, яка має бути внесена до бюджету). Теоретично він може закритись у разі повних взаєморозрахунків із бюджетом, що буває надзвичайно рідко.

Відповідно при попередній оплаті продавцям (постачальникам) за активи, що надійдуть на підприємства пізніше, доводиться використовувати субрахунок 644 “Податковий кредит”, оскільки традиційна кореспонденція щодо відображення ПДВ за дебетом аналітичного рахунка 6411 “Розрахунки з податку на додану вартість” і кредитом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” тут неможлива. Вона складається лише тоді, коли першою подією є надходження товарів від постачальників або виконання підрядниками робіт чи послуг. При попередній оплаті продавцям (постачальникам) та підрядникам одночасно з відображенням власне перерахованої їм суми у кореспонденції дебет 63 та кредит 311 слід скласти проводку дебет 6411, кредит 644 на суму податкового кредиту з ПДВ, а після отримання від них оплачених раніше активів субрахунок 644 “Податковий кредит” закривають у кореспонденції з кредитом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.

Таким чином, субрахунок 644 “Податковий кредит” також є транзитним. Сума податку на додану вартість тут відображається тимчасово, причому за кредитом (хоч, як відомо, податковий кредит насправді – це сума ПДВ, віднесена на дебет рахунка з обліку розрахунків із бюджетом) до того часу, поки не будуть проведені взаєморозрахунки з продавцями (постачальниками та підрядниками).

Варто звернути увагу, що субрахунок 643 є за своєю сутністю контрактивним, а субрахунок 644 – контрпасивним до субрахунка 641. Відповідно за наявності сальдо за субрахунком 643 воно

відображається в активі балансу, а за субрахунком 644 – у пасиві, але не як заборгованість за розрахунками з бюджетом, а за статтею “Інші оборотні активи” – сальдо за субрахунком 643, або статтею “Інші поточні зобов’язання” – сальдо за субрахунком 644.

Наприклад, коли підприємство відвантажить готову продукцію покупцям на суму 11700 грн., в тому числі ПДВ – 1700 грн. при собівартості відвантаженої продукції 5000 грн., ці операції на рахунках бухгалтерського обліку треба відображати з урахуванням того, що першою подією може бути:

- відвантаження продукції;
- одержання авансу від покупців.

Для розмежування першої та другої події доводиться використовувати т. зв. “підставний” рахунок, яким у цьому випадку є 643 (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Відображення податкових зобов’язань
при реалізації продукції, товарів, робіт та послуг**

Зміст запису	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.	Підстава ¹⁶ для запису
1	2	3	4	5
Варіант I				
I подія – реалізація покупцям продукції, товарів, виконання замовникам робіт, послуг із наступною оплатою:				
– відпускна вартість продукції, товарів, робіт, послуг із сумою ПДВ включно	36	70	11,7	ТТН
– нараховано податкове зобов’язання з ПДВ	70	6411	1,7	ПН
– собівартість продукції, товарів, робіт, послуг	90	23,26,28	5,0	РК
II подія – погашення заборгованості покупцями (замовниками)	30,31	36	11,7	ПД

¹⁶ ТТН – товарно-транспортна накладна; ПН – податкова накладна; РК – розрахунок калькуляції собівартості; ПД – платіжне доручення; БД – бухгалтерська довідка.

Продовжити табл. 2.3

1	2	3	4	5
Варіант II				
I подія – попередня оплата покупцями вартості продукції, товарів, робіт, послуг, які будуть їм реалізовані у майбутньому: – зарахування коштів, що надійшли як аванс	30, 31	681	11,7	ПД
– відображення податкового зобов'язання з ПДВ	643	6411	1,7	ПН
II подія – відвантаження продукції, товарів, виконання робіт або послуг для замовників – собівартість продукції товарів, робіт, послуг	90	23,26,28	5,0	РК
– відпускна вартість продукції товарів, робіт, послуг	36	70	9,6	ТТН
– закрито субрахунок 643 “Податкові зобов'язання”	70	643	1,7	ТТН
– проведено залік взаєморозрахунків (зараховано отриманий аванс у погашення заборгованості покупців (замовників))	681	36	11,7	БД

Відповідно якщо підприємство придбало сировину тощо на суму 11700 грн., у тому числі ПДВ 1700 грн., відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку так само проводиться з урахуванням того, що це може бути:

– наступна оплата постачальникам за вже одержану сировину і т. ін.;

– попередня оплата постачальникам за сировину, інші матеріали, роботи, послуги, які ще не надійшли на підприємство (табл. 2.4).

Така кореспонденція рахунків передбачена в аналітичних відомостях фінансового обліку, які ведуть паралельно з реєстром отриманих і виданих податкових накладних. Якщо підприємство використовує програмне забезпечення 1С: Бухгалтерія, то реєстр

аналітичного обліку схематично виглядатиме подібним, незважаючи на те, що назва звучатиме дещо суперечливо – “Аналіз рахунка”.

Таблиця 2.4

**Відображення податкового кредиту з ПДВ
при купівлі сировини, товарів, робіт і послуг**

Зміст запису	Дебет	Кре- дит	Сума, тис. грн.	Підстава для запису
Варіант I				
<u>I подія</u> – придбання підприємством товарно-матеріальних цінностей, в т. ч. основних засобів, які підлягають амортизації, робіт або послуг у постачальників з наступним погашенням заборгованості:				
– вартість активів (без ПДВ)	15, 20, 28	63	10,0	ТТН
– податковий кредит із ПДВ	6411	63	1,7	ПН
<u>II подія</u> – погашення заборгованості перед постачальниками (підрядниками)				
	63	31	11,7	ПД
Варіант II				
<u>I подія</u> – попередня оплата постачальникам або підрядникам за основні засоби, сировину, товари, роботи чи послуги, які надійдуть на підприємство пізніше:				
– передоплата (аванс) постачальнику чи підряднику	371	30, 31	11,7	ПД
– відображення податкового кредиту з ПДВ	641	644	1,7	ПН
<u>II подія</u> – отримання товарів, або послуг:				
– оприбуткування товарів, робіт, послуг	15, 20, 28	63	10,0	ТТН
– закрито субрахунок 644 “Податковий кредит”	644	63	1,7	ТТН
– зарахування передоплати (авансу) в погашення заборгованості перед покупцем (постачальником чи підрядником)	63	371	11,7	БД

Дебетові обіги за синтетичним рахунком 64 “Розрахунки за податками й платежами” використовуються для звіряння правильності записів такого обігу у Головній книзі за цим рахунком – відповідно у її графах 2-24. Це дозволяє впевнитись у правильності підрахунку в ній дебетового обігу на основі перенесення кредитових обігів за рахунками 31, 63 та ін., що кореспондують з дебетом рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами”.

Звірити правильність підрахунку сальдо за синтетичним рахунком 64 “Розрахунки за податками й платежами” можна за такою¹⁷ методикою: до сальдо за дебетом синтетичного рахунка на початок місяця додати обіг за його дебетом та відняти кінцеве дебетове сальдо. Отриманий результат має бути тотожним визначеному шляхом додавання до початкового сальдо за кредитом цього рахунка його кредитового обігу та віднімання кредитового сальдо на кінець місяця.

2.5. Методика складання звітності за податком на додану вартість

За Податковим кодексом України визначено, що підприємства – платники податку на додану вартість зобов’язані подавати за кожний звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, щостроку.

Внесеними відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 17.12.2012 р. № 1342 змінами сьогодні встановлено уніфіковану форму Податкової декларації з податку на додану вартість, яка введена замість колишніх чотирьох специфічних: загальної Податкової декларації з податку на додану вартість; Податкової декларації з податку на додану вартість (скороченої); Податкової декларації з податку на додану вартість (підприємств сільського, лісового, рибного господарства); Податкової декларації з податку на додану вартість (переробного підприємства).

¹⁷ Так само можна перевірити сальдо за будь-яким іншим активно-пасивним рахунком.

Відтак дещо змінилась адресна частина декларації, оскільки, зважаючи на специфіку оподаткування підприємств згаданих підприємств за спеціальним режимом в її адресній частині, треба зазначити, яку саме декларацію подає те чи інше підприємство. Якщо подається загальна Податкова декларація з податку на додану вартість, то у рядку 0110 її адресної частини ставиться позначка “X”, а коли її подає переробне підприємство, яке перебуває на спеціальному режимі оподаткування, таку позначку треба поставити у рядку 0140.

У Податковій декларації з податку на додану вартість мають бути такі обов’язкові реквізити: тип документа (звітна, звітна нова); спеціальні режими оподаткування, зокрема:

– 0121 “Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського господарства”;

– 0122 “Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері лісового господарства”;

– 0123 “Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері рибальства”;

– 0130 Сільськогосподарське підприємство, яке не обрало спеціальний режим оподаткування;

– 0140 Спеціальний режим оподаткування переробного підприємства тощо (рис. 2.10).

У згаданій декларації розділ I “Податкові зобов’язання” складається за даними Реєстру виданих і отриманих податкових накладних (саме в частині виданих), бо у фінансовому обліку за рахунками класу 7 “Доходи і результати діяльності” (Журналі 6, Журналі-ордері № 11-с.г., Журналі 3-мс або “Аналіз рахунка” – при комп’ютеризації обліку) доходи відображаються загальною сумою, включаючи ПДВ, а вилучити її, зважаючи на оподаткування окремих товарів за нульовою ставкою чи взагалі звільнених від оподаткування, надто непросто.

Відмітка про одержання
(штамп органу державної податкової служби,
дата, вхідний N)

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
25.11.2011 N 1492
(у редакції наказу Міністерства фінансів
України від 17 грудня 2012 року №1345)

01	ПОДАТКОВА ДЕКЛАРАЦІЯ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	011	Звітна
		012	Звітна нова
0110	Загальна		
0121	Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського господарства		
0122	Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері лісового господарства		
0123	Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері рибальства		
0130	Сільськогосподарське підприємство, яке не обрало спеціальний режим оподаткування (пункт 209.18 статті 209 розділу V Кодексу)		
0140	Спеціальний режим оподаткування переробного підприємства		
2	Звітний (податковий) період	<input type="text"/>	<input type="text"/>
		(рік)	(квартал) (місяць)
03	Звітний (податковий) період, за який виправляються помилки	<input type="text"/>	<input type="text"/>
		(рік)	(квартал) (місяць)
031		відмітка про те, що помилки цього звітного (податкового) періоду вже виправлялися раніше	
04	Платник		
	(найменування – для юридичної особи та представництва нерезидента; прізвище, ім'я, по батькові – для фізичної особи; для спільної діяльності та управління майном – найменування, дата та номер договору)		
041	юридична особа	<input type="text"/>	Код за ЄДРПОУ
042	фізична особа	<input type="text"/>	Регістраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта
043	спільна діяльність	<input type="text"/>	Податковий номер, який надають органи державної податкової служби
	Договір про спільну діяльність від _____ № _____		
044	управління майном	<input type="text"/>	Податковий номер, який надають органи державної податкової служби
	Договір про управління майном від _____ № _____		
045	представництво нерезидента, що не має статусу юридичної особи	<input type="text"/>	Податковий номер, який надають органи державної податкової служби
046	Інвестор (оператор)	<input type="text"/>	Податковий номер, який надають органи державної податкової служби
	Угода про розподіл продукції від _____ № _____		
05	Індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість	<input type="text"/>	<input type="text"/>
			(номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість)
06	Податкова адреса	Поштовий індекс	<input type="text"/>
		Телефон	<input type="text"/>
		Факс	<input type="text"/>
		E-mail	<input type="text"/>
Декларація подається до органу державної податкової служби в _____			
(район, місто)			

Рис. 2.10. Адресна частина податкової декларації з ПДВ

По-друге, в цих реєстрах не відображаються суми отриманих від покупців авансів, котрі за правилом “першої події” зараховуються до бази оподаткування, а отже, фігурують у Реєстрі виданих і отриманих податкових накладних, які практично дублюють реєстри фінансового обліку, але є необхідними з огляду на відмінності податкової звітності за цим податком, що унеможлиблює її складання за уніфікованими реєстрами. Тому методика заповнення Податкової декларації з податку на додану вартість у цій частині є наступною (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Схема перенесення обсягів поставок (доходів)
та ПДВ з Реєстрів отриманих і виданих податкових накладних
у Податкову декларацію з ПДВ**

Код рядка	Код додатка	I. ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	Обсяги постачання (без податку на додану вартість)	Сума податку на додану вартість
			колонка А	колонка Б
1	2	3	4	5
1	Д5	Операції на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою, крім імпорту товарів	Гр.7 – Гр. 8	Гр. 8
2		Операції, що оподатковуються за нульовою ставкою:	х	х
2.1		операції з вивезення товарів за межі митної території України	Гр.12	0
2.2		інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою	Гр.10	0
3	Д6	Операції, що не є об'єктом оподаткування (стаття 196 розділу V Кодексу)	Гр.11	х
4	Д6	Операції з постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V Кодексу за межами митної території України		
5	Д6	Операції, які звільнені від оподаткування (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди))	Гр.11	х

Продовження табл. 2.5

1	2	3	4	5
6		Загальний обсяг постачання (сума значень з 1-го до 5-го рядка колонки А)		X
6.1		з рядка 6 – загальний обсяг операцій звітного періоду, що є об'єктом оподаткування (рядок 1 + рядок 2.1 + рядок 2.2 + рядок 5) колонки А		x
7		Послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких визначено на митній території України		
8		Коригування податкових зобов'язань (рядок 8.1 (+ чи -) + рядок 8.1.1 (+ чи -) + рядок 8.2 (+ чи -))	Додаток 2	
8.1	Д1	коригування згідно зі статтею 192 розділу V Кодексу обсягів постачання та податкових зобов'язань		
8.1.1	Д1	коригування згідно зі статтею 192 розділу V Кодексу обсягів постачання, за якими не нараховувався податок на додану вартість		x
8.2		коригування податкових зобов'язань у зв'язку з нецільовим використанням товарів, ввезених із застосуванням звільнення від податку на додану вартість (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди)) (+)		
9		Усього податкових зобов'язань (сума значень рядків (1 + 7 + 8 (- чи +)) колонки Б)	x	

Методика складання розділу II “Податковий кредит” полягає в тому, що за рядками з кодами 10 – 16 записуються обсяги придбання товарів, будівництва основних засобів (капітальні інвестиції) та суми сплаченого при цьому постачальникам (підрядникам) податку на додану вартість, який буде відшкодований підприємству за умови дотримання вимог Податкового кодексу. Тут так само треба, зважаючи на деталізацію даних у розрізі тих операцій господарської діяльності, які підлягають оподаткуванню за ставкою 20% та нульовою ставкою або не підлягають оподаткуванню чи звільнені від оподаткування, використовувати Реєстри виданих чи отриманих податкових накладних.

Крім того, тут відображається податковий кредит за виплаченими постачальникам (підрядникам) авансами, відтак єдиним

джерелом для складання цього розділу є Реєстр виданих і отриманих податкових накладних, власне його другий розділ, графи 9 – 16, оскільки, незважаючи на те, що алітичний облік податкового кредиту паралельно ведуть у Відомості 3.6 обліку розрахунків з бюджетом, Відомості 8 а с-г, Відомості 2.1 мс обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами та бюджетом, або “Аналіз рахунка” – за комп’ютерною формою обліку, вони для складання цього розділу Податкової декларації не підходять, оскільки вказані тут суми є лише даними про обіг за дебетом субрахунка 6411 “Розрахунки за ПДВ”, не деталізованими за вказаними в ній показниками. Таким чином, методика заповнення цього розділу така (табл. 2.6).

Водночас більшість показників – третього розділу Податкової декларації з податку на додану вартість розрахункова, оскільки вони визначаються на основі наведених у першому та другому розділах цих декларацій (рядки 18 – 19) або витікають з податкових декларацій попереднього звітного періоду (рядки 21.1 – 21.2), чи засвідчує рішення підприємства про віднесення вирахованих різниць між податковими зобов’язаннями і податковим кредитом на зменшення суми податкового боргу з ПДВ або включення до складу податкового кредиту наступного звітного періоду, отримання бюджетного відшкодування на рахунок у банку, віднесення його на зменшення податкових зобов’язань з ПДВ наступних податкових періодів (рядки 22.1 – 20.2 та ін.) тощо. Рядок 18 розділу III “Розрахунки за звітний період” теж розрахунковий, оскільки вказується різниця між сумою податкового зобов’язання та сумою податкового кредиту з ПДВ поточного звітного (податкового) періоду (рядок 8 – рядок 16).

Нерідко після подання Податкової декларації з податку на додану вартість виявляється, що саме його було визначено неправильно внаслідок заниження податкових зобов’язань чи завищення податкового кредиту або обидвох помилок водночас. Може бути й протилежна ситуація, коли сума за рядком 18 такої декларації завищена. В результаті цього упродовж 195 днів після останнього дня її граничного строку подання або сплати грошових зобов’язань платник ПДВ при самостійному виявленні помилки зобов’язаний надіслати Розрахунок коригування сум податку на додану вартість до податкової декларації.

**Схема перенесення обсягів придбання та ПДВ
з Реєстрів отриманих і виданих податкових накладних
у Податкову декларацію з ПДВ**

Код рядка	Код додатка	II. ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ	Обсяги придбання (без податку на додану вартість)	Дозволений податковий кредит
			колонка А	колонка Б
10	Д5	Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) з податком на додану вартість на митній території України товарів/послуг та необоротних активів з метою їх використання лише у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які:	х	х
10.1		підлягають оподаткуванню за основною ставкою та нульовою ставкою	Гр. 9	Гр. 10
10.2		не є об'єктом оподаткування (стаття 196 розділу V Кодексу) та/або звільнені від оподаткування (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди)), та/або не оподатковуються (постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3 стаття 186 розділу V Кодексу за межами митної території України)	Гр. 11	х
11		Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) без податку на додану вартість на митній території України товарів/послуг та необоротних активів з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які:	х	х
11.1		підлягають оподаткуванню за основною ставкою та нульовою ставкою	Гр. 9	Гр. 10
11.2		не є об'єктом оподаткування (стаття 196 розділу V Кодексу), та/або звільнені від оподаткування (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди)), та/або не оподатковуються (постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V Кодексу за межами митної території України)	Гр. 11	х

Водночас платник податків, який самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний:

- або надіслати такий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків від неї;

- або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку.

Якщо після подачі декларації за звітний період платник податків подає уточнюючу декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період, то штрафи не застосовуються.

До Податкової декларації передбачено низку додатків – Д1 – Д9, що загалом є проявом суміщення аналітичного обліку і податкової звітності – з одного боку, та дублювання останньої, оскільки така інформація міститься в електронному Реєстрі виданих і отриманих податкових накладних – з іншого.

Винятком є додаток 9 “Розрахунок питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів / послуг до вартості всіх товарів / послуг (ДС 9)”, у якому вказується окремо за кожний місяць та наростаючим підсумком за рік обсяги поставки (продажу) продукції, товарів, послуг.

Саме він є підставою для застосування на сільськогосподарських підприємствах спеціального режиму оподаткування, в тому числі й за податком на додану вартість, оскільки це може бути лише за умови, що їхньою основною діяльністю є постачання вироблених (наданих) ними сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих виробничих потужностях, а також на давальницьких умовах, в якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менш як 75% вартості всіх товарів/послуг,

поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно.

Якщо податкова декларація подається податковими агентами – юридичними особами, вона повинна бути підписана керівником такого агента та особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації такого агента, а якщо податковим агентом є платник податків – фізична особа, – таким платником податків.

ТЕМА 3. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗВІТНОСТІ ЗА ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Метою вивчення цієї теми визначено:

а) засвоєння особливостей податкового обліку витрат і доходів та визначення прибутку як бази оподаткування;

б) набуття навиків обліку витрат і доходів за вимогами Податкового кодексу, своєчасного й точного нарахування і сплати податку на прибуток.

Систематизація матеріалу за наведеною темою можлива за такими рубриками:

3.1. Прибуток як економічна категорія. Відмінності прибутку за ПКУ та П(С)БО.

3.2. Платники податку на прибуток і методика визначення бази оподаткування.

3.3. Документальне відображення й аналітичний облік доходів підприємств.

3.4. Документальне відображення й аналітичний облік витрат підприємств.

3.5. Визначення прибутку та розрахунки з бюджетом за податком на прибуток.

3.6. Звітність за податком на прибуток і методика її складання.

Основні терміни: прибуток; збиток; фінансові результати; доходи; витрати; база оподаткування.

Література:

Основна:

1. Розділ III “Податок на прибуток” Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755 – VI (з наступними змінами).

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” Затв. наказом МФУ від 28.12.2000 р. № 353.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку “Податкові різниці” / Затв. наказом МФУ від 27.06.13 р. № 627.

Додаткова:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Доходи” / Затв. наказом МФУ від 29.11.1999 р.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Витрати” / Затв. наказом МФУ від 31.12.1999 р. № 318.

3.1. Прибуток як економічна категорія. Відмінності прибутку за ПКУ та П(С)БО

Прибуток за даними фінансового обліку не збігається з визначеним за приписами Податкового кодексу через низку обмежень щодо включення витрат до собівартості продукції за Податковим кодексом і, навпаки, збільшення за ним в окремих випадках доходів проти їхньої суми, визначеної відповідно до П(С)БО 15 “Доходи”. В результаті цього виникають розбіжності, передбачені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 35 “Податкові різниці”, затвердженим наказом Мінфіну України від 27.06.13 року № 627.

Крім того, податкові різниці через амортизацію можуть виникнути у разі безоплатного надходження об’єктів за рахунок бюджету. І вже без винятків амортизація в податковому обліку не нараховується на “невиробничі основні засоби” – необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку.

Найбільше розбіжностей, відтак податкових різниць на всіх без винятку підприємствах, буде виникати через те, що у “податкові” витрати включаються фактичні витрати, але за умови, що вони не перевищують нормативних. Немає також повної узгодженості щодо складу витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), оскільки їхній перелік не тотожний (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Склад витрат у фінансовому й податковому обліку

За П(С)БО 16 “Витрати” (ст. 11)	За Податковим кодексом (ст. 138.8)
– Прямі матеріальні витрати	– Прямі матеріальні витрати
– Прямі витрати на оплату праці	– Прямі витрати на оплату праці
– Інші прямі витрати	– Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів
– Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загально-виробничі витрати	– Загальновиробничі витрати
	– Вартість придбаних послуг
	– Інші прямі витрати

Причому така розбіжність збереглася навіть після того, коли в Податковому кодексі привели у відповідність до П(С)БО 16 “Витрати” статтю “Загальновиробничі витрати”, а з останнього виключили т. зв. “альтернативний” варіант, який був передбачений нині скасованою ст. 11.8, тобто без включення згаданих накладних витрат. Це зумовлює різну собівартість окремих видів продукції, зважаючи на розподіл цих витрат, у яких за П(С)БО 16 “Витрати” фігурує амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення, а за Податковим кодексом її виділено в окрему статтю.

Так само є відмінності щодо відображення адміністративних витрат – за П(С)БО 16 до них включають податки, збори та інші передбачені законодавством обов’язкові платежі (крім податку, зборів та обов’язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг). За Податковим кодексом їх слід відображати у складі інших операційних витрат.

Водночас доводиться констатувати, що сутність прибутку (збитку) як економічної категорії донині немає однозначного тлумачення. Перш за все, “прибуток, обчислений в бухгалтерському обліку, не відображає економічного змісту – дійсного результату господарської діяльності. Усвідомлення цього привело крупних американських учених до чіткого розмежування понять бухгалтерський і економічний прибуток. Зокрема, за першим прибуток є результатом реалізації товарів або послуг, за другим – результатом роботи капіталу” [51, с. 397].

Якщо перевести це в формули, то вони будуть такими:

– бухгалтерський прибуток:

$$Пб = Д - С \quad (3.1)$$

– економічний прибуток :

$$Пе = Кк - Кп, \quad (3.2)$$

де: Д – дохід від реалізації товарів (послуг);

С – собівартість реалізованих товарів (послуг);

Кк – сума капіталу на кінець звітного періоду;

Кп – сума капіталу на початок звітного періоду.

У цьому контексті можна зауважити, що облікова теорія власне виникла як обґрунтування визначення прибутку, незважаючи на те, що така категорія ще не була в ужитку. Принаймні Л. Пачіолі писав лише про приріст майна купця, його капіталу, але ідея визначення прибутку вже була закладена в його трактаті. Так само його попередник, Б. Котрульї, виклавши “порядок заповнення цього рахунка (тобто, Збитків і прибутків – Авт.), вказав, що сальдо повинно переноситись на рахунок Капіталу” [51, с. 73, 397]. У 1531 р. “бухгалтерський облік став розглядатись як засіб визначення прибутку”, і “натуралістичне уявлення про те, що дохід – це сума грошей в касі й банку втратило будь-який смисл” [51, с. 73].

Не зважаючи на те, що з того часу пройшло майже п’ятсот років, а “з точки зору будь-якого економіста ... прибуток – це перевищення доходів над витратами, донині ясності з цією категорією немає, оскільки прибуток, обчислений в бухгалтерському обліку не відображає економічного змісту – дійсного результату діяльності... З економічної точки зору прибуток – це різниця між грошовими надходженнями і грошовими витратами. З точки зору господарської – прибуток – це різниця між майновим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду” [51, с. 109, 397].

Водночас у теорії обліку насамперед англійських країн розрізняють “податкову й економічну концепції прибутку, а самі визначення прибутку такі:

– фінансовий результат (прибуток) є приростом упродовж звітного періоду капіталу (засобів, укладених власниками фірми (підприємства). (відповідно збиток визначається як його зменшення) [51, с. 442], т. зв. “статичне трактування балансу”;

– фінансовий результат є різницею між доходами й витратами фірми (підприємства). Ця різниця може бути позитивною – прибуток, або від’ємною ... збиток [51, с. 443] т.зв. “динамічне трактування балансу”;

– фінансовий результат (прибуток) є збільшенням упродовж звітного періоду оцінки активів за рахунок зміни його доходності”, [51, с. 400, 443];

– прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати [19, с. 3].

За Податковим кодексом України визначення прибутку подібне, хоч при цьому наголошується на обмеженнях: “Прибуток ... визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду, визначених згідно зі статтями 135–137 цього Кодексу, на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду, визначених згідно з статтями 138–143 цього Кодексу, з урахуванням правил, встановлених статтею 152 цього Кодексу” [21].

Якщо до цього додати відмінності, сформульовані М. Туган-Барановським щодо прибутку підприємства і прибутку власника та розбіжності за підходом французьких учених Е.-П. Леоте й А. Гільбо: вони вважали валовим прибутком грошову виручку за реалізовані цінності, а М. Туган-Барановський – величину вироблених цінностей, то очевидно, що твердження Д. Соломона про концепцію прибутку, яка має трояку мету: 1) обчислення податків, 2) захисту кредиторів, 3) вибір розумної інвестиційної політики” [51, с. 398] видається переконливим. Особливо, коли мати на увазі парадокси обліку (всього їх 23), відзначені Я. Соколовим, зумовлені згаданими відмінностями економічного й облікового тлумачення прибутку. Звідси залишається лише погодитись з висновком про необхідність “мінімум двох систем обліку: однієї – для податкової інспекції, другої – для підприємства та його інвесторів” [51, с. 109].

Звісно, це було б якщо й не ідеальним, то наближеним до нього вирішенням проблеми визначення прибутку, якби такою була самоціль бухгалтерського обліку і не йшлося про економічність його як системи. Та суворі реалії змушують підходити до його організації більш приземлено, а отже, дві системи обліку виглядають надмірною розкішшю. Л. Сей (1894), міністр фінансів Франції, відомий вчений, цілком резонно зауважив: “Усякий прибуток є предметом оцінки і, діючи цілком чесно, його можна знайти там, де його зовсім немає” [51, с. 155].

Це підтверджують П(С)БО 7 “Основні засоби”, 9 “Запаси”, 11 “Зобов’язання”, 16 “Витрати”, якими передбачено вибір такого

“предмета оцінки” завдяки застосуванню різних методів нарахування зносу основних засобів, оцінки запасів при їхньому списанні на витрати виробництва, чи віднесення на них створених забезпечень.

Сьогодні, коли замість “госпрозрахунку мнимого” ринкові умови безжально перевели підприємства на самоокупність, основа його забезпечення, тобто формування інформації в бухгалтерському обліку, продовжується за тими самими застарілими підходами, оскільки збереглась столітньої давності підкреслена ще у 1911 р. Ч. Гаррісоном: “Основна ідея калькуляційної системи, яка зосереджує свою увагу єдиною на збиранні даних про здійснену роботу”, та “є абсолютно неправильною і відноситься до далеко минулих часів примітивної організації і скромних масштабів підприємств ... традиційна система калькулювання не відповідає на питання про те, як утворилась собівартість, надто пізно отримує результати і приносить більше витрат, аніж користі” [51, с. 411].

Без цього можна визначати фінансові результати, оскільки в теорії бухгалтерського обліку давно обґрунтована методика визначення прибутку за даними синтетичного обліку у Головній книзі, розроблена на основі ідеї видатного українського політеконома М. Туган-Барановського (1865–1919), переведеної на облікову методику російським ученим, членом-кореспондентом Міжнародної асоціації бухгалтерів Л. Гомбергом (1866–1935), за яку він отримав золоту медаль на міжнародному конкурсі у Франції. За цією методикою визначення суми валового прибутку можна здійснювати на рахунках Головної книги, без накопичення затрат у розрізі кожного виробу на аналітичних рахунках [51, с. 262].

Щодо калькуляції, то її головний недолік в уже зазначеному “додаванні цін минулого” та “цін нинішніх” може бути усунутий, якщо прислухатись до Ч. Гаррісона (1911). Зокрема, він вважав, що “першочергове значення ... для калькуляції має не вартісний (грошовий) вимірник ... , а натуральний, оскільки нормувати виробництво треба ... тільки в натуральному виразі. Сама ж собівартість повинна визначатись не за фактичними затратами, які мають чисто історичний ретроспективний характер, а за поточними цінами” [51, 413].

Отже, є підстави сподіватись, що врешті-решт будуть зроблені кардинальні кроки щодо приведення практики бухгалтерського обліку витрат діяльності й калькуляції собівартості та визначення прибутку до надбань світової теорії. А наразі директивно встановлених правил необхідно дотримуватись, тому визначення оподаткованого прибутку доводиться забезпечувати відповідно до прийнятих ПКУ.

3. 2. Платники податку на прибуток і методика визначення бази оподаткування за ПКУ

Платниками податку на прибуток за ПКУ визначено:

– українські організації – юридичні особи (у т. ч. їхні відокремлені підрозділи), включаючи неприбуткові організації у разі отримання ними прибутку від неосновної діяльності чи доходів, що підлягають оподаткуванню. Відповідно бюджетні установи й організації, що відкрили, наприклад, їдальню для своїх працівників, будуть сплачувати податок на прибуток;

– іноземні організації, які здійснюють свою діяльність в Україні через постійні представництва і (або) отримують доходи з джерелом походження з України.

Водночас не включаються до переліку платників податку на прибуток представництва юридичних осіб, а також ті суб'єкти господарювання, котрі перейшли на спрощену систему оподаткування, та платники фіксованого сільськогосподарського податку.

Відтак, на перший погляд видається, що поскільки “податковою базою ... визнається грошове вираження прибутку як об'єкта оподаткування”, то достатньо у формулу:

$$П = Д - Свр - Ів, \quad (3.3)$$

де: П – прибуток до оподаткування;

Д – сума доходів звітного періоду;

Свр – собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг);

Ів – інші витрати звітного податкового періоду,

підставити числові значення цих показників і виконати нескладну арифметичну дію віднімання, щоб визначити суму, від якої можна нарахувати податок на прибуток.

Така простота оманлива, оскільки при розгляді доходів, якими за ПКУ вважається загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їхніми межами, виникають певні труднощі. Як зазначалось, головними є два методи: касовий та нарахування.

Треба звернути увагу, що перший для формування бази оподаткування податком на прибуток не застосовується, тобто “зараховані (отримані) кошти на банківський рахунок (у касу) платника податку” при обчисленні прибутку не враховують, хоч такі суми відносять до доходу при оподаткуванні ПДВ, оскільки за ПКУ датою отримання доходів, що враховуються для визначення об’єкта оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнаються незалежно від фактичного надходження коштів.

Треба врахувати обмеження, визначені ст. 135-137 ПКУ, тому їхня сума буде відхилятися від указаної у Звіті про фінансові результати ф. № 2, зокрема в результаті продажу товарів тощо за нижчими, ніж звичайні ціни, отримання цільового фінансування, списання безнадійної дебіторської заборгованості та ін.

Крім того, облік доходів для визначення бази оподаткування податком на прибуток пов’язаний з відображенням ПДВ, оскільки для обчислення останнього треба від загальної суми виручки відняти суму цього податку.

Поряд із доходами, для визначення бази оподаткування треба калькулювати собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), що можливе за умови забезпечення обліку витрат на їхнє виробництво (виконання). Витрати, що враховуються при обчисленні об’єкта оподаткування, складаються з:

- витрат операційної діяльності, які включають собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
- інших витрат.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була

реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загально-виробничі витрати.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством, маючи на увазі установлений у Податковому кодексі України перелік витрат операційної діяльності.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Можна стверджувати, що порівняно з доходами облік витрат дещо простіший, оскільки куплена сировина й матеріали обліковуються без ПДВ, позаяк суму цього податку відразу відносять до податкового кредиту. Треба враховувати, що витрати, які формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, робіт, наданих послуг, а також треба зважати на існуючі обмеження щодо можливості віднесення витрат до собівартості продукції (робіт, послуг), оскільки в податковому обліку враховуються не всі здійснені на підприємстві, а лише прямо пов'язані з виробництвом (придбанням) товарів, робіт, послуг, хоч і визначені за правилами бухгалтерського обліку, але тільки за умови, що це не суперечить Податковому кодексу. В результаті цього виникає постійна різниця між собівартістю у бухгалтерському та податковому обліку.

Такі постійні різниці, можуть виникати при здійсненні витрат, не пов'язаних з провадженням господарської діяльності, а саме: витрат на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят,

розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків (крім благодійних внесків та пожертвувань неприбутковим організаціям, на утримання органів управління об'єднань платників податку, в т. ч. утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами; а також з приводу дивідендів, витрат, не підтверджених відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку.

Загалом при визначенні бази оподаткування податком на прибуток на основі аналітичного обліку доходів та собівартості продукції (товарів, робіт і послуг), обчисленої за даними аналітичного обліку про витрати й обсяг їхньої кількості, виробленої за звітний період, визначають масу прибутку, яка буде оподатковуватись за встановленою ставкою.

Наприклад, дохід від реалізації 1,5 т масла вершкового (з ПДВ) становить 120 000 грн. Його вироблено 2 т, а витрати виробництва (прямі та загальновиробничі) за дебетом аналітичного рахунка 2312 “Виробництво масла вершкового” становили за цей період 120 000 грн. Отже, собівартість 1 ц. масла вершкового становить:

$$\frac{120000 \text{ тис. грн.}}{20 \text{ ц}} = 6000 \text{ грн./ц, тобто, собівартість реалізованого}$$

масла дорівнює 15 ц x 6000 грн. = 90 000 грн.

Оскільки чистий дохід від реалізації (за мінусом ПДВ) вказаної кількості масла дорівнює 120 000 – 20 000 = 100 000 грн., виходить, що прибуток до оподаткування за цим видом продукції становить: 100 000 – 90 000 = 10 000 грн., а податок на прибуток буде: 10 000 x 16 / 100% = 1 600 грн.

Звісно, це все буде відображено не розрахунковим шляхом, а за допомогою кореспонденції рахунків, у результаті якої прибуток записують за кредитом рахунка 79 “Фінансові результати”, а нарахований на нього податок – за кредитом аналітичного рахунка 6412 “Розрахунки за податком на прибуток”. Таким чином, треба засвоїти

аналітичний облік і кореспонденцію рахунків з формування бази оподаткування та відображення податку на прибуток.

3.3. Документальне відображення та аналітичний облік доходів підприємств

Всі доходи, незалежно від того, отримані вони в Україні чи від нерезидентів, обліковуються в національній грошовій одиниці, навіть якщо вони були початково відображені в іноземній валюті (доларах, євро, рублях, фунтах та ін.), шляхом її переведення у гривні за офіційним курсом Національного банку України. Треба мати на увазі, що в обов'язки платників податків входить ведення “в установленому порядку обліку доходів і витрат”, тобто “забезпечення фіксування всіх господарських операцій у первинних документах”, які є “підставою для систематизації інформації на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного й аналітичного обліку шляхом подвійного запису”. А “незабезпечення платником податків зберігання первинних документів, облікових реєстрів, або ненадання контролюючим органам оригіналів документів чи їхніх копій при здійсненні податкового контролю тягнуть за собою накладення штрафу¹⁸ в розмірі 510 гривень”.

Таким чином, насамперед треба забезпечити належне документальне підтвердження доходів від реалізації товарів, продукції, матеріалів покупцям, виконання підприємством робіт і послуг замовникам, маючи на увазі, що в цьому випадку первинні документи будуть різними за формою, оскільки розрахунки з покупцями й замовниками здійснюються з приводу реалізації їм виробленої на підприємстві продукції, виконання для них робіт (наприклад, будівництво об'єктів) або надання послуг (транспортні перевезення).

На підприємствах торгівлі покупцям і замовникам реалізують раніше придбані товари, які вироблені іншими підприємствами. Підприємства громадського харчування можуть реалізувати покупцям як власну продукцію (страви, м'ясні вироби, кондитерські вироби тощо їдалень, кафе, ресторанів і т.п.), так і придбані товари

¹⁸ При повторному порушенні штраф становитиме 1020 грн.

(напої та ін.). Таке розмаїття зумовлює специфіку документообігу підприємств різних галузей.

Водночас незалежно від галузевої приналежності підприємств окремі стадії цього процесу однакові. Наприклад, основним в усіх випадках продажу товарів, виконання робіт, надання послуг юридичним особам (підприємствам) є обов'язкове укладання договору купівлі-продажу.

Такі договори можуть укладатися також між підприємством та фізичною особою (громадянином), коли продукція (товари) реалізуються великими партіями, або роботи (наприклад, будівництво) виконуються впродовж тривалого терміну, а тому розрахунки здійснюються поетапно (частково).

Далі застосовуються власне первинні облікові документи, залежно від того, що саме реалізується та умов оплати, які мають різне найменування та зміст.

Зокрема, відповідно до договору покупець може здійснити попередню оплату товару. Тому в цьому випадку наступним первинним документом буде виписане ним платіжне доручення про перерахування грошей продавцеві (постачальнику).

Після цього він, тобто покупець, повинен виписати довіреність на службову особу підприємства, якій він довіряє отримати товар.

Реалізація продукції (товарів) підтверджується товарно-транспортною накладною, виписаною у трьох примірниках, коли їхня доставка покупцеві здійснюється без залучення транспортних засобів інших підприємств, та в чотирьох примірниках – при перевезенні продукції залученим автотранспортом.

Відтак один примірник товарно-транспортної накладної з підписом водія про отриману для перевезення продукцію залишається на складі підприємства, а два (чи три – за умови перевезення залучених автотранспортом) видаються йому як супровідні документи на продукцію.

Після доставки продукції покупцеві один примірник залишається в нього, а один чи два з відмітками про прийняту покупцем продукцію повертають водієві, який здає товарно-транспортну накладну в той склад, з якого він отримав продукцію.

Якщо використовувався залучений автотранспорт, четвертий примірник товарно-транспортної накладної залишається у водія і прикладається до подорожнього листа вантажного автомобіля, а потім здається у бухгалтерію автотранспортного підприємства, де на її основі пред'являється рахунок на транспортні послуги продавцеві чи покупцеві, залежно від того, хто з них замовляв такі послуги.

Товарно-транспортні накладні є уніфікованими та спеціалізованими, залежно від того, який вид продукції реалізовується, оскільки кожний з них характеризується специфічними властивостями. Інколи до товарно-транспортних накладних додають спеціалізовані накладні, як це, наприклад, передбачено щодо перевезення молока, спирту тощо.

З позиції податкового обліку особливої уваги потребує запис у кожній товарно-транспортній накладній обов'язкових реквізитів, і щодо обліку доходів – це насамперед дата доставки продукції (товару). Такий реквізит у товарно-транспортній накладній відсутній, що не можна вважати нормальним явищем, оскільки дата складання товарно-транспортної накладної, яка в ній наявна, не завжди збігається з фактичною доставкою продукції, особливо тоді, коли перевезення здійснюється на значну відстань¹⁹. У результаті за даними товарно-транспортних накладних не завжди можна контролювати фактичне виконання договору поставки продукції (товарів) покупцям.

Часто останні при систематичній реалізації (щоденній чи навіть кількаразовій протягом дня) виписують на прийнятту продукцію власні приймальні квитанції, об'єднуючи в них дані декількох товарно-транспортних накладних. Крім цього, нерідко у зв'язку з цим виникають суперечки щодо строків поставки, а при реалізації продукції, на яку встановлено сезонні ціни, навіть збитки, якщо

¹⁹ Це може зумовити колізію, коли за договором визначено, що реалізація здійснюється на умовах наступної оплати, але через затримку в дорозі виходить, що гроші на рахунок продавця надійшли швидше, ніж отримання ним товару – таке трапляється при застосуванні інших форм розрахунків, ніж платіжними дорученнями, наприклад, акредитивом чи платіжною вимогою-дорученням. Особливо під час визначення ПДВ, виникають розбіжності в черговості операцій, позаяк перша подія змінюється.

частина продукції буде відправлена в одному періоді, а оплачена за цінами, що діяли в іншому.

На наш погляд, необхідно чітко контролювати дати фактичного відвантаження продукції. У випадках, коли вони не збігаються з указаними при виписуванні товарно-транспортних накладних, у бухгалтерії підприємства (відділі збуту), обов'язково зазначати це, наприклад, поряд із підписами особи, що відпустила продукцію та водія, який прийняв її для перевезення, й особи, якій здано продукцію (вантажоодержувача). Це дозволить уникнути непорозумінь щодо оплати за продукцію сезонного характеру та забезпечити дійовий контроль за дотриманням дат її реалізації.

Так само важливим є контроль часу прибуття, вибуття та простою при виконанні вантажно-розвантажувальних операцій (гр.18, 19, 20 ТТН), оскільки перевищення нормативів нерідко спричинює псування продукції, а отже, збитки.

Важливішими реквізитами товарно-транспортної накладної є, звичайно, кількісні і якісні показники продукції, яка реалізується підприємством. Якщо показники кількості (маси) в ній відображені достатньо повно (кількість місць, брутто, нетто), то якісні параметри не завжди можна навести тут у потрібному обсязі, отож нерідко до товарно-транспортної накладної додають специфікації, сертифікати якості, атестати, свідоцтва, аналізи.

Крім того, на практиці нерідко виникають розбіжності між даними продавця та покупця як за масою (кількістю) відправленої в реалізацію продукції, так і за її якістю. Отже, в таких випадках необхідно негайно скласти акт про такі розбіжності.

Водночас слід мати на увазі, що зафіксувати розходження значно легше, ніж встановити причини їхнього виникнення. Що ж стосується якісних параметрів реалізованої продукції, як правило, за даними продавця та покупця надто важко довести, в результаті чого виникли розбіжності, особливо в тих випадках, коли повторні аналізи не виконувались незалежними лабораторіями. З огляду на це первинний облік – це не тільки точне фіксування даних у товарно-транспортних накладних, а й уважний контроль зважування (перерахунок) продукції при передачі її покупцеві, об'єктивності

відбирання зразків для аналізів, відтак особи, що супроводжують продукцію – водії, експедитори, агенти зі збуту – повинні відповідально ставитись до своїх обов'язків щодо реалізації продукції.

Щодо реалізації продукції, виробленої на підприємстві, своїм працівникам або іншим фізичним особам, то для цього можуть використовуватись накладні типової форми № М-20.

Оскільки оплата продукції, товарів, робіт та послуг покупцями здійснюється готівкою або в безготівковому порядку, первинними документами можуть бути прибуткові касові ордери або платіжні доручення, платіжні вимоги-доручення, розрахункові чеки, векселі. Зазвичай сума в них указується на підставі згаданих накладних або товарно-транспортних накладних²⁰.

Водночас нерідко застосовуються попередня оплата покупцями замовлених продукції, товарів, робіт, послуг або перерахування ними продавцям (постачальникам) авансу. В такому разі, оскільки товарно-транспортні накладні (акти виконаних робіт) відсутні, бо продукція, товари ще не відвантажені (роботи не виконані, послуги не надані), перерахування покупцем на рахунок продавця (постачальника) коштів здійснюється платіжним дорученням, яке виписують на основі рахунка-фактури.

Рахунок-фактуру на домовлену кількість і вартість товарів виписує продавець (постачальник) у двох примірниках, один з яких видає покупцеві. Покупець у рядку “Призначення платежу” платіжного доручення вказує, що це попередня оплата згідно з рахунком-фактурою № __ від _____ 200 __ р. Далі отримання товару проводиться у звичайному порядку: на основі довіреності покупця за товарно-транспортною накладною, виписаною продавцем (постачальником).

Доходи підприємств, які виконують для замовників роботи, в т.ч. й капітальні вкладення, надають послуги, пов'язані з виробничою й невиробничою діяльністю, формуються подібним чином, але документація тут дещо відрізняється. Зокрема, при виконанні робіт

²⁰ Незалежно від форми розрахунків та черговості операцій підприємства-продавці, крім зазначених документів, завжди виписують за першою подією податкові накладні, звісно, коли вони зареєстровані як платники ПДВ.

підрядниками, в тому числі капітальних вкладень, укладається договір підряду, а виконані роботи і послуги оформляють актом.

Нагромадження й систематизація доходів від діяльності підприємств здійснюється з використанням рахунків класу 7 “Доходи і результати діяльності”, за якими на кожному підприємстві до субрахунків, установлених за робочим Планом рахунків стосовно цього класу синтетичних рахунків, треба визначити необхідні аналітичні рахунки. Вони затверджуються в додатку до наказу про облікову політику з огляду на особливості діяльності підприємства, перш за все, галузеві.

Існуюча методика фінансового обліку доходу (виручки) від реалізації не узгоджується зі змістом Податкової декларації з податку на прибуток та Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ф. № 2, що зумовлює доволі марудні облікові процедури, оскільки доводиться “очищати” дані аналітичного обліку від податку на додану вартість. В Податковій декларації з податку на прибуток підприємства тепер прийнято скасований за НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” колишній підхід і у її рядку 02 має вказуватися загальний кредитовий обіг – виручка від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг), оскільки податок на додану вартість та акцизний потрапляють у рядок 06.4 “Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати”, що певною мірою виправдане, оскільки окремі товари реалізуються без ПДВ, а за акцизним податком – лише деякі.

Крім того, за ПКУ передбачено низку застережень щодо продажу товарів (робіт, послуг), зокрема, пов’язаним особам – не нижче т. зв. звичайних цін, визначення митної вартості експортованих товарів тощо. На практиці може бути замість рівності: ст. 2000 Звіту ф. № 2 = рядку 02 Податкової декларації з податку на прибуток мінус дані її рядка 06.4, нерівність, тобто значення ст. 2000 Звіту ф. № 2 вийде меншим, ніж показник рядка 02 Податкової декларації з податку на прибуток.

Водночас в аналітичному реєстрі в такому випадку неможливо вказати узагальнену суму доходу “очищену” від ПДВ, яка зазначається як “Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт,

послуг)” у Звіті ф. № 2, отож її доводиться визначати шляхом вибірки. Зрозуміло, якщо ця сума є іншою за вимогами Податкового кодексу, то процедура вибірки ще більш ускладнюється.

Необхідно мати на увазі, що кореспонденція рахунків з відображення доходів дещо відрізняється, зважаючи на те, що кожний з них використовується для обліку певних доходів. Саме для обліку реалізації товарів, робіт та послуг на підприємствах використовують рахунок 70 “Дохід від реалізації”, на якому відображають доходи від продажу продукції власного виробництва, куплених товарно-матеріальних цінностей, в т. ч. товари. За кредитом субрахунків 701-703 та відповідно відкритих до них аналітичних рахунків відображають збільшення (одержання) доходу, а за дебетом – належну суму непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та ін.), передбачених законодавством, а також списання у порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати” різниці між сумами кредитового й дебетового обігів.

Водночас базу оподаткування податком на прибуток формують інші доходи, зокрема, виручка за реалізовану іноземну валюту, доходи від операційної оренди, курсова різниця, нарахована на іноземну валюту, одержані штрафи, пені, неустойки, вартість нестач, втрат і крадіжок, віднесених на винних осіб, сума кредиторської заборгованості, що списується з балансу, та ін.

Вони відображаються на підставі документів про продаж валюти (прибуткових касових ордерів, платіжних доручень), розрахунку орендних платежів, курсової різниці за іноземною валютою, актів чи інвентаризаційних описів, вироків суду за нестачами і втратами або крадіжками, довідок бухгалтера про списання кредиторської заборгованості тощо на інших рахунках класу 7 “Доходи і результати діяльності”.

3.4. Документальне відображення та аналітичний облік витрат підприємств

Документальне забезпечення витрат діяльності підприємств не менш різноманітне, оскільки вони відображаються за дебетом низки

синтетичних рахунків класу 8, що дозволяє нагромаджувати їх за групами, передбаченими розділом II “Елементи операційних витрат” Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ф. № 2. Особливо це стосується субрахунків рахунка 80 “Матеріальні витрати”.

Зокрема, за субрахунком 801 “Витрати сировини й матеріалів” для їхнього оформлення використовують, як правило, “Лімітно-забірні картки” тип. ф. № М-8, оскільки вони дають можливість отримувати матеріали в межах загального ліміту частковими партіями за потребою, що є запорукою дотримання вимог ПКУ, яким наднормативне витрачання запасів не передбачене, сприяючи їхньому раціональному використанню, уникненню нестач і крадіжок, особливо при відсутності спеціальних кладовок для їхнього зберігання безпосередньо в центрах відповідальності – виробничих підрозділах підприємства.

Водночас за новими “Методичними рекомендаціями із застосуванням реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами”, затвердженими наказом Міністерства фінансів від 15.06.11 р. № 220 передбачено можливість ведення спрощеного обліку доходів і витрат суб’єктами малого підприємництва, щодо яких на період з 01.04. 2011 року по 1.01.2016 року застосовується нульова ставка податку на прибуток (доходи менше 3-х млн. грн.), тобто без застосування подвійного запису, хоча Журнал 4 - МС обліку витрат побудований майже так само, як це передбачено згаданими рахунками.

Треба, однак, зауважити, що бухгалтери окремих підприємств цих рахунків, видно піддавшись тлумаченням деяких авторів, котрі стверджували, що “рахунки восьмого класу призначені для малих підприємств”, цих рахунків не застосовували, тим більше, що такий варіант навіть виглядає привабливішим, зважаючи на скорочення кількості записів, оскільки згадані рахунки є транзитними²¹.

²¹ Правда, потім це “скорочення” оберталось необхідністю вибірки й групування витрат за елементами для складання Звіту ф. № 2 у вкрай напружений період – січень наступного року, що зумовлювало численні помилки й низький рівень достовірності показників звітності.

Сьогодні цих рахунків зросла, оскільки їхнє застосування дозволяє забезпечити системне формування не тільки Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ф. № 2, а й формування даних для рядка 05.1. Податкової декларації з податку на прибуток, уникаючи завдяки подвійному запису операцій помилок із відображення операційних витрат діяльності, необхідних для обчислення собівартості продукції (робіт, послуг).

Ігнорування цих рахунків такої можливості не дає, а помилки під час застосування вибірки даних, розосереджених на різних аналітичних рахунках з обліку витрат виробництва, неминучі, зважаючи на обсяг такої роботи, до того ж виконуваної поспіхом, бо податкова декларація з податку на прибуток повинна подаватись, як відомо, до податкового органу протягом 40 днів після звітного кварталу. Якщо врахувати, що водночас подають інші форми податкової та фінансової звітності, то помилки будуть. Наслідки таких помилок у податковій звітності більш серйозні, ніж у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) ф. № 2. З метою системного накопичення даних про витрати за елементами необхідно привести у відповідність до вимог Податкового кодексу реєстри аналітичного обліку.

Наднормативні витрати в податковому обліку фігурувати не можуть, оскільки у собівартість реалізованих товарів (а під ними за Податковим кодексом розуміється і вироблена продукція безпосередньо на підприємстві), виконаних робіт, наданих послуг включаються витрати, що прямо пов'язані з їхнім виробництвом та/або придбанням, які хоч і визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, але вони застосовуються лише в частині, що не суперечить його розділу III "Податок на прибуток підприємств".

Враховуючи обмеження щодо низки витрат, зрозуміло, що собівартість продукції, товарів, робіт і послуг за приписами Податкового кодексу й положень (стандартів) бухгалтерського обліку виходитиме різною.

3.5. Визначення прибутку та аналітичний облік розрахунків із бюджетом за податком на прибуток

Забезпечивши облік витрат та оприбуткування виробленої продукції (робіт, послуг), можна здійснювати калькулювання їхньої собівартості. Треба мати на увазі, що об'єктивною обставиною, котра унеможлиблює безпосереднє визначення питомих витрат на виробництво продукції (робіт, послуг), є те, що більшість витрат можна з певною достовірністю відобразити за різними центрами відповідальності, але їх неможливо відразу віднести до конкретного виду продукції.

У зв'язку з цим застосовують різні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Зокрема, на підприємствах, де сировину й оплату праці, інші витрати порівняно легко можна віднести до виробництва конкретного виду продукції (робіт, послуг), застосовують позамовний метод. Вважають, що цей метод використовується в машинобудуванні, будівництві, під час виконання ремонтних робіт тощо.

Варто зауважити, що не йдеться про обов'язкову наявність конкретних замовлень, котрі розуміють як наявність відповідно оформлених документів від зовнішніх замовників – фізичних осіб чи підприємств, хоч у цих випадках цей метод також можна застосовувати.

Це не означає, що за наявності замовлень зі сторони обов'язково використовується саме позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Наприклад, замовлення на серійну продукцію – металопрокат різних профілів і сортаментів, текстильні вироби різних найменувань – надходять на відповідні підприємства серійного виробництва такої продукції майже щоденно. Проте облік витрат і калькулювання собівартості продукції здійснюється не за окремими замовленнями, а за попередільним методом.

Залежно від конкретної належності підприємства до відповідної галузі промисловості відрізняються об'єкти (види продукції), собівартість котрих калькулюють. Так, у борошно-круп'яній промисловості

визначають собівартість продукції за видами, культурами, сортами, рецептами тощо, наприклад, борошно (пшеничне, житнє) вищого (першого) гатунку; крупа (гречана, пшенична, кукурудзяна, ячмінна) першого (другого) гатунку, висівки, комбікорм та ін. Застосовують комбінований спосіб визначення собівартості одиниці продукції кожного виду.

Зокрема, витрати сировини визначають прямим віднесенням її вартості на готову продукцію, а витрати на переробку розподіляють пропорційно до умовної кількості переробленої сировини за коефіцієнтами, розрахованими на основі співвідношень нормативної продуктивності млинів і крупорушок при виробництві конкретних видів продукції.

Наприклад, сировину, витрачену на виробництво висівок, переводять в умовне зерно за коефіцієнтом 0,75, оскільки продуктивність млина при їхньому виробництві на 25% вища, ніж при розмелюванні зерна на борошно. Сировину, витрачену на його виробництво, переводять в умовне зерно за коефіцієнтом 1,0. Для визначення фактичної собівартості послуг із переробки давальної сировини загальну суму витрат на переробку ділять на кількість переробленої сировини в умовному обчисленні.

Такі калькуляційні розрахунки є основою для визначення фінансових результатів від реалізації продукції, робіт і послуг (прибутку чи збитку), вирахованих як різниця між кредитовими й дебетовими обігами у Відомості аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг, яка відкривається до рахунка 70 "Доходи від реалізації". З цієї відомості дані переносяться у Відомість закриття рахунків бухгалтерського обліку, яка є основою для запису прибутків і збитків від реалізації за рахунком 79 у Журналі 6 чи відповідній машинограмі за наступною кореспонденцією (табл. 3.2).

Фінансові результати від позареалізаційних операцій записують тут на основі первинних документів – платіжних доручень про перерахування пені, штрафів, договорів, актів, розрахунків тощо.

Основні операції за рахунком 79 “Фінансові результати”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Віднесення собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг на зменшення фінансових результатів	79	90
Віднесено доходи від реалізації та інші доходи на збільшення фінансових результатів	70 – 75	79
Визначено прибуток	79	44
Визначено збиток	44	79

Спочатку відображають фінансові результати від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, доходи й витрати від поза-реалізаційних операцій, штрафи, пені, неустойки та ін. Різницю підсумків прибутків та збитків за наведеним переліком на цьому рахунку переносять на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)”, де виявлять загальний фінансовий результат господарювання – прибуток чи збиток.

Визначення податку на прибуток при його порівняно логічній простоті як частки від загальної суми прибутку, що записується за кредитом окремого аналітичного рахунка, наприклад, 6412 “Розрахунки з податку на прибуток”, за діючими приписами щодо відображення податкових різниць супроводжується не тільки ускладненнями обчислень, а й виникненням, як уже зазначалось, ілюзорних активів чи пасивів.

Так, коли за даними податкового обліку прибуток буде становити у звітному кварталі, скажімо, 253,5 тис. грн., то при ставці податку 16 відсотків його сума дорівнюватиме $\left(\frac{253,5 \times 16}{100}\right) = 40560$ грн. Саме вона буде відображена за кредитом аналітичного рахунка 6412

“Розрахунки з податку на прибуток” як заборгованість перед бюджетом (рис. 3.1).

Д 6412 “Розрахунки за податком на прибуток”		К
	С-до на 1.X.201 __ р.	20145,00
1) Сплачено заборгованість перед бюджетом – 20145,00	2) Нараховано податок на прибуток –	40560,00
Обіг за місяць – 20145,00		40560,00
	С-до на 1.XI.201_ р.	40560,00

Рис. 3.1. Схематичне зображення рахунка з обліку нарахування і сплати податку на прибуток

Варто зауважити, що за дебетом рахунка 98 “Податок на прибуток” сума завжди буде іншою: меншою – якщо сума прибутку за Звітом про фінансові результати (Звітом про сукупний дохід) ф. № 2 теж менша (наприклад, вона становить 189 грн.), ніж за Податковою декларацією – саме це маємо у таблиці 3.13 (див. гр. 20), де фігурує цифра 30240 грн.; більшою – коли оподатковуваний прибуток буде меншим від наведеного у Звіті ф. № 2, наприклад, в останньому він становитиме 300 тис. грн.

У першому випадку т. зв. тимчасова податкова різниця відображається як відстрочені податкові активи – за дебетом рахунка 17 однойменної назви:

$$\begin{aligned}
 & - \text{дебет 98 } (189000 \times 16 : 100) = 30240 \text{ грн.} \\
 & - \text{дебет 17 } [(253500 - 189000) \times 16 : 100] = 10320 \text{ грн.} \quad \text{Разом} \\
 & \quad \quad \quad () \\
 & \quad \quad \quad \text{кредит 6412} = 40560 \text{ грн.} \\
 & = 40560 \text{ грн.}
 \end{aligned}$$

За другої умови виникають відстрочені податкові зобов’язання за кредитом однойменного рахунка 54, оскільки реальний прибуток (300 тис. грн.) більший, ніж визначена за Податковим кодексом база

оподаткування (189 тис. грн.). Записи з нарахування податку на прибуток будуть такими:

$$\text{дебет } 98 (300000 \times 16 : 100) = 48000 \text{ грн.}$$

$$\text{кредит } 6412 (253500 \times 16 : 100) = 40560 \text{ грн.}$$

$$\text{дебет } 54 [(300000 - 253500) \times 16 : 100] = 7440 \text{ грн.}$$

{ }

$$\text{Разом} \qquad \qquad \qquad = 48000 \text{ грн.}$$

У наступному кварталі це співвідношення оподаткованого прибутку за даними податкового й фінансового обліку може стати діаметрально протилежним, тому ці тимчасові податкові різниці змінюються і теоретично можуть взаємно погашатися.

Це передбачено в Інструкції до Плану рахунків їхньою кореспонденцією за дебетом рахунка 17 “Відстрочені податкові активи” та кредитом рахунка 54 “Відстрочені податкові зобов’язання” – коли в попередньому кварталі прибуток за Звітом про фінансові результати (Звітом про сукупний дохід) ф. № 2 був більшим, ніж за Податковою декларацією з податку за ним.

Зокрема, в ній не передбачено, що в результаті виправлення помилок сума податку на прибуток за звітний рік може бути зменшена, хоча така різниця зараховується до фінансового результату (дебет 98, кредит 79), та низку інших операцій. Тому на практиці її теж доведеться коригувати з урахуванням особливостей розрахунків за податком на прибуток підприємств.

3.6. Звітність за податком на прибуток та методика її складання

Хоча за Податковим кодексом визнається, що доходи й витрати відображаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, при складанні Податкової декларації з податку на прибуток неможливо просто переписати цифри зі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ф. № 2, оскільки зміст цих

форм звітності не збігається, позаяк у Податковій декларації з податку на прибуток підприємства деталізовано доходи і витрати, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування за іншим переліком, причому її доповнено низкою додатків.

Враховуючи, що їх доведеться заповнювати принаймні два рази: один – для підприємства, другий – для податкових органів, але це ще не кінець такої марудної рутинної роботи, оскільки у фінансовому обліку необхідна диференціація нарахованої амортизації також за об'єктами калькуляції, про виважену методологію обліку і звітності говорити не доводиться.

Загалом методика складання Податкової декларації з податку на прибуток полягає в перенесенні даних аналітичного обліку про доходи і витрати у відповідні рядки. Зокрема, насамперед треба вказати, яка це декларація (звітна, звітна нова тощо) та звітний податковий період, поставивши позначку “✓” або “х” зліва відповідних клітинок у рядках 1 та 2. Рядки 3-6 призначені для вказування адресних даних підприємства на підставі реєстраційних документів, зокрема, довідки з Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України.

З нього виписують назву та коди підприємства. Місцезнаходження вказують за даними Свідоцтва про державну реєстрацію, незважаючи на те, що фактична адреса могла на цей час змінитись. У такому разі потрібно своєчасно поновити це Свідоцтво.

Варто звернути увагу, що пропуск якихось реквізитів адресної частини, крім позначених зносками 1 та 2, може бути причиною відмови у її прийнятті податківцями з наступними фінансовими санкціями, передбаченими за несвоєчасне подання Податкових декларацій.

Перед заповненням рядків 01 – 06.5 доцільно спочатку скласти додатки до неї. Тому аналітичний облік інших доходів, інших витрат звичайної діяльності та інших операційних витрат необхідно деталізувати відповідно до змісту цих додатків, оскільки за традиційними

реєстрами фінансового обліку сформувати таку інформацію неможливо.

Звісно, при належній постановці методології бухгалтерського обліку аналітичні реєстри мали би коригуватись в унісон зі змінами вимог до нього. Однак уже традиційно цього не забезпечується, тому залишається тільки пристосувати до цього розроблені самотужки, тим паче, що це можна робити за обліковою політикою підприємства.

Водночас це не означає, що на будь-якому підприємстві до існуючих реєстрів з обліку доходів і витрат необхідно вести всі з перелічених додатків. Наприклад, якщо на підприємстві у звітному періоді не було претензій до покупців з приводу погашення заборгованості за відвантажені товари (роботи, послуги), такий додаток не складається, а отже, вести відповідний реєстр аналітичного обліку немає необхідності. Це саме стосується реєстрів, розроблених за змістом інших додатків, якщо не здійснювалися специфічні операції, передбачені їхнім змістом.

Це не означає, що якесь підприємство впродовж року буде подавати тільки мінімум додатків до Податкової декларації з податку на прибуток, бо може виявитися, що у першому кварталі звітного року цього було достатньо, а в наступних виникли підстави для складання певного додатка, оскільки подана декларація містить помилку. Відтак і відповідні реєстри аналітичного обліку доходів та витрат доведеться, що називається, “на ходу” заводити. Тобто, у кожному кварталі доведеться балансувати між мінімумом та максимумом таких додаткових реєстрів – залежно від того, які з передбачених додатків, крім основних, належить прикласти до Податкової декларації з податку на прибуток.

Складання зазначених додатків базується лише на врахуванні їхнього змісту, а не якихось інших нормативних документів, зважаючи на те, що він здебільшого витікає з відповідних статей Податкового кодексу. В ньому фігурує чітка установка: “Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що

визначені абзацом першим цього пункту”, й однозначно вказано: “Для цілей оподаткування платники податків зобов’язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов’язаних з визначенням об’єктів оподаткування та/або податкових зобов’язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов’язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством” [21, ст. 44.1].

Складання будь-якого додатка з Податкової декларації з податку на прибуток має ґрунтуватись на відображенні операцій в облікових реєстрах за кореспонденцією рахунків.

Податкову декларацію з податку на прибуток подають за календарні квартал, півріччя, три квартали – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя), а річну – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року одним із таких способів:

- особисто платником податків або уповноваженою на це особою (зазвичай працівником бухгалтерії);

- надсилається поштою (не пізніше, як за 10 днів до кінцевого (40-денного чи 60-денного) строку подання з повідомленням про вручення та з описом вкладення;

- електронними засобами зв’язку. Для цього має бути зареєстрований електронний підпис, а Податкова декларація – поданою не пізніше 24:00 дня, в якому спливає граничний строк її подання.

Враховуючи те, що у разі виявлення помилок Податкова декларація вважається непринятною, про що податкова інспекція повідомляє платника податку письмово протягом 3-х робочих днів щодо поданої особисто, та 5-ти – за отриманою поштою, включаючи електронну, затягувати подання звітності з податків, у тому числі й податку на прибуток, не варто, оскільки можна мимоволі порушити граничний строк, відтак доведеться сплачувати штраф.

Якщо після подачі декларації за звітний період платник податків подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення

граничного строку подання декларації за такий самий звітний період, то штрафи не застосовуються. Платник податків не має права подавати уточнюючий розрахунок до податкової декларації, поданої за період, який на дату подання уточнюючого розрахунку перевіряється відповідним контролюючим органом.

Водночас на суму заниженого податкового зобов'язання нараховується пеня за весь період заниження з розрахунку 120% річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день заниження²².

²² В Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, вказується, що враховується більша ставка із двох: на день виникнення або на день погашення податкового боргу.

ТЕМА 4. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ЇЇ ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЗА ПОДАТКОВИМ КОДЕКСОМ

У результаті вивчення цієї теми формуються:

а) знання особливостей податкового обліку амортизації основних засобів та її відображення у звітності;

б) вміння і навички, які дозволяють організувати на підприємстві податковий облік та складання звітності за амортизацією основних засобів.

Основні терміни: основні засоби; класифікація основних засобів; амортизація основних засобів; знос основних засобів; методи амортизації; балансова вартість основних засобів; первісна вартість об'єктів; залишкова вартість основних засобів.

Засвоєння матеріалу за цією темою полегшується завдяки такому його групуванню:

4.1. Амортизація основних засобів: сутність з позицій оподаткування.

4.2. Об'єкти амортизації на підприємствах, їхня вартість та класифікація за Податковим кодексом.

4.3. Методика нарахування амортизації основних засобів.

4.4. Документальне забезпечення й аналітичний облік основних засобів та їхньої амортизації, відображення її у податковій звітності.

Література:

Основна:

1. Розділ III “Податко на прибуток”, ст. 143–146 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (з наступними змінами).

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” / Затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.

3. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків / Затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69.

4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів / Затв. наказом Міністерством фінансів України від 30.09.03 р. № 561.

Додаткова:

5. Хомин П. Дефініції “амортизація” і “знос” основних засобів у контексті Плану рахунків бухгалтерського обліку // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2007. – № 2. – С. 104–112.

6. Хендриксен Е. С., Теория бухгалтерского учёта : пер. с англ. / Хендриксен Е. С., Ван Бреда М. Ф.; под ред. Соколова Я. В. – М. : “Дело ЛТД”, 1995. – 480 с.

4.1. Амортизація основних засобів: сутність з позиції оподаткування

Загалом термін амортизація відомий здавна. Він згадується у працях древньоримського архітектора Вітрувія²³, проте донині повністю не розкритий зміст цього поліття. Зокрема, за П(С)БО 7 “Основні засоби” визначення амортизації є ідентичним терміну знос основних засобів: “Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Знос основних засобів – сума амортизації об’єкта основних засобів з початку його корисного використання”. Відтак не дивно, що вони обліковуються на одному синтетичному рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”.

Немає конкретизації щодо цього в навчальній літературі²⁴, де фігурують визначення нібито амортизація є способом “перенесення вартості необоротних активів на новостворений продукт” (хоч загалом застосування категорії вартості до основних засобів

²³ Вітрувій Полліон Марк, I ст. до н.е., побудував акведук та амфітеатр, написав 10-ть книг по архітектурі, його пропорції будови людського тіла використав Леонардо да Вінчі у своєму знаменитому рисунку.

²⁴ Зокрема, М. Р. Метьюс і М. Х. Б. Перера визнають: “Жодна концепція не здатна задовільно пояснити те, що робить бухгалтер у процесі нарахування зносу (амортизації)” [17, с. 287]. А Е. С. Хендріксен та М. Ф. Ван Бреда підкреслюють “Ніякі теоретичні роздуми не створюють фундаменту для переваги жодного з відомих методів амортизації, а вибір останнього будується лише на прагненні створити сприятливі умови для розрахунку оподатковуваних сум” [56, с. 333].

некоректне, оскільки мова може йти лише про їхню ціну) або джерелом відновлення зношених об'єктів, що так само помилкове, коли зважити, що кожний фонд бухгалтерського обліку (у т. ч. амортизаційний) – це лише фіктивний резерв, якому в активі нічого не протистоїть.

З певного часу, можливо, саме з ХІХ ст., синоніми цього терміна сприймали як антоніми – дві нібито різні категорії, відтак навіть у науковій літературі маємо методологічну плутанину: “Амортизація – це процес поступового знецінення активу, перенесення вартості на собівартість продукції, що виробляється, та використання цієї вартості для наступного відтворення”, де перша частина відображає типове розуміння зносу основних засобів, а друга – амортизаційного фонду в дусі Ж.-Б. Дюмарше (1874–1946), який вважав амортизацію резервом, а знос – регулятивом [51, с. 336].

У цьому контексті зазначимо, що в зарубіжній літературі нарахування амортизації вважають методом бухгалтерського обліку, який дозволяє систематично і раціональним способом розподілити витрати або вартість (підкр. нами – Авт.) капітальних активів [56, с. 331], з чим можна було би погодитись, якби тут не було змішування витрат і вартості²⁵.

Відповідно, видається, що в колишньому законі України “Про оподаткування прибутку підприємств”, де вказувалося, що це “поступове віднесення витрат на їх (тобто основних фондів – Авт.) придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення... прибутку платника податку в межах норм амортизаційних відрахувань...”, визначення амортизації (зносу) точніше. У Податковому кодексі це формулювання замінили на антиметодологічне: “Амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизуються, протягом строку їх корисного використання (експлуатації)” [21, ст. 14.1.3].

Насправді відбувається “знос основних засобів – старіння, зношування споруд, обладнання в процесі їх виробничого використання” [50, с. 119]. Для того, щоб ці втрати якимось покривати не раптово – в

²⁵ Можливо це вади перекладу терміна value, який має безліч синонімів, наприклад, окрім вартості, цінність, величина, корисність тощо.

момент списання зношених об'єктів, – у бухгалтерському обліку застосовують метод, можливо й не зовсім досконалий з позицій сутності цього процесу – власне “розподіл ретроспективних витрат, пов'язаних із придбанням активу, на весь строк його корисного життя, без спроби оцінити вартість самого активу” [55, с. 25], зменшуючи шляхом їхнього включення до собівартості виробленої продукції (робіт, послуг) суму прибутку до оподаткування. Хоча значно простішим та ефективнішим було би коригування бази оподаткування не на суму волонтаристсько визначеної амортизації, а фактичних капітальних інвестицій.

Водночас уже за методологією податкового обліку щодо амортизації необоротних активів уведено такі норми, які призводять до зайвих витрат, котрих можна би було уникнути. Наприклад, на всі новопридбані об'єкти основних засобів, крім Акта ф. ОЗ - 1, яким вони зараховуються на баланс, треба видати за цією самою датою наказ про доповнення облікової політики стосовно визначення саме для них очікуваного терміну корисного використання. Інакше це може бути формальною підставою для застосування фінансових санкцій, хоча з позиції логіки можна би було вважати достатнім вже існуючого на підприємстві, оскільки при переході до податкового обліку основних засобів за новою методологією такі терміни кожне підприємство мало встановити загальним наказом про облікову політику. В ньому вказували лише мінімальні терміни, визначені за Податковим кодексом для окремих груп основних засобів, тому індивідуальні пооб'єктні терміни виглядають алогічними, оскільки навряд чи доцільно в подальшому переходити до їхньої диференціації окремо за кожним об'єктом.

4.2. Об'єкти амортизації на підприємствах, їхня вартість та класифікація за Податковим кодексом

За Податковим кодексом деталізовано визначення об'єктів амортизації та уточнено саме тлумачення поняття “основні засоби”. Так, амортизації підлягають:

– витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;

– витрати на самостійне виготовлення основних засобів, вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, у т.ч. витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовлення таких основних засобів;

– витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, які перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного періоду;

– витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме: іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;

– капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основні засоби, нематеріальні активи) за умови визнання доходів пропорційно до суми нарахованої амортизації по такому об'єкту;

– суми переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до ст. 146 ПКУ;

– вартість безоплатно²⁶ отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів.

Водночас не підлягають амортизації та повністю належать до складу витрат за звітний період витрати на:

- утримання законсервованих основних засобів;
- ліквідацію основних засобів;

²⁶ Випадки, коли основні засоби, отримані безоплатно, не враховуються для визначення об'єкта оподаткування, вказані у ст. 136.1.16 ПКУ.

– придбання або виготовлення сценічно-постановочних предметів вартістю до 5000 грн. платниками податків – театральновидовищними підприємствами;

– витрати на випуск національних фільмів і придбання майнових прав інтелектуальної власності на національний фільм.

Визначення вартості об'єктів основних засобів за Податковим кодексом України загалом відповідає тлумаченням за П(С)БО 7 “Основні засоби”. Зокрема, тут вживаються ті самі терміни: первісна вартість, переоцінена вартість, балансова (залишкова) вартість, справедлива вартість, чиста вартість реалізації необоротного активу, вартість, яка амортизується, ліквідаційна вартість. Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

– суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

– реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

– суми ввізного мита;

– суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

– витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

– витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;

– інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Уточнюється, що первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Водночас треба мати на увазі, що за Податковим кодексом України витрати на придбання основних засобів відображаються без ПДВ, сплаченого постачальникам, оскільки він відноситься на зменшення податкових зобов'язань підприємства (т. зв. податковий кредит). Раніше така сума включалась за легковими автомобілями до

їхньої первинної вартості, а з бюджету відшкодовувалась тільки за виробничими основними засобами.

Оскільки за період діяльності підприємства та строку корисного використання (експлуатації) – очікуваного періоду часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їхнім використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг), неминуче виникають відхилення первісної вартості об'єктів основних засобів від реальної, то періодично визначається переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їхньої переоцінки.

З 2012 р. до основних засобів належать об'єкти, вартість яких перевищує 2500 грн., у той час, як до цієї дати вартісний критерій становив 1000 грн. Визначення основних засобів є однаковим у фінансовому й податковому обліку, хоча в останньому фігурує згадане уточнення, що стосується вартісного критерію.

Водночас треба мати на увазі, що первісна вартість основних засобів завжди є меншою, ніж необхідна сума коштів, яка буде потрібна для заміни зношеного об'єкта, оскільки інфляція зумовлює номінально вищі ціни нових об'єктів, ніж минулі витрати на придбання чи самостійне виготовлення однотипних кілька років тому. Таким чином, періодично доводиться переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.

Варто врахувати, що за Податковим кодексом платники податку на прибуток мають право застосовувати переоцінку об'єктів основних засобів, використовуючи коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$K_i = [I(a-1) - 10] : 100; \quad (4.1)$$

де: $I(a-1)$ – індекс інфляції року, за наслідками якого проводиться індексація.

Стосовно відображення результатів дооцінки, то за П(С)БО 7 “Основні засоби” визначено, що сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового

капіталу, а сума уцінки²⁷ – до складу витрат, крім випадків, що наведені в пункті 20 цього Положення (стандарту).

На практиці виникають труднощі з визначенням вартості, до якої треба доводити переоцінену вартість об'єктів основних засобів. Тут можна скористатися роз'ясненням ДПА України, згідно з яким для визначення реальної вартості необхідно використовувати інформацію, яка б документально підтверджувала ринкову ціну об'єктів основних засобів: прайс-листи газет, журналів (періодичних видань), а вартість основних засобів, які морально застарілі та зняті з виробництва, зношені, але перебувають в експлуатації і визначення ринкових цін котрих утруднюється відсутністю офіційної інформації, може здійснюватись експертною комісією підприємства.

Особливих труднощів щодо відображення дооцінки об'єктів основних засобів у зв'язку з відхиленням їхньої справедливої вартості немає. Так, суми збільшення первісної вартості та зносу визначаються у наступному порядку. Наприклад, первісна вартість автомобіля за даними обліку становить 60000 грн., його знос дорівнює 40 000 грн., отже, залишкова його вартість ($60000 - 40\,000 = 20\,000$ грн. Справедлива вартість цього автомобіля за даними експертної оцінки визначена у сумі 50000 грн.

Таким чином, індекс переоцінки буде $50000 : 20000 = 2,5$, переоцінена первісна вартість автомобіля $60\,000 \times 2,5 = 150\,000$ грн., переоцінена сума зносу $40000 \times 2,5 = 100000$ грн. Сума збільшення (дооцінки) автомобіля буде $150\,000 - 60\,000$ грн. = 90000 грн., а зносу відповідно $100000 - 40000 = 60\,000$ грн. За цими даними треба скласти кореспонденцію рахунків:

– дебет рахунка 10 “Основні засоби”, субрахунок 105 “Транспортні засоби” та відповідний аналітичний рахунок, кредит субрахунка 423 “Дооцінка активів” – на суму збільшення первісної вартості об'єкта, тобто 90000 грн. ;

– дебет субрахунка 423 “Дооцінка активів”, кредит субрахунка 131 “Знос основних засобів” – на різницю зносу, тобто 60000 грн.

²⁷ Треба мати на увазі, що за Податковим кодексом уцінка об'єктів не передбачена. Тому у випадку її здійснення на підставі П(С) БО 7 “Основні засоби” виникає постійна податкова різниця в сумі амортизації за даними фінансового й податкового обліку.

Записи операцій щодо уцінки неправильно дооцінених основних засобів у системі кореспонденції рахунків дещо ускладнюються тим, що сума уцінки повинна списуватися за дебетом двох субрахунків: 423 “Дооцінка активів” – у межах сум попередньої дооцінки та 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій” – на суму перевищення уцінки над попередньою дооцінкою (дооцінками), і кредитом рахунка 10 “Основні засоби”. На підприємствах, що не застосовують рахунки класу 9, останню суму списують на рахунок 84 “Інші операційні витрати”. Одночасно необхідно списати суму неправильно визначеного зносу.

Якщо об’єкт раніше не дооцінювався, суму зменшення зносу у зв’язку з його уцінкою списують у кореспонденції дебет субрахунка 131 “Знос основних засобів”, кредит рахунка 10 “Основні засоби”, відповідний субрахунок. За об’єктами, які раніше дооцінювалися, завищену суму зносу списують у кореспонденції субрахунків дебет 131, кредит 423.

З урахуванням цього послідовність уцінки об’єкта основних засобів можна продемонструвати на такому прикладі:

– первісна вартість комп’ютера з урахуванням попередніх індексацій на дату переоцінки визначена у сумі 5000 грн., а сума зносу – 4000 грн. Таким чином, залишкова вартість комп’ютера з урахуванням попередніх індексацій становить $(5000 - 4000) = 1000$ грн. Справедлива вартість комп’ютера на дату переоцінки дорівнює 600 грн.

Отже, індекс переоцінки буде: $600 : 1000 = 0,6$. Звідки виходить, що переоцінена первісна вартість комп’ютера має становити $(5000 \times 0,6) = 3000$ грн., переоцінена сума зносу $(4000 \times 0,6) = 2400$ грн. Відповідна сума уцінки первісної вартості комп’ютера становить $(5000 - 3000) = 2000$ грн.; сума зменшення зносу $(4000 - 2400) = 1600$ грн.

Оскільки за результатами попередніх індексацій первісна вартість комп’ютера збільшилась лише на 1300 грн., тому сума уцінки перевищує суму дооцінок первісної вартості комп’ютера на $(2000 - 1300) = 700$ грн. Ці суми будуть відображені у такій системі записів на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 4.1).

**Відображення уцінки основних засобів
за кореспонденцією рахунків**

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Зменшено первісну вартість основних засобів:			
– на суму уцінки в межах попередньої індексації	423	10	1300
– на суму уцінки, яка перевищує попередню індексацію	975	10	700
Списано суму зносу основних засобів, які уцінено	131	423	1600

Фінансовий і податковий облік основних засобів мав би збігатися, враховуючи, що за П(С)БО 7 “Об’єкт основних засобів – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; окремий конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з’єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно. Якщо один об’єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визначатися в бухгалтерському обліку як окремий об’єкт основних засобів”.

Як уже зазначалось, класифікація цих об’єктів дещо відрізняється. Так, за групою 4 “Машини та обладнання”, яка мала би збігатися з однойменним субрахунком 104 “Машини та обладнання” у фінансовому обліку, в податковому доведеться виділяти підгрупу “Електронно-обчислювальних машин, комп’ютерних програм, телефонів, мікрофонів, рацій”, звісно, коли їхня вартість перевищить 2500 грн., оскільки йдеться про основні засоби, оскільки для них мінімальний строк використання встановлено 2 роки, а для решти машин та обладнання – 5 років.

Також є певна неузгодженість щодо групування основних засобів за П(С)БО 7 “Основні засоби”, П(С)БО 30 “Біологічні активи”, субрахунками Плану рахунків та Податковим кодексом України стосовно довгострокових біологічних активів. Так, у першому виокремлено (без поділу на поточні чи довгострокові біологічні активи) підгрупи 5.1.7. “Тварини” і 5.1.8. “Багаторічні насадження”, у другому – 25.1.1. “Робоча худоба”, 25.1.2 “Продуктивна худоба”, 25.1.3. “Багаторічні насадження”. Остання підгрупа та підгрупа 25.1.4. “Інші довгострокові біологічні активи” відокремлені від групи поточних біологічних активів, до яких віднесено підгрупи 25.2.1 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”, 25.2.2. “Біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні й відгодівлі)” та 25.2.3 “Інші поточні біологічні активи”.

За Податковим кодексом України є дві групи: 8 “Багаторічні насадження” та 16 “Довгострокові біологічні активи”, для яких встановлено мінімальні допустимі строки корисного використання 10 та 7 років відповідно, хоч зрозуміло, що не для всіх об’єктів це однаково підходить, враховуючи особливості як сортів перших, так і пород та видів – других.

Незважаючи на зазначені відмінності, в обліку основних засобів є спільні моменти:

- одні й ті самі об’єкти;
- єдині первинні документи (проектно-кошторисна документація, акти на введення в експлуатацію, акти на списання об’єктів тощо.

- зрештою один і той самий бухгалтер веде на підприємстві податковий та фінансовий облік основних засобів.

Відтак, видається, що такі розбіжності штучні і без цього можна легко обійтись. Наприклад, це можна зауважити щодо класифікації основних засобів, де здавалось би їх подолано, оскільки переважно групи об’єктів за П(С)БО 7 та Податковим кодексом України подібні.

Але тільки на перший погляд, бо вже група 5.1.3 “Будинки споруди, та передавальні пристрої” за П(С)БО 7 “Основні засоби” поділена в Податковому кодексі України на окремі підгрупи за мінімально-допустимими строками корисного використання, що

означає неможливість застосування для них уніфікованої норми нарахування амортизації, хіба що встановивши за обліковою політикою підприємства для споруд і передавальних пристроїв однакові строки експлуатації, як і для будівель – мабуть, саме так будуть робити на практиці.

Останні групи (5.2.7 – за П(С)БО 7 “Основні засоби та 16 – за ПКУ узагалі різні. Видається, що невдовзі такі відмінності будуть ліквідовані, бо крім посилення розбіжностей, які нічим не обґрунтовані, виникла проблема з відображенням амортизації, наприклад, за іншими необоротними активами, отриманими за договором оперативної оренди: в податковому обліку така група не виділена, а отже, вартість реконструкції чи модернізації цих об’єктів доведеться відображати на тих субрахунках, які передбачені для обліку орендованих об’єктів, хоча в Інструкції до Плану рахунків указано, що вартість завершених капітальних інвестицій в об’єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) має обліковуватися на субрахунку 117 “Інші необоротні активи”.

4. 3. Методика нарахування амортизації основних засобів

Незважаючи на те, що за Податковим кодексом України відмінено колишній метод нарахування амортизації, який здійснювався не від первісної вартості, а від залишкової, така дефініція в ньому фігурує, хоча лише за смисловим розумінням, а не буквально, оскільки у ст. 14.1.9 Податкового кодексу вказано: “Балансова вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів – сума залишкової вартості таких засобів та активів, яка визначається як різниця між первісною вартістю з урахуванням переоцінки й сумою накопиченої амортизації”.

Подібне сталося з поняттям “справедлива вартість”. Вона тлумачиться за П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” як сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов’язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними

сторонами”, але в Податковому кодексі України не наводиться, тому знову доводиться вдаватися до аналогії, зважаючи на те, що вона фігурує в П(С)БО 7.

За Податковим кодексом загалом амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Слід розрізняти вартість, яка амортизується, – первісну або переоцінену вартість необоротних активів за вирахуванням їхньої ліквідаційної вартості, а отже, й ліквідаційну вартість – суму коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їхнього корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов’язаних з продажем (ліквідацією).

За Податковим кодексом нарахування амортизації здійснюється підприємством за якимось із п’яти методів, установлених П(С)БО 7 “Основні засоби”, визначеним наказом про облікову політику для складання фінансової звітності:

- прямолінійним;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивним;
- виробничим.

За першою-третьою групами основних засобів у Податковому кодексі не передбачене застосування нарахування амортизації методом прискореного зменшення залишкової вартості щодо більшості об’єктів (виняток зроблено тільки для груп 4 “Машини та обладнання” та 5 “Транспортні засоби”). Для груп 9 “Інші основні засоби”, 12 “Тимчасові (нетитульні) споруди”, 14 “Інвентарна тара”, 15 “Предмети прокату” можливим є застосування лише прямолінійного та виробничого методів. За П(С)БО 7 “Основні засоби” метод прискореного зменшення залишкової вартості можна застосувати до 1-9 груп основних засобів, а також стосовно довгострокових біологічних активів, відображених за первісною вартістю.

Позаяк негативним наслідком фізичного зносу основних засобів є втрата ними своїх експлуатаційних властивостей, для підтримання

того чи іншого об'єкта в робочому стані періодично здійснюється проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту. Такі витрати вважаються проведеними для одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання і включають до витрат періоду.

У результаті науково-технічного прогресу відбувається моральний знос основних засобів, тому підприємства нерідко здійснюють витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта.

Такі витрати за П(С)БО 7 "Основні засоби" відносять на збільшення первісної вартості об'єктів, але з урахуванням норм Податкового кодексу, у тому числі й за умови, коли підприємство скористається альтернативним варіантом, визначеним змінами до цього стандарту від 18.03.11 р., якими передбачено, що первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта.

Перш за все, сума витрат, що пов'язана з ремонтом та 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, належить до витрат того звітного податкового періоду, в якому такий ремонт та поліпшення були здійснені.

Щодо решти витрат, то вони збільшують первісну вартість основних засобів на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, які підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення.

Такий 10%-ний ліміт розраховують щорічно, від сукупної балансової (тобто залишкової) вартості основних засобів на початок року, але не тієї, яку можна вирахувати за показниками Балансу ф. № 1, а визначеної з урахуванням вимог Податкового кодексу²⁸. Зазвичай вона буде меншою, оскільки в податковому обліку не фігурують невиробничі основні засоби.

Цей ліміт упродовж поточного року не коригується, незважаючи на те, що за цей період може відбуватись як надходження, так і вибуття основних засобів. Отже їхня балансова вартість як база його розрахунку змінюється інколи навіть у перших числах січня.

Водночас поки на підприємстві не здійснять витрат на ремонти й поліпшення основних засобів в сумі, що дорівнює 10% ліміту, їх треба списувати на витрати діяльності. Таким чином, може бути так, що модернізація цеху тощо ніяк не позначиться на його первісній, а отже, й балансовій вартості, якщо підприємство не вичерпало цей ліміт. Заразом треба мати на увазі, що в наступному році залишок ліміту до уваги не береться, а він розраховується заново від сукупної балансової вартості вже на початок нового року.

Зрозуміло, що амортизації підлягатимуть не всі витрати на ремонт та поліпшення основних засобів, а лише ті, які перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, котрі підлягають амортизації, на початок звітного року і саме вони збільшують вартість об'єкта основних засобів, що ремонтували та поліпшували. Суму витрат, яка не перевищує 10% сукупної вартості, включають до того звітного податкового періоду, у якому такі ремонти та поліпшення були здійснені.

Отже, спочатку треба провести такий розрахунок:

– визначити суму витрат на ремонт чи реконструкцію, певного об'єкта за даними аналітичного рахунка, відкритого до синтетичного рахунка 23 “Виробництво” або 15 “Капітальні інвестиції”;

– вирахувати 10% суму від сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що амортизуються, тобто за винятком груп 1,

²⁸ Звісно, лише тих об'єктів, вартість яких амортизується і, наприклад, земельні ділянки в такий розрахунок включити не можна.

10-11, 13 й інших необоротних матеріальних активів, а також т. зв. податкової різниці, зумовленої перерахунком балансової вартості у зв'язку з поверненням до пооб'єктного обліку основних засобів та перевищення її суми за даними колишнього податкового обліку на 1 квітня 2011 р.

– порівняти її з сумою витрат на ремонт чи реконструкцію певного об'єкта.

Якщо вся сума витрат більша, ніж 10% ліміт, необхідно скласти дві проводки:

– дебет рахунка 83 “Амортизація”, кредит аналітичного рахунка “Витрати на ремонт” чи “Витрати на реконструкцію”, що були відкриті до синтетичного рахунка 23 ”Виробництво” або 15 “Капітальні інвестиції”.

– різницю, яка перевищує першу суму, віднести на збільшення відремонтованого (реконструйованого) об'єкта в кореспонденції дебет субрахунків 102-109 (відповідний аналітичний рахунок), кредит аналітичного рахунка “Витрати на ремонт” чи “Витрати на реконструкцію”, що були відкриті до синтетичного рахунка 23 ”Виробництво” або 15 “Капітальні інвестиції”.

Проблемою може бути відсутність точної балансової вартості тих чи інших об'єктів основних засобів, оскільки колишнім Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” вона визначалась за податковим методом нарахування амортизації тільки стосовно будівель і споруд, їхніх структурних компонентів та передавальних пристроїв. За об'єктами, що належали до колишніх груп 2–4 (автотранспорт, меблі, обладнання, електронно-обчислювальні машини, інші основні фонди), визначалась тільки їхня сукупна балансова вартість.

Витрати на капітальні ремонти, реконструкцію, модернізацію тощо відносились не пооб'єктно, а тут також було прийнято “котловий метод” збільшення балансової вартості групи (за винятком об'єктів, як зазначалось, що належали до першої групи).

На початок першого кварталу 2011 р. у на кожному підприємстві треба було не тільки провести інвентаризацію основних засобів, а й визначити балансову вартість за кожним об'єктом

основних засобів як первісну (переоцінену) з урахуванням капіталізованих витрат на модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо, а також суми накопиченої амортизації, оскільки в Податковому кодексі вказано, що це здійснюється за даними бухгалтерського обліку.

Це можливо тільки на тих підприємствах, де паралельно вели бухгалтерський та податковий облік основних засобів. Там, де таким паралелізмом знехтували, доводиться вираховувати вартість кожного об'єкта основних засобів, віднесених до колишніх 2-4 групи, а тепер уключених до 4-9, 12, 14, 15 та 16 груп, розрахунковим шляхом, послуговуючись первісною вартістю об'єктів, яка зафіксована в інвентарних картках з обліку основних засобів на дату їхнього ведення в експлуатацію, та визначивши суму їхнього зносу з наступного місяця після цієї дати по 31 березня 2011 р. включно. Треба враховувати результати переоцінки цих об'єктів, за винятком проведеної після 1 січня 2010 р.

Відтак може статись, що загальна вартість усіх груп основних засобів за даними бухгалтерського обліку виявиться меншою загальної вартості всіх груп основних фондів за даними тодішнього податкового обліку. Тоді тимчасову податкову різницю, яка виникла, слід амортизувати як окремий об'єкт із застосуванням прямолінійного методу протягом 3 років, включаючи суму такої амортизації до інших витрат звичайної діяльності.

Таким чином, за кореспонденцією рахунків така сума амортизації не потраплятиме до витрат, що формують собівартість продукції (робіт, послуг), оскільки її треба відображати на субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" зі списанням як витрат періоду за дебетом рахунка 79 "Фінансові результати", на відміну від іншої основної суми амортизації, обчисленої від тієї частини вартості об'єктів, яка є меншою, ніж податкова.

Інколи на підприємствах є основні засоби, які безоплатно надійшли від інших фізичних чи юридичних осіб як гуманітарна допомога, або отримані безоплатно. Незважаючи на це, на такі об'єкти нараховують амортизацію, визначену від їхньої справедливої вартості, за якою вони зараховуються на баланс. Відображають суму

такої амортизації як витрати діяльності – за дебетом рахунка 83 “Амортизація” з наступним віднесенням з нього на об’єкти їхнього обліку (рахунки 23, 91, 92, 93, 94), – і кредитом рахунка 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, та паралельно – як інші доходи – за кредитом субрахунка 745 “Дохід від безоплатно одержаних активів” у кореспонденції з дебетом субрахунка 424 “Безоплатно одержані необоротні активи”, оскільки при оприбуткуванні таких об’єктів на їхню справедливу вартість був збільшений додатковий капітал за кредитом цього субрахунка.

4.4. Документальне забезпечення й аналітичний облік основних засобів та їхньої амортизації, відображення у її податковій звітності

Облік наявності засобів праці ведуть на рахунку 10 “Основні засоби” і частково на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”. Зокрема, на рахунку 10 “Основні засоби” його ведуть у такій послідовності: дані первинних документів про надходження основних засобів (актів приймання – передачі основних засобів з прикладеною технічною документацією, паспортами, рахунками-фактурами чи товарно-транспортними накладними, актів на переведення тварин з групи в групу, актів приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію, накладних – на виготовлений на підприємстві інвентар) записують в інвентаризаційні описи та заносять в інвентарні описи основних засобів за окремими матеріально відповідальними особами, а також відкривають на кожний об’єкт інвентарні картки типової форми, спеціалізовані для кожного виду, або проводять записи в “Інвентарній книзі обліку основних засобів” ф. № ОС-П.

Інвентарні картки реєструють в описах інвентарних карток з обліку основних засобів, які відкривають на кожну класифікаційну групу. На кожну таку групу, крім того, відкривають картку обліку руху основних засобів, де фіксують всі зміни, що відбулись у такій групі у вартісному виразі.

Єдиним документом, який засвідчує введення основних засобів в експлуатацію, є Акт приймання-передачі (введення) основних засобів ф. № ОЗ-1. На практиці багато підприємств цим нехтують і зараховують придбані основні засоби на баланс на основі товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур, накладних, що формально може бути підставою для застосування санкцій за порушення встановленого порядку ведення обліку об'єкта оподаткування, оскільки інвентарні об'єкти основних засобів треба обліковувати із застосуванням типових форм первинних документів. Документи постачальників засвідчують лише факт придбання основних засобів, отже є основою для запису цієї операції у кореспонденції рахунків дебет 15 "Капітальні інвестиції", кредит 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

Причому нерідко момент придбання основних засобів не збігається з уведенням їх в експлуатацію. Тому кореспонденцію рахунків дебет 10 "Основні засоби", кредит 15 "Капітальні інвестиції" передбачено відображати на основі згаданого Акта приймання-передачі (введення) основних засобів. Водночас його складання також є обов'язковим після завершення ремонтів чи реконструкцій основних засобів, позаяк лише на основі згаданих актів підприємство має право нараховувати амортизацію придбаних чи відремонтованих (реконструйованих) об'єктів.

Одночасно на основі первинних документів з обліку надходження і вибуття основних засобів, враховуючи зміст відображених тут господарських операцій, проводять записи у відповідній кореспонденції рахунків, передбаченій інструкцією до їхнього плану.

У зв'язку з прийняттям П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність" дещо змінилася кореспонденція рахунків із відображення реалізації основних засобів. Зокрема, перш ніж списувати об'єкт із балансу, його треба перевести з рахунка 10 "Основні засоби" на субрахунок 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу". При цьому нарахування амортизації на такий об'єкт припиняється (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Кореспонденція рахунків із реалізації основних засобів

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Переведення діючого об'єкта до необоротних активів, утримуваних для продажу:			
– на суму залишкової вартості	286	101-109	65
– на суму зносу	131	102-109	35
Списання балансової вартості реалізованого об'єкта	943	286	65
Віднесено вартість реалізованого об'єкта на покупця	680	712	96
Нараховано податкове зобов'язання за ПДВ	712	641	16
Оплачено покупцем вартість об'єкта	311	680	96
Визначено фінансові результати від продажу об'єкта:			
– списано балансову вартість	793	943	65
– зараховано дохід	712	793	80
– відображено прибуток	793	441	15

При ліквідації основних засобів враховують суму зносу та визначають залишкову вартість об'єкта. Відтак кореспонденція рахунків є такою (табл. 4. 3).

Таблиця 4.3

Кореспонденція рахунків при ліквідації основних засобів

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Відображено витрати з ліквідації об'єкта	976	65, 66, 23, 91	10
Списується :			
– залишкова вартість будівлі чи споруди	976 ²⁹	10	40
– їхній знос	131	10	150
Оприбутковано матеріали від ліквідації об'єкта	20	742	6
Нараховано ПДВ (при самостійному рішенні платника податку про ліквідацію об'єкта)	976	6411	10
Списується збиток	79	976	60
Віднесено вартість будівлі чи споруди на винних або на страхову організацію (на суму страхового відшкодування)	375,65	742	44
Відшкодування вартості будівлі чи споруди	30, 31	375, 65	44

²⁹ При вимушеній ліквідації об'єкта – дебет 991–992.

Водночас відображають витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів, та оприбутковують одержані матеріали (металобрухт, цеглу тощо).

Інколи на підприємствах трапляються випадки безоплатного надходження основних засобів. Їхнє оприбуткування здійснюється за т. зв. "справедливою вартістю". Щодо основних засобів прийнято, що нею є для:

- землі та будівель – ринкова вартість;
- машин та устаткування – ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінювання;
- інших основних засобів – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінювання;
- нематеріальних активів – поточна ринкова вартість. За відсутності такої вартості – оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами на основі наявної інформації.

До такої вартості додають суми реєстраційних зборів, державного мита, ввізного мита, витрат зі страхування, транспортування та інших, безпосередньо пов'язаних із доведенням об'єкта до стану, придатного для використання. Відтак за кореспонденцією рахунків це буде відображено наступним чином (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

**Кореспонденція рахунків з оприбуткування
безоплатно отриманих основних засобів**

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Оприбутковано безоплатно отриманий об'єкт за справедливою вартістю	10	424	220
Віднесено до балансової вартості об'єкта сумиреєстраційних зборів та ін.	15	631	45
Відображено податковий кредит за послугами, якщо вони надані транспортним підприємством	10	15	45
Оплачено суму зборів та ін.	6411	631	6
	631	311	45

Далі в податковому обліку вартість безоплатно отриманого об'єкта відображають у складі інших доходів, а додаткові витрати (в

наведеному прикладі 45 тис. грн.) амортизують як окремий об'єкт. Відповідно, складають кореспонденцію рахунків дебет 831 "Амортизація основних засобів", кредит 131 "Знос основних засобів" з огляду на сукупну вартість об'єкта $(220+45) = 265$ тис. грн., але дохід – за його звичайною ціною 220 тис. грн., звісно, поступово, в міру нарахування зносу, – відображають у кореспонденції рахунків дебет 424 "Безоплатно одержані основні засоби", кредит 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів".

Амортизація безкоштовно отриманого об'єкта (в частині справедливої вартості) відображається тільки у фінансовому обліку, що зумовлює розбіжності між згаданим Звітом про фінансові результати (Звітом про сукупний дохід) ф. №2 за елементом витрат "Амортизація" і додатками до Податкової декларації з податку на прибуток. Тільки за витратами з реєстрації, транспортування тощо безоплатно отриманих об'єктів сума амортизації буде тотожною у фінансовому й податковому обліку.

У результаті виникає постійна податкова різниця від наступного місяця після зарахування безоплатно отриманого об'єкта на баланс підприємства аж до моменту повної амортизації його справедливої вартості, але є винятки, наприклад, щодо основних засобів, отриманих чи збудованих за рахунок бюджету тощо.

Нарахована за кожних три місяці сума амортизації відображається частково у додатку до Податкової декларації з податку на прибуток. Водночас амортизація відображається у фінансовій звітності – Балансі ф. № 1, Звіті ф. № 2, Примітках до річної фінансової звітності ф. № 5. Звісно, що показники податкової й фінансової звітності не збігаються не тільки за найменуваннями, а й сумарно, оскільки в першій вказується амортизація тільки виробничих необоротних активів, а в другій – загальна сума всієї амортизації, в т. ч. нарахування за невикористаними основними засобами.

ТЕМА 5. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗВІТНОСТІ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ТА ЄДИНИМ СОЦІАЛЬНИМ ВНЕСКОМ

У результаті вивчення цієї теми забезпечуються:

а) знання особливостей податкового обліку і звітності за розрахунками з утримання і сплати податку на доходи фізичних осіб та єдиним соціальним внеском;

б) вміння і навички організувати на підприємстві податковий облік і звітність за такими розрахунками.

Для полегшення засвоєння матеріалу теми його можна згрупувати так:

5.1. Документальне забезпечення та аналітичний облік доходів фізичних осіб як бази оподаткування.

5.2. Документальне забезпечення та аналітичний облік нарахування і сплати до бюджету податку на доходи фізичних осіб.

5.3. База нарахування та методика визначення єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

5.4. Документальне забезпечення та аналітичний облік розрахунків з нарахування єдиного внеску і сплати його до Пенсійного фонду та виплати допомог за соціальним страхуванням.

5.5. Методика складання звітності за податком на доходи фізичних осіб.

5.6. Методика складання звітності за єдиним внеском та соціальними виплатами.

Основні терміни: фізична особа; заробітна плата; додаткові блага; податковий агент; податкова знижка; оподатковуваний дохід; податкова соціальна пільга; податок; соціальний внесок; застрахована особа; страховальники; страховий стаж; недоїмка.

Література

Основна:

1. Розділ IV “Податок на доходи фізичних осіб” Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

2. Закон України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” від 8.07.2010 р. № 2464-VI.

3. Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, затверджена постановою Правління Пенсійного фонду України від 27.09.10 р. № 21-5.

Додаткова:

4. Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку”. Наказ ДПАУ від 24.12.10 р. № 1020.

5. Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування / Затв. постановою Правління Пенсійного фонду України від 08.10.10 № 22-2.

6. Порядок формування та подання страхувальниками звітності по коштах загальнообов’язкового державного соціального страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням / Затв. постановою правління Фонду страхування від непрацездатності від 18.01.11 р. № 4.

7. Порядок заповнення та подання податковими агентами податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку і сум утриманого з них податку. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 24.12.10 р. № 1020.

8. Інструкція щодо заповнення форми звітності № 5-ПН “Звіт про прийнятих працівників”. Затверджена наказом Міністерства соціальної політики України від 14.07.11 р. № 279.

5.1. Документальне забезпечення та аналітичний облік доходів фізичних осіб як бази оподаткування

За Податковим кодексом України резиденти й нерезиденти – фізичні особи, які отримують доходи як з джерела їхнього походження в Україні, так і іноземні доходи – повинні сплачувати відповідну суму податку із загального місячного (річного) оподатковуваного доходу, який прийнято як базу оподаткування податком на доходи фізичних осіб. До нього входить заробітна плата (основна і додаткова), інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом та додаткові блага (сума винагороди та інших виплат за цивільно-правовими договорами, доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема, авторська винагорода, операції з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна, надання його в лізинг, оренду, суборенду, дохід у вигляді дивідендів, вигравів, процентів, інвестиційний прибуток від операцій з цінними паперами, вартість успадкованого майна, подарунків, не повернуті протягом 5 днів підзвітні суми, хабар або скарб, не зданий державі – за вироком суду, відшкодування матеріальної і моральної шкоди, отриманих штрафів і пені, страхових виплат, пенсійних внесків і страхових платежів, сплачених кимось за платника податку, вартості безплатного використання житла, харчування (з винятками), вартість послуг, безоплатно отриманих, та праці підпорядкованих осіб, в т.ч. військових, заарештованих, ув'язнених та ін.).

Згадані доходи оподатковуються за ставками, установленними в Податковому кодексі. Взагалі не оподатковуються податком на доходи виплати за тимчасовою непрацездатністю, допомога у зв'язку з вагітністю і пологами, внески до статутних фондів, оплата навчання за рахунок іншої особи, правда, за певних умов.

Щодо реєстрації фізичних осіб як платників податку треба мати на увазі, що вона стосується тих, які є громадянами України; іноземцями та особами без громадянства, які постійно проживають в Україні; іноземцями та особами без громадянства, які не мають

постійного місця проживання в Україні, але відповідно до законодавства зобов'язані сплачувати податки в Україні або є засновниками юридичних осіб, створених на території України.

Такі фізичні особи – платники податків та зборів реєструються в органах державної податкової служби шляхом внесення відомостей про них до Державного реєстру на основі Облікових карток.

Облік осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби, ведеться в окремому реєстрі Державного реєстру за прізвищем, ім'ям, по батькові і серією та номером діючого паспорта громадянина України без використання реєстраційного номера облікової картки, а в паспортах зазначених осіб органами державної податкової служби робиться відмітка про наявність у них права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта.

В Державному реєстрі наводяться такі дані про фізичних осіб:

- джерела отримання доходів;
- об'єкти оподаткування;
- сума нарахованих та/або отриманих доходів;
- сума нарахованих та/або сплачених податків;
- інформація про податкову знижку та податкові пільги платника податків.

Відомості про державну реєстрацію, реєстрацію та взяття на облік фізичних осіб – підприємців і осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, включають:

– дати, номери записів, свідоцтв та інших документів, а також підстави державної реєстрації та взяття на облік, припинення підприємницької чи незалежної професійної діяльності, інші реєстраційні дані;

– інформацію про державну реєстрацію та взяття на облік змін даних про особу, заміну чи продовження дії довідок про взяття на облік;

– місце провадження діяльності, телефони та іншу додаткову інформацію для зв'язку з фізичною особою – підприємцем чи особою, яка здійснює незалежну професійну діяльність;

- види діяльності;

- громадянство та номер, що використовується під час оподаткування в країні громадянства, – для іноземців;
- системи оподаткування із зазначенням періодів її дії.

Фізична особа зобов'язана подати відповідному органу державної податкової служби Облікову картку (Повідомлення) для реєстрації її у Державному реєстрі та відомості про зміну даних, які вносяться до Облікової картки (Повідомлення), протягом місяця з дня виникнення таких змін.

Органи державної реєстрації актів цивільного стану, органи внутрішніх справ зобов'язані подавати відповідним органам державної податкової служби інформацію щодо зміни даних, які включаються до Облікової картки, не пізніше наступного робочого дня після проведення реєстрації таких змін.

Для отримання документа, що засвідчує реєстрацію у Державному реєстрі, фізична особа пред'являє паспортний документ, який містить прізвище, ім'я, по батькові, дату народження, місце народження, місце проживання (країна, область, район, населений пункт).

Органом державної податкової служби за місцем проживання фізичної особи на прохання такої особи до паспорта громадянина України можуть бути внесені (сьома, восьма або дев'ята сторінки) дані про реєстраційний номер облікової картки платника податків.

Зазвичай податок на доходи фізичних осіб нараховує і сплачує до бюджету податковий агент – юридична особа за рахунок фізичної особи, яка перебуває у трудових відносинах із такою юридичною особою (підприємством, його філією, установою тощо). Водночас податок на доходи сплачують і самозайняті особи безпосередньо.

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються:

- доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);
- суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору;
- доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до

них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права (роялті);

- дохід від надання майна в лізинг (оренду);

- дохід у вигляді дивідендів, вигащів, призів, процентів (крім процентів та дивідендів, визначених у статті 165 Податкового кодексу);

- дохід у вигляді вартості успадкованого чи отриманого у дарунок майна у межах, що оподатковується;

- сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки;

- кошти або майно (нематеріальні активи), отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом, у сумах, які визначені обвинувальним вирокком суду незалежно від призначеної ним міри покарання та ін.

Водночас до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не включаються такі доходи:

- сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги у вигляді адресних виплат та надання соціальних і реабілітаційних послуг відповідно до закону, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій (в т. ч. грошові компенсації інвалідам, на дітей-інвалідів при реалізації індивідуальних програм реабілітації інвалідів, суми допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами);

- сума пенсій (в т. ч. сума її індексації, нарахована відповідно до закону) або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваних платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом;

- сума відшкодування платнику податку розміру шкоди, заподіяної йому внаслідок Чорнобильської катастрофи, у порядку та сумах, визначених законом та ін.

- Крім того, за Податковим кодексом України платник податку має право на податкову знижку за наслідками звітного податкового

року, підставою для якої є зазначені конкретні суми, відображені у річній податковій декларації, документально підтверджені щодо витрат, указаних у ст. 166.3 Податкового кодексу.

Водночас платник податку на доходи фізичних осіб, за умови, що сума його доходу, нарахованого протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), не перевищує розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень, має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги за ст.169.1 ПКУ.

Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого платнику податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати) на підставі заяви про самостійне обрання місця застосування такої пільги.

Операції з нарахування й виплати доходів фізичних осіб відображаються на синтетичному рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, до якого відкривають такі субрахунки:

- 661 “Розрахунки за заробітною платою”;
- 662 “Розрахунки з депонентами”;
- 663 “Розрахунки за іншими виплатами”.

За кредитом субрахунка 661 “Розрахунки за заробітною платою” відображають нараховану працівникам підприємства основну та додаткову заробітну плату, премії, допомогу за тимчасовою непрацездатністю, інші нарахування, за дебетом – виплату заробітної плати, премій, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів, за виконавчими документами, вартість одержаних матеріалів, продукції, товарів у рахунок заробітної плати та інші утримання із оплати праці.

Нараховані, але не одержані у встановлений строк суми оплати праці відображають за дебетом субрахунка 661 “Розрахунки за заробітною платою” та кредитом субрахунка 662 “Розрахунки з депонентами” на основі бухгалтерських довідок. Аналітичний облік

розрахунків за неотриману у встановлений для виплати з каси підприємства термін суму з оплати праці (розрахунків з депонентами) ведеться в реєстрі депонованої заробітної плати. Реєстр складає касир, який закриває платіжну відомість за кожний період виплати заробітної плати окремо. Цей реєстр перевіряє головний бухгалтер.

Операції за розрахунками з виплат працівникам будуть записані у такій кореспонденції рахунків: нарахована оплата праці працівникам (дебет 15, 23, 24, 81, 91, 92, 93, 94, 99, кредит 66); виплачена заробітна плата готівкою (дебет 66, кредит 30), перераховані кошти на виплату заробітної плати, премій, допомоги через банк (дебет 66, кредит 31), видані путівки в санаторії, проїзні документи в рахунок оплати праці (дебет 66, кредит 33); віднесення неповернутих підзвітних сум у рахунок оплати праці (дебет 66, кредит 37), утримано із зарплати податок на доходи (дебет 66, кредит 64), відраховано із зарплати суму єдиного внеску на соціальне страхування (дебет 66, кредит 65), утримано із зарплати аліменти (дебет 66, кредит 68); депонована заробітна плата (дебет 661, кредит 662); відображено вартість виданої натуральної оплати праці (дебет 66, кредит 70), зарахована до доходу не отримана зарплата (кредиторська заборгованість), за якою минув строк позовної давності (дебет 66, кредит 71).

Після запису таких операцій у Головній книзі дебетові й кредитові обіги за синтетичним рахунком 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” необхідно звірити із підрахованими загальними підсумками за всіма аналітичними рахунками, що відкриті в Книгах обліку розрахунків з оплати праці (розрахунково-платіжних відомостях, особових картках).

5.2. Документальне забезпечення та аналітичний облік нарахування і сплати податків на доходи фізичних осіб

Податок на доходи фізичних осіб нараховується за диференційованими ставками, залежно від виду доходів. Є окремі особливості щодо обліку нарахування і сплати податку на доходи фізичними особами, які здійснюють підприємницьку діяльність без

створення юридичної особи. Зокрема, вони мають право самостійно обрати спосіб оподаткування доходів, одержаних від цієї діяльності, за фіксованим розміром податку шляхом придбання патенту.

Відповідно виникають особливості облікового забезпечення нарахування податку на доходи фізичних осіб. Так, на доходи тих фізичних осіб (робітників, службовців), що перебувають у трудових відносинах із підприємством (установою), нарахування податку здійснюється в “Розрахунково-платіжних відомостях” тип. ф. № П-49, де в розділі “Утримано та враховано” вказують його суму, визначену з урахуванням доходу і ставки податку.

Для отримання податкової соціальної пільги платник податку подає роботодавцю заяву про обрання місця застосування податкової соціальної пільги за встановленою Державною податковою службою формою.

Ті платники податку на доходи фізичних осіб, які мають право на податкові соціальні пільги з інших підстав, до заяви про застосування пільги додають інші документи.

Певні особливості є щодо оподаткування несвоєчасно внесених у касу грошей, отриманих під звіт працівниками підприємства. Зокрема, у випадку видачі грошей на відрядження (добові, проїзд та проживання) треба подати авансовий звіт до закінчення 5-го банківського дня, наступного за днем закінчення строку відрядження, а за виданими на закупівлю сільгосппродукції та заготівлю вторсировини, крім металобрухту – до закінчення 5-го банківського дня, що йде за днем закупки, але не пізніше 10-ти робочих днів від дня видачі готівкових коштів.

Коли минув граничний строк повернення, то працівник сплатить податок з доходів.

Крім того, що нарахування й сплата податку на доходи фізичних осіб проводиться щомісяця, підприємство, у т. ч. підприємець – роботодавець платника податку, за місцем застосування податкової соціальної пільги здійснює перерахунок суми доходів, нарахованих такому платнику податків у вигляді заробітної плати, а також суми наданої податкової соціальної пільги:

– за наслідками кожного звітнього податкового року під час нарахування заробітної плати за останній місяць звітнього року;

– під час проведення розрахунку за останній місяць застосування податкової соціальної пільги у разі зміни місця її застосування за самостійним рішенням платника податку або у випадках, коли податкова соціальна пільга не може бути застосована;

– під час проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з таким роботодавцем.

Крім того, роботодавець має право здійснювати перерахунок сум нарахованих доходів, утриманого податку за будь-який період і в інших випадках для визначення правильності оподаткування. Якщо внаслідок здійсненого перерахунку виникає недоплата утриманого податку, то сума такої недоплати стягується роботодавцем за рахунок суми будь-якого оподаткованого доходу (після його оподаткування) за відповідний місяць, а при недостатності суми такого доходу – за рахунок оподатковуваних доходів наступних місяців, до повного погашення суми такої недоплати за кореспонденцією рахунків дебет 661, кредит 641, відповідні аналітичні рахунки.

Якщо внаслідок проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з роботодавцем, виникає сума недоплати, що перевищує суму оподаткованого доходу платника податку за останній звітний період, то непогашена частина такої недоплати включається до складу податкового зобов'язання платника податку за наслідками звітнього податкового року та сплачується самим платником. На підприємстві це відображається у кореспонденції рахунків дебет 661, кредит 641, але методом “червоне сторно”. Сплачують податок на доходи фізичних осіб загальною сумою, без поділу на дорахований чи визначений за поточний місяць у кореспонденції рахунків дебет 641, кредит 311.

У випадку якщо платник податку прийняв рішення про зміну місця отримання (застосування) пільги або втратив право на її отримання, він подає працедавцю за попереднім місцем застосування пільги заяву встановленої форми про відмову від її отримання.

Податок на доходи фізичних осіб сплачується (перераховується) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом – платіжним дорученням. Банківські установи не мають права приймати платіжні документи на виплату доходу, які не передбачають сплати (перерахування) цього податку до бюджету.

Аналітичний облік нарахування і сплати податку на доходи фізичних осіб ведуть у Відомості аналітичного обліку розрахунків з бюджетом. У ній поряд із уже відкритими аналітичними рахунками субрахунка 641 “Розрахунки за податками й платежами” для обліку розрахунків за податком на додану вартість, податком на прибуток, відкривають окремий – призначений для відображення таких операцій за дебетом і кредитом рахунка третього порядку, визначеного в додатку “Робочий план рахунків” до наказу про облікову політику підприємства, скажімо, 6414 “Розрахунки з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб”. Операції будуть відображатись за такою кореспонденцією рахунків (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

**Кореспонденція рахунків з відображення
податку на доходи фізичних осіб**

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			дебет	кредит
1	Утримано податок із заробітної плати	900	661 “Розрахунки за заробітною платою”	6414 “Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб”
	Утримано податок із дивідендів	700	671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”	
	Утримано податок з інших виплат	500	672 “Розрахунки за іншими виплатами”	
2	Податок перераховано до бюджету	2100	6414 “Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб”	31 “Рахунки в банках”
3	Нараховано штраф, пеню у зв’язку з порушенням вимог до обліку податку	100	661 “Розрахунки за заробітною платою” 67 “Розрахунки з учасниками”	642 “Розрахунки за обов’язковими платежами”
4	Штраф, пеню перераховано до бюджету	100	642 “Розрахунки за обов’язковими платежами”	31 “Рахунки в банках”

За цією кореспонденцією рахунків відображаються загальні обіги у реєстрах для обліку цих операцій.

5. 3. База нарахування та методика визначення єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Роботодавці (підприємства, організації, установи та їхні філії тощо, а також фізичні особи-підприємці та інші), які використовують працю найманих осіб на умовах трудового договору (контракту), є платниками єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Всі вони повинні бути зареєстровані у Державному реєстрі загальнообов'язкового державного соціального страхування, який складається з двох частин. У першій частині – реєстрі страхувальників – наводять відомості про роботодавців, а в другій – про працівників, підприємців (членів їхніх сімей, які беруть участь у здійсненні ними підприємницької діяльності). Самозайняті особи, в т. ч. громадяни, які займаються незалежною підприємницькою діяльністю, одночасно є застрахованими особами та страхувальниками.

Взяття на облік юридичних осіб здійснюється управліннями Пенсійного фонду України в містах і районах за місцезнаходженням юридичної особи на підставі відомостей з реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи, наданих державним реєстратором згідно із Законом України “Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців”, не пізніше наступного робочого дня з дня отримання цих відомостей. Взяття на облік фізичних осіб-підприємців як платників єдиного внеску здійснюється органами Пенсійного фонду за місцем проживання особи на підставі таких самих відомостей.

До реєстру страхувальників вносяться такі відомості:

– ідентифікаційний код юридичних осіб (ідентифікаційний номер фізичних осіб – платників податків);

- найменування (для фізичних осіб-підприємців та фізичних осіб, які використовують найману працю, – прізвище, ім'я, по батькові);
- місцезнаходження (для юридичної особи) та місце реєстрації місця проживання або місце фактичного проживання (для фізичної особи);
- форма власності;
- види економічної діяльності, в т. ч. основний;
- клас професійного ризику виробництва;
- кількість працівників на дату подання звітності та осіб, які виконують роботи (надають послуги) за цивільно-правовими договорами;
- інша інформація, необхідна для обліку платників, їхнього зобов'язання та сплати єдиного внеску.

Частина картки, що відображає загальний страховий стаж, заробітну плату, розмір сплаченого єдиного внеску та інші дані, необхідні для обчислення та призначення страхових виплат за окремими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування, включає:

- ідентифікаційний номер платника;
- рік, за який внесено відомості;
- розмір єдиного внеску за відповідний місяць;
- суму сплаченого єдиного внеску за відповідний місяць;
- позначку про особливі умови праці, що дають право на пільги із загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- суму виплат, з якої сплачено страхові внески за відповідний місяць;
- кількість відпрацьованих застрахованою особою календарних днів за відповідний місяць;
- іншу інформацію, необхідну для обчислення та призначення страхових виплат за окремими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

У цій картці є частина, що відображає здійснення виплат за окремими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Відомості про страховий стаж та заробітну плату (дохід, грошове забезпечення), розмір сплаченого єдиного внеску та інші дані, що містяться в реєстрі застрахованих осіб, використовуються для обчислення та призначення страхових виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням.

Персональна облікова картка застрахованої особи зберігається в Пенсійному фонді протягом усього життя особи, а після її смерті – протягом 75 років на паперових та/або електронних носіях за наявності засобів, що гарантують ідентичність паперового та електронного документів.

Розмір єдиного внеску диференційовано в межах 1 – 67 класу від 36, 76 до 49, 7%, наприклад, дошкільна, загальна, вища освіта – 3-й клас і 36,78%, а лісозаготівлі – 24-й клас і 37,3%, добування кам'яного вугілля – 67 клас і 49,7%. Для бюджетних установ єдиний внесок встановлюється у розмірі 36,3% визначеної бази нарахування.

Для уточнення класу професійного ризику виробництва роботодавці-страхувальники один раз на рік до 25 січня р., наступного за звітним, подають до робочих органів виконавчої дирекції Фонду за місцезнаходженням (місцем проживання) відомість розподілу чисельності працівників, річного фактичного обсягу реалізованої продукції (робіт, послуг) за видами економічної діяльності.

Робочими органами виконавчої дирекції Фонду щорічно, на підставі відомості розподілу, здійснюється перегляд з початку поточного року належності страхувальника до класу професійного ризику виробництва за його основним видом економічної діяльності.

Базою нарахування єдиного внеску для платників-роботодавців є сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України “Про оплату праці”, та сума винагороди фізичним особам за виконання робіт за цивільно-правовими договорами.

Фізичні особи-підприємці (крім фізичних осіб-підприємців, які обрали спрощену систему оподаткування та осіб, які забезпечують себе роботою самостійно, – займаються незалежною професійною

діяльністю, а саме: науковою, літературною тощо та отримують дохід безпосередньо від цієї діяльності за умови, що такі особи не є найманими працівниками чи підприємцями, сплачують єдиний внесок від суми доходу (прибутку), що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб, та на суму доходу, що розподіляється між членами сім'ї фізичних осіб-підприємців, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності. Сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску за кожну особу за місяць, у якому отримано дохід (прибуток).

Крім сплати єдиного соціального внеску страховиками-роботодавцями за встановленими ставками відповідно до класів професійного ризику виробництва, він також утримується із доходу кожної застрахованої особи, проте розмір єдиного соціального внеску при цьому на порядок менший.

Строк сплати єдиного соціального внеску – не пізніше 20 числа наступного за звітним місяця. Якщо виплата заробітної плати відбувається раніше, то єдиний соціальний внесок у сумі не меншій третини отримуваної в банку готівки сплачується в той самий час, що й авансовий внесок.

5.4. Документальне відображення та аналітичний облік розрахунків з нарахування єдиного внеску і сплати його до Пенсійного фонду та виплати допомог за соціальним страхуванням

На підставі первинних документів про нарахування заробітної плати, допомоги у зв'язку тимчасовою непрацездатністю, тобто табелів обліку робочого часу, нарядів на відрядну роботу, розрахунків середнього заробітку тощо, визначають суми єдиного внеску, які відображають, з одного боку, як витрати діяльності (визначені до сплати роботодавцем) та утримання із заробітної плати працівників, а з іншого – заборгованість перед Пенсійним фондом, яку погашають з дотриманням установленого строку сплати (табл. 5.2).

Відображення нарахування і сплати єдиного соціального внеску

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Нараховано єдиний соціальний внесок на суму: – заробітної плати у працівників підприємства $250150 \text{ грн.} \times 36,76\% =$	821	651	91955
– винагороди за цивільно-правовими договорами $450 \text{ грн.} \times 34,7\% =$	821	651	156
– допомоги з тимчасової втрати працездатності: а) за перших 5 днів (за рахунок роботодавців) $510 \text{ грн.} \times 33,2\%$	821	651	169
б) за решту днів (за рахунок коштів фондів соціального страхування) $1020 \text{ грн.} \times 33,2\%$	652	651	339
в т.ч. рахунок Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві	–	–	–
Утримано Єдиний соціальний внесок із суми: – нарахованої заробітної плати працівників підприємства $250150 \text{ грн.} \times 3,6\%$	661	651	9005
– винагороди за цивільно-правовими договорами $450 \text{ грн.} \times 2,6\% =$	661	651	12
– допомоги з тимчасової втрати працездатності $(510 + 1020) \text{ грн.} \times 2\% =$	663	651	31
Сплачено до Пенсійного фонду суму єдиного внеску	651	311	101667

Банки під час відкриття рахунків зобов'язані вимагати від юридичних та фізичних осіб документи, що підтверджують їхнє взяття на облік у Пенсійному фонді як платників єдиного внеску. А при видачі (перерахуванні) коштів на зарплату страхувальники, разом із грошовими чеками чи платіжними дорученнями, одночасно подають розрахункові документи на перерахування коштів для сплати єдиного внеску.

Платники зобов'язані сплачувати єдиний внесок, нарахований за відповідний базовий звітний період, не пізніше 25 числа місяця, що настає за базовим звітним періодом. Базовим звітним періодом для роботодавців є календарний місяць, а сума єдиного внеску, своєчасно не нарахована та/або не сплачена у строки, встановлені Законом, вважається недоїмкою.

Водночас за рахунок коштів єдиного соціального внеску оплачуються витрати підприємств за:

- допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю (в т. ч. догляд за хворою дитиною);
- допомогою у зв'язку з вагітністю та пологами;
- допомогою на поховання (крім поховання пенсіонерів, безробітних та осіб, які померли від нещасного випадку на виробництві).

Фінансування страхувальників-роботодавців для надання матеріального забезпечення найманим працівникам здійснюється не за рахунок зменшення сплати єдиного внеску, а шляхом перерахування коштів на таку мету. Підставою для отримання цього фінансування є заява-розрахунок³⁰, що містить інформацію про нараховані застрахованим особам суми матеріального забезпечення за їхніми видами, страхувальник звертається до робочого органу Фонду за місцем обліку в органі Фонду або зазначеним в Державному реєстрі загальнообов'язкового державного соціального страхування.

У разі виникнення страхового випадку із застрахованою особою на підставі поданих документів та рішення комісії (уповноваженого) із соціального страхування підприємства про призначення матеріального забезпечення страхувальник-роботодавець нараховує суми матеріального забезпечення та оформлює наведену заяву-розрахунок.

Інший порядок встановлено щодо страхових виплат за шкодою, заподіяною працівникові внаслідок ушкодження його здоров'я або в разі смерті, які фінансуються Фондом соціального страхування від

³⁰ Наводиться за формою, що подається до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України.

Зокрема, стосовно допомоги з тимчасової непрацездатності – шостий та наступні дні або встановлення інвалідності, оскільки за перші 5 днів страхувальники оплачують її за свій рахунок, доплати до попереднього середнього заробітку при переведенні потерпілого на більш легку і менш оплачувану роботу з п'ятнадцятого дня після переведення, позаяк упродовж 14-ти днів оплата так само здійснюється за кошти страхувальників, та витрат на поховання³¹ Фонд соціального страхування від нещасних випадків перераховує необхідні суми на спеціальний рахунок підприємства-страхувальника, відкритий для цієї мети в банку. Перераховуються кошти на підставі заяви-розрахунку.

Заява-розрахунок складається страхувальником у двох примірниках, один з яких зберігається у страхувальника, а другий – в робочому органі виконавчої дирекції Фонду за місцезнаходженням страхувальника. Крім спеціалізованих документів, у яких зафіксовано страховий випадок (листок непрацездатності, довідки ЛКК чи МСЕК тощо), виплати здійснюються з урахуванням даних аналітичного обліку заробітної плати, відображеної за кредитом рахунків, відкритих до субрахунка 661 “Розрахунки за заробітною платою”.

На їхній основі визначають середню заробітну плату (дохід, грошове забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням на випадок безробіття, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, і від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності у разі настання страхового випадку, а також оплати перших п'яти днів тимчасової непрацезд-

³¹ Крім цих виплат Фонд соціального страхування здійснює страхові виплати потерпілим під час їхньої професійної реабілітації, а також щомісячні страхові виплати особам, які мають на них право в разі смерті потерпілого. Такі розрахунки в обліку страхувальників-роботодавців не відображаються, позаяк ці страхові виплати перераховуються потерпілим та особам, які мають на це право, на їхні особові банківські рахунки або поштовими переказами, безпосередньо фондом.

датності за рахунок коштів підприємства, установи, організації чи фізичної особи, яка використовує працю найманих працівників.

Розрахунковим періодом, за який обчислюється середня заробітна плата (дохід) для розрахунку страхових виплат та оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця, є період роботи за останнім основним місцем роботи (зайняття підприємницькою діяльністю) перед настанням страхового випадку, протягом якого застрахована особа працювала та сплачувала страхові внески або за неї сплачувалися страхові внески упродовж останніх шести календарних місяців (з першого до першого числа), що передують місяцю, в якому настав страховий випадок. Для страхування на випадок безробіття – в якому припинено дію трудового договору або особу знято з обліку у державного реєстратора як суб'єкта підприємницької діяльності.

Розрахунковим періодом, за який обчислюється середній дохід для розрахунку виплат за страхуванням на випадок безробіття особам, які виконували роботи (надавали послуги) згідно з цивільно-правовими договорами, є останніх шість календарних місяців (з першого до першого числа), що передують місяцю, в якому настав страховий випадок (реєстрації особи в державній службі зайнятості як безробітної), незалежно від кількості укладених договорів та строку їхньої дії.

Середньоденна заробітна плата (дохід, грошове забезпечення) обчислюється шляхом ділення нарахованої за розрахунковий період заробітної плати (оподаткованого доходу, грошового забезпечення), з якої сплачувалися страхові внески:

– на кількість відпрацьованих робочих днів у розрахунковому періоді – за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності й витратами, зумовленими народженням та похованням і від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, а також для оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця;

– на кількість календарних днів за розрахунковий період (без урахування календарних днів, не відпрацьованих з поважних причин, –

тимчасова непрацездатність, відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами, відпустка по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку та шестирічного віку за медичним висновком – за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням на випадок безробіття і від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності (крім допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю), для осіб, робочий час яких у зв'язку з особливостями умов праці не піддається точному обліку, для осіб, які робочий час розподіляють на свій розсуд (робота вдома, страховий агент тощо).

– на кількість календарних днів у розрахунковому періоді – за страхуванням на випадок безробіття для осіб, які виконували роботи (надавали послуги) згідно з цивільно-правовими договорами.

Середньоденна (середньогодинна) заробітна плата (дохід, грошове забезпечення) не може перевищувати максимальну суму (граничну величину) заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) та оподаткованого доходу (прибутку), з яких сплачуються страхові внески, в розрахунку на один день (годину), яка обчислюється шляхом ділення встановленого її розміру в останньому місяці розрахункового періоду:

– на норму робочого часу цього місяця – за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням та для оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавців;

– на середньомісячну кількість календарних днів (30,44) – для осіб, робочий час яких у зв'язку з особливостями умов праці не піддається точному обліку, осіб, які робочий час розподіляють на свій розсуд (робота вдома, страховий агент тощо).

Сума страхових виплат застрахованій особі та оплати за перших п'ять днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця розраховується шляхом множення суми денної (годинної) виплати, розмір якої встановлюється у відсотках середньоденної (середньогодинної) заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) залежно від страхового стажу, якщо його наявність передбачено законодавством, на кількість:

– календарних днів, що підлягають оплаті, – за страхуванням на випадок безробіття, від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності (крім допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю), для допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами за страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, а також для добровільно застрахованих осіб та осіб, які сплачують єдиний податок, – для всіх страхових виплат;

– днів (годин), які підлягають оплаті за графіком роботи підприємства, установи, організації (структурного підрозділу підприємства, установи, організації або за індивідуальним графіком роботи), – для допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю та оплати за перших п'ять днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця.

Для розрахунку страхових виплат складаються довідки про середню заробітну плату (дохід), з якої сплачено страхові внески.

Узагальнений аналітичний облік розрахунків за єдиним соціальним внеском можна вести у реєстрах встановлених форм бухгалтерського обліку.

Деталізованіші дані, необхідні для складання звітності, доведеться формувати окремо. Для цього можна застосувати інший реєстр аналітичного обліку, наприклад, Відомість обліку розрахунків за соціальним страхуванням, розроблену самостійно за взірцем існуючої Відомості аналітичного обліку розрахунків з бюджетом.

Цих даних все одно буде недостатньо, щоб скласти Звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу)... застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Крім Журналу 5А та пропонованої Відомості обліку розрахунків за соціальним страхуванням доведеться використовувати первинні документи, насамперед розрахунково-платіжні відомості та аркуші-розшифровки тощо.

5.5. Методика складання звітності за податком на доходи фізичних осіб

Відповідно до Податкового кодексу, особи, що мають статус податкових агентів, зобов'язані подавати щокварталу Податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку (ф. № 1 Д.Ф.) до органу державної податкової служби.

Податковий розрахунок подається окремо за кожний квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу. Окремий податковий розрахунок за календарний рік не подається.

Податковий розрахунок подається незалежно від того, виплачує чи не виплачує доходи платникам податку податковий агент протягом звітного періоду, до органу ДПС за місцезнаходженням податкового агента – юридичної особи або її відокремлених підрозділів чи до органу ДПС за податковою адресою фізичної особи – податкового агента – на непошкодженому паперовому носії формату А4 (кількість аркушів не обмежується), заповненому машинописним текстом чи друкованими літерами без помарок³², закреслень, виправлень і уточнень, з порядковими номерами сторінок. У незаповнених полях інформаційного рядка проставляється прочерк. Подання ксерокопії розрахунку не дозволяється. Податковий розрахунок за добровільним рішенням податкового агента може бути також наданий органу ДПС в електронній формі.

Податковий розрахунок готується у двох примірниках. Один примірник подається до органу ДПС. Другий – з підписом особи, відповідальної за приймання розрахунку, штампом та проставленим номером порції, отриманим при обов'язковій реєстрації розрахунку в органі ДПС, – повертається податковому агенту.

На підприємствах із штатною чисельністю працівників до 1000 осіб податковий розрахунок подається єдиним документом на всіх,

³² Практично це можливо лише на малих підприємствах, де чисельність працівників 2-3 особи. На решті підприємств вручну заповнити цей звіт з дотриманням указаних вимог нереально. Тому краще його складати з допомогою комп'ютера.

що працюють, з обов'язковим заповненням їхніх податкових номерів або серії та номера паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті) – однією порцією. Якщо штатна чисельність працівників є більшою ніж 1000 осіб, можливе подання податкового розрахунку кількома порціями, кожна з яких є окремим податковим розрахунком зі своїм номером порції. Строк подання останньої порції не повинен перевищувати встановленого строку подання податкового розрахунку. Аркуші окремого податкового розрахунку зшиваються.

У разі, якщо відокремлений підрозділ юридичної особи не уповноважений нараховувати, утримувати і сплачувати податок до бюджету, податковий розрахунок у вигляді окремої порції за такий підрозділ подає юридична особа до органу ДПС за своїм місцезнаходженням та надсилає копію такого розрахунку до органу ДПС за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу.

Реквізити податкового розрахунку, заповнюються з урахуванням певних вимог. Зокрема, навпроти напису “Стор.” податковим агентом проставляється номер сторінки податкового розрахунку, відмічається відповідна клітинка “Звітний”, “Звітний новий” чи “Уточнюючий” залежно від того, який податковий розрахунок подається. Навпроти напису “Порція” податковим агентом проставляється номер порції.

У податковому розрахунку зазначається податковий номер юридичної особи – податкового агента, податковий номер або серія та номер паспорта фізичної особи – податкового агента (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера), яка подає розрахунок. Заповнення клітинок проводиться зліва направо (для юридичних осіб доповнюється зліва нулями до восьми цифр, якщо значущих цифр менше 8).

Податковий розрахунок на останньому аркуші завіряється:

– для юридичної особи – підписами керівника юридичної особи і головного бухгалтера та засвідчується печаткою;

– для фізичної особи – податкового агента – підписом особи, яка подає податковий розрахунок, та засвідчується печаткою у разі її наявності.

Коригування поданого і прийнятого податкового розрахунку проводяться на підставі самостійно виявлених податковим агентом помилок, а також на підставі повідомлень про помилки, виявлені органом ДПС і в разі необхідності проведення коригувань податкового розрахунку до закінчення строку його подання подається звітний новий податковий розрахунок. Уточнюючий податковий розрахунок подається за необхідності проведення коригувань податкового розрахунку після закінчення строку його подання. Він може подаватися як за звітний період, так і за попередні періоди.

Адресну частину Звіту форми № 1ДФ заповнюють на основі реєстраційного свідоцтва платника податку – податкового агента, чисельність працюючих указують за даними оперативно-технічного обліку, податкові номери або серії та номери паспортів працівників – на основі копій цих документів, суми нарахованого й виплаченого доходу, утриманого (нарахованого) податку – за даними аналітичного обліку розрахунків з працівниками, тобто розрахунково-платіжних відомостей (особових рахунків).

Суму перерахованого податку вказують за даними платіжних доручень (загальний підсумок у гр. 4), звірених з указаними в гр. 22 “Податок на доходи” розрахунково-платіжної відомості та реєстром депонованої заробітної плати.

5.6. Методика складання звітності за єдиним внеском та соціальними виплатами

За єдиним соціальним внеском підприємства складають звіт за формою, визначеною Порядком формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, затвердженим постановою Правління Пенсійного фонду України від 08.10.10 р. № 22–2.

Цей звіт подається до органів Пенсійного фонду особисто фізичною особою, страхувальником чи відповідальною особою

фізичної особи або страхувальника за місцем взяття на облік в органах Пенсійного фонду.

Звіт подається одним із способів:

– в електронній формі з використанням електронно-цифрового підпису через центр обробки електронних звітів і в такому разі звіт на паперових носіях не подається;

– на паперових носіях, завірених підписом керівника страхувальника та скріплених печаткою (за наявності), разом з електронною формою на електронних носіях інформації;

– на паперових носіях, якщо у страхувальника кількість застрахованих осіб не більше п'яти.

Паперовий звіт формується у двох примірниках і подається в друкованому вигляді або заповнюється українською мовою друкованими літерами без помарок та виправлень кульковою ручкою з синім або чорним чорнилом. Один примірник звіту з відміткою органу Пенсійного фонду про його прийняття зберігається у страхувальника. Грошові суми в таблицях звіту заповнюються в гривнях з копійками. У разі незаповнення того чи іншого рядка звіту через відсутність операції цей рядок прокреслюється.

На одну застраховану особу допускається декілька записів, якщо протягом одного звітного періоду застрахованій особі були здійснені нарахування виплат, у яких відрізняються бази нарахування єдиного внеску та розміри ставок єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування згідно із Законом, а також якщо нарахування здійснювалися за майбутні (відпускні) та минулі (лікарняні та нарахування сум заробітної плати (доходу) за виконану роботу (надані послуги), строк виконання яких перевищує календарний місяць, а також за відпрацьований час після звільнення з роботи або згідно з рішенням суду – середня заробітна плата за вимушений прогул) періоди.

Фізичні особи-підприємці, крім тих, які обрали спрощену систему оподаткування, формують та подають до органів Пенсійного фонду звіт згідно з таблицями за себе та за членів сім'ї, які беруть участь у провадженні підприємницької діяльності.

У разі виявлення помилки у звіті страхувальник має право до закінчення терміну подання цього звіту повторно сформувати та подати звіт до органу Пенсійного фонду за місцем взяття на облік, а при виявленні недостовірних відомостей, які подані після закінчення звітного періоду та/або накопичені в електронних базах даних персоніфікованого обліку, страхувальник подає до відповідного територіального органу Пенсійного фонду необхідні скасовуючі документи щодо таких відомостей про застраховану особу та одночасно початкові документи із зазначеними правильними відомостями на одну застраховану особу разом з пояснювальною запискою щодо цієї зміни.

Загалом же хоча методика складання звітності за податком на доходи фізичних осіб, єдиним соціальним внеском та соціальними виплатами простіша за своїм змістом, особливо стосовно двох останніх, ніж були попередні варіанти, але надто деталізована, що вимагає пристосування до неї облікового забезпечення, насамперед стосовно розрахунків із працівниками підприємств. Їхній аналітичний облік успадкований ще від тих часів, коли оподаткування базувалося на іншій системі: наприклад, основні первинні документи і реєстри затверджені колишнім Міністерством статистики ще у 1996 р.

Традиційно їхнє заповнення здійснювалося вручну, на кожному підприємстві застосовували свій варіант відображення нарахувань і утримань, пов'язаних із заробітною платою, оскільки жодної уніфікації записів в аналітичному обліку не передбачено.

Сьогодні, зважаючи на зміст цієї звітності, треба насамперед виходити з принципу уніфікації відображення як нарахування заробітної плати та інших доходів, так і утримань із них, інакше досягти відповідності облікових даних та звітних показників не вдасться. Відтак доцільно облік розрахунків із заробітної плати, з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб, єдиним соціальним внеском та соціальними виплатами здійснювати за комп'ютерною програмою, яка дає можливість скласти таку звітність в автоматичному режимі.

ТЕМА 6. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗВІТНОСТІ З АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ

У результаті вивчення теми набуваються:

а) знання особливостей податкового обліку і звітності за розрахунками підприємств з акцизного податку;

б) вміння і навички організації на підприємствах податкового обліку акцизного збору, складання й подання за ним звітності.

Основні терміни: акцизний податок, акцизний склад, марки акцизного податку, маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, мінімальне акцизне податкове зобов'язання, підакцизні товари, покупець марок акцизного податку, продавець марок акцизного податку, реалізація підакцизних товарів, пиво, спирт, тютюнові вироби, ставки акцизного збору, адвалорні ставки акцизного збору, специфічні ставки акцизного збору.

Література

Основна:

1. Розділ VI “Акцизний податок” Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

2. Про затвердження форм заявок-розрахунків на виготовлення та придбання марок акцизного податку, звіту про використання марок акцизного податку та журналів для обліку марок акцизного податку / Наказ ДПА України від 24.12.2010 р. №1021.

3. Порядок заповнення та подання декларації з акцизного податку / Затв. наказом ДПА України від 24.12.10 р. № 1030.

Додаткова:

4. Порядок складання та подання декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) / Затв. наказом Державної митної служби України від 24.12.2010 р. № 1535/1027.

5. Порядок проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку / Затв. пост. КМУ від 27.12.2010 р. № 1260.

6. Для системного засвоєння матеріалу теми його необхідно вивчати за окремими підпунктами, зокрема:

6.1. Платники акцизного податку, їхня реєстрація та об'єкти оподаткування.

6.2. Ставки акцизного податку, дати виникнення і сплати зобов'язань та методика їхнього розрахунку.

6.3. Аналітичний облік придбання й використання акцизних марок та відображення нарахування і сплати акцизного податку.

6.4. Складання й подання звітності за акцизним податком.

6.1. Платники акцизного податку, їхня реєстрація та об'єкти оподаткування

Акцизний податок – непрямий податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, який включається до ціни цих товарів (продукції). Термін акциз походить від лат. *accido* – обрізую – і вважався податком на гріх.

За Податковим кодексом України платниками акцизного податку визначені особи, які виробляють підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини, а також:

– фізичні особи – резиденти або нерезиденти, які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства;

– особи, які реалізують конфісковані підакцизні товари (продукцію), підакцизні товари (продукцію), визнані безхазяйними, підакцизні товари (продукцію), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари (продукція) підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;

– особи, які реалізують або передають у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України зі звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законом;

– особи, на які покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог;

– особи, на які покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів у разі порушення таких умов;

– особи, на які при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов.

Замовники, за дорученням яких виробляються підакцизні товари (продукція) з давальницької сировини, сплачують податок виробнику.

Реєстрація осіб як платника податку суб'єкта господарювання, що здійснює діяльність з виробництва підакцизних товарів (продукції), імпорту алкогольних напоїв та тютюнових виробів, яка підлягає ліцензуванню, проводиться в органах державної податкової служби і здійснюється на підставі відомостей щодо видачі такому суб'єкту відповідної ліцензії.

Органи ліцензування, уповноважені видавати ліцензії на зазначені види діяльності, зобов'язані надати органу державної податкової служби за місцезнаходженням суб'єкта господарювання інформацію про видані, переоформленні, призупиненні або анульовані ліцензії у п'ятиденний строк із дня здійснення таких дій.

Інші платники підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку органами державної податкової служби за місцем державної реєстрації таких суб'єктів у місячний строк із дня початку господарської діяльності.

Об'єктами оподаткування акцизним податком є операції з:

– реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);

– реалізації (передачі) підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, здійснення внесків до статутного капіталу, а також своїм працівникам;

– ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;

– реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави та ін.

Водночас визначено операції з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню, зокрема:

– вивезення (експорт) підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України;

– ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів (продукції), у яких виявлено недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни-імпортера, для їхнього повернення експортеру. Такі підакцизні товари (продукція) ввозяться їхнім продавцем (експортером) без подальшої реалізації на митній території України.

Податковим кодексом України визначено також операції з підакцизними товарами, які звільняються від оподаткування. Це, зокрема, операції з:

– реалізації легкових автомобілів для інвалідів, у тому числі дітей-інвалідів, оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, коштів фондів загально-обов'язкового державного страхування, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога та для потреб центральних органів виконавчої влади, що реалізують державну політику у сферах цивільного захисту, рятувальної справи, пожежної і техногенної безпеки), оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів;

– ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України, призначених для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав, консульськими установами іноземних держав та для особистого використання членами дипломатичних представництв іноземних держав,

консульських установ іноземних держав виходячи з принципу взаємності стосовно кожної окремої держави таїн.

При визначенні бази оподаткування перерахунок іноземної валюти на національну валюту здійснюється за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на дату подання до митного органу митної декларації для митного оформлення. При цьому митна вартість товарів, що ввозяться на митну територію України, визначається відповідно до Митного кодексу України.

6.2. Ставки акцизного податку, дати виникнення зобов'язань та методика їхнього розрахунку і сплати зобов'язань та методика їхнього розрахунку

Ставки податку та перелік товарів, з яких справляється податок є єдиними на всій території України і поділяються на:

- адвалорні³³,
- специфічні.

Прикладом адвалорних ставок акцизного податку можуть бути встановлені у відсотках від митної вартості експортованих чи імпортованих товарів. Специфічні ставки акцизного податку встановлені на ті товари, за якими враховується їхня кількість: літри пива, спирту, кілограми тютюну чи тис. кг. бензину, гасу, скрапленого газу; тис. штук сигарет, цигарок; куб. см. об'єму двигунів автомобілів тощо.

У разі обчислення податку із застосуванням специфічних ставок з вироблених на митній території України або ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) базою оподаткування є їхня величина, визначена в одиницях ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

Одночасне застосування адвалорних та специфічних ставок передбачене Податковим кодексом лише щодо сигарет і цигарок.

³³ Походить від *ad valorem* – метод обчислення платежів.

Водночас при визначенні податкового зобов'язання на сигарети одного найменування сума акцизного податку, обчислена одночасно за встановленими адвалорною та специфічною ставками акцизного податку, не повинна бути меншою встановленого мінімального акцизного податкового зобов'язання.

Застосовуючи адвалерні ставки акцизного податку, виробник-експортер або покупець-імпортер повинен скласти Декларацію про встановлені ними максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію). Вона подається відповідно центральному органу державної податкової служби або спеціально уповноваженому центральному органу виконавчої влади в галузі митної служби не пізніше ніж за п'ять календарних днів до дати встановлення максимальних роздрібних цін.

У декларації повинні міститися відомості про встановлені виробником або імпортером максимальні роздрібні ціни на всі підакцизні товари (продукцію), що виробляються ним в Україні, або на всі підакцизні товари (продукцію), що імпортуються ним в Україну, і дата, з якої встановлюються максимальні роздрібні ціни.

Декларація подається у двох примірниках уповноваженою особою виробника або імпортера підакцизних товарів (продукції), один з яких повертається у день її подання виробнику або імпортеру із зазначенням дати прийняття, реєстраційного номера прийнятої декларації та засвідчений печаткою центрального органу державної податкової служби або спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади в галузі митної справи.

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, є дата їхньої реалізації особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції), а щодо зіпсованого, знищеного, втраченого підакцизного товару (продукції) – дата складання відповідного акта. Втраченим вважається товар (продукція), місцезнаходження якого платник податку не може встановити.

Податкове зобов'язання щодо втраченого підакцизного товару (продукції) не виникає, якщо:

– платник податку документально зафіксував ці втрати та надав контролюючим органам необхідні докази того, що відповідний підакцизний товар (продукцію) утрачено внаслідок аварії, пожежі, повені чи інших форс-мажорних обставин і його використання на митній території України є неможливим;

– підакцизний товар (продукцію) утрачено внаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого товару (продукції) або з іншої причини, пов'язаної з природним результатом. Ця вимога застосовується у разі втрати підакцизних товарів (продукції) у межах нормативів втрат, які затверджуються центральним органом виконавчої влади, уповноваженим Кабінетом Міністрів України.

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України є дата подання митному органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання митним органом у визначених законодавством випадках.

При передачі підакцизних товарів (продукції), вироблених з давальницької сировини, датою виникнення податкових зобов'язань є дата їхнього відвантаження виробником замовнику або за його дорученням іншій особі.

При використанні підакцизних товарів (продукції) для власних виробничих потреб датою виникнення податкових зобов'язань є дата їхньої передачі для такого використання, крім використання для виробництва підакцизних товарів (продукції).

Розрахунок суми зобов'язань зі сплати акцизного податку, якщо його ставку встановлено у грошовому еквіваленті до фізичної одиниці виміру товару, обчислюється за формулою:

$$C_a = N \times A, \quad (6.1)$$

де: C_a – сума акцизного податку;

N – кількість товару у фізичних одиницях виміру;

A – ставка акцизного податку.

На товари, які оподатковуються за специфічними й адвалорними ставками, розрахунок здійснюється частково за формулою 6.1, а частково – за 6.2:

$$C_a = B \times A, \quad (6.2)$$

де: C_a – сума акцизного податку;
 B – вартість товару;
 A – ставка акцизного збору.

Визначаючи акцизний податок за ставками в EUR, розрахунок податкового зобов'язання здійснюється подібним чином, але в перерахунку на національну грошову одиницю – гривню:

$$A = C \times \text{€} \times K, \quad (6.3)$$

де: A – сума акцизного збору;
 C – ставка акцизного збору;
 € – курс гривні до євро за станом на перший день відповідного кварталу;
 K – кількість товару, визначена у фізичних одиницях виміру.

Певні особливості обчислення акцизного податку встановлені за етиловим неденатурованим спиртом. Зокрема, суб'єкт господарювання, що здійснює виробництво алкогольних напоїв, зобов'язаний сплатити податок або подати органу державної податкової служби за своїм місцезнаходженням до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, призначеного для переробки на алкогольні напої (крім виноматеріалів), податковий вексель, який є забезпеченням виконання зобов'язання такого платника у строк до 90 календарних днів, починаючи з дня видачі податкового векселя, сплатити суму податку, розраховану за ставками для цієї продукції.

Під час отримання спирту етилового неденатурованого підприємство-векселедавець за участю представника державної податкової служби на акцизному складі складає акт про фактично отриману кількість спирту та розрахунок акцизного податку на основі фактично отриманої кількості спирту. Цей акт є коригуванням вже сплаченої

суми податку або наданого податкового векселя із зазначенням остаточної суми податку, яка підлягає сплаті.

Сума податку, на яку погашається вексель, визначається на основі фактично отриманої кількості спирту (згідно з актом) та ставок податку на готову продукцію. Вона зменшується на суму податку, розраховану з огляду на фактично втрачену кількість спирту етилового під час транспортування та зберігання, у процесі виробництва готової продукції в межах норм, затверджених у встановленому порядку, а також фактично повернутого невикористаного браку.

Строки сплати податку з підакцизних товарів, вироблених на митній території України, визначені Податковим кодексом.

6.3. Аналітичний облік придбання й використання акцизних марок та відображення нарахування і сплати акцизного податку. Складання й подання звітності за акцизним податком

У разі виробництва на митній території України алкогольних напоїв і тютюнових виробів чи ввезення таких товарів на митну територію України платники податку зобов'язані забезпечити їхнє маркування марками встановленого зразка у такий спосіб, щоби марка акцизного податку розривалася під час відкупорювання (розкривання) товару.

Маркуванню підлягають усі алкогольні напої з вмістом спирту етилового понад 8,5% об'ємних одиниць. Маркування вироблених в Україні алкогольних напоїв із вмістом спирту етилового від 1,2 до 8,5% об'ємних одиниць не здійснюється.

Кожна марка акцизного податку повинна мати окремий номер. Акцизні марки на алкогольні напої містять суму сплаченого акцизного податку за одиницю продукції, місяць і рік випуску марки, а на тютюнові вироби – позначення кварталу і року випуску марки.

Виробники й імпортери тютюнових виробів ведуть окремий кількісний облік за видами марок акцизного податку (ТІ – “тютюн імпортований”, ТВ – тютюн вітчизняний), придбаних на підставі:

– довідок про сплату суми податку, розрахованої за ставками на готову продукцію (для алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований);

– заявки-розрахунку кількості марок акцизного податку. Спочатку надається попередня заявка-розрахунок, указується тип марок, їхня вартість та кількість (залишок і потреба) наступної форми.

Кількість марок акцизного податку, яку можуть отримати виробники алкогольних напоїв, визначається відповідно до сплаченої суми податку. Виробники тютюнових виробів та алкогольних напоїв, для виробництва яких не використовується спирт етиловий неденатурований, визначають потребу в марках акцизного податку з урахуванням планових щомісячних обсягів реалізації продукції.

Попередня заявка – розрахунок є спільною для тютюнових та алкогольних виробів. Вона подається виробником (імпортером) щомісячно до 1 числа місяця для забезпечення потреби в марках акцизного податку через 2 місяці (наприклад, до 1-го травня для маркування продукції у липні). Власне придбання акцизних марок здійснюється за заявками-розрахунками інших форм, в яких конкретизовано, які саме марки необхідно придбати. Зокрема, форма А призначена для придбання марок акцизного податку з маркування алкогольних напоїв (додаток Т).

Алкогольні напої в автомобільних і залізничних цистернах, а також у баках, бачках та інших ємностях місткістю більш як 5 літрів ввозяться в Україну з метою продажу або обміну на митній території України та не підлягають маркуванню. У такому разі податок сплачується до або під час митного оформлення.

Для придбання марок акцизного податку з маркування тютюнових виробів встановлено заявку-розрахунок форми Т.

Марки акцизного податку, не використані для маркування товарів через їхнє пошкодження, приймаються від покупців марок для утилізації з відшкодуванням фактично сплачених сум податку. Плата за марки поверненню не підлягає.

Аналітичний облік наявності й руху марок акцизного податку треба вести на позабалансовому рахунку 08 “Бланки суворого

обліку”, до якого слід відкрити окремі рахунки третього порядку, призначені для обліку марок за видами, наприклад, 0804 “Акцизні марки для маркування тютюнових виробів ТІ”, тобто тютюнових виробів імпортних, 0805 “Акцизні марки для маркування тютюнових виробів ТВ” (вітчизняних), 0806 “Акцизні марки для маркування алкогольних напоїв АІ” (імпортних), 0807 “Акцизні марки для маркування алкогольних напоїв АВ”³⁴ (вітчизняних).

Реєстру для їхнього відкриття наразі не встановлено, тому для цього доведеться пристосовувати існуючі, передбачені для інших операцій, скажімо, Відомість аналітичного обліку запасів. Надходження марок акцизного податку відображається за дебетом аналітичних рахунків 0804, 0805, 0806, 0807, а вибуття – за їхнім кредитом, оскільки подвійний запис операцій на позабалансових рахунках не застосовується.

Інша річ – розрахунки з придбання бланків марок та оплати їхньої вартості: вартість бланків оприбуткованих марок уключається до собівартості підакцизних товарів (дебет субрахунок 281 “Товари на складі”, відповідний аналітичний рахунок, наприклад, 28145 “Сигарети імпортні”, кредит аналітичного рахунка 37712 “Розрахунки з ДПІ за марками акцизного податку” 5 тис. шт. x 0,055³⁵ грн. = 275 грн. Оплата вартості отриманих бланків акцизних марок відображається в кореспонденції дебет 3712, кредит 311 “Поточні рахунки в національній валюті”.

Аналітичний облік нарахування і сплати акцизного податку здійснюється в тих самих реєстрах, що й податку на прибуток, додану вартість, доходи фізичних осіб, тобто Відомості аналітичного обліку розрахунків з бюджетом. У ній в окремому рядку відкривають аналітичний рахунок, визначений у додатку “Робочий план рахунків” до наказу про облікову політику підприємства, наприклад, 6415 “Розрахунки за акцизним податком”.

³⁴ Номери цих рахунків встановлюються в додатку до наказу про облікову політику підприємства, враховуючи, що на рахунок 08 “Бланки суворого обліку” треба також визначити необхідні аналітичні для відображення наявності й руху трудових книжок, довіреностей на одержання цінностей тощо, тому наведені рахунки можуть мати іншу нумерацію.

³⁵ Ціна акцизних марок для алкогольних напоїв становить 0,103 грн./шт.

Водночас, ураховуючи особливості виникнення податкових зобов'язань за умови імпорту підакцизних товарів, треба визначити аналітичний рахунок до субрахунка 643 “Податкові зобов'язання”, наприклад, 6432 “Податкові зобов'язання за акцизним податком”, маючи на увазі, що такий самий рахунок 6431 “Податкові зобов'язання за ПДВ” потрібний для відображення податку на додану вартість, коли першою подією є отримання авансу від покупців чи замовників.

Відкривати останні два рахунки треба в тій самій Відомості аналітичного обліку розрахунків з бюджетом, методика ведення якої однакова, оскільки операції з нарахування і сплати акцизного податку нічим суттєвим не відрізняються від податку на додану вартість. В цій відомості вони будуть відображатись за такою кореспонденцією рахунків (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Основні операції з відображення акцизного податку

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Оприбутковано підакцизну продукцію від виробництва (алкогольні вироби, сигарети тощо)	26001	23301	100
Відвантажено вироблену підакцизну продукцію покупцям	90	26001	100
Відображено акцизний податок за відвантаженою покупцям продукцією	90	6415	204
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	70101	6411	60,8
Імпортовано підакцизні товари	28145	632	50
Відображено митні збори	28145	685	16
Нараховано акцизний податок	6432	6415	37
Включено суму акцизного податку до собівартості імпортованих товарів	28145	6432	37
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	6431	6411	20,6
Погашено податкове зобов'язання з ПДВ	6411	311	20,6
Сплачену суму ПДВ віднесено до податкового кредиту	6411	6431	20,6
Погашено заборгованість за акцизним податком	6415	311	37

У випадку, коли підприємство виробляє алкогольні напої (крім виноматеріалів) зі спирту, отриманого з акцизного складу, сплату зобов'язання за акцизним податком можна відстрочити, оформивши податковий вексель, що підтверджує зобов'язання своєчасно погасити його суму (рис. 6.1).

ПРОСТИЙ ВЕКСЕЛЬ

Валюта 45870
сума цифрами

м. Тернопіль 9.09.201 р. м. Тернопіль 9.12.201 р.
Місце складання дата складання Місце платежу Дата платежу

9.12.201 р. ми заплатимо проти цього векселя акцизний збір державній
податковій інспекції в м. Тернополі
найменування того, кому платіж повинен бути здійснений

гривні сорок п'ять тисяч вісімсот сімдесят гривень 00 коп.
сума словами

Валюта \$ п'ять тисяч сто два.

Підлягає сплаті в м. Тернополі Керівник _____ С. П. Жук
Місце платежу Бухгалтер _____ Т. В. Клим

Приватбанк, МФО р/р № 26001325981 код 000188533
найменування банківської установи

ЗАТ "Таверна", 46008, м. Тернопіль, вул. Ст. Бандери, 168
підпис і точна адреса векселедавця

Рис. 6.1. Взірець простого векселя

Видається такий вексель податковому органу за своїм місцем реєстрації протягом трьох робочих днів після отримання спирту етилового. У ньому зазначається сума акцизного податку, визначена за ставками для готової продукції, які діють на дату отримання спирту етилового, у грошовій одиниці України і за валютним (офіційним) курсом Національного банку, що діє на перший день кварталу, в якому проводиться реалізація спирту етилового.

Термін, на який видається податковий вексель, не може перевищувати 90 календарних днів (починаючи від дня отримання спирту етилового підприємством-виробником підакцизної продукції). Датою

складання податкового векселя вважається дата отримання спирту етилового підприємством-виробником підакцизної продукції.

Податковий вексель складається у двох примірниках:

– перший примірник – це оригінал вексельного бланка, придбаного платником податку в установі банку;

– другий примірник – це ксерокопія оригіналу вексельного бланка, який має однаковий з першим примірником номер.

Кожний примірник податкового векселя заповнюється окремо. Записи повинні бути тотожними. Перший примірник податкового векселя залишається у векселедержателя, а другий – взятий на облік податковим органом, повертається векселедавцю для власного обліку.

Операції за виданими векселями на сплату акцизного податку відображаються на субрахунку 621 “Корострокові векселі, видані в національній валюті”. За його дебетом відображається погашення заборгованості за виданими векселями, а за кредитом – її виникнення, в цьому випадку за акцизним податком. Ці операції відображаються за такою кореспонденцією рахунків (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

Кореспонденція рахунків з видачі й погашення податкового векселя за акцизним податком

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Видано ДПІ вексель на суму акцизного податку	6432	621	45,9
Оприбутковано отриманий з акцизного складу спирт	28146	632	52
Віднесено суму акцизного податку на собівартість придбаного спирту	28146	6432	45,9
Відображено зобов'язання з акцизного податку	621	6415	45,9
Погашено зобов'язання зі сплати акцизного податку	6415	311	45,9

Придбання у банку бланків векселів для видачі органам ДПА з приводу зобов'язань із акцизного податку здійснюється на підставі первинного документа – накладної тип. ф. № С 3-1, а витрачання – за актом на списання використаних бланків суворої звітності

тип. ф. № СЗ-3, подібно до отримання будь-яких матеріальних цінностей, за винятком того, що розрахунки здійснюються з використанням субрахунка 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”, а самі бланки паралельно обліковуються на субрахунку 209 “Інші матеріали” та позабалансовому рахунку 08 “Бланки суворого обліку”, до яких треба визначити в додатку “Робочий план рахунків” до наказу про облікову політику необхідні для цього аналітичні рахунки, наприклад, 20908 “Векселі прості”, 0808 “Векселі прості”.

У такому разі операції будуть відображені за такою кореспонденцією рахунків (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

**Кореспонденція рахунків з обліку придбання
й витрачання бланків векселів**

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Здійснено попередню оплату вартості бланків векселів	371	311	120
Відображено податковий кредит з ПДВ	6411	6441	20
Оплачено мито за бланки	92	311	18
Оприбутковано бланки векселів: – на позабалансовому рахунку	0808	–	100
– на рахунку обліку запасів	20908	685	100
Відображено ПДВ за отриманими бланками	6441	685	20
Залік заборгованостей	685	371	120
Списано ДПІ податковий вексель: – з позабалансового рахунка	–	0808	10
– з рахунка обліку запасів	92	20908	10

Аналітичний облік за рахунком 20908 “Векселі прості” можна вести у Відомості аналітичного обліку запасів. Для обліку на позабалансовому рахунку 0808 “Векселі прості” наразі реєстра аналітичного обліку не розроблено. Враховуючи особливості роз-

рахунків та податкової звітності за акцизним податком, для цієї мети підійде Журнал обліку погашення податкових векселів, який застосовується податковими інспекціями.

Сплата заборгованості з акцизного податку за виданими податковим векселями здійснюється платіжними дорученнями, в тексті яких указується “Акцизний податок у рахунок погашення податкового векселя від _____ 201__р. № _____”.

6. 4. Складання й подання звітності за акцизним податком

Звітність за акцизним податком включає Звіт про використання марок акцизного податку та Декларацію акцизного податку. Зокрема, якщо підприємство виробляє або імпортує підакцизну продукцію чи товари (алкоголь, тютюнові вироби), то воно зобов’язане подавати до податкової інспекції за місцем своєї реєстрації (відповідного підрозділу Департаменту контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів Державної податкової адміністрації України) до 5 числа наступного за звітним місяця такий Звіт.

Складається цей звіт на основі даних позабалансових рахунків 0804 – 0807, на яких обліковуються наявність і рух акцизних марок. Тому важливо, аби записи були пристосовані до змісту Звіту про використання марок акцизного податку. У зв’язку з цим треба детально вказувати необхідні для його складання дані (серію, номери, місткість тари тощо), а не обмежуватися лаконічними записами на кшталт “отримано”, “видано”, як це часто роблять на практиці стосовно обліку інших запасів сировини й матеріалів. Передусім має бути повна інформація про це у Прибутково-видаткових накладних ф. С. 3-1, Актах на списання бланків суворої звітності ф. С. 3-3.

Подається звіт про використання марок акцизного податку в паперовому й електронному варіанті у двох примірниках.

Кожного місяця – до 20 числа³⁶ наступного за звітним – необхідно подавати Декларацію акцизного податку. Її платники, які поряд із виробництвом підакцизної продукції, є імпортерами підакцизних товарів, складають і подають окремі декларації. Винятком є імпорт окремих товарів, зокрема пива, спирту, паливно-мастильних матеріалів, транспортних засобів та ін., за якими такої декларації подавати не треба.

Складають Декларацію акцизного податку на підставі даних аналітичного обліку за рахунком 6415 “Розрахунки за акцизним податком”. Однак у Відомості аналітичного обліку розрахунків з бюджетом, де слід відкрити такий рахунок, немає всіх показників, необхідних для складання цієї декларації, тому поряд із нею використовують дані оперативного-технічного обліку, зокрема документів про реєстрацію та отримання ліцензії на діяльність, пов’язану з підакцизними товарами.

У загальній частині Декларації акцизного податку платник вказує тип поданої декларації (звітна, звітна нова, уточнююча), звітний (податковий) період, за який подається декларація, або звітний (податковий) період, що уточнюється (у разі подання уточнюючої декларації).

Далі у Декларації акцизного податку вказуються повне найменування (прізвище, ім’я, по батькові) платника згідно з реєстраційними документами, ідентифікаційний код згідно з ЄДРПОУ або реєстраційний номер облікової картки платника податків та місце знаходження (місце проживання) платника.

Декларація акцизного податку містить найменування органу ДПС, до якого вона подається, дату подання, ініціали, прізвище, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера

³⁶ Подавати Декларацію акцизного податку можна особисто, поштою та електронним способом. Надсилаючи поштою, штемпель відправки має засвідчувати, що Декларація відправлена не пізніше ніж за 10 днів до терміну подання, тобто не пізніше 10 січня, 10 лютого і т.д. Це не стосується великих і середніх підприємств, які мають подавати будь-які податкові декларації винятково в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб.

облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті), та підпис платника – фізичної особи або посадових осіб платника, засвідчені печаткою платника (за наявності).

Складаючи Декларацію акцизного податку, обов'язково треба вказати, за якими видами підакцизної діяльності вона складається: виробництвом підакцизної продукції; ввезенням підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) і т. ін.

За умови одночасного ведення діяльності за цими видами (виробництвом продукції та ввезенням на територію України підакцизних товарів) подаються окремі податкові декларації із зазначенням відповідного виду платника акцизного податку.

У Декларації акцизного податку зазначається вид платників податку, перелік яких визначено статтею 212 розділу VI Податкового кодексу та всі передбачені формою показники, а у разі незаповнення через його відсутність ставиться прокреслення. Відомості, наведені в Декларації акцизного податку, повинні підтверджуватися первинними документами та даними бухгалтерського обліку.

Декларація акцизного податку підписується:

– керівником платника або уповноваженою особою, а також особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації до органу ДПС;

– фізичною особою – платником або його законним представником.

Якщо самостійно виявлена помилка в поданій Декларації акцизного податку, впродовж попередніх 1095 днів необхідно подати Уточнюючу декларацію. До Уточнюючої декларації мають додаватися ті розділи, розрахунки та розшифровки, відповідно до яких платником акцизного податку складається Уточнююча декларація.

ТЕМА 7. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗВІТНОСТІ З ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ ТА РЕНТНИХ ПЛАТЕЖІВ І ПЛАТИ ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ

У результаті вивчення теми досягаються:

1) знання особливостей податкового обліку і звітності щодо екологічного податку, рентних платежів і плати за користування надрами;

2) навички організації на підприємствах податкового обліку і складання звітності за розрахунками з цих податків.

Основні терміни: вуглеводнева сировина, добування корисних копалин, корисні копалини, мінеральна сировина, обсяг видобутої вуглеводневої сировини, обсяг видобутих корисних копалин (мінеральної сировини), пересувне джерело забруднення, первинна переробка (збагачення) мінеральної сировини, рентна плата, оподаткування, платник рентної плати, рециркулюючий газ, розміщення відходів, стаціонарне джерело забруднення.

Засвоєнню матеріалу за цією темою сприяє його поділ за такими питаннями:

7.1. Платники, об'єкти та база обчислення екологічного податку.

7.2. Ставки, методика визначення й аналітичний облік нарахування і сплати екологічного податку.

7.3. Платники й об'єкти рентної плати та плати за користування надрами.

7.4. Ставки, методика визначення й аналітичний облік нарахування і сплати рентної плати та плати за користування надрами.

7.5. Методика складання і подання звітності за екологічним податком, рентною платою та платою за користування надрами.

Література

Основна:

1. Розділи IX “Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України”, X “Рентна плата за нафту,

природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні” та XI “Плата за користування надрами” Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. №2755 – VI.

2. Державний класифікатор відходів ДК 005 – 96 // Затв. наказом Держстандарту України від 29.02. 96 р. № 89.

3. Рекомендовані норми надання послуг із вивезення побутових відходів // Затв. наказом Мінжитлокомунгоспу України від 22.03.10 р. № 75.

Додаткова:

4. Закон України “Про відходи” від 05.03.98р. № 187/98-ВР.

5. Методика визначення розмірів шкоди, зумовленої забрудненням і засміченням земельних ресурсів через порушення природоохоронного законодавства // Затв. наказом Міністерства екології та природних ресурсів України від 27.10.97р. № 171.

7. 1. Платники, об’єкти та база обчислення екологічного податку

Важливим засобом, який певною мірою протидіє погіршенню природно-ресурсного потенціалу через надмірне забруднення та засмічення шкідливими викидами підприємств, автотранспортом тощо, є екологічний податок. Адже у розрахунку на один квадратний кілометр викиди забруднюючих речовин стрімко зростають (табл. 7.1)

Таблиця 7.1

Викиди забруднюючих речовин у 2000–2010 рр. (т/км²)

Області	2000 р.	2005 р.	2010 р.
Закарпатська	3,2	5,1	6,8
Івано-Франківська	13,3	18,1	16,2
Львівська	8,8	8,6	11,3
Чернівецька	4,3	4,1	5,5

Платниками екологічного³⁷ податку за Податковим кодексом України є суб'єкти господарювання, а також юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи й організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їхніх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини;
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їхніми виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк.

Крім того, платниками податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи тощо, які здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива. Останні сплачують цей податок не безпосередньо до бюджету, а через підприємства, які здійснюють оптову чи роздрібну торгівлю паливом (крім тих, що реалізують паливо, придбане у суб'єктів господарювання – оптовиків. Такі підприємства вважаються податковими агентами.

Водночас окремі суб'єкти діяльності не є платниками екологічного податку, зокрема ті, хто підпадає під норму п. 240.3 Податкового кодексу щодо утворення радіоактивних відходів та суб'єкти господарювання, які мають ліцензію на збирання й заготівлю відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах), і надають послуги у цій сфері.

³⁷ Прикметник “екологічний” походить від іменника “екологія” – грец. ойкос – середовище, і ... логія – наука. Буквально означає наука про зв'язок організмів із середовищем. Попередня назва була “збір за забруднення навколишнього середовища”.

Об'єктами та базою оподаткування екологічним податком визначено:

– обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;

– обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;

– обсяги та види (класи) відходів, що розміщуються у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах протягом звітного кварталу, крім обсягів та видів (класів) окремих відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання, які мають ліцензію на збирання і заготівлю окремих видів відходів як вторинної сировини і провадять статутну діяльність зі збирання й заготівлі таких відходів;

– обсяги та види палива, у тому числі виробленого з давальницької сировини, реалізованого або ввезеного на митну територію України податковими агентами;

– обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та тимчасово зберігаються їхніми виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Як зазначається у Законі України “Про відходи”, ними є будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворилися в процесі виробництва чи споживання, а також товари (продукція), що повністю або частково втратили свої споживчі властивості і не мають подальшого використання за місцем їхнього утворення чи виявлення і від яких їхній власник позбувається, має намір або повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення. Для їхнього обліку Міністерство охорони навколишнього середовища затвердило типову форму № 1 ВТ “Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари”.

У цьому документі підприємства, в яких за технологією виробництва утворюються відходи, відображають їхнє надходження, наявність та вибуття відповідно до планово-нормативних документів щодо витрати сировини на випуск одиниці продукції (калькуляцій) та загального обсягу її виробництва й фактичних матеріально-сировинних балансів за кожним видом.

Не всі відходи утворюються саме в процесі виробництва, а отже, вони не можуть бути заздалегідь визначені й класифіковані за орієнтовно небезпечним впливом речовин (сполук) та віднесені до певного класу небезпеки. Зокрема, це стосується твердих побутових відходів, які до того ж здебільшого не зважуються і при відправці до спеціально відведених місць чи об'єктів їхня кількість визначається в об'ємних одиницях – літрах. У такому випадку за роз'ясненням Міністерства екології та природних ресурсів України процедура визначення класу небезпеки для відходів промислового походження, що мають стабільний хімічний склад, здійснюється відповідно до гігієнічних вимог щодо поводження з промисловими відходами і визначення їхнього класу небезпеки для здоров'я населення.³⁸

Під час операцій поводження з побутовими відходами слід враховувати необхідність виконання вимог щодо поводження з небезпечними відходами у складі побутових, які викладено у статті 35 Закону України “Про відходи”. Зокрема, небезпечні відходи у складі побутових відходів треба збирати окремо від інших видів побутових відходів, а також відокремлювати на етапі збирання чи сортування та передавати спеціалізованим підприємствам, що одержали ліцензії на здійснення операцій у сфері поводження з небезпечними відходами, оскільки ігнорування зазначених вимог може бути підставою для віднесення побутових відходів до інших класів небезпеки.

Для перерахунку побутових відходів з об'ємних одиниць в одиниці маси можна використовувати рекомендовані Мінжитлокомунгоспом норми надання послуг з вивезення побутових відходів або розраховувати за правилами надання послуг з вивезення побутових відходів, у яких указано об'ємні й вагові одиниці (кг/л), а отже, легко визначити масу побутових відходів.

Знаючи об'єм, наприклад, бака для сміття – 1 м^3 , та співвідношення об'ємних і вагових одиниць відходів ($0,3\text{ кг} : 1,3\text{ л} = 0,231$), можна вважати, що маса побутових відходів становить ($1000\text{ л} \times 0,231$) = 231 кг. Якщо вивезення твердих побутових відходів

³⁸ Зазвичай побутові відходи відносять до четвертого класу небезпеки.

здійснюється спеціально замовленим автомобілем, їхню вагу можна визначити зважуванням, позаяк на кожному полігоні побутових відходів має бути контрольно-пропускний пункт і встановлені автомобільні ваги для обліку кількості всіх видів відходів, що сюди надходять. Відтак вага відходів буде вказана в товарно-транспортних накладних.

7.2. Ставки, методика визначення й аналітичний облік нарахування і сплати екологічного податку

Ставки екологічного податку диференційовано залежно від шкідливості забруднюючих речовин. Наприклад, мінімальна ставка 50,09 грн./т встановлена на такі відходи, як хлористий водень, окис вуглецю, тверді речовини³⁹, а максимальна – 1692679,53 грн./т – на бензопірен.

У Податковому кодексі не всі види відходів, за які сплачують екологічний податок, указані за їхніми назвами. Це, зокрема, стосується відходів, розміщених у спеціальних місцях чи об'єктах, за якими ставки податку на відходи визначаються з урахуванням класу й рівня їхньої небезпечності. Такі показники, тобто, клас небезпеки відходів, характер місця розміщення відходів, як і зони їхнього розміщення у навколишньому природному середовищі встановлюється органами Міністерства охорони здоров'я України за погодженням з органами Мінекоресурсів.

Тому у випадку, коли на підприємстві утворюються чи зберігаються відходи, назва яких у переліках Податкового кодексу не вказана, необхідно звернутися до санітарно-епідеміологічної станції, яка зобов'язана визначити клас небезпеки таких відходів, оскільки для того, аби правильно визначити ставки податку за розміщення відходів, підприємство повинно мати на них паспорт, у якому визначено клас їхньої небезпеки. Паспортизацію відходів здійснюють управління з охорони навколишнього середовища місцевих облдержадміністрацій за погодженням із санепідемстанцією. Вони ж визначають обсяг викидів в атмосферу на основі замірів спеціальними

³⁹ Ставка екологічного податку на викиди двоокису вуглецю всього 0,22 грн. за 1 тонну.

приладами кількості забруднюючих речовин, які утворюються в результаті стаціонарних джерел забруднення.

Водночас методика визначення екологічного податку однакова, незалежно від його ставок, і полягає в обчисленні добутку фактичного обсягу викинутих забруднюючих речовин в атмосферу (повітря, воду тощо) та затвердженої сумарної ставки податку за конкретним видом забруднюючих речовин в атмосферу, а також затвердженої сумарної ставки податку за конкретним видом забруднюючих речовин чи відходів, хоча в окремих випадках застосовуються коригуючі коефіцієнти, відтак формули для обчислення суми екологічного податку дещо відрізняються.

Щодо кількісних показників обсягу викидів забруднюючих речовин, то їхній розрахунок базується здебільшого на обчисленнях пропорційної частки, залежно від маси випущеної продукції чи часу роботи стаціонарних джерел забруднення, оскільки лічильників, які б могли визначати, скільки з димом випущено в атмосферу окису вуглецю, оксиду азоту тощо, наразі немає. Це – похідні величини, залежно від обсягів випуску продукції та її технології виробництва й рівня очистки викидів в атмосферу. Вихідними даними тут служать обсяги такої продукції та норми викидів певних шкідливих речовин, зумовлені її виробництвом.

Кількісні показники обсягу викидів в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення безпосередньо не визначаються, оскільки ставки податку встановлені у розрахунку на одну тону палива з урахуванням середніх, визначених лабораторними дослідженнями, масових часток викидів, що утворюються в процесі роботи двигунів внутрішнього згорання, котелень, побутових приладів і т. ін., де використовується те чи інше паливо. Вихідними даними тут служить кількість реалізованого власного або ввезеного на митну територію України палива.

Обсяг скидів забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти визначається за даними відповідних лічильників, якими обладнані очисні колектори, а за їхньої відсутності – пропускну потужності останніх та сумарної тривалості часу роботи відповідного джерела забруднення за квартал.

Аналітичний облік розрахунків за екологічним податком здійснюється подібно до інших, уже розглянутих у попередніх темах. Тут так само треба відкрити окремий аналітичний рахунок, наприклад, 6414 “Розрахунки за екологічним податком” у Відомості аналітичного обліку розрахунків з бюджетом, за кредитом якого буде відображатись нарахування цього податку в кореспонденції з дебетом субрахунка 749 “Інші витрати операційної діяльності”⁴⁰ на підставі бухгалтерської довідки, складеної згідно з розрахунком екологічного податку за відповідним джерелом викидів.

За дебетом аналітичного рахунка 6414 “Розрахунки за екологічним податком” буде відображено погашення заборгованості за ним перед бюджетом у кореспонденції з кредитом субрахунка 311 “Поточні рахунки в національній валюті” на підставі виписки банку та прикладеного до неї платіжного доручення про перерахування грошей.

7. 3. Платники й об’єкти рентної плати та плати за користування надрами

Платниками рентної плати є суб’єкти господарювання, які експлуатують об’єкти магістральних трубопроводів та надають (організують) послуги з транспортування (переміщення) вантажу трубопроводами України. Наприклад, для нафти та нафтопродуктів об’єктом оподаткування є їхні фактичні обсяги, що транспортуються територією України у податковому (звітному) періоді.

Крім того, об’єктом оподаткування рентною платою є обсяг видобутої вуглеводневої сировини у податковому (звітному) періоді. Зокрема, для природного газу та аміаку об’єктом оподаткування є сума добутків відстаней відповідних маршрутів їхнього транспортування (переміщення), узгоджених між платником рентної плати та замовником на відповідний податковий (звітний) період, та обсягів

⁴⁰ Це витікає зі ст. 138.10.4 Податкового кодексу України, де зазначено: “... інші витрати операційної діяльності... включають, у тому числі, але не виключно: ... суми нарахованих податків та зборів, установлених цим Кодексом”.

природного газу й аміаку, транспортованих (переміщених) кожним маршрутом транспортування.

Водночас об'єкт оподаткування рентною платою зменшується на обсяг рециркулюючого природного газу, який визначається платником за показниками вимірювальних пристроїв, що зазначені у журналі обліку видобутих корисних копалин з дотриманням самостійно затверджених платником, відповідно до вимог ліцензійних умов, схем руху видобутої вуглеводневої сировини на виробничих дільницях та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу.

Платниками плати за користування надрами стають суб'єкти господарювання, які здійснюють видобування корисних копалин на основі спеціальних дозволів. Видобування корисних копалин може здійснюватись шляхом виконання договорів про спільну діяльність без утворення юридичної особи. У такому випадку платником є уповноважена особа – один з учасників такого договору, на якого згідно з умовами договору про спільну діяльність без утворення юридичної особи покладено обов'язок нарахування, утримання та внесення податків і зборів до бюджету з єдиного поточного рахунка спільної діяльності. Це можливо за умови, що один із учасників договору про спільну діяльність без утворення юридичної особи має відповідний спеціальний дозвіл. Відтак об'єктом оподаткування є обсяг видобутої у податковому (звітному) періоді корисної копалини (мінеральної сировини) або обсяг погашених у податковому (звітному) періоді запасів корисних копалин окремо за кожною ділянкою, на яку отримано дозвіл на їхній видобуток.

Зокрема, до об'єкта оподаткування належать:

– обсяг корисної копалини (мінеральної сировини), видобутої з надр на території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної пере-

робки, що провадиться іншими ніж платник суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною;

– обсяг корисної копалини (мінеральної сировини), видобутої (вилученої) з відходів (втрат, хвостів тощо) гірничодобувного виробництва, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими ніж платник суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, якщо для її видобутку відповідно до законодавства необхідно отримати спеціальний дозвіл;

– обсяг погашених запасів корисних копалин.

Водночас до об'єкта оподаткування не належать:

– не включені до державного балансу запасів корисних копалин корисні копалини місцевого значення і торф, видобуті землевласниками та землекористувачами для власного споживання, якщо їхнє використання не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них, загальною глибиною розробки до двох метрів, і прісні підземні води до 20 метрів та ін.

Види видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) визначаються платником відповідно до затверджених законодавством переліків, а також кодифікації товарів та послуг з урахуванням затверджених платником схем руху видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих дільницях та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу та вимог до кінцевої продукції. Види погашених запасів корисних копалин визначаються платником на підставі висновків державної експертизи запасів корисних копалин відповідної ділянки надр, що виконана не раніше ніж за десять років до дати списання запасів корисних копалин з балансу гірничодобувного підприємства.

Базою оподаткування видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини) є їхня вартість, яка обчислюється окремо для кожного виду корисної копалини (мінеральної сировини) та ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничодобувного підприємства). Для корисних копалин, абсолютні ставки плати щодо яких затверджено у вартісному (грошовому) вираженні, база оподаткування тотожна об'єкту оподаткування.

Щодо вартості відповідного виду видобутої у податковому (звітному) періоді корисної копалини (мінеральної сировини), то вона обчислюється платником для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничодобувного підприємства) за більшою з таких її величин:

- за фактичними цінами реалізації відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);
- за розрахунковою вартістю відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини).

У разі обчислення вартості видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) за фактичними цінами реалізації вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) встановлюється платником за величиною суми доходу, отриманого (нарахованого) від виконаних у податковому (звітному) періоді господарських зобов'язань з реалізації відповідного обсягу (кількості) такого виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини).

Водночас сума доходу, отриманого (нарахованого) від реалізації відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) за податковий (звітний) період зменшується на суму витрат платника, пов'язаних з доставкою (перевезенням, транспортуванням) обсягу (кількості) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) споживачу в розмірах, установлених у договорі купівлі-продажу згідно з умовами постачання.

Суми попередньої оплати вартості обсягу (кількості) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що надійшли до моменту фактичного виконання господарських зобов'язань (фактичної поставки) або до моменту настання строку виконання господарських зобов'язань (поставки) за відповідним договором, включаються до суми доходу для обчислення вартості одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді, якщо такі господарські зобов'язання (поставки) виконані або мали бути виконаними за відповідним договором.

Сума доходу, отримана від реалізації обсягу (кількості) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) в іноземній валюті, обраховується в національній валюті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, встановленим Національним банком України на дату реалізації таких корисних копалин.

До витрат платника, пов'язаних з доставкою (перевезенням, транспортуванням) видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) споживачу, належать:

– витрати, пов'язані з доставкою (перевезенням, транспортуванням) видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) зі складу готової продукції платника (вузла обліку, входу до магістрального трубопроводу, пункту відвантаження споживачу або на переробку, межі розділу мереж із споживачем) споживачу, а саме:

– з доставкою (перевезенням, транспортуванням) магістральними трубопроводами, залізничним, водним та іншим транспортом;

– зі зливанням, наливанням, навантаженням, розвантаженням та перевантаженням;

– з оплатою послуг портів, зокрема портових зборів;

– з оплатою транспортно-експедиторських послуг;

Крім того, до них уключають:

– витрати з обов'язкового страхування вантажів, обчислені відповідно до законодавства;

– митні податки та збори у разі реалізації за межі митної території України.

Вартість одиниці кожного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) обчислюється як співвідношення суми доходу, отриманого платником від реалізації відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), та обсягу (кількості) відповідного виду реалізованої видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що визначається за даними бухгалтерського обліку запасів готової продукції платника.

7.4. Ставки, методика визначення й аналітичний облік нарахування і сплати рентної плати та плати за користування надрами

Ставки рентної плати встановлені Податковим кодексом України диференційованими – залежно від видів сировини. До визначених ставок рентної плати за нафту та газовий конденсат у кожному податковому (звітному) періоді застосовується коригуючий коефіцієнт, який обчислюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної економічної політики, для кожного звітного (податкового) періоду шляхом ділення середньої ціни одного бареля нафти “Urals”, перерахованої у гривні за курсом Національного банку України за станом на 1 число місяця, що настає за звітним періодом, яка склалася на момент завершення проведення торгів нафтою на Лондонській біржі протягом поточного звітного (податкового) періоду, на базову ціну нафти.

Базовий податковий (звітний) період для рентної плати дорівнює календарному місяцю, відтак розмір податкового зобов’язання з рентної плати обчислюється платником як добуток обсягу видобутої ним за цей період вуглеводневої сировини, ставок рентної плати та коригуючого коефіцієнта. Платник самостійно складає розрахунок податкових зобов’язань з рентної плати, у якому визначає та/або

уточнює суму податкового зобов'язання з рентної плати за формою встановленого для цього звітнього документа.

Зокрема, у податковому розрахунку з рентної плати за природний газ (у тому числі нафтовий (попутний) газ) податкові зобов'язання визначаються згідно з актами приймання-передачі, оформленими відповідно до типових договорів, затверджених спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади, до відання якого віднесені питання державного регулювання нафтогазової галузі, про реалізацію такого газу у звітному податковому періоді, коли він був видобутий, які не пізніше ніж 8 числа місяця, що настає за звітним податковим періодом, підписуються платником та уповноваженим суб'єктом на підставі укладених ними господарських договорів.

Згаданий податковий розрахунок подається платником починаючи з календарного місяця, що настає за місяцем, у якому такий платник отримав передбачене статтями 35 та 36 Закону України “Про нафту і газ” рішення про введення родовища або окремого покладу в дослідно-промислому або у промислому розробку, протягом 20 календарних днів після закінчення податкового (звітнього) періоду органу державної податкової служби.

Плата за користування надрами – загальнодержавний платіж, який справляється у вигляді:

– плати за користування надрами для видобування корисних копалин;

– плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

До ставок плати за користування надрами застосовуються як понижуючі, так і підвищуючі коригуючі коефіцієнти. Наприклад, під час видобування корисних копалин із техногенних родовищ застосовується коефіцієнт 0,5, із родовищ, визнаних як дотаційні запаси – 0,01, а під час видобутку піщано-гравійної сировини в межах акваторії морів, водосховищ, у річках та їхніх заплавах – 2,0.

Водночас згідно з Податковим кодексом суб'єкти господарської діяльності, які використовують у межах території України ділянки надр для:

- зберігання природного газу, нафти, газоподібних та інших рідких нафтопродуктів;

- витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції;

- вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин;

- зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів;

- провадження інших видів господарської діяльності, сплачують до бюджету плату за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

У таких випадках об'єктом оподаткування платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є обсяг підземного простору(ділянки) надр:

- для зберігання природного газу та газоподібних продуктів – активний об'єм зберігання газу в пористих чи тріщинуватих геологічних утвореннях (пластах-колекторах);

- для зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів – об'єм спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер);

- для витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції, вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин, зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів, провадження інших видів господарської діяльності – площа підземного простору, що надана у користування в спеціально створених та існуючих гірничих виробках (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнинах (печерах).

Ставки плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин, встановлюються окремо для кожного виду користування надрами у гривнях до одиниці виміру

залежно від корисних властивостей надр і ступеня екологічної безпеки під час їхнього використання.

Для видів корисних копалин, для яких ставки плати (Свнз) встановлено у відносних показниках (відсотках)⁴¹, податкові зобов'язання з плати за користування надрами для видобування корисних копалин (Пзн) для відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) в межах однієї ділянки надр за податковий (звітний) період обчислюються за такою формулою:

$$\text{Пзн} = V\phi \times \text{Вкк} \times \text{Свнз} \times \text{Кпп}, \quad (7.1)$$

де: $V\phi$ – обсяг (кількість) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді (в одиницях маси або об'єму);

Вкк – вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);

Свнз – величина ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин;

Кпп – коригуючий коефіцієнт⁴².

Для видів корисних копалин, для яких встановлено абсолютні ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин (Сазн) у вартісному (грошовому) вираженні, податкові зобов'язання з плати (Пзн) для відповідного виду видобутих корисних копалин (мінеральної сировини) або погашених запасів корисних копалин у межах однієї ділянки надр за податковий (звітний) період обчислюються за такою формулою:

$$\text{Пзн} = V\phi \times \text{Сазн} \times \text{Кпп}, \quad (7.2)$$

де: $V\phi$ – обсяг (кількість) відповідного виду видобутих корисних копалин (мінеральної сировини) або погашених запасів

⁴¹ Ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин.

⁴² До ставок плати за користування надрами для видобування корисних копалин застосовуються коригуючі коефіцієнти, які визначаються залежно від виду корисної копалини (мінеральної сировини) та умов її видобування.

корисних копалин у межах однієї ділянки надр у податковому (звітному) періоді (в одиницях маси або об'єму);

Сазн – величина визначеної в абсолютних значеннях ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин;

Кпп – коригуючий коефіцієнт.

Аналітичний облік плати за користування надрами треба вести окремо за встановленою щодо видобування корисних копалин та не пов'язаною з такою діяльністю, оскільки змішувати цю плату недоцільно, зважаючи на окремі форми звітності за ними. Таким чином, на тих підприємствах, де є обидва види цієї плати, доведеться відкривати два аналітичних рахунки, скажімо, для обліку однієї – 6418 “Розрахунки за платою з користування надрами для видобування корисних копалин”, а для іншої – 6419 “Розрахунки за платою з користування надрами, не пов'язаними з видобуванням корисних копалин”.

За кредитом першого будуть відображені суми плати, вираховані за наведеними формулами, виходячи з обсягу видобутої мінеральної сировини, оприбуткованої за дебетом відповідного аналітичного рахунка, відкритого до синтетичного рахунка 26 “Готова продукція”, та ставкою плати за неї.

Якщо кількість видів такої сировини на підприємстві є доволі значною, до цього синтетичного рахунка можна відкривати субрахунки, наприклад, 261 “Горючі корисні копалини”, 262 “Металічні руди” і т. д., а вже до них – аналітичні рахунки, наприклад, 2611 “Вугілля кам'яне марки антрацит” 2612 “ Вугілля енергетичне”, 2621 “ Залізна руда для збагачення”, 2622 “Залізна руда багата” тощо.

Визначення кількості цієї сировини треба здійснювати з урахуванням її фізичних особливостей, зокрема, нафти і конденсату – за показниками лічильників про закачану у сховища чи реалізовану кількість із переведенням об'ємних одиниць (тис. куб. метрів) в одиниці маси-тонни – за показниками облікових приладів чи роз-

рахунком пропускної потужності трубопроводів. Так само визначається кількість видобутих підземних вод (підземних і поверхневих), грязей лікувальних.

Обсяги окремих видів видобутої мінеральної сировини (для пиляних стінових матеріалів, піщано-глинистої та ін.) визначаються шляхом обміру їхньої кубатури, виходячи з формул вирахування об'єму геометричних фігур – курганів, конусів, трапецій і т. ін.

За більшістю видів видобутої мінеральної сировини її кількість визначається у вагових одиницях (тоннах, кілограмах) (сировина оптична), або навіть грамах чи каратах (ювелірна сировина, дорогоцінне каміння) шляхом зважування з відповідною точністю.

Обсяг (кількість) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) визначається платником плати у журналі обліку видобутих корисних копалин самостійно відповідно до вимог затверджених платником схем руху видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих ділянках та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу та вимог до кінцевої продукції та нормативних актів, що регламентують вимоги до відповідного виду товарної продукції гірничодобувних підприємств стосовно визначення якості сировини та кінцевого продукту, визначення вмісту основної та супутньої корисної копалини в лабораторіях, атестованих згідно з правилами уповноваження та атестації у державній метрологічній системі. Залежно від відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) її кількість визначається в одиницях маси або об'єму.

Обсяг (кількість) погашених запасів корисних копалин визначається платником самостійно з дотриманням вимог актів законодавства з питань гірничого нагляду за раціональним використанням надр. Залежно від відповідного виду погашених запасів корисних копалин їх кількість визначається в одиницях маси або об'єму.

Далі визначення плати за користування надрами для видобування корисних копалин здійснюється шляхом підстановки у згадані формули вирахованої кількості мінеральної сировини та відповідної ставки плати.

Для визначення плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобутком корисних копалин, беруть до уваги дані паспортів про кубатуру чи площу відповідного підземного простору (пластів-колекторів, природних порожнин – печер тощо) і перемножують такі кількісні показники на встановлену ставку плати.

Аналітичний облік нарахування й сплати рентної плати треба вести на окремих рахунках, наприклад, 6415 “Рентна плата за нафту”, 6416 “Рентна плата за природний газ”, 6417 “Рентна плата за газовий конденсат” у вже згаданій Відомості 3.6 аналітичного обліку розрахунків⁴³ з бюджетом або іншому реєстрі – залежно від прийнятої на підприємстві форми обліку за його політикою.

Кореспонденція рахунків із відображення рентної плати за транспортування нафти і газу, плати за видобування корисних копалин чи плати за користування надрами не відрізняється від уже наведеної за екологічним податком, якщо взяти до уваги норму ст. 138. 10.4 Податкового кодексу, тобто дебет субрахунка 949 “Інші витрати операційної діяльності”, кредит субрахунка 641 “Розрахунки за податками” (чи навіть 642 “Розрахунки за обов’язковими платежами” – якщо податків буде більше, ніж 9-ть), відповідний аналітичний рахунок. Також однаковою є кореспонденція рахунків зі сплати цих податків: дебет 641 (642), окремі аналітичні рахунки, кредит субрахунка 311 “Поточні рахунки в національній валюті”.

⁴³ Нумерація аналітичних рахунків визначається за обліковою політикою підприємства, тому на кожному з них вона може відрізнитись, оскільки платники податку не завжди мають всі, без винятку, об’єкти оподаткування. Тому, наприклад, коли на підприємстві з видобутку вуглеводнів, не здійснюється підакцизна діяльність, окремого рахунка з обліку розрахунків за акцизним податком тут не відкривають, а отже, аналітичний рахунок з обліку рентної плати за нафту може мати указаний тут номер.

7.5. Методика складання і подання звітності за екологічним податком, рентною платою і платою за користування надрами

Звітним податковим періодом для подання звітності за екологічним податком визначено квартал. Відтак платники податку, або податкові агенти складають податкові декларації за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 Податкового кодексу, подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до органів державної податкової служби та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, за винятком податкових агентів, що здійснюють торгівлю паливом власного виробництва, чи здійснюють його ввезення на митну територію України, які сплачують податок до або в день подання митної декларації.

Платники податку також подають органам державної податкової служби копії дозволів зі встановленими лімітами на спеціальне водокористування та розміщення відходів одночасно з податковими деклараціями за податковий (звітний) період, у якому починають діяти такі дозволи.

У разі отримання переоформлених (переглянутих) дозволів (лімітів) платники податку подають органам державної податкової служби копії переоформлених (переглянутих) дозволів (лімітів) одночасно з податковими деклараціями за податковий (звітний) період, у якому починають діяти такі дозволи (ліміти).

Річна податкова декларація подається до органів державної податкової служби попередньо погодженою з територіальними органами центрального органу виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища в частині застосування коригуючих коефіцієнтів і затверджених лімітів скидів забруднюючих речовин у водні об'єкти та розміщення відходів.

У разі якщо платник податку має кілька стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів у межах різних населених пунктів (сіл, селищ або міст) або за їхніми межами (коди згідно з Класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України (КОАТУУ) різні), він зобов'язаний подати до відповідного органу державної податкової служби за місцем розташування стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів податкову декларацію щодо кожного стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведеного для розміщення відходів місця чи об'єкта окремо.

Форма податкової декларації з екологічного податку затверджена наказом ДПА України від 24.12.2012 р. № 1010. Податкова декларація з екологічного податку та додатки до неї складаються окремо за кожний квартал, тобто в ній не відображаються наростаючі підсумки за два, три квартали чи за рік загалом. Водночас нумерація цих декларацій здійснюється за їхньою порядковістю, наприклад, звіт за перший квартал 201_ року _ № 1, звітна нова за перший квартал 201_ № 2, уточнююча за перший квартал 201_ № 3, звітна за другий квартал 201_ № 4 і т. д.

Методика складання податкової декларації з екологічного податку подібна до інших. Насамперед тут заповнюють адресну частину, користуючись реєстраційними документами підприємства, з яких вписують до неї відомості про платника: повне найменування юридичної чи прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – підприємця, постійного представництва нерезидента, або податкового агента, код згідно з ЄДРПОУ або податковий номер, який надають органи державної податкової служби, чи реєстраційний номер облікової картки платника податків, серію та номер паспорта, код виду економічної діяльності(КВЕД), код органу місцевого самоврядування за місцем перебування платника на податковому обліку в органах державної податкової служби (за основним місцем обліку) за КОАТУУ, місцезнаходження (місце проживання) платника, електронну адресу, поштовий

індекс, міжміський код, телефон, факс, а також місце розміщення стаціонарних джерел забруднення та/або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів, місцезнаходження пунктів продажу палива із зазначенням тих самих адресних даних. Указується тут також найменування органу державної податкової служби, до якого подається декларація.

Звітні показники про суму нарахованого податкового зобов'язання з екологічного податку за звітний квартал за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти та розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах указуються на підставі відповідних рядків додатків 1-7. Таким чином, спочатку слід скласти ці додатки, а потім перенести відповідні показники з них у певні рядки Податкової декларації з екологічного податку.

ТЕМА 8. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗВІТНОСТІ ЗІ ЗБОРІВ ЗА ВИКОРИСТАННЯ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ

У результаті вивчення цієї теми є можливість:

а) знати особливості податкового обліку та звітності за податком (платою) за землю, збором за спеціальне використання води й лісових ресурсів;

б) вміти організувати податковий облік та складання й подання звітності за цими податками.

Основні терміни: власники земельних ділянок, дані державного земельного кадастру, земельний податок, землекористувачі, земельна ділянка, землі сільськогосподарського призначення, землі житлової та громадської забудови, несільськогосподарські угіддя, одиниця площі оподаткованої земельної ділянки, нормативна грошова оцінка земельних ділянок, орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності, плата за землю, сільськогосподарські угіддя, фіксований сільськогосподарський податок, частка сільськогосподарського товаровиробництва.

Для послідовного засвоєння матеріалу теми його доцільно згрупувати за такими рубриками:

8.1. Платники, об'єкти, база оподаткування і ставки податку (плати) за землю. Аналітичний облік земельних ділянок та розрахунки і звітність за податком на землю.

8.2. Платники, об'єкти, ставки та аналітичний облік розрахунків і складання звітності зі збору за спецвикористання води.

8.3. Платники, об'єкти оподаткування ставки та звітність зі збору за спеціальне використання лісових ресурсів.

8.4. Облік і звітність за розрахунками з фіксованого сільськогосподарського податку.

Література

Основна:

1. Розділи XIII “Плата за землю”, XVI “Збір за спеціальне використання води”, XVII “Збір за спеціальне використання лісових ресурсів” Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

2. Закон України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо документів, що посвідчують право на земельну ділянку, а також порядок поділу та об’єднання земельних ділянок” від 05.03.09 р. № 1066 – VI.

3. Тимчасовий порядок присвоєння кадастрового номера земельній ділянці, затверджений постановою КМУ від 18.08.10 р. № 749.

Додаткова:

4. Інструкція про заповнення бланків державних актів на право власності на земельну ділянку та право постійного користування земельною ділянкою, затверджена наказом Держкомзему України від 22.06.09 р. № 325.

5. Інструкція про порядок складання, видачі, реєстрації і зберігання державних актів на право власності на земельну ділянку і право постійного користування земельною ділянкою та договорів оренди землі, затверджена наказом Держкомзему України від 04.05.09 р. № 43.

8.1. Платники, об’єкти, база оподаткування і ставки податку (плати) за землю. Аналітичний облік земельних ділянок, розрахунків з бюджетом та звітність за платою за землю

Платниками податку (плати) за землю визначено власників та користувачів земельних ділянок або земельних часток (паїв). Право власності на земельну ділянку, тобто частину земної поверхні з установленими межами, визначеним місцем розташування та правами щодо неї, означає права на поверхневий шар, водні об’єкти, ліси й багаторічні насадження, які знаходяться на ній, а також простір над і під поверхнею земельної ділянки на висоту й глибину, необхідну для зведення житлових, виробничих та інших будівель і споруд. Щодо користування земельною ділянкою, то за Земельним кодексом України це право оренди, право постійного користування, емфітевзису, суперфікції.

Підтвердженням передачі власником земельної ділянки орендарю є “Типовий договір оренди землі”, за яким земля може бути

передана як в оперативну, так і фінансову оренду. За оперативної оренди облік земельних ділянок ведуть на позабалансовому рахунку 01 “Орендовані необоротні активи” за нормативною оцінкою, указаною в договорі оренди, від якої визначається орендна плата – три чи більше відсотків.

Якщо орендодавець – юридична особа, то він відображає передану в оперативну оренду земельну ділянку за дебетом субрахунка 101, окремий аналітичний рахунок “Земельна ділянка, передана в оренду”, списуючи її за кредитом цього субрахунка, аналітичний рахунок “Власна земельна ділянка”. Крім того, орендар і орендодавець відображають договори оренди на рахунку 03 “Контрактні зобов’язання”.

Під час передачі земельної ділянки у фінансову оренду облік здійснюється з використанням балансових рахунків (табл. 8.1.).

Таблиця 8.1

Відображення фінансової оренди землі

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
а) передача землі її власником:			
– списання земельної ділянки з балансу за обліковою оцінкою;	972	101	1200
– відображено дохід за договірною вартістю земельної ділянки;	181	742	1800 ⁴⁴
б) отримання землі орендарем:			
– зарахування земельної ділянки на баланс	101	531	1800

Певна частина суб’єктів господарювання, передусім тих, які не проводили розпаювання земель, наприклад, навчально-дослідні господарства, наукові установи Національної академії аграрних наук, мають право постійного користування, тобто володіння та користування земельною ділянкою державної чи комунальної власності без установлення строку. Таким правом можуть скористатися тільки

⁴⁴ Тут треба враховувати цільове призначення земельної ділянки. Якщо на ній розміщені об’єкти нерухомості (див. ст. 197.1.21 ПКУ), то в такому випадку нараховується податкове зобов’язання з ПДВ – дебет 742, кредит 6411 = 300 тис. грн. Але право на податковий кредит із ПДВ в орендаря виникає лише за умови, що земельна ділянка використовується в його господарській діяльності.

підприємства, установи та організації державної й комунальної власності, громадські організації інвалідів, їхні підприємства, об'єднання, установи, організації, а також релігійні організації для будівництва й обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення їхньої діяльності. Засвідчується воно виданим і зареєстрованим управлінням Держкомзему в установленому порядку з присвоєнням кадастрового номера Державним актом на право користування земельною ділянкою.

Крім цього акта, на підприємстві має бути акт передачі землекористувачу довгострокових межових знаків, якими закріплено межі ділянки на місцевості.

Водночас Земельним кодексом України передбачені підстави для припинення права власності чи користування земельними ділянками.

В окремих випадках користування земельною ділянкою може бути обмеженим у зв'язку з необхідністю проходу, проїзду, доступу до джерела води, лінійних комунікацій чи їхнього прокладання тощо. В такому разі може укладатись сервітут (від лат. *servitus* – підпорядкованість) – договір, який засвідчує такі обмеження на певний строк чи постійно⁴⁵. Він може бути встановлений на підставі договору, заповіту чи рішення суду.

Сервітутом може бути встановлене як часове, так і просторове обмеження користування земельною ділянкою, наприклад, щодо проходу чи проїзду нею в певні години або її використання для певних потреб (складання будматеріалів, прокладання комунікацій тощо) у визначених межах.

Також у договорі земельного сервітуту встановлюється платне або безплатне користування, зокрема відшкодування вартості укладання сервітуту, оплата вартості використання земельної ділянки, покриття можливих збитків від нанесеної шкоди, покриття витрат на реєстрацію сервітуту – якщо підприємство є платником податку на

⁴⁵ За сервітутом немає права володіння чи розпорядження земельною ділянкою, а лише обтяження права її використання.

прибуток – у Центрі державного земельного кадастру при Державному комітеті земельних ресурсів.

Якщо стосовно земельної ділянки у договорі визначено її цільове використання, то тут може бути застосований емфітевзис, як правило, довготривале право користування нею для сільськогосподарських потреб, або суперфіцій – право використання земельної ділянки для будівництва.

Таким чином, реєструючи ці правовстановлюючі документи на земельні ділянки, їхні власники або користувачі стають платниками податку на землю, а об'єктом оподаткування – земельні ділянки, що перебувають у власності або користуванні; чи земельні частки (паї), які перебувають у власності. Відповідно базою оподаткування в них є нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, який щороку визначається Держкомземом України за індексом споживчих цін за попередній рік. Базою оподаткування земельних ділянок, нормативну оцінку яких не проведено, є їхня площа.

Ставки податку, визначені за Податковим кодексом, доволі різноманітні, оскільки враховують особливості використання земельних ділянок. Наприклад, ставки податку за один гектар сільськогосподарських угідь встановлюються у відсотках від їхньої нормативної грошової оцінки у таких розмірах:

- для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,1;
- для багаторічних насаджень – 0,03.

За сільськогосподарські угіддя, що надані в установленому порядку і використовуються за цільовим призначенням, у тому числі військовими сільськогосподарськими підприємствами, незалежно від того, до якої категорії земель вони віднесені, податок справляється за ставками, визначеними пунктом 272.1 Податкового кодексу.

Податок за лісові землі справляється як складова плати за спеціальне використання лісових ресурсів. Ставки податку за один гектар нелісових земель, які надані у встановленому порядку та використовуються для потреб лісового господарства, встановлюються:

– за сільськогосподарські угіддя – відповідно до статті 272 Податкового кодексу;

– за ділянки, зайняті виробничими, культурно-побутовими, житловими будинками та господарськими будівлями і спорудами, – відповідно до статей 276 і 280 Податкового кодексу.

Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі одного відсотка від їхньої нормативної грошової оцінки, за винятком земельних ділянок, зазначених у статтях 272, 273, 276 Податкового кодексу.

Ставки податку за земельні ділянки (за винятком сільськогосподарських угідь та земель лісгосподарського призначення) диференціюють та затверджують відповідні сільські, селищні, міські ради на основі встановлених ставок податку, функціонального використання та місцезнаходження земельної ділянки, але не більше трикратного розміру цих ставок податку, з урахуванням коефіцієнтів, установлених Податковим кодексом.

У разі надання в оренду земельних ділянок (у межах населених пунктів), окремих будівель (споруд) або їхніх частин власниками та землекористувачами іншим суб'єктам, податок обчислюється від нормативної грошової оцінки, визначеної з урахуванням застосування відповідного коефіцієнта функціонального використання цих площ залежно від виду економічної діяльності орендаря.

Водночас окремі категорії платників земельного податку мають пільги з його сплати. Зокрема, від сплати податку звільняються на період дії фіксованого сільськогосподарського податку власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі земельних ділянок і земельних часток (паїв) в оренду платнику фіксованого сільськогосподарського податку.

Від сплати податку звільняються також юридичні особи:

– дослідні господарства науково-дослідних установ і навчальних закладів сільськогосподарського профілю та професійно-технічних училищ;

– громадські організації інвалідів України, підприємства та організації, які засновані громадськими організаціями інвалідів та спілками громадських організацій інвалідів і є їхньої повною

власністю, де протягом попереднього календарного місяця кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50% середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25% суми загальних витрат на оплату праці.

Зазначені підприємства та організації громадських організацій інвалідів мають право застосовувати цю пільгу за наявності дозволу на право користування такою пільгою, який надається уповноваженим органом відповідно до Закону України “Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні”. У разі порушення вимог цієї норми зазначені громадські організації інвалідів, їхні підприємства та організації зобов’язані сплатити суми податку за відповідний період, проіндексовані з урахуванням інфляції, а також штрафні санкції згідно із законодавством;

– платники фіксованого сільськогосподарського податку за земельні ділянки, які використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;

– новостворені фермерські господарства протягом трьох років, а в трудонедостатніх населених пунктах – протягом п’яти років з часу передачі їм земельної ділянки у власність.

Є певні особливості щодо застосування пільгового оподаткування. Зокрема, обласні, міські, селищні та сільські ради можуть встановлювати пільги стосовно земельного податку, що сплачується на відповідній території: часткове звільнення на певний строк, зменшення суми земельного податку лише за рахунок коштів, що зараховуються до відповідних місцевих бюджетів.

Коли ж платники податку, які користуються пільгами з цього податку, надають в оренду земельні ділянки, окремі будівлі, споруди або їх частини, податок за такі земельні ділянки та земельні ділянки під такими будівлями (їх частинами) сплачується на загальних підставах з урахуванням прибудинкової території.

Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку за станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному органу державної

податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 Податкового кодексу, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій. Під час подання першої декларації (фактичного початку діяльності як платника плати за землю) разом з нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається у разі затвердження нової нормативної грошової оцінки землі.

Плата за землю, визначена у податковій декларації на поточний рік, сплачується рівними частками власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

Для визначення розміру податку та орендної плати використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок. Для цього Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин, здійснює управління у сфері оцінки земель та земельних ділянок, за індексом споживчих цін за попередній рік щороку розраховує величину коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель, на який індексується нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення за станом на 1 січня поточного року, що визначається за формулою:

$$K_i = [I - 10]:100, \quad (8.1)$$

де: I – індекс споживчих цін за попередній рік.

Коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель застосовується кумулятивно залежно від дати проведення нормативної грошової оцінки земель.

Плата за землю зараховується до відповідних місцевих бюджетів у порядку, визначеному Бюджетним кодексом України для плати за

землю, а її нарахування й сплата відображається у такій кореспонденції рахунків (табл. 8.3).

Таблиця 8.3

Відображення нарахування і сплати плати за землю

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Нараховано плату за землю:	949	6413	25
Віднесено суму витрат на зменшення фінансових результатів	79	949	25
Сплачено до бюджету суму плати ⁴⁶ за землю	6413	311	25

Аналітичний облік земельних ділянок здійснюється за двома варіантами. Придбані земельні ділянки оприбутковуються за первісною вартістю, вказаною в Акті приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів тип. ф. № 03 – 1. На його підставі проводяться записи в Інвентарних картках обліку основних засобів тип. ф. № 03 – 6 та в Інвентарному списку основних засобів тип. ф. № 03 – 9, який є реєстром аналітичного обліку за всіма земельними ділянками, придбаними підприємством. Інвентарні картки обліку основних засобів тип. ф. № 03 – 6 відкривають окремо на кожен ділянку, якщо вони мають різне призначення, або проводять записи за всіма ділянками в одній картці, але в її окремих рядках, позиційним способом – коли земельні ділянки мають однакове призначення.

Придбані земельні ділянки зазвичай зараховують на субрахунок 101 “Земельні ділянки”. Кореспонденція рахунків така сама, як і стосовно придбання будь-яких інших основних засобів (табл. 8.4).

Оскільки у Податковому кодексі вказано, що платник податку веде окремий облік операцій з продажу або купівлі землі як окремого об’єкта власності і витрати, пов’язані з таким придбанням, не підлягають включенню до витрат звітного періоду й не амортизуються, то суму, сплачену за послуги Держкомзему, посвідчення договору

⁴⁶ Оскільки плата за землю вноситься щомісяця, то її слід перерахувати до бюджету не пізніше 30 числа наступного за звітним місяця, тобто 30 січня – за грудень, 1 лютого – за січень, 30 жовтня – за вересень і т. д.

Кореспонденція рахунків з обліку придбання земельних ділянок

Зміст операцій	Дебет	Кре- дит	Сума, тис. грн
а) попередня оплата вартості			
Перераховано аванс за земельну ділянку	371	311	1800
Відображено витрати на придбання земельної ділянки	152	631	1800 ⁴⁷
Зараховано земельну ділянку до складу основних засобів	101	152	1800
Залік заборгованостей	631	311	1800
б) наступна оплата вартості			
Відображено вартість придбання земельної ділянки	152	631	1800
Зараховано земельну ділянку до складу основних засобів	101	152	1800
Оплачено вартість земельної ділянки	631	311	1800

купівлі-продажу земельної ділянки доведеться обліковувати окремо, але не в складі необоротних активів, а як, скажімо, витрати майбутніх періодів. І лише за умови продажі цієї ділянки в майбутньому буде можливість їх списати, що суперечить П(С)БО 7 “Основні засоби”, за яким первісна вартість об’єкта основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачується продавцю (вартість землі (ціна) за договором);
- суми, що сплачується постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційних зборів, державного мита та аналогічних платежів, що здійснюються в зв’язку з придбанням (отриманням) прав на об’єкт основних засобів;

⁴⁷ Відповідно до ст. 197.1.21 Податкового кодексу України при продажі земельних ділянок, на яких розміщені об’єкти нерухомого майна, нараховується податок на додану вартість, відтак підприємство, маючи оригінал податкової накладної, отриманої від постачальника, має право на податковий кредит із ПДВ, який буде відображено за дебетом аналітичного рахунка 6411 “Розрахунки за ПДВ” та кредитом субрахунка 644 “Податковий кредит”, а при оформленні Акта приймання-передачі ф. № 03-3 – за дебетом субрахунка 644 і кредитом 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”, відповідний аналітичний рахунок, звісно, за умови, що земля використовується у виробничій діяльності.

- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрат зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних із доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Якщо в майбутньому такий окремих об'єкт власності продається, платник податку включає до складу доходів позитивну різницю між сумою доходу, отриманого внаслідок такого продажу, та сумою витрат, пов'язаних із купівлею такого окремого об'єкта власності, які збільшені на коефіцієнт індексації.

У разі якщо витрати (з урахуванням зазначеної переоцінки), що виникли у зв'язку з придбанням такого об'єкта власності, перевищують доходи, отримані в результаті його продажу, збиток від такої операції не повинен впливати на об'єкт оподаткування та покривається за рахунок власних джерел платника податку.

Під час продажу землі, отриманої у власність у процесі приватизації, платник податку включає до складу доходів позитивну різницю між сумою доходу, отриманого внаслідок такого продажу, та сумою оціночної вартості такої землі, визначеної згідно з установленою методикою вартісної оцінки земель з урахуванням коефіцієнтів її функціонального використання на момент такого продажу.

Якщо об'єкт нерухомого майна (нерухомість) придбається платником податку разом із землею, яка знаходиться під таким об'єктом чи є передумовою для забезпечення функціонального використання такого об'єкта нерухомості відповідно до норм, визначених законодавством, амортизації підлягає вартість такого об'єкта нерухомого майна. Вартість зазначеного об'єкта нерухомості визначається в сумі, що не перевищує звичайну ціну, без урахування вартості землі.

Коли земля як окремий об'єкт власності продається або відчужується іншим чином, то балансова вартість окремого об'єкта основних засобів групи 2, в якому відображалася вартість капітального поліпшення якості такої землі, включається до витрат такого платника податку за підсумками податкового періоду, на який припадає такий продаж.

Отже, до вирішення цих суперечностей треба керуватись Податковим кодексом, відтак кореспонденція рахунків з відображення цих витрат буде такою (табл. 8.5).

Таблиця 8.5

**Кореспонденція витрат, пов'язаних із придбанням
земельної ділянки**

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Відображено і сплачено:			
– реєстраційні збори, державне мито, послуги з визначення експертної оцінки ділянки;	39 685	685 311	25000 25000
– ПДВ за послугами з експертної оцінки	6411	685	2800
– витрати на відрядження службових осіб, пов'язані з оформленням права на земельну ділянку	39 372	372 301	1500 1500
– транспортні витрати	39	91	5800
– витрати канцтоварів	39	22	200

Практично такі витрати “зависнуть” на балансі підприємства, можливо й назавжди, оскільки списати їх можна буде тільки тоді, коли земельну ділянку вирішать продати.

Проте в такому разі спочатку доведеться перевести її з субрахунка 101 “Земельні ділянки” на субрахунок 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”, повторно⁴⁸ склавши Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів тип. ф. № 03 – 1. Відтак кореспонденція рахунків за цими операціями буде наступною (табл. 8.6).

⁴⁸ При продажі ділянки цей акт доведеться складати втретє.

Кореспонденція рахунків при реалізації земельної ділянки

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Переведено земельну ділянку з необоротних активів у групу вибуття, утримувану для продажу	286	101	800000
Здійснено індексацію ⁴⁹ витрат, пов'язаних із придбанням земельної ділянки ($32500 \times [I_{(a-1)} - 10] : 100$)	39	714	42250
Списано вартість реалізованої ділянки	902	286	800000
Списано витрати, пов'язані з придбанням земельної ділянки	902	39	42250
Відображено дохід від реалізації земельної ділянки за ціною, визначеною на основі експертної оцінки	361	702	1200000
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ (якщо земельна ділянка розміщена під об'єктом нерухомості) ⁵⁰	702	6411	20000

Якщо ж підприємство отримало право володіння і користування земельною ділянкою на основі договору оренди, то на баланс така земельна ділянка не зараховується, хоч Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів тип. ф. 03 – 1 має бути прикладений до договору оренди. Так само не зараховується на баланс отримані земельні ділянки за Державним актом на право постійного користування земельною ділянкою. Однак ці документи мають належним чином зберігатись, щоб забезпечувалась їхня схоронність.

⁴⁹ Умовно прийнято, що кумулятивний індекс інфляції за період використання земельної ділянки склав 1,3.

⁵⁰ Продаж інших земельних ділянок не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Крім того, має бути документ, що засвідчує нормативну грошову оцінку земельних ділянок, оскільки саме вона є базою оподаткування. Її треба індексувати в тих випадках, коли коефіцієнт інфляції, визначений за формулою, вказаною в Податковому кодексі, перевищує одиницю.

Для аналітичного обліку всіх, без винятку земель, треба застосовувати Книгу кількісного та якісного обліку земель установи, підприємства, організації, затверджену постановою Президії НААН від 26.08.2004 р. Саме дані цієї Книги про нормативну грошову оцінку землі є базою визначення плати за землю, яку сплачують власники земельних ділянок або землекористувачі.

Водночас необхідно мати на увазі, що в податковому обліку використовується як нормативна, так і експертна грошова оцінка землі. Зокрема, перша необхідна для визначення, крім указаної плати, суми орендної плати, державного мита при міні, спадкуванні та даруванні земельних ділянок, визначення втрат при їхньому використанні.

Експертна грошова оцінка земель, яку здійснюють сертифіковані оцінювачі – експерти, необхідна у випадках відчуження та страхування або застави земельних ділянок, внесенні їх як частки у статутні фонди господарських товариств чи визначенні вартості землі у разі їхнього банкрутства та розгляду справ, пов'язаних із землею у суді.

Основою для визначення нормативної грошової оцінки землі є її економічна оцінка, яка визначається в умовних кадастрових гектарах або грошовому виразі, на основі бонітування ґрунтів за 100-бальною шкалою. Здійснюється бонітування шляхом порівняння якості ґрунтів за їхніми сталими природними властивостями органами Держкомзему – землевпорядними організаціями.

На основі даних згаданої Книги кількісного та якісного обліку земель складається Податкова декларація з плати за землю (земельний податок та/або орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності) за формою, затвердженою наказом ДПА України від 24.12.2010 р. № 1015. Вона подається податковій інспекції не пізніше 20 лютого наступного за звітним року.

8.2. Платники, об'єкти, ставки й аналітичний облік розрахунків та звітність зі збору за спеціальне використання води

Платником збору за спеціальне використання води⁵¹ є водокористувачі – суб'єкти господарювання, незалежно від форми власності: юридичні особи, їхні філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи (крім бюджетних установ), постійні представництва нерезидентів, а також фізичні особи – підприємці, які використовують воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів (первинні водокористувачі) та/або від первинних чи інших водокористувачів (вторинні водокористувачі), та використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва.

Об'єктом оподаткування збором є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їхніх системах водопостачання.

Водночас цей збір не справляється за воду, що використовується для:

- задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення;
- протипожежних потреб;
- потреб зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів;
- пилозаглушення у шахтах і кар'єрах та ін.

Не є платниками водного збору також сільськогосподарські підприємства, які сплачують фіксований сільськогосподарський податок.

Ставки водного збору поділяються на утримувані за спеціальне використання поверхневих та підземних вод. Зокрема, перші встановлені диференційованими у розрізі басейнів річок Дніпра, Західного Бугу, Дністра, Пруту, Дунаю та ін., а другі – з урахуванням адміністративного поділу України та природно-кліматичних умов.

Крім цього, встановлено окремі ставки водного збору за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики, водного

⁵¹ Крім того, “суб'єкт господарювання, який видобуває прісні підземні води, є платником плати за користування надрами для видобування корисних копалин та збору за спеціальне використання води”, – за винятком прісних підземних вод до 20 м та обсягів мінеральних вод, що видобуті державними дитячими спеціалізованими санаторно-курортними закладами, в частині обсягів, що використовуються для лікування на їхній території.

транспорту, потреб рибництва, яка входить тільки до складу напоїв тощо⁵².

Обсяг фактично використаної води обчислюється волоко-ристувачами самостійно на підставі даних первинного обліку згідно з показаннями вимірювальних приладів, а за відсутності вимірю-вальних приладів обсяг фактично використаної води визначається водокористувачем за технологічними даними (тривалість роботи агрегатів, обсяг виробленої продукції чи наданих послуг, витрати електроенергії, пропускна спроможність водопровідних труб за одиницю часу тощо). У разі відсутності вимірювальних приладів, якщо можливість їхнього встановлення існує, збір сплачується у двократному розмірі.

Обсяг фактично використаної води на державних системах у зрошувальному землеробстві визначають органи водного господарства.

Таким чином, з урахуванням цих вимог та на основі даних оперативно-технічного обліку на підприємстві визначають суму збору за спеціальне використання води, яку відображають у такій кореспонденції рахунків (табл. 8.8).

Таблиця 8.8

**Кореспонденція рахунків з нарахування
і сплати збору за спеціальне використання води**

Зміст операцій	Дебет	Кре- дит	Сума, тис. грн
Нараховано збір за спеціальне використання води:			
– в межах ліміту ⁵³	949	6421	2,5
– понад ліміт	79	6421	0,8
Сплачено водний збір до бюджету	6421	311	3,3

За результатами обчисленої суми збору наростаючим підсумком з початку року складають податкову декларацію такої форми (додаток Щ). Вона подається державній податковій інспекції

⁵² Ставки збору за спеціальне використання води щорічно коригуються з урахуванням індексів споживчих цін та індексів виробників промислової продукції.

⁵³ Як зазначалось, п. 138.10.4 Податкового кодексу України визначено, що суми нарахованих податків та зборів включаються до інших операційних витрат. Таким чином, виникла суперечність із Методичними вказівками з визначення собівартості продукції (робіт, послуг) за якими одні збори, як-от указаний, мають включатись як прямі витрати виробництва, а наприклад, плата за землю на сільськогосподарських підприємствах – належати до загальноновиробничих витрат.

щоквартально – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім днем звітного кварталу⁵⁴.

Платники збору подають одночасно з податковими деклараціями органам державної податкової служби копії дозволу на спеціальне водокористування, договору на поставку води та статистичної звітності про використання води. У межах встановленого в дозволі на спеціальне водокористування ліміту використання води збір включається до складу витрат, а за понадлімітне використання справляється з прибутку, що залишається у розпорядженні водокористувача після оподаткування.

8.3. Платники, об'єкти оподаткування, ставки та аналітичний облік розрахунків і звітність зі збору за спеціальне використання лісових ресурсів

Платниками збору є лісокористувачі – юридичні особи, їхні філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їхнього походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів чи їхніх засновників, фізичні особи (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси відповідно до лісового законодавства), а також фізичні особи – підприємці, які здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (лісорубного квитка або лісового квитка) або відповідно до умов договору довгострокового тимчасового користування лісами.

Об'єктом оподаткування збором є:

- деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування;
- деревина, заготовлена під час проведення заходів:

а) щодо поліпшення якісного складу лісів, їхнього оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією,

⁵⁴ Наприклад, за три квартали 201_р. її треба подати не пізніше 9 листопада 201_р.

ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів – суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки);

б) з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо;

– другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);

– побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);

– використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Ставки збору за спеціальне використання лісових ресурсів поділяються на встановлені щодо заготівлі деревини основних лісових порід, заготівлі неосновних лісових порід та заготівлі другорядних лісових матеріалів, а також здійснення побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів.

Стосовно перших двох видів спеціального використання лісових ресурсів ставки збору визначені в Податковому кодексі. Вони диференційовані як за лісовими породами (сосна, модрина, ялина (ялиця), дуб, ясен, бук тощо), так і розрядами деревини.

Крім того, ставки збору залежать від поділу деревини на велику, середню, дрібну, дров'яну (з корою) – вони є низхідними, наприклад, щодо сосни лісів першого поясу (більшість лісів, за винятком лісів Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і лісів гірської зони Львівської області).

Сума збору обчислюється суб'єктами лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, і зазначається у таких дозволах. Відтак вони до 10 числа місяця, що настає за звітним кварталом, направляють органам державної податкової служби перелік лісокористувачів, яким видано лісорубні квитки та лісові квитки, за

формою, встановленою центральним органом державної податкової служби за погодженням з центральним органом виконавчої влади з питань лісового господарства.

Сума збору, зазначена в лісорубному та в лісовому квитках, підлягає перерахунку суб'єктом лісових відносин, який видає спеціальні дозволи, у разі якщо:

– загальна кількість фактично заготовленої деревини під час її відпуску з обліком за площею перевищує зазначену в лісорубному квитку та кількість більше ніж на 10%;

– фактичний обсяг використання лісових ресурсів перевищує зазначений у лісовому квитку на весь обсяг такого перевищення.

Лісокористувачі (лісництва) щокварталу складають розрахунок збору наростаючим підсумком з початку року.

Основою для складання наведеного розрахунку збору за спеціальне використання лісових ресурсів є дані аналітичного обліку про кількість оприбуткованої деревини від лісозаготівлі та лісорубних квитків, на підставі яких визначають розряди лісових кварталів, відтак визначають, за якою ставкою нараховувати цей збір.

Аналітичний облік розрахунків за цим збором ведуть подібно до попередніх податків, відкриваючи у Відомості аналітичного обліку розрахунків з бюджетом рахунок 6422 “Розрахунки зі збору за спеціальне використання лісових ресурсів”. Кореспонденція рахунків за цим збором така (табл. 8.9).

Таблиця 8.9

**Кореспонденція рахунків з нарахування
і сплати збору за спеціальне використання лісових ресурсів**

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Нараховано збір за спеціальне використання лісових ресурсів	949	6422	20
Оприбутковано в касу суму збору, отриману від фізичних осіб-підприємців	301	685	4
Нараховано на цю суму збір	685	6422	4
Перераховано суму збору до бюджету:			
– державного;	6422	311	12
– місцевого.	6422	311	12

На основі цієї кореспонденції рахунків проводять записи також у разі використання комп'ютерного програмного забезпечення у реєстрі, аналогічному згаданій Відомості.

8.4. Облік і звітність за розрахунками з фіксованого сільськогосподарського податку

Для сільськогосподарських товаровиробників⁵⁵, у яких частка виробленої власної продукції та продуктів її переробки за попередній звітний рік становить 75 і більше відсотків, спеціальним режимом передбачений замість низки податків, які визначені загальною системою оподаткування, перехід на сплату фіксованого сільськогосподарського податку. Тобто вони не сплачують податку на прибуток, плати за землю⁵⁶, збору за спеціальне використання води, збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності, зокрема, торговельної з продажу продукції власного виробництва фізичним особам, які перебувають з ними у трудових відносинах, через пункти продажу, вбудовані у свої виробничі або адміністративні приміщення, а також торговельну діяльність тільки із суб'єктами господарювання, які провадять торговельну діяльність виключно з використанням таких видів товарів вітчизняного виробництва: хліб і хлібобулочні вироби; борошно пшеничне та житнє; сіль, цукор, олія соняшникова і кукурудзяна; молоко і молочна продукція, крім молока і вершків згущених із домішками і без них; продукти дитячого харчування; безалкогольні напої; морозиво; яловичина та свинина; свійська птиця; яйця; риба; ягоди і фрукти; мед та інші продукти бджільництва, бджолоінвентар і засоби захисту бджіл; картопля і плодоовочева продукція; комбікорм для продажу населенню.

Водночас за Податковим кодексом вилучено з колишнього переліку низку податків і зборів, замість яких раніше сплачувався ФСП,

⁵⁵ Сільськогосподарський товаровиробник – юридична особа незалежно від організаційно-правової форми, яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції та/або розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) та її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власновиробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання.

⁵⁶ Проте якщо земельні ділянки використовуються не для ведення товарного, сільськогосподарського виробництва, наприклад, промислові цехи (крім млинів тощо), на них розміщені житлові будинки, вони здані в оренду іншим підприємствам, земельна плата сплачується на загальних підставах.

наприклад, податок з власників транспортних засобів, комунальний, збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок бюджету тощо. Окремі збори були виключені до прийняття Податкового кодексу, оскільки початково ФСП замінював 12 різних податків і платежів, а на стадії апробації в трьох районах України – навіть 13, із податком на додану вартість включно. Відтак не зазначені в наведеному переліку податки і збори сплачуються платниками ФСП, а податки і збори, не зазначені в ньому, сплачуються платником податку в порядку і розмірах, установлених Податковим кодексом, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – в порядку, визначеному Законом України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування”.

Варто зауважити, що як платник фіксованого сільськогосподарського податку не може бути зареєстрований:

- суб'єкт господарювання, у якого понад 50% доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин, диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра;

- суб'єкт господарювання, що провадить діяльність з виробництва та/або реалізації підакцизних товарів, крім 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;

- суб'єкт господарювання, який на день подання документів для набуття статусу платника податку має податковий борг (недоїмку), за винятком безнадійного податкового боргу (недоїмки), який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Об'єктом оподаткування цим податком для сільськогосподарських товаровиробників є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування ФСП для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара сільсько-

господарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), проведена за станом на 1 липня 1995 р., для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) – нормативна грошова оцінка одного гектара ріллі, проведена за станом на 1 липня 1995 р. Водночас вона періодично індексується на директивно встановлений індекс.

Ставки фіксованого сільськогосподарського податку залежать від категорії (типу) земель, їхнього розташування та встановлені у відсотках бази оподаткування.

Сільськогосподарські товаровиробники самостійно обчислюють суму податку щороку за станом на 1 січня і до 1 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за такою формою (додаток Я).

Сплата податку проводиться щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах:

- у I кварталі – 10%;
- у II кварталі – 10%;
- у III кварталі – 50%;
- у IV кварталі – 30%.

У разі, якщо у податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробництва становить менш як 75%, сільськогосподарський товаровиробник сплачує податки у наступному податковому (звітному) році на загальних підставах⁵⁷.

Розрахунок суми фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється платниками податку за спеціальною формулою. На суму нарахованого фіксованого сільськогосподарського податку складають таку саму кореспонденцію рахунків, як і за платою за землю.

⁵⁷ Винятком є обставини непереборної сили. Відтак якщо платники податку не можуть виконати вимогу щодо 75% критерію частки сільськогосподарського товаровиробництва у зв'язку із виникненням обставин непереборної сили у попередньому податковому (звітному) році, до таких платників податку в наступному податковому (звітному) році ця вимога не застосовується.

ТЕМА 9. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗВІТНОСТІ ЗА ЄДИНИМ ПОДАТКОМ

У результаті вивчення цієї теми формуються:

- а) знання особливостей спрощеної системи оподаткування та облікового забезпечення звітності за єдиним податком;
- б) вміння, необхідні для організації податкового обліку і складання звітності за єдиним податком.

Систематизація матеріалу теми передбачає його групування за такими питаннями:

9.1. Суб'єкти господарювання, які мають право застосовувати спрощену систему оподаткування єдиним податком.

9.2. Облік доходів платників єдиного податку та ставки оподаткування.

9.3. Облік розрахунків та звітність за єдиним податком.

Основні терміни: єдиний податок, платник єдиного податку, обкладення єдиним податком, ставка єдиного податку, фізична особа, юридична особа.

Література

Основна:

1. Розділ XIV “Спеціальні податкові режими” Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

2. Порядок видачі свідоцтва платника єдиного податку // Затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.12.11 р. № 1675.

3. Про затвердження форм книги обліку доходів і книги обліку доходів і витрат та порядку їх ведення // Затв. наказом Міністерства фінансів України від 15.12.11 р. №1637.

Додаткова:

4. Порядок подання заяви про застосування спрощеної системи оподаткування // Затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.12.11 р. № 1675.

5. Методичні рекомендації із застосуванням реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами // Затв. наказом Міністерства фінансів України від 15.06.11 р. № 720.

9.1. Суб'єкти господарювання, які мають право застосовувати спрощену систему оподаткування єдиним податком

Окремі суб'єкти господарювання можуть замість загальної застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених пунктом 297.1 статті 297 Податкового кодексу, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності, тобто перейти на сплату єдиного податку. В такому разі вони звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

- податку на прибуток підприємств;
- податку на доходи фізичних осіб у частині доходів, що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи;
- податку на додану вартість за операціями з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку;
- земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються ними для провадження господарської діяльності;
- збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Водночас нарахування, сплата та подання звітності з податків і зборів інших, ніж зазначені, здійснюються платниками єдиного податку в порядку та розмірах, встановлених Податковим кодексом, а при ввезенні товарів на митну територію України податки і збори та митні платежі сплачуються платником єдиного податку на загальних підставах.

Підтвердженням переходу на спрощену систему оподаткування є свідоцтво платника єдиного податку, яке видається суб'єкту господарювання, який подав до органу державної податкової служби заяву щодо обрання або переходу на спрощену систему оподаткування.

Оригінал отриманого на її підставі свідоцтва платника податку зберігається у платника податку та пред'являється працівникам контролюючих органів, яким надано відповідні функціональні повноваження на проведення перевірки. Копія свідоцтва платника податку повинна розміщуватися на робочому місці найманого працівника.

У разі виявлення органами державної податкової служби під час проведення перевірок порушень платником єдиного податку встановлених вимог, свідоцтво платника єдиного податку анулюється на підставі акта перевірки.

Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на групи платників єдиного податку залежно від того, чи вони використовують працю найманих осіб, та обсягу доходу протягом календарного року.

Не можуть бути платниками єдиного податку суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи – підприємці), які здійснюють діяльність з організації, проведення азартних ігор; обмін іноземної валюти, виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива та столових вин), видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення, видобуток, реалізацію корисних копалин, діяльність у сфері фінансового посередництва тощо.

9.2. Облік доходів платників єдиного податку та ставки оподаткування

Доходами платників єдиного податку є:

– для фізичної особи-підприємця – дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі. До доходу не включаються отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, а також доходи, отримані від продажу рухомого та

нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності;

– для юридичної особи – будь-який дохід, в т. ч. дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі.

У разі продажу основних засобів юридичними особами – платниками єдиного податку – дохід визначається як різниця між сумою коштів, отриманою від продажу таких основних засобів, та їхньою залишковою (балансовою) вартістю, що склалася на день продажу. До суми доходу платника єдиного податку включається вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг).

Облік доходів за спрощеною системою оподаткування залежить від того, чи вони сплачують, крім єдиного податку, окремо податок на додану вартість.

Відповідно для обліку доходів фізичних осіб-підприємців передбачено 2 варіанти ведення обліку:

- для неплатників ПДВ,
- для платників ПДВ.

Зокрема, платники єдиного податку першої і другої груп та платники єдиного податку третьої-п'ятої груп, які не є платниками податку на додану вартість, ведуть Книгу обліку доходів шляхом щоденного, за підсумками робочого дня, відображення отриманих доходів за формами і порядком ведення затвердженим Міністерством фінансів України.

Прошнурована та пронумерована Книга безоплатно реєструється в органі державної податкової служби за основним місцем обліку платників податку. У Книзі відображається фактично отримана сума доходу від провадження діяльності із сумарним підсумком за місяць, квартал, рік. У разі необхідності реєстрації нової Книги протягом податкового (звітного) періоду записи в ній продовжуються наростаючим підсумком, а попередня Книга залишається у платника податку.

Записи у Книзі виконуються розбірливо чорнилом темного кольору або пастою кулькових ручок. У разі внесення виправлень новий запис засвідчується підписом платника податку.

Ці Книги використовуються платником податку для заповнення податкової декларації платника єдиного податку і зберігається вона у платника податку протягом 3 років після виконання останнього запису.

Для платників єдиного податку третьої та п'ятої груп, які є платниками податку на додану вартість, для обліку доходів та витрат ведуть Книгу іншої форми.

Платники єдиного податку четвертої-шостої груп використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку доходів та витрат.

Особливих відмінностей у порядку ведення Книги обліку доходів і витрат, призначеної для фізичних осіб-підприємців, що обрали спрощену систему оподаткування та є платниками, поряд із єдиним податком податку на додану вартість, немає. Тут так само треба реєструвати цю Книгу в податковій інспекції, щоденно, за підсумками робочого дня відображати отримані доходи та здійснені витрати, а головна відмінність зумовлена саме останнім, оскільки слід мати на увазі, що такі платники отримують кошти із сумою ПДВ. Перед відображенням доходів у графах 2 – 6 та 9 суму, зараховану на рахунок у банку чи отриману в касу, треба зменшити на ПДВ.

Так само без ПДВ у другому розділі цієї книги відображають витрати. Зокрема, у графах 2 і 3 відображаються витрати, пов'язані з придбанням товарів (робіт, послуг) без податку на додану вартість, у тому числі суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), які не відшкодовуються платникам податку; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням товарів (робіт, послуг) і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях; у графі 4 відображається сума витрат на оплату праці, у разі використання праці найманих осіб; у графі 5 відображається сума сплаченого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне

страхування; у графі 6 зазначається сума інших витрат, які здійснені у зв'язку з провадженням господарської діяльності платника податку, зокрема витрати на зв'язок, сплату орендних та комунальних платежів тощо; у графі 7 відображається загальна сума витрат на провадження господарської діяльності як сума граф 3, 4, 5 і 6.

Для суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб – розроблено Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Мінфіну України від 15.06.11 р. № 720, які не передбачають подвійного запису операцій, а отже, дозволяють вести облік за простою формою.

За Податковим кодексом ставки єдиного податку для платників першої-другої груп встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, та у відсотках до доходу (відсоткові ставки) – для третьої-шостої груп.

9.3. Облік розрахунків та звітність за єдиним податком

Для обліку розрахунків за єдиним податком необхідно використовувати Журнал 2-мс обліку капіталу і зобов'язань, у графах 16 та 17 якого відображають поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом.

За потреби, зокрема у разі значного обсягу господарських операцій, додатково можуть застосовуватися, крім Журналу 2-мс, Відомість 2.1-мс обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами та бюджетом.

Водночас треба зауважити, що проста форма обліку має суттєвий недолік – вона не убезпечує від помилок унаслідок пропуску записів, чи навпаки, відображення деяких сум двічі, що є головною перевагою подвійної бухгалтерії завдяки можливості застосовувати балансове узагальнення, яке полягає у зведенні воедино сальдо й обігів за активними й пасивними синтетичними

рахунками та їхньому порівнянні, оскільки нерівність цих підсумків указує на такі помилки.

Крім того, незважаючи на те, що платники єдиного податку мають право застосовувати спрощену систему обліку, вони водночас повинні складати й подавати спрощений фінансовий Звіт суб'єкта малого підприємництва, в який входить Баланс ф. №1- мс, котрий власне є випискою з Головної книги – реєстра синтетичного обліку за подвійною формою рахівництва.

З огляду на обсяг записів треба керуватись статтею 5 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, за якою “підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки даних”. “Економія” в результаті спрощення обліку нерідко обертається незмірно більшими втратами внаслідок його неточностей.

Враховуючи, що за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 35 “Податкові різниці” доведеться визначати узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку), відображаючи це у фінансовій звітності, яку треба подавати разом із Податковою декларацією з податку на прибуток, до Журналу 6, на наш погляд, доцільно передбачити ведення відомості аналітичного обліку, яка б забезпечувала накопичення даних про фінансові результати за їхніми складовими.

Облік розрахунків за єдиним податком в кореспонденції рахунків можна відобразити у Відомості аналітичного обліку розрахунків з бюджетом, а саме: нарахування за дебетом рахунка 84 “Інші операційні витрати”⁵⁸ – у графі 14 з кредиту рахунка 64; сплату – в дебет рахунка 64 з кредиту 31 “Рахунки в банках” – у графі 6.

⁵⁸ Зустрічаються консультації, в яких рахується, що в “бухобліку нарахування єдиного податку показують кореспонденцією – Дт 92 Кт 641 (Дт 96 Кт 64/ЕН – за спрощеним планом рахунків). Перерахування єдиного податку показують проводкою – Дт 641 Кт 311 (Дт 64/ЕН Кт 31)” [Все про бухгалтерський облік, № 67 від 25.07.2011].

Платники єдиного податку першої і другої груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця. Такі платники єдиного податку можуть здійснити сплату єдиного податку авансовим внеском за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), але не більш як до кінця поточного звітного року.

Платники єдиного податку третьої-шостої груп сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал, тобто 19 лютого, травня, серпня, листопада, позаяк таку декларацію треба подати протягом 40 календарних днів після звітного кварталу.

Оскільки субрахунок 641 “Розрахунки за податками” інколи виступає як активно-пасивний (приміром, аналітичний рахунок 6411 “Розрахунки за ПДВ” має на початок місяця дебетове сальдо, а 6412 “Розрахунки за єдиним податком” – кредитове), то треба зробити перевірку правильності записів таким способом: до сальдо субрахунка 641 за дебетом (1250) додати дебетовий обіг за місяць (5100) та кредитове сальдо на кінець місяця (13750) й порівняти підсумок кредитового сальдо із сумою на початок місяця (5100), кредитового обігу за місяць (15000) та дебетового сальдо на кінець місяця (0). Зокрема, в цьому випадку отримуємо такі підсумки: $1250+5100+13750 = 5100+15000+0$, або рівність $20100 = 20100$, що підтверджує правильність записів на аналітичних рахунках. Зрозуміло, що без подвійного запису господарських операцій така перевірка неможлива.

Після перевірки правильності записів на всіх аналітичних рахунках платники єдиного податку можуть скласти податкову й фінансову звітність. Слід мати на увазі, що податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку першої групи є календарний рік⁵⁹. Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку другої-шостої груп є календарний квартал.

⁵⁹ Зазвичай вони мають подавати цю декларацію до 1 березня наступного року, але в разі перевищення доходу таку декларацію треба подати упродовж 40 днів після кварталу, в якому зафіксовано це перевищення.

Платники єдиного податку першої групи подають до органу державної податкової служби податкову декларацію платника єдиного податку у строк, встановлений для річного податкового (звітного) періоду, в якій відображаються обсяг отриманого доходу та щомісячні авансові внески. Така податкова декларація подається, коли він не допустив перевищення протягом року обсягу доходу, визначеного у Податковому кодексі.

Водночас платники єдиного податку першої групи подають до органу державної податкової служби податкову декларацію у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду, у разі перевищення протягом року обсягу доходу, у Податковому кодексі, або самостійного прийняття рішення про перехід на сплату податку за ставками, встановленими для платників єдиного податку другої або третьої групи.

У податковій декларації окремо відображаються обсяг доходу, оподаткований за ставками, визначеними для платників єдиного податку першої групи, обсяг доходу, оподаткований за ставкою 15%, обсяг доходу, оподаткований за новою ставкою єдиного податку, обраною згідно з умовами для другої чи третьої груп.

Платники єдиного податку другої-шостої груп подають до органу державної податкової служби податкову декларацію платника єдиного податку у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду, тобто протягом 40 календарних днів, наступних за останнім днем звітного кварталу.

Податкова декларація складається наростаючим підсумком. Сумарні показники вказують з копійками – суб'єкти четвертої-шостої груп, або в цілих гривнях, заокруглюючи копійки – суб'єкти першої-третьої груп.

Зокрема, округляються цифри поступово справа наліво: якщо остання значуща цифра менше або дорівнює "4", вона відкидається; якщо більше або дорівнює "6" – найближча ліворуч від неї значима цифра збільшується на одиницю. Коли остання значуща цифра "5", найближча ліворуч від неї цифра збільшується на одиницю – якщо вона непарна, а парна залишається без змін (правило парної цифри).

Загалом же при складанні Декларації платника єдиного податку особливу увагу слід звернути на повноту відображення в ній усіх обов'язкових реквізитів – від типу документа (звітний, уточнюючий, звітний новий) до ініціалів, прізвищ та реєстраційних номерів облікових карток посадових осіб, які підписують декларацію, та інших показників, включаючи прочерки у рядках, які не заповнюються, оскільки ігнорування цього може стати приводом для відмови в її прийнятті, відтак перевищення граничного терміну подання, і як наслідку – штрафу.

Підприємці-фізичні особи, які використовують працю найманих осіб, тобто приналежні до II –VI груп, повинні забезпечувати облік виплати їм заробітної плати, премій тощо та належне юридичне оформлення трудових відносин. Зокрема, насамперед треба укласти трудові договори між підприємцем та працівником та зареєструвати ці договори у державному центрі зайнятості, інакше не уникнути штрафів при ігноруванні офіційного оформлення зарахування працівника на роботу.

Водночас треба провести відповідні записи у трудові книжки, дотримуючись формулювання Кодексу законів про працю з посиланням на відповідні статтю і пункт, наприклад, “Зараховано продавцем за трудовим договором № від _____ 201__ р.” Важливо, припустити помилки, оскільки дата зарахування у трудовій книжці в цьому випадку дублюється.

Записи у трудових книжках про роботу у підприємців-фізичних осіб засвідчуються підписами службової особи і печаткою центру зайнятості. Зберігаються трудові книжки не в підприємця, а в найнятих працівників, які повинні пред'являти їх під час перевірки законності їхньої діяльності за місцем її здійснення.

ТЕМА 10. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИДБАННЯ Й ВИКОРИСТАННЯ ЛІЦЕНЗІЙ, ПАТЕНТІВ ТА РОЗРАХУНКІВ І ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЗА ІНШИМИ ПОДАТКАМИ

У результаті вивчення цієї теми можна здобути:

1) знання особливостей ведення податкового обліку придбання ліцензій і патентів та складання звітності за місцевими й іншими податками (зборами);

2) вміння забезпечити податковий облік придбання й використання ліцензій і патентів, складання й подання звітності за іншими податками (зборами).

Для систематизації матеріалу теми його доцільно вивчати за наступними параграфами:

10.1. Облікове забезпечення придбання й використання ліцензій.

10.2. Облікове забезпечення придбання й використання патентів.

10.3. Облікове забезпечення розрахунків і звітності за іншими податками (зборами).

Основні терміни: збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, короткотерміновий торговий патент, ліцензія, податок на транспортні засоби, торговий патент, пільговий торговий патент.

Література

Основна:

1. Розділ VII “Збір за першу реєстрацію транспортного засобу” Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

2. Розділ XII “Місцеві податки і збори” Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

Додаткова:

3. Закон України “Про ліцензування певних видів господарської діяльності” від 01.06.2000 р. № 1775 – III.

4. Закон України “Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності” від 06.09.05 р. № 2806 – IV.

10.1. Облікове забезпечення придбання й використання ліцензій

Нерідко суб'єкти, які перейшли на спрощену систему оподаткування, а також підприємства, котрі перебувають на загальній системі оподаткування, особливо такі, що здійснюють діяльність у сфері ресторанного господарства, а отже, торгують алкогольними виробами, надають транспортні послуги з перевезення пасажирів та ін., повинні мати відповідні ліцензії. Вони можуть бути видані на термін до одного року та на довший період⁶⁰. Відтак їхня вартість може відразу списуватись на витрати діяльності (за умови, що вона не перевищує 2500 грн.) або зараховуватись до нематеріальних активів (якщо термін, на який видана ліцензія, більший року та вартість перевищує 2500 грн.).

За Податковим кодексом витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів (крім тих, вартість та строк використання яких відповідають ознакам, встановленим для основних засобів розділом I Податкового кодексу, та підлягають амортизації у складі нематеріальних активів), виданих державними органами для провадження господарської діяльності, в тому числі витрати на плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації, зокрема в органах місцевого самоврядування, їхніх виконавчих органах, у тому числі витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів на право здійснення за межами України вилову риби та морепродуктів, а також надання транспортних послуг повинні включатися до інших витрат звичайної діяльності (крім фінансових витрат), не пов'язаних безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг.

Таким чином, підприємства, що перебувають на загальній системі оподаткування, відображають витрати на придбання ліцензій без включення їх до собівартості продукції (робіт, послуг), отже не

⁶⁰ Ліцензія (спеціальний дозвіл) – документ державного зразка, який засвідчує право суб'єкта господарювання на провадження одного із наведених у цьому Законі видів діяльності протягом визначеного строку.

відносять на зменшення оподаткованого прибутку, а списують за рахунок своїх фінансових результатів (табл. 10.1).

Таблиця 10.1

Кореспонденція рахунків з обліку придбання ліцензій

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Оплачено вартість річної ліцензії	371	311	2000
Списано вартість отриманої ліцензії	977	371	2000
Покрито витрати на придбання ліцензії	793	977	2000
Оплачено вартість ліцензії на два роки	371	311	12000
Зараховано отриману ліцензію до нематеріальних активів	127	371	12000
Нараховано місячну суму зносу (12:24 міс.)	977	133	50
Списано інші витрати звичайної діяльності	793	977	50
Покрито витрати на придбання ліцензії після повного нарахування зносу	133	127	12000

Ліцензії (дозволи) на право здійснення діяльності, що ліцензується, підприємства купують, сплачуючи їхню вартість за встановленими ставками залежно від виду діяльності. У податковому обліку вартість ліцензій повністю належить до витрат (табл.10.2).

Таблиця 10.2

Кореспонденція рахунків з обліку ліцензій

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Перераховано вартість ліцензій і цю суму віднесено до витрат	371 23	311 371	360 360
Зараховано ліцензію до нематеріальних активів	154 127	371 154	6000 6000
Нараховано амортизацію з огляду на термін дії ліцензії 2 роки (6000 : 24 міс.)	833 92	133 833	250 250
Списано ⁶¹ адміністративні витрати	79	92	250

⁶¹ Остання операція наведена з дидактичною метою, оскільки ці витрати списуються не за елементами, а загальною сумою в кінці місяця.

У фінансовому обліку її зараховують до нематеріальних активів, а потім амортизують за прямолінійним методом з огляду на термін дії ліцензій. Необхідно зважати на те, щоби повторно не відобразити вартість ліцензій у податковому обліку помилковим включенням нараховуваної амортизації до сум, які відносяться при визначенні оподатковуваного прибутку.

10.2. Облікове забезпечення придбання й використання патентів

Платниками збору за окремі види підприємницької діяльності у вигляді придбання торгових патентів є суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи-підприємці), їхні відокремлені підрозділи, які провадять такі види підприємницької діяльності:

- торговельна діяльність у пунктах продажу товарів;
- діяльність з надання платних побутових послуг за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України;
- торгівля валютними цінностями у пунктах обміну іноземної валюти;
- діяльність у сфері розваг (крім проведення державних грошових лотерей).

Не є платниками збору за провадження торговельної діяльності та діяльності з надання платних послуг такі суб'єкти господарювання:

- аптеки, що перебувають у державній та комунальній власності;
- розташовані у селах, селищах і містах районного значення підприємства й організації споживчої кооперації та торгово-виробничі державні підприємства робітничого постачання;
- фізичні особи-підприємці, які провадять торговельну діяльність у межах ринків усіх форм власності;
- фізичні особи-підприємці, які здійснюють продаж вирощених в особистому підсобному господарстві, на присадибній, дачній, садовій чи городній ділянках продукції рослинництва і тваринництва, свійської худоби та птиці (як у живому вигляді, так і продукції забою в сирому вигляді або у вигляді первинної переробки), продукції власного бджільництва; суб'єкти господарювання, які провадять

діяльність із закупівлі у населення продукції (заготівельна діяльність), якщо подальша реалізація такої продукції відбувається за розрахунками у безготівковій формі (пункти приймання склотари, макулатури, відходів паперових, картонних і ганчіркових; заготівля сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки);

– підприємства, установи та організації, які провадять діяльність у торговельно-виробничій сфері (ресторанне господарство), у тому числі навчальних закладах, із обслуговування лише працівників таких підприємств, установ та організацій, а також учнів і студентів у навчальних закладах.

Не є платниками збору за провадження діяльності у сфері розваг суб'єкти господарювання, які провадять комп'ютерні та відеоігри.

Ставка збору за провадження торговельної діяльності та діяльності з надання платних послуг встановлюється сільськими, селищними та міськими радами з розрахунку на календарний місяць у відповідному розмірі від мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня календарного року, з урахуванням місцезнаходження пункту продажу товарів та асортименту товарів, пункту з надання платних послуг, а також їхнього виду.

За деякими видами торговельної діяльності передбачено придбання пільгового торгового патенту. Зокрема, з придбанням пільгового торгового патенту провадиться торговельна діяльність з використанням таких товарів (незалежно від країни їхнього походження):

– товарів повсякденного вжитку, продуктів харчування, виробів медичного призначення для індивідуального користування, технічних та інших засобів реабілітації через торговельні установи, утворені з цією метою громадськими організаціями інвалідів;

– товарів військової атрибутики та повсякденного вжитку для військовослужбовців на території військових частин і військових навчальних закладів;

– насіння та посадкового матеріалу овочевих, баштанних, кормових та квіткових культур, кормових коренеплодів та картоплі;

– сірників;

– термометрів та індивідуальних діагностичних приладів.

Пільгові торгові патенти поширюються на такі товари вітчизняного виробництва:

– поштові марки, листівки, вітальні листівки і конверти непогашені, ящики, коробки, мішки, сумки та інша тара, виготовлена з дерева, паперу та картону, яка використовується для поштових відправлень підприємствами, що належать до сфери управління центрального органу виконавчої влади у галузі транспорту та зв'язку, і фурнітура до них;

– товари народних промислів, крім антикварних та тих, що становлять культурну цінність згідно з переліком, затвердженим центральним органом виконавчої влади у сфері культури;

– готові лікарські засоби (лікарські препарати, ліки, медикаменти, предмети догляду, перев'язувальні матеріали та інше медичне приладдя), вітаміни для населення, тампони, інші види санітарно-гігієнічних виробів із целюлози або її замінників, ветеринарні препарати, вироби медичного призначення для індивідуального користування інвалідами, технічні та інші засоби реабілітації інвалідів;

– зубні паста та порошки, косметичні серветки, дитячі пелюшки, папір туалетний, мило господарське;

– вугілля, вугільні брикети, паливо пічне побутове, гас освітлювальний, торф паливний кусковий, торф'яні брикети і дрова для продажу населенню, газ скраплений у балонах, що реалізується населенню за місцем проживання для використання у житлових та/або нежитлових приміщеннях;

– проїзні квитки;

– зошити.

З придбанням пільгового торгового патенту провадиться торговельна діяльність виключно з використанням періодичних видань друкованих засобів масової інформації вітчизняного виробництва, що мають реєстраційні свідоцтва, видані в установленому порядку, а також книг, брошур, альбомів, нотних видань, буклетів, плакатів, картографічної продукції, що видаються юридичними особами – резидентами України.

Здійснюючи продаж зазначених товарів, платники збору можуть одночасно здійснювати продаж супутньої продукції (незалежно від країни їхнього походження): ручки, олівці, інструменти для креслення, пензлі, мастихіни, мольберти, фарби, лаки, розчинники й закріплювачі для малювання та живопису, полотна, багети, рамки чи підрамники для картин, швидкошивачі, інші канцелярські прилади або конторське приладдя, крім виготовлених з дорогоцінних і напівдорогоцінних металів.

Для придбання патенту суб'єкт господарювання подає до органу державної податкової служби за місцем сплати збору заявку на придбання торгового патенту, яка повинна містити такі відомості:

- найменування суб'єкта господарювання, код за ЄДРПОУ (для юридичної особи) та прізвище, ім'я, по батькові суб'єкта господарювання, реєстраційний номер облікової картки платника податків (для фізичної особи);

- юридичну адресу (місцезнаходження) суб'єкта господарювання, а у разі якщо патент придбається для відокремленого підрозділу, – місцезнаходження такого відокремленого підрозділу згідно з документом, що засвідчує право власності (оренди);

- вид підприємницької діяльності, для провадження якої купується торговий патент;

- вид торгового патенту;

- найменування документа про повну або часткову сплату збору;

- назву та фактичну адресу (місцезнаходження) пункту продажу товарів, пункту з надання платних послуг, пункту обміну іноземної валюти, грального місця, позначення “виїзна торгівля”;

- назву, дату, номер документа, що засвідчує право власності (оренди);

- період, на який купується торговий патент.

Ця заявка є підставою для придбання торгового патенту, який видається особисто фізичній особі-підприємцю або особі, уповноваженій юридичною особою, під підпис у триденний термін з дня подання заявки. Датою придбання торгового патенту є зазначена в ньому дата.

Бланк торгового патенту є документом суворого обліку і в разі втрати або зіпсування платнику збору видається дублікат в установленому порядку.

Проводячи ярмарки, виставки-продажі та інші короткотермінові заходи, пов'язані з демонстрацією та продажем товарів, суб'єкт господарювання купує короткотерміновий торговий патент. Форма торгового патенту та порядок його заповнення встановлюються центральним органом державної податкової служби.

Торговий патент на провадження торговельної діяльності, діяльності з надання платних побутових послуг, торгівлі валютними цінностями, діяльності у сфері розваг дещо іншої форми.

Під час придбання торгового патенту суб'єкт господарювання вносить суму збору за один місяць (квартал). На суму збору, сплачену під час придбання торгового патенту, зменшується сума збору, яка підлягає внесенню в останній місяць (квартал) його дії. Платники збору можуть здійснити сплату збору авансовим внеском до кінця календарного року.

Торговий патент має бути відкритий та доступний для огляду, а оригінал торгового патенту має бути розміщений:

- на фронтальній вітрині магазину, а за її відсутності – біля реєстратора розрахункових операцій;
- на фронтальній вітрині малої архітектурної форми;
- на табличці в автомагазинах, на розвозках та інших видах пересувної торговельної мережі, а також на лотках, прилавках та інших видах торговельних точок, відкритих у відведених для торговельної діяльності місцях;
 - у пунктах обміну іноземної валюти;
 - у приміщеннях для надання платних послуг, а також у приміщеннях, в яких проводяться розважальні ігри.

Для запобігання пошкодженню торгового патенту (вигорання на сонці, псування внаслідок затікання дощової води, псування сторонніми особами тощо) у визначених місцях дозволяється розміщувати нотаріально засвідчені копії торгових патентів. Оригінал патенту має зберігатися у відповідальній особи суб'єкта господарювання або відповідальній особи відокремленого підрозділу, яка

зобов'язана надавати його для огляду уповноваженим законом особам.

Торговий патент діє на території, на яку поширюються повноваження органу, котрий здійснив реєстрацію суб'єкта господарювання, або за місцезнаходженням відокремленого підрозділу, і передача торгового патенту іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу такого суб'єкта не дозволяється. Водночас торговий патент, виданий для провадження торговельної діяльності з використанням пересувної торговельної мережі (автомагазини, розвозки тощо), діє на території України.

Строк дії торгового і пільгового патенту, крім короткотермінового торгового патенту та торгового патенту на здійснення діяльності у сфері розваг, становить 60 календарних місяців, а короткотермінового – від одного до п'ятнадцяти календарних днів. Строк дії торгового патенту на здійснення діяльності у сфері розваг становить вісім календарних кварталів. У разі невнесення суб'єктом господарювання збору у встановлений строк дія такого патенту анулюється з першого числа місяця, що настає за місяцем, у якому відбулося таке порушення.

Особливих вимог щодо обліку діяльності суб'єктів господарювання, що сплачують збір у вигляді придбання патентів, немає, оскільки вона здійснюється або юридичними особами, відтак є складовою іншої діяльності, що обліковується за системою встановлених реєстрів (журналів та відомостей до них), або підприємцями-фізичними особами, які використовують спрощену форму обліку.

Звітуються такі суб'єкти господарювання тільки у разі припинення діяльності, яка підлягає патентуванню. Зокрема, вони до 15 числа місяця, що передує звітному, письмово повідомляють про це відповідному органу державної податкової служби. Торговий патент підлягає поверненню органу державної податкової служби, який його видав, а суб'єкту господарювання повертається надмірно сплачена сума збору.

На підприємствах, що здійснюють облік за подвійною системою записів, вартість патенту включається до майбутніх витрат. Треба мати на увазі, що, крім вартості власне патенту, при його придбанні сплачується одноразова плата, яка, хоч і включається до витрат

майбутніх періодів у фінансовому обліку, однак не належить до витрат у податковому обліку. Відповідно сума штрафів за торгівлю без патентів у податковому обліку не включається до витрат, проте списується за рахунок прибутку від основної діяльності у фінансовому (табл. 10.3).

Таблиця 10.3

**Кореспонденція рахунків з обліку придбання
та повернення патентів**

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Перераховано вартість патенту 1920 грн., придбаного на право торгівлі протягом 6 міс. та одноразову плату 240 грн. Разом 2160 грн.	377	311	2160
Оприбутковано патент	39	377	1920
Списано одноразову плату	84	377	240
Щомісячне віднесення частини вартості патенту $(1920 : 6) = 320$ грн. на зменшення нарахованого податку на прибуток	641	39	320
Відображення дострокового повернення патенту за два місяці до закінчення терміну його дії $(2 \times 320) = 640$ грн.	642	39	640
Надходження компенсації грішми за достроково повернений патент	311	642	640
Зарахування суми компенсації у рахунок майбутніх платежів з єдиного податку – для малих підприємств чи податку на прибуток – для решти підприємств	641	642	640
Нараховано штраф за торгівлю без патенту $(320 \times 2) = 640$ грн.	948	642	640
Закриття рахунків з обліку операційних витрат:			
– на суму одноразової плати	791	84	240
– на суму штрафу	791	948	640
Перераховано суму штрафу	642	311	640

Коли застосовується спрощена форма обліку, то плата за патенти відображається без використання кореспонденції рахунків, оскільки у Книзі обліку доходів і витрат вона не застосовується, а в Книзі обліку доходів узагалі відображення витрат не передбачено.

Враховуючи, що суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, не сплачують податку на прибуток, вони можуть включати вартість патентів до витрат за графою 6 “Інші витрати”.

Це можливо лише щодо платників єдиного податку третьої-шостої груп, які сплачують, крім нього, ще й податок на додану вартість. Платники єдиного податку четвертої групи витрати на придбання патентів можуть відображати у графах 12-14 Журналу 4-мс обліку витрат. Інші малі підприємства такі витрати обліковують лише в первинному обліку – видаткових касових ордерах, оформлених з витрачання грошей на оплату вартості патентів.

10.3. Облікове забезпечення розрахунків і звітності за іншими податками (зборами)

Підприємства, які виробляють вина, коньяки, та спиртзаводи і пивзаводи за умови, що вони мають власні магазини (кафе, буфети) роздрібною торгівлю цією продукцією, є платниками збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Нараховується цей збір на таких підприємствах від суми виручки за реалізовані у власних роздрібних (фірмових) магазинах алкогольні напої чи пиво. Вироблена на цих підприємствах продукція таким збором не обкладається, оскільки він нараховується лише за умови реалізації алкогольних напоїв чи пива в оптово-роздрібній торговельній мережі. Водночас цей збір можуть сплачувати й інші підприємства, якщо вони реалізують алкогольні напої і пиво, наприклад, через власні заклади громадського харчування – їдальні, кафе, буфети. Тоді, крім цього збору, необхідно також оплатити вартість ліцензії на право торгівлі алкогольними напоями та пивом.

Податкові зобов'язання щодо сплати збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства визначаються у Звіті про суму нарахованого збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, який слід подавати податковій інспекції протягом 20 днів після останнього дня звітного місяця. Сплачувати хмільний збір потрібно протягом 10 днів після останнього дня, передбаченого для подання звіту за відповідний місяць.

Суму збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства не включають до вартості реалізованих алкогольних напоїв і пива, а відносять до адміністративних витрат (табл. 10.4).

Таблиця 10.4

**Кореспонденція рахунків відображення збору
на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства**

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Оприбутковано вироблені алкогольні напої і пиво	26	23	100000
Передано частину вироблених алкогольних напоїв і пива для реалізації через власну роздрібну торговельну мережу	281	26	5000
Видано алкогольні напої чи пиво в магазин, кафе, їдальню, буфет	282	281	5000
Відображено націнку на алкогольні напої та пиво	282	285	2500
Зараховано до торгової націнки суму податку на додану вартість	282	285	1500
Отримано виручку від реалізації частини алкогольних напоїв і пива	301	702	6000
Відображено податкові зобов'язання за податком на додану вартість	702	6411	1000
Нараховано збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	92	642	60
Оплачено до бюджету суму збору	642	311	60
Відображено методом "червоне сторно" націнку на товари	282	285	2667
Списано собівартість реалізованих алкогольних напоїв і пива	902	282	3333
Зараховано до фінансових результатів дохід від реалізації алкогольних напоїв і пива	702	791	5000
Списано на фінансові результати собівартість реалізованих алкогольних напоїв і пива	791	902	3333
Списано на фінансові результати нараховану суму збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	791	92	60
Визначено прибуток від реалізації алкогольних напоїв і пива	791	441	1607

На тих підприємствах, де через власну роздрібну торговельну мережу (магазини, їдальні, кафе, буфети) здійснюється продаж придбаних алкогольних напоїв та пива, порядок відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку аналогічний з тією лише відмінністю, що оприбутковуються такі товари не від виробництва, а постачальників.

Відповідно до Податкового кодексу України замість колишнього податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, який треба було сплачувати до бюджету, отже й звітуватись за ним щорічно, зараз уведено збір за першу реєстрацію транспортного засобу. Платниками цього збору є юридичні та фізичні особи, які здійснюють першу реєстрацію в Україні транспортних засобів, що відповідно до статті 232 Податкового кодексу є об'єктами оподаткування, тобто придбаних в Україні нових транспортних засобів, вироблених в Україні, або нових, чи таких, що експлуатувались, увезених із-за кордону. Придбані транспортні засоби, які вже експлуатувались в Україні, цим збором не оподатковуються, оскільки він уже сплачувався при їхній першій реєстрації.

Об'єктами оподаткування збором за першу реєстрацію транспортного засобу є колісні транспортні засоби, крім: транспортних засобів вантажних, самохідних, що використовуються на заводах, складах, у портах та аеропортах для перевезення вантажів на короткі відстані; машин і механізмів для сільськогосподарських робіт; причепів (напівпричепів); мопедів; велосипедів.

Також підлягають цьому зборові судна, зареєстровані у Державному судновому реєстрі України або у Судновій книзі України; літаки і вертольоти, зареєстровані у Державному реєстрі цивільних повітряних суден України або у Реєстрі державних повітряних суден України.

Базою оподаткування збором за перереєстрацію, реєстрацію транспортних засобів визначено:

– для мотоциклів, легкових автомобілів (крім легкових автомобілів, обладнаних електродвигуном), автобусів (у тому числі мікроавтобусів), тракторів, вантажних автомобілів (у тому числі сідельних тягачів, інших спеціалізованих та спеціальних вантажних

транспортних засобів, інших колісних транспортних засобів) – об'єм циліндрів двигуна в куб. сантиметрах;

– для легкових автомобілів, обладнаних електродвигуном, – потужність двигуна в кВт;

– для суден, обладнаних двигуном, – потужність двигуна в кВт;

– для суден, які не обладнані двигуном, – довжину корпусу судна в сантиметрах;

– для літаків, вертольотів – максимальна злітна маса.

Ставки збору за першу реєстрацію транспортного засобу диференційовано як за видами, так і потужністю (об'ємом) двигунів чи іншими характеристиками.

Ці ставки застосовуються для нових транспортних засобів. Водночас передбачене суттєве підвищення збору для таких транспортних засобів, що були в експлуатації. Так, для транспортних засобів (крім електромобілів і тракторів) він нараховується за подвійною ставкою (застосовується коефіцієнт 2) – якщо вони експлуатувалися до 8 років, а для суден та літаків і вертольотів, які використовувалися понад 8 років – за трикратним розміром ставки (коефіцієнтом 3). Якщо ж транспортні засоби, що реєструються в Україні вперше, використовувалися понад вісім років, ставка збору застосовується з коефіцієнтом 40.

Сума збору обчислюється щодо кожного транспортного засобу як добуток відповідної бази оподаткування, ставки збору та певного коефіцієнта. Він сплачується за місцем реєстрації транспортних засобів за ставками, які діють на день сплати перед проведенням першої реєстрації транспортних засобів. Платники збору зобов'язані при першій реєстрації в Україні пред'являти квитанції або платіжні доручення про сплату збору з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення, а платники, звільнені від сплати збору, – відповідний документ, що дає право на користування такими пільгами.

Витрати на сплату збору за першу реєстрацію транспортного засобу включаються до первісної вартості такого об'єкта основних засобів з наступним нарахуванням їхнього зносу (табл. 10.5).

**Кореспонденція рахунків з відображенням
реєстрації придбаних транспортних засобів**

Зміст операції	Дебет	Кре- дит	Сума, грн
Оплачено постачальнику вартість транспортного засобу авансом	371	311	240000
Відображено податковий кредит за податком на додану вартість	6411	644	40000
Оприбутковано транспортний засіб	152	631	200000
Відображено ПДВ	644	631	40000
Проведено взаємозалік заборгованостей	631	371	240000
Відображено сплачений збір за першу реєстрацію транспортного засобу	152	311	122
Зараховано транспортний засіб до основних засобів за первісною вартістю (200000 + 122)	105	152	200122

Облік витрат на сплату збору за першу реєстрацію транспортного засобу відображають у Відомості 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій, що відкривається до Журналу 4 або Книзі обліку доходів і витрат – якщо придбання транспортних засобів здійснювали підприємці, приналежні до третьої – шостої груп. Підприємці – фізичні особи першої – другої групи у реєстрах аналітичного обліку таких витрат не відображають, обмежуючись первинними документами (квитанціями чи платіжними дорученнями), які засвідчують сплату цього збору.

В десятиденний строк після першої реєстрації в Україні транспортних засобів треба подати відповідному органу державної податкової служби за місцем свого знаходження та за місцем реєстрації транспортного засобу розрахунок суми збору. Облік розрахунків за цим збором можна вести у Відомості аналітичного обліку розрахунків з бюджетом.

До розрахунку обов'язково додаються копії реєстраційних документів, завірені відповідним підрозділом МРЕВ, який проводив таку реєстрацію, тобто технічних паспортів.

Слід мати на увазі, що розрахунок суми збору за першу реєстрацію транспортних засобів подається окремо по колісних

транспортних засобах, суднах та літаках і вертольотах; оригінали – до податкової інспекції за місцем реєстрації цих засобів, копія (у випадку незбігання з місцезнаходженням), тобто суб'єкт господарювання зареєстрований в іншій податковій інспекції – до останньої. В цій копії у такому разі клітинку “До відома” прокреслюють. Коли місця реєстрації транспортних засобів і підприємства збігаються, копії розрахунку збору не подають.

Хоча платниками туристичного збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної та міської ради про встановлення туристичного збору, та отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк, облік і звітність за ним доводиться вести податковим агентам – адміністраціям готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджих та інших закладів готельного типу, санаторно-курортних закладів. А також квартирно-посередницьким організаціям, які направляють неорганізованих осіб на поселення у будинки (квартири), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму, чи юридичним особам або фізичними особами-підприємцями, які уповноважуються сільською, селищною або міською радою справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Базою справляння туристичного збору є вартість усього періоду проживання (ночівлі) в місцях, визначених у Податковому кодексі, за вирахуванням податку на додану вартість.

До вартості проживання не включаються витрати на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), телефонні рахунки, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове страхування, витрати на усний та письмовий переклади, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду.

Сума туристичного збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується у строки, визначені для квартального звітного (податкового) періоду.

Аналітичний облік розрахунків за туристичним збором може здійснюватись юридичними особами чи підприємцями-фізичними особами, а також адміністраціями готелів тощо за подвійним записом операцій з його нарахування і сплати. В такому разі доцільно використовувати Відомість 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом, застосовуючи таку кореспонденцію рахунків (табл. 10.6).

Таблиця 10.6

Відображення нарахування і сплати туристичного збору

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Отримано оплату вартості проживання від осіб, що є платниками туристичного збору	301	703	50000
Нараховано туристичний збір $\left(\frac{50000 \times 0,5}{100}\right)$	703	6416	250
Сплачено туристичний збір до місцевого бюджету	6416	311	250

Щоквартально податкові агенти (адміністрації готелів тощо), підприємства і підприємці-фізичні особи, що нараховували туристичний збір, подають до податкової інспекції не пізніше 40 днів після звітного кварталу Податкову декларацію.

Платниками збору за місцем для паркування транспортних засобів є юридичні особи, їхні філії (відділення, представництва), фізичні особи – підприємці, які згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради організують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках.

Перелік спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, в якому зазначаються їхнє місцезнаходження, загальна площа, технічне облаштування, кількість місць для паркування транспортних засобів, затверджується рішенням сільської, селищної або міської ради про встановлення збору. Таке рішення разом із переліком осіб, які уповноважені організувати та провадити діяльність щодо забезпечення паркування транспортних

засобів, надається виконавчим органом сільської, селищної, міської ради органу державної податкової служби.

Об'єктом оподаткування цим збором є земельна ділянка, яка згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах або інших місцях, а також комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їхні частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, за винятком площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів, передбачених статтею 30 Закону України "Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні".

Також базою оподаткування є площа земельної ділянки, відведена для паркування, площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їхніх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету.

Ставки збору встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 квадратний метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності.

Визначаючи ставку збору, сільські, селищні та міські ради враховують місцезнаходження спеціально відведених місць для паркування транспортних засобів, площу спеціально відведеного місця, кількість місць для паркування транспортних засобів, спосіб поставлення транспортних засобів на стоянку, режим роботи та їхню заповнюваність.

Сума збору за місця для паркування транспортних засобів, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується у строки, визначені для квартального звітнього (податкового) періоду.

Платник збору, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на земельній ділянці не за місцем реєстрації такого платника збору, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як платника збору в органі державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки.

КОМПЛЕКСНЕ ПРАКТИЧНЕ ІНДИВІДУАЛЬНЕ ЗАВДАННЯ З КУРСУ “ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ В ОПОДАТКУВАННІ” ДЛЯ СТУДЕНТІВ ДЕННОЇ ФОРМИ НАВЧАННЯ НАПРЯМУ ПІДГОТОВКИ 6.030509 “ОБЛІК І АУДИТ”.

Тема 1. Особливості облікового забезпечення оподаткування за Податковим кодексом України

Для вивчення цієї теми необхідно ознайомитися з рекомендованими джерелами, наведеними у списку літератури. Особливу увагу слід звернути на сутність і складові підсистеми облікового забезпечення: первинну документацію з обліку нарахування податків і зборів, установлених Податковим кодексом України, реєстри аналітичного обліку розрахунків за ними, визначення за обліковою політикою підприємства необхідних для цього аналітичних рахунків (їхніх номерів і назв), кореспонденцію цих рахунків.

Необхідно засвоїти такі основні терміни: податок; збір; база оподаткування; облікове забезпечення; підсистема податкового обліку; касовий метод; метод нарахування.

Глибшому засвоєнню матеріалу сприятиме вирішення тестових завдань.

Тестові завдання:

1. Підсистема податкового обліку – це:
 - а) принципи бухгалтерського обліку, які стосуються визначення бази оподаткування;
 - б) сукупність методів і процедур формування бази оподаткування;
 - в) система реєстрів з відображення податків і платежів;
 - г) кореспонденція рахунків з нарахування і сплати податків.
2. Податковий облік – це:
 - а) підсистема бухгалтерського обліку, яка надає інформацію про діяльність підприємства внутрішнім користувачам для планування, управління, контролю;

б) підсистема бухгалтерського обліку, яка надає інформацію державним податковим органам та керівництву підприємства про порядок нарахування та сплату податків і платежів;

в) підсистема бухгалтерського обліку, яка надає інформацію зовнішнім і внутрішнім користувачам про фінансовий стан, фінансові результати підприємства, державним податковим органам та керівництву підприємства про порядок нарахування й сплату податків і платежів.

3. Обов'язковість ведення податкового обліку:

а) залежить від рішення підприємства;

б) регулюється Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”;

в) регламентується Податковим кодексом України.

4. Чим податковий облік відрізняється від фінансового?

а) різні цілі обліку, користувачі інформації, вимірники;

б) різні первинні документи, фахівці, що здійснюють облік;

в) різні законодавчі та нормативні документи, правила ведення, принципи обліку; порядок розрахунку фінансового результату.

5. Податковий облік може здійснюватися:

а) поза системою бухгалтерського обліку;

б) на балансових рахунках;

в) на позабалансових рахунках.

6. Взаємозв'язок податкового і фінансового обліку в тому, що:

а) обидва фіксують одні й ті самі дані та факти господарської діяльності;

б) обидва види обліку ведуть одні й ті самі спеціалісти-бухгалтери;

в) принцип першої події застосовується як у податковому, так і фінансовому обліку;

г) сума витрат у податковому обліку відповідає сумі витрат діяльності у фінансовому обліку.

Цій меті служить формулювання відповідей на такі питання теми:

1. Податковий і фінансовий облік як основа забезпечення фіскальної звітності підприємств.

2. Характеристика рахунків податкового обліку. Взаємозв'язок рахунків податкового обліку з іншими рахунками Плану рахунків.

3. Проблемні аспекти методології податкового обліку.

Важливим є набуття практичних навиків з організації облікового забезпечення нарахування та сплати податків і платежів, визначених Податковим кодексом України. Саме цій меті підпорядковані наведені варіанти, які виконуються за підгрупами студентів, визначених викладачем, які, на основі Податкового кодексу (розділ 1, ст. 9–10), визначають податки і платежі за своїм варіантом.

Отже, користуючись Планом рахунків бухгалтерського обліку і визначеннями податку та збору за ст. 6 Податкового кодексу та їхніми видами (ст. 8, 9, 10), відкрийте у Відомості 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом (або за комп'ютерною програмою 1 С. Бухгалтерія) аналітичні рахунки до субрахунків синтетичних рахунків 64 “Розрахунки за податками і платежами”, 65 “Розрахунки за страхуванням” відповідно з наведеними варіантами.

Варіанти завдань

№	Види податків і платежів за ст. 9 та 10 розділу І ПККУ	Сальдо на 1.09.201 __ р.	Обіги	
			Дебетовий	Кредитовий
1	Пункт 9.1.1	25168,00	100% від суми сальдо	115% від суми сальдо
	Пункт 9.1.5.	429,00		
	Пункт 10.1.1	6756,00		
2	Пункт 9.1.2	63426,66	100% від суми сальдо	112% від суми сальдо
	Пункт 9.1.6	3122,00		
	Пункт 10.1.2	8615,00		
3	Пункт 9.1.3	60129,00	100% від суми сальдо	118% від суми сальдо
	Пункт 9.1.10	2656,00		
	Пункт 10.2.2	123,00		
4	Пункт 9.1.4	98956,00	100% від суми сальдо	104% від суми сальдо
	Пункт 9.1.9	15166,00		
	Пункт 10.2.3	974,00		

Сальдо на 1.09.201 __ р. змінюється шляхом заміни першої (дві перших – у кого номер за списком групи двозначний) або останньої (двох останніх) цифр. Наприклад, студент Антонюк С. В. у списку групи перший, а Яровий Д. І. – останній, тобто, 30-й. Отже, вони можуть

вказати такі цифри: 25161,00 – Арсенюк С. В.; або 25130 грн. – Яровий Д. І. і т. д.

Обґрунтуйте письмово особисте розуміння такого підходу до визначення аналітичних рахунків з обліку розрахунків за податками, зборами і платежами у формі короткої (3-5 речень) пояснювальної записки.

На основі скоригованих таким чином вихідних даних проведіть записи на аналітичних рахунках та визначте сальдо на кінець місяця у Відомості 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом чи з використанням комп'ютера.

Тема 2. Облікове забезпечення розрахунків і звітності за податком на додану вартість

Для засвоєння матеріалу теми треба опрацювати розділ V “Податок на додану вартість” Податкового кодексу України, Інструкцію з бухгалтерського обліку ПДВ, Положення про реєстрацію платників ПДВ, Порядок заповнення податкової накладної, Порядок ведення реєстру виданих та отриманих податкових накладних, порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних.

Необхідно засвоїти такі основні терміни: податок на додану вартість; база оподаткування ПДВ; ставка ПДВ; податковий кредит; податкове зобов'язання; заборгованість перед бюджетом; бюджетне відшкодування.

Перед вирішенням комплексного практичного індивідуального завдання варто пригадати лекційний матеріал. Користуючись тестовими завданнями, спробуйте навести визначення, яке є правильним щодо наведених варіантів.

Тестові завдання:

1. Якщо першою подією є отримання цінностей, то суму податкового кредиту під час отримання ТМЦ, придбання яких пов'язане з основною діяльністю підприємства, відображають кореспонденцією рахунків:

- а) Дебет 641, Кредит 631;
- б) Дебет 641, Кредит 682;

в) Дебет 641, Кредит 685;

г) Дебет 641, Кредит 372.

2. Підставою для нарахування податкового кредиту без отримання податкової накладної є:

а) транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку;

б) товарно-транспортна накладна, яка містить загальну суму нарахованого податку;

в) платіжні документи, які містять загальну суму нарахованого податку.

3. Датою виникнення права на податковий кредит вважається:

а) дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг);

б) дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок чи в касу платника податку як оплата товарів, робіт та послуг, що підлягають поставці;

в) дата сплати податку за податковим зобов'язанням.

4. За нульовою ставкою ПДВ оподатковуються операції з:

а) імпорту товарів;

б) експорту товарів та супутніх послуг;

в) продажу підакцизних товарів підприємствами;

г) поставки переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою.

5. Податковий кредит з ПДВ – це:

а) фінансовий кредит, тобто кошти, які надаються банком;

б) товарний кредит, тобто товари, які передаються у власність юридичним (фізичним) особам на умовах відстрочення кінцевого розрахунку;

в) сума, яку платник податку зобов'язаний сплатити протягом податкового періоду;

г) сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.;

Потрібно також сформулювати відповіді на такі питання цієї теми:

1. Порядок визначення та реєстрації платників податку на додану вартість.

2. Об'єкт оподаткування податком на додану вартість. База оподаткування і ставки ПДВ.

3. Податковий кредит з ПДВ.

4. Податкове зобов'язання з податку на додану вартість.

6. Первинний облік ПДВ

7. Аналітичний облік ПДВ і кореспонденція рахунків з відображення розрахунків за ним.

8. Методика складання податкової декларації з податку на додану вартість.

Для набуття практичних навиків необхідне ознайомлення з методикою складання первинних документів, відображення їхніх даних у реєстрах аналітичного обліку, коригування записів, оскільки поглиблене засвоєння матеріалу можливе за умови максимального наближення практичних вправ до особливостей діяльності суб'єктів господарювання.

Тому необхідно, перш за все, навчитись заповнювати податкові накладні та додатки до них, реєстр отриманих і виданих податкових накладних. З цією метою, використовуючи наведені дані, випишіть податкову накладну на продаж наступних товарів (за варіантами).

№ групи	Порядковий № студента в групі	Індивідуальний податковий номер продавця	Індивідуальний податковий номер покупця	Адреси	
				Продавця	Покупця
ОА-41	01-09	37400011271	300410574260	м. Тернопіль	м. Вінниця
ОА-42	10-19	37400011476	300410574335	м. Київ	м. Луцьк
ОА-43	19-29	37400011624	300410574426	м. Львів	м. Харків
ОА-44	30-35	37400011815	300410574518	м. Київ	м. Донецьк

Складіть розрахунок коригування кількісних та вартісних показників (додаток № 2) до цієї податкової накладної у зв'язку зі зміною (переглядом) на 10% ціни на товари.

№ свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ		Назва товару	Кількість товару	Ціна товару
Продавця	Покупця			
6229517	33715687	Вказати самостійно	245	Вказати самостійно
6229584	33715683		20	
6229587	33715661		131	
6229593	33715654		94	

За умовою, яка використана для складання податкової накладної, заповніть товарно-транспортну накладну типової форми № 1 - ТН.

Проведіть записи в Реєстрі отриманих та виданих податкових накладних. У розділ I “Видані податкові накладні” першою впишіть заповнену особисто. Далі вкажіть дані розрахунку коригування (додатку № 2), а потім записи проведіть за такими варіантами:

№ з/п	Дата	Порядковий номер	Вид документа	Платник податку – покупець		Сума, включаючи ПДВ
				Найменування	Податковий номер	
1	Згідно з вписаною податковою накладною та додатка № 2					
2			ПН 02	Вказати на основі даних податкової накладної та додатка № 2	За аналогією з вписаною податковою накладною	12000
3			ПН 07			100000
4			ПН 08			60000
5			ПН 11			9000
6			ТК			*
Усього за звітний податковий період						

* Дані про вартість проданого квитка і суму страхового збору та ПДВ: 146,95 грн. – тариф 87,20 грн. + СП. 11,67 грн. + ПДВ. 19,77 грн. + СТР. 1,31 грн.+ КЗБ 12 грн. + Посл. 15 грн.

У розділі II “Отримані податкові накладні” записи проведіть на основі наступних даних:

№ з/п	Дата отримання	Дата вписування	№ накладної	Вид документа	Постачальник		Сума з ПДВ
					Найменування (П.І.Б.)	Податковий номер	
1				ПН			6000
2				ПН			18000
3				ПН			9000
4				ПН			2400
5,6				ТК			*

* Дані про вартість придбаного квитка і суму страхового збору та ПДВ: 146,95 грн. = тариф 87,20 грн. + СП. 11,67 грн. + ПДВ. 19,77 грн. + СТР. 1,31 грн.+ КЗБ 12 грн. + Посл. 15 грн.

Далі кожен студент виконує завдання за своїм варіантом, який визначається за номером групи та його порядковим записом у списку: перших дев'ять студентів – 01, 02, 03 ... 09: других дев'ять студентів – 10,11, 12, 13 ... 19 і т. д.

Наприклад, студент групи ОП-41 Мартин В. значиться у списку дев'ятим. Його індивідуальне завдання № 109: 1 – перша група; 0 – перша цифра порядкового номера студента в групі; 9 – остання цифра порядкового номера студента в групі. Студент гр. РК-42 Яцик З. значиться у списку тридцять другим, отже виконує завдання за варіантом 232.

Тобто, варіант Мартина В. складається з даних: 211 – номер податкової накладної; вартість проданої продукції 60000 грн., змінено суму її вартості на 10000 грн.. Варіант Яцика З.: 212; 90000; 3000.

Зокрема, у розділі 1 “Видані податкові накладні” записи треба провести з урахуванням таких даних:

Номер групи	Номер накладної	Дата накладної
1	211	16.09.
2	212	18.09.
3	214	21.09.
4	215	25.09.
5	216	26.09.
6	217	10.09.
7	218	3.09.
Перша цифра порядкового номера студента в групі	Вартість проданої продукції, грн.	Сума ПДВ, грн. (визначити самостійно)
0	60000	
1	70000	
2	80000	
3	90000	
Остання цифра порядкового номера студента в групі	Змінено вартість продукції	
	Загальна сума, грн.	ПДВ, грн. (визначити самостійно)
1	2000	
2	3000	
3	4000	
4	5000	
5	6000	
6	7000	
7	8000	
8	9000	
9	10000	
0	11 000	

У розділі II “Отримані податкові накладні” впишіть дані за варіантом, визначеним за такими даними:

Номер групи	Номер накладної	Дата накладної
1	142	10.09.
2	156	12.09.
3	101	15.09.
4	193	12.09.
5	204	07.09.
6	139	06.09.
7	211	19.09.

Перша цифра порядкового номера студента в групі	Код постачальника	Вартість придбаних товарів без ПДВ, грн.	Сума ПДВ, грн. (визначити самостійно)	Номер додатка № 2 до податкової накладної	Зменшено вартість у зв'язку зі зміною цін, грн.	Сума зменшення ПДВ, грн.
0	62126301	20000		8	2000	400
1	62229517	15000		10	1500	300
2	62435109	12000		12	1200	240
3	62476810	10000		14	1000	200
Остання цифра порядкового номера студента в групі		Імпортовано дизельне паливо, ПДВ за яким оформлено векселем				
		Вартість без ПДВ, грн.		ПДВ, грн. (визначити самостійно)		
1		12000				
2		13000				
3		14000				
4		15000				
5		16000				
6		17000				
7		18000				
8		19000				
9		20000				
0		21000				

На основі даних виданих і отриманих податкових накладних проведіть записи в Журналі реєстрації господарських операцій, згрупуйте їх та перенесіть обіги за рахунком 6411 “Розрахунки за

ПДВ” у Відомість 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом. Визначте сальдо за цим аналітичним рахунком на кінець місяця.

Випишіть платіжне доручення на сплату заборгованості за станом на 1 жовтня ц. р. до бюджету за податком на додану вартість.

За даними реєстру виданих та отриманих податкових накладних складіть Податкову декларацію з податку на додану вартість за вересень ц. р. та заповніть статтю 2000 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ф. № 2 за три квартали ц.р.

Всі первинні документи та реєстри аналітичного обліку, а також указані звітні форми включіть у розрахункову частину виконання завдання.

Тема 3. Облікове забезпечення звітності за податком на прибуток підприємств

Під час підготовки до виконання КПЗ необхідно ознайомитися з розділом III “Податок на прибуток” Податкового кодексу України, засвоїти економічний зміст доходів від реалізації, ознайомитися з особливостями їхнього відображення в податковому обліку. Потрібно вивчити кореспонденцію рахунків з відображення доходів, особливості групування за видами в аналітичному обліку. Водночас треба звернути увагу на відмінності визначення витрат у податковому та фінансовому обліку.

Далі необхідно ознайомитись з методикою калькулювання собівартості продукції (робіт та послуг), визначення фінансових результатів від реалізації, маючи на увазі, що адміністративні витрати та витрати на збут, а також нерозподілені постійні загальновиробничі витрати не включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Необхідно засвоїти також терміни: дохід; виручка від реалізації; витрати; собівартість; база оподаткування податком на прибуток; прибуток; збиток; податок на прибуток; ставка податку на прибуток.

Тестові завдання

1. Узгодження податкового та бухгалтерського обліку щодо визначення оподаткованого прибутку (в частині обліку витрат) здійснюється кореспонденцією рахунків:

- а) за дебетом рахунків 30,31,36,37;
- б) за кредитом рахунків 63,65,66,685;
- в) за кредитом рахунків 23,91,92,93;
- г) за дебетом рахунків 80 – 85.

2. Сума прибутку до оподаткування визначається:

- а) як різниця між виручкою та собівартістю продукції;
- б) як різниця між доходами й витратами, що скоригована на амортизацію основних засобів;
- в) як сальдо рахунка 79;
- г) як сальдо рахунка 44.

3. У податковому обліку при формування доходів і витрат:

- а) береться до уваги процес виробництва;
- б) процес виробництва взагалі не розглядається, оскільки до уваги береться лише постачання та реалізація;
- в) враховуються дати відображення доходів і витрат;
- г) не враховуються дати доходів і витрат;

4. Витрати це:

а) сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній, нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбані, виготовлені таким платником податку для їхнього подальшого використання у власній господарській діяльності;

б) сума витрат, пов'язаних зі здійсненням основної діяльності підприємства.

5. Підставою для обліку витрат є:

- а) товарно-транспортна накладна;
- б) виписка банку про рух грошових коштів, прибуткові та видаткові касові ордери;
- в) податкова накладна, розрахунок коригування сум ПДВ до податкової накладної;

6. Для ведення аналітичного обліку витрат застосовують такі облікові реєстри:

- а) головну книгу;
- б) відомість обліку витрат;
- в) журнали-ордери.

7. Доходи – це:

- а) дебетовий обіг рахунка 90;
- б) дебетовий обіг рахунка 70;
- в) дебетовий обіг рахунка 79;
- г) кредитовий обіг рахунків класу 7.

8. Для ведення аналітичного обліку доходів застосовують такі облікові реєстри:

- а) головна книга;
- б) відомість обліку доходів;
- в) журнали-ордери.

9. Фінансові результати звітного року – це:

- а) сума грошей на поточному рахунку;
- б) різниця між доходами та витратами;
- в) різниця між дебетовим й кредитовим обігами рахунків класу 7 та 9;
- г) сальдо рахунка 44.

10. Об'єктом оподаткування податку на прибуток є:

- а) різниця між виручкою від реалізації й виробничими витратами;
- б) різниця між доходами, витратами та амортизацією;
- в) різниця між доходами та витратами;
- г) різниця між доходами й собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

11. Витрати – це :

- а) вартість сировини, електроенергії та заробітна плата працівників підприємства;
- б) жива й уречевлена праця;
- в) дебетовий обіг за рахунком 23 “Виробництво”;
- г) сума прямих та загальновиробничих витрат.

12. Доходи – це:

- а) виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- б) кредитовий обіг за рахунками класу “Доходи і результати діяльності”;
- в) надходження коштів на рахунок банку;

г) надходження коштів від операційної фінансової та інвестиційної діяльності.

13. Дохід від реалізації продукції відображається такими записами:

- а) Дт 36, Кт 26;
- б) Дт 90, Кт 26;
- в) Дт 36, Кт 70;
- г) Дт 70, Кт 79.

14. Податковою базою для цілей оподаткування прибутку підприємства є:

- а) грошове вираження доходу як об'єкта оподаткування;
- б) фізичне вираження прибутку як об'єкта оподаткування;
- в) грошове вираження прибутку як об'єкта оподаткування;
- г) прибуток як об'єкт оподаткування.

Для виконання КПЗ треба також визначитись з відповідями на такі питання теми:

1. Прибуток як економічна категорія. Відмінності прибутку за ПКУ та П(С)БО.

2. Платники податку на прибуток та методика визначення бази оподаткування.

3. Аналітичний облік і кореспонденція рахунків з відображення доходів, витрат та собівартості реалізації.

4. Звітність за податком на прибуток та методика її складання.

Завдання

Відобразити в обліку нарахування податку на прибуток.

Прибуток до оподаткування за П(С)БО – 60000 грн.;

Прибуток до оподаткування за податковим законодавством – 100000 грн.;

На основі наведених даних провести записи у Журналі реєстрації, склавши кореспонденцію рахунків з обліку доходів і витрат, податкового кредиту та податкового зобов'язання, підрахувати за наведеними операціями їхні загальні суми (суми наведені з податком на додану вартість), визначити оподатковуваний прибуток підприємства.

Визначити податок на прибуток

Зміст господарської операції	Сума, грн
1. Відвантажено продукцію покупцям	12000
2. Собівартість відвантаженої продукції	6000
3. Перераховано аванс райвузлу зв'язку	2400
4. Придбано з наступною оплатою виробничі запаси (пальне)	6400
5. Покупець перерахував оплату за продукцію	12000
6. Надійшов аванс від покупців	7200
7. Перераховано заборгованість нафтобазі	6400
8. Реалізовано продукцію, яку оплачено авансом	7200

Тема 4: Облікове забезпечення амортизації основних засобів та її відображення у звітності підприємств за Податковим кодексом

При підготовці до виконання КПІЗ за цією темою необхідно вивчити особливості податкового обліку основних засобів, їхнього надходження і вибуття, порядку нарахування амортизації (зносу) основних засобів.

Необхідно засвоїти такі основні терміни: балансова; первісна та залишкова вартість основних засобів; амортизація основних засобів та інших нематеріальних активів; методи нарахування амортизації.

Перед вирішенням комплексного практичного індивідуального завдання варто пригадати лекційний матеріал. Користуючись тестовими завданнями, спробуйте навести визначення, яке відображає сутність указаних термінів.

Тестові завдання

1. Під терміном “амортизація” слід розуміти:
 - а) поступове віднесення витрат на придбання, виготовлення або поліпшення основних засобів і нематеріальних активів;
 - б) систематичний розподіл вартості, яка амортизується, протягом строку корисного використання (експлуатації) необоротних активів;
 - в) коригування вартості необоротних активів;
 - г) формування резерву на просте відтворення необоротних активів.

2. Сума амортизації в податковому обліку залежить від:

- а) групи основних засобів;
- б) оподатковуваного прибутку;
- в) витрат діяльності;
- г) рівня експлуатації об'єктів.

3. Базою для нарахування амортизації в податковому обліку є:

- а) первісна вартість основних засобів;
- б) залишкова вартість основних виробничих засобів на початок звітного року;
- в) балансова (залишкова) вартість групи основних засобів (окремого об'єкта) на початок розрахункового кварталу;
- г) ліквідаційна вартість об'єктів.

4. Метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише під час нарахуванні амортизації об'єктів основних засобів, що входять до груп :

- а) 1 і 2;
- б) 2 і 3;
- в) 4 і 5;
- г) 6 і 7.

5. Для амортизації нематеріальних активів застосовується:

- а) прямолінійний метод;
- б) виробничий метод;
- в) кумулятивний метод;
- г) метод зменшення залишкової вартості.

Для глибшого засвоєння матеріалу теми дайте відповіді на такі питання:

1. Амортизація основних засобів: сутність з позицій оподаткування.

2. Об'єкти амортизації на підприємствах, їхня вартість та класифікація за Податковим кодексом.

3. Методика нарахування амортизації основних засобів.

4. Документальне забезпечення й аналітичний облік основних засобів та їхньої амортизації, відображення її у податковій звітності.

Задача 1

Скласти кореспонденцію рахунків з нарахування амортизації основних засобів, вартість яких становить:

- будівлі цеху – 364000 грн.;
- виробничого обладнання, інструментів – 154380 грн.;
- офісного обладнання – 9000 грн.;
- комп'ютерів і телефонів – 8000 грн.;
- офісного приміщення – 1100000 грн.;
- вантажного автомобіля, використовуваного на операціях, пов'язаних із доставкою готової продукції покупцям – 165700 грн.

Задача 2

Згрупувати об'єкти основних засобів, указавши норми амортизації, які повинні використовувати під час нарахування амортизації за обліковою політикою підприємства.

Вихідні дані для всіх груп:

Основні засоби	Вартість основних засобів за станом на 01.04.201_ р., грн.
Адміністративна будівля	230 040,00
Будівля магазину	750 000,00
Будівля цеху № 1	1900 000,00
Будівля цеху № 2	1 690 000,00
Верстат для виготовлення продукції	11 332,00
Комп'ютер (відділ збуту)	2 700,00
Комплект монтажних інструментів	500,00
Легковий автомобіль	136 000,00
Машина для обробки деталей	1 988,28
Верстат для обробки деталей	1 152,00
Орендований фрезерувальний верстат	251 000,00
Верстат для виробництва	3 852,00

Далі врахуйте вихідні дані для індивідуальних завдань:

Номер групи	Перелік об'єктів	Балансова вартість основних засобів на початок I кварталу, грн.	Сума амортизації за I квартал, грн., коп.
1	Будівля цеху № 3	100 000	1800
	Виробниче обладнання	55 000	1000
	Офісне обладнання	7500	690
2	Комп'ютер	6300	900
	Телефон	540	80
	Легковий автомобіль	36 000	4 000
3	Будинок заводоуправління	125 000	3 000
	Вантажний автомобіль	56 000	6 000
	Господарський інвентар	3 650	400

Перша цифра порядкового номера студента в групі	Перелік об'єктів	Балансова вартість основних засобів на початок I кварталу, грн.	Сума амортизації за I квартал, грн.
0	Приміщення цеху	96 000	2 000
	Трактор	45 000	4 700
	Ескаватор	33 000	3 500
	Комп'ютерний пристрій	2500	300
1	Огорожа	45 000	5 000
	Гараж	25 000	3 000
	Лабораторія	64 500	7 000
	Адміністративна будівля	130 000	3 200
2	Принтер	3 000	150
	Сканер	560	200
	Мякий куток	4 500	500
	"1 С Підприємство"	5 000	500
3	Набір рацій	6 000	600
	Підйомний кран	47 000	5 000
	Телефон/факс	3 780	500

Остання цифра п.н. студента в групі	Вартість об'єктів, що надійшли в групу за I квартал, грн.				Вартість об'єктів, що вибули з групи за I квартал, грн.			
	I	II	III	IV	I	II	III	IV
1	25 000	1 200	4 580	9 800	12 000	11 000	5 000	3 560
2	24 000	15 200	6 540	7 800	43 000	12 000	6 000	4 560
3	22 500	3 200	4 520	7 500	26 500	13 000	7 000	4 570
4	45 800	4 560	2 540	9 800	34 500	14 000	8 000	8 540
5	65 230	8 750	1200	9 580	45 200	15 000	9 000	9 560
6	54 500	4 520	3 210	6 870	68 000	16 000	10 000	6 520
7	25 400	6 500	2 540	4 580	98 500	17 000	11 000	560
8	96 000	11 200	6 850	9 750	45 000	18 000	4 000	5 480
9	65 000	3 250	7 580	8 760	65 800	19 000	3 000	7 540
0	47 600	6 840	9 850	5 860	74 200	20 000	2 000	3 520

Нарахувати амортизацію цих об'єктів.

Тема 5. Облікове забезпечення звітності за податком на доходи фізичних осіб та єдиним соціальним внеском

При підготовці до виконання КПЗ за цією темою необхідно вивчити особливості податкового обліку платників податку та єдиного соціального внеску, визначення бази оподаткування, ставки податку з доходів фізичних осіб; нарахування та оподаткування окремих видів доходів та їхнього облікового забезпечення; порядок подання податкової звітності за податком на доходи та єдиним соціальним внеском.

Необхідно засвоїти такі основні терміни: фізична особа; податковий агент; резидент та нерезидент; податок на доходи фізичних осіб; єдиний соціальний внесок; податкова пільга.

Користуючись тестовими завданнями, спробуйте навести формулювання, яке відображає сутність указаних визначень.

Тестові завдання

1. Оподаткування доходів громадян – це :
 - а) податок на власність;
 - б) податок із доходів підприємницької діяльності;
 - в) податок із суми отриманих доходів;
 - г) податок на додану вартість.

2. Під час нарахування доходів база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата:

а) зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

б) збільшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

в) збільшена на суму податкової пільги;

г) зменшена на суму податкової пільги.

3. Доходи фізичних осіб у вигляді дивідендів оподатковуються у сумі:

а) 17%;

б) 4%;

в) 15%;

г) 10%.

Для глибшого засвоєння матеріалу теми дайте відповіді на такі питання:

1. Визначення оподатковуваних доходів фізичних осіб та податку на доходи за нормативно-правовою базою.

2. Особливості облікового забезпечення оподаткування доходів працівників підприємства.

3. Облікове забезпечення розрахунків з оподаткування доходів.

Завдання

Нараховано заробітну плату працівникам підприємства (дані спільні для всіх груп).

	Директор	Начальник цеху	Головний бухгалтер	Бухгалтери	Касир	Ст. інженер	Зав. складу	Робітники
Оклад, грн.	6 000	3 900	3 800	2 800	2 300	2 500	1 800	415000
Кількість осіб	1	1	1	2	1	3	1	110

Вказані працівники мають податкові пільги, зокрема: бухгалтер – одинока мати 2-х дітей до 18 років; зав. складу – інвалід другої групи; зав. відділом маркетингу – вдова, яка має дитину до 18 років.

Відобразити нарахування заробітної плати та суми єдиного соціального внеску і податку на доходи фізичних осіб.

Далі врахуйте вихідні дані для індивідуального завдання

Номер групи		Прізвище, ім'я, по батькові працівника	Місце роботи	Подача заяви про застосу- вання подат- кової соціальної пільги
1	1	Козак Г.Т	основне	+
	2	Хрущ О.Л.	основне	-
	3	Юхимчук О.А.	за сумісництвом	+
	4	Зарицька І.Л.	основне	+
	5	Михальчук Т.Л.	основне	+
	6	Ворко П.М.	основне	+
2	1	Мельник В.Л.	основне	+
	2	Голик О.В.	основне	+
	3	Коваль С.В.	основне	-
	4	Дубчак В.А.	основне	+
	5	Шевчук Ю.О.	за сумісництвом	-
	6	Попович Б.Б.	основне	+
3	1	Даткун Г.В.	за сумісництвом	-
	2	Житар О.Д.	основне	+
	3	Фоменко А.Р.	за сумісництвом	+
	4	Дем'янчук Р.П.	основне	+
	5	Осовський П.П.	основне	+
	6	Войтюк Б.С.	основне	-

Перша цифра порядко- вого номера студента в групі	Додаткові умови					
	Порядковий номер працівника					
	1	2	3	4	5	6
0	самотня матір (батько)	-	2 категорія постражда- лих внаслі- док Черно- бильської катастрофи	вдова (вді- вець)	-	інвалід ІІІ групи
1	І категорія постражда- лих внаслі- док Черно- бильської катастрофи	самотня матір (батько), 2 дітей до 18 років	аспірант	-	-	інвалід ІІ групи
2	студент	-	3 категорія постражда- лих внаслі- док Черно- бильської катастрофи	інвалід І групи	-	багатодітна сім'я
3	вдова (вдівець)	-	ординатор	самотня матір (батько)	-	3 категорія постраж- далих внаслідок Черно- бильської катастрофи

Остання цифра п.н. студента в групі	Сума заробітної плати																	
	жовтень 20 ____ р.						листопад 20 ____ р.						грудень 20 ____ р.					
1	780	900	1200	1300	650	450	1050	1500	360	860	785	560	450	650	450	652	856	680
2	640	580	1100	460	530	790	900	750	860	560	540	480	750	684	560	563	564	740
3	1000	600	1100	650	900	630	650	458	750	640	650	684	1000	985	652	452	653	745
4	500	750	1200	740	620	450	890	560	600	650	680	660	652	1100	456	854	653	235
5	600	750	650	680	920	390	550	556	480	650	8560	750	475	865	1200	1000	456	856
6	780	780	740	560	950	680	750	680	450	650	650	850	874	576	654	856	1000	689
7	590	680	490	850	960	750	980	1000	980	650	565	725	980	785	605	954	646	644
8	750	650	680	650	980	540	650	630	450	653	854	741	623	1000	654	758	962	1500
9	1000	540	680	740	560	860	680	754	685	654	450	680	654	569	850	630	780	650
0	1100	350	650	680	780	950	658	478	685	265	856	753	1000	450	650	850	480	650

Розрахунково-платіжна відомість
ТОВ “Збруч” за _____ 20 ____ року

№ з/п	П.І.П.	Оклад	Утримано				Всього утримано	До видачі
			СВ		профвнески 1%	ПДФО		
1.								
2.								
3.								
4.								
5.								
6.								
Разом:								

Відобразити нарахування доходів і утримань з них у Журналі реєстрації господарських операцій, скласти Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку.

За цими даними скласти Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ).

Тема 6. Облікове забезпечення звітності з акцизного податку

Під час підготовки до виконання КПЗ за цією темою необхідно вивчити особливості податкового обліку акцизного податку, визначення бази оподаткування, застосування його окремих видів товарів та порядку подання декларації.

Необхідно засвоїти такі основні терміни: акцизний податок; акцизні марки; акцизний склад.

Перед вирішенням комплексного практичного індивідуального завдання варто, користуючись тестовими завданнями, спробувати навести формулювання, яке відображає сутність указаних визначень.

Тестові завдання

1. Адвалорна ставка акцизного податку:
 - а) стабільна сума акцизного зобов'язання;
 - б) частина зобов'язання за специфічною ставкою оподаткування;
 - в) сума, яка сплачується під час митного оформлення підакцизних товарів;
 - г) сума, яка нараховується у відсотках до вартості підакцизних товарів.
 2. Специфічна ставка акцизного податку:
 - а) нараховується на специфічні товари;
 - б) визначається за специфічними формулами;
 - в) нараховується у гривнях від одиниці виміру;
 - г) нараховується з урахуванням міцності алкогольних і тютюнових виробів.
 3. Підакцизні товари:
 - а) вироблені з імпортованої сировини;
 - б) вироблені на експорт алкогольні вироби;
 - в) вироблені на експорт тютюнові вироби;
 - г) вітчизняні й імпортовані алкогольні й тютюнові вироби та ін.
- Для глибшого засвоєння матеріалу теми дайте відповіді на такі питання:

1. Платники акцизного податку, їхня реєстрація та об'єкти оподаткування.

2. Ставки акцизного податку, дати виникнення і сплати зобов'язань та методика їхнього розрахунку.

3. Аналітичний облік придбання й використання акцизних марок та відображення нарахування і сплати акцизного податку.

4. Складання й подання звітності за акцизним податком.

Задача 1

1. Підприємство імпортувало 60 т бензину АИ-93, 20 легкових автомобілів потужністю двигунів 1600, 2300, 3000 см³ та 200 кг сигар. Частина цих товарів реалізована.

Нарахуйте податкове зобов'язання з акцизного податку, проведіть записи операцій за кореспонденцією рахунків, в тому числі з придбання марок акцизного податку, складіть податкову звітність.

Тема 7. Облікове забезпечення звітності з екологічного податку та рентних платежів і плати за користування надрами

Під час виконання КППЗ за цією темою необхідно вивчити об'єкти, базу оподаткування екологічним податком, рентною платою, їхні ставки, порядок обчислення податкових зобов'язань за ними та відображення в обліку.

Необхідно засвоїти такі основні терміни: вуглеводнева сировина; добування корисних копалин; корисні копалини; мінеральна сировина; обсяг видобутої вуглеводневої сировини; обсяг видобутих корисних копалин (мінеральної сировини); пересувне джерело забруднення; первинна переробка (збагачення) мінеральної сировини; рентна плата; платник рентної плати; рециркулюючий газ; розміщення відходів; стаціонарне джерело забруднення.

Тестові завдання.

1. Базою оподаткування екологічним податком є:

- а) пропускна спроможність каналізації;
- б) діаметр витяжних вентиляційних труб;

в) обсяг ємкостей для зберігання відходів;
г) обсяг палива, що використовується в процесі виробництва тепло- (електро) енергії.

2. Ставки екологічного податку встановлені за:

а) тверді відходи – у грн. за один кубометр;
б) рідкі відходи – у грн. за одну тисячу літрів;
в) викиди в атмосферу двоокису вуглецю – у відсотках до вартості;

г) за будь-які викиди – у грн. за одну тонну.

3. Об'єктом оподаткування рентною платою є:

а) земельна ділянка, на якій проводиться виробнича діяльність підприємства;

б) обсяг видобутої вуглеводневої сировини у податковому (звітному) періоді;

в) вироблена продукція з видобутих ресурсів;

г) обсяги транспортування нафти, газу, аміаку.

4. Об'єктом оподаткування платою за користування надрами є:

а) обсяг реалізованих корисних копалин;

б) обсяг непогашених корисних копалин;

в) обсяг погашених корисних копалин;

г) обсяг перероблених корисних копалин;

Для глибшого засвоєння матеріалу теми дайте відповіді на такі питання:

1. Платники, об'єкти та база обчислення екологічного податку.

2. Ставки, методика визначення й аналітичний облік нарахування і сплати екологічного податку.

3. Платники й об'єкти рентної плати та плати за користування надрами.

4. Ставки, методика визначення й аналітичний облік нарахування і сплати рентної плати та плати за користування надрами.

5. Методика складання і подання звітності за екологічним податком, рентною платою та платою за користування надрами.

Завдання 1

Згідно із зазначеними формулами у статтях 249.3-249.5 Податкового кодексу визначити суму екологічного податку, яку повинно сплатити підприємство.

Варіанти викидів, т	Викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення	Викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення	Скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти
		0,5	0,3
1	Аміак	Дизельне біопаливо	Азот амоній
2	Вуглецю окис	Мазут	Нітрити
3	Ацетон	Гас	Фосфати
4	Озон	Зріджений нафтовий газ	Хлориди
5	Сірководень	Стиснений природний газ	Нафтопродукти

Відобразити нараховані суми у Журналі реєстрації господарських операцій та Податковій декларації з екологічного податку.

Завдання 2

Керуючись статтями 253.1 – 263.9 Податкового кодексу нарахуйте рентну плату за:

- транспортування 2000 т нафти магістральним нафтопроводом Одеса-Броди;
- транзитне транспортування 500 тис. м³ природного газу територією України до м. Тернопіль;
- видобуток солі кам'яної, вапняку, гіпсу, піску, глини.

Відобразити нараховані суми в Журналі реєстрації господарських операцій та відповідних Податкових розрахунках.

Тема 8. Облікове забезпечення звітності зі зборів за використання природних ресурсів

Треба засвоїти сутність плати за землю, особливості облікового забезпечення податкового обліку землі, використання води, природних

ресурсів, методику визначення відповідних податків (зборів), відображення їх у системі кореспонденції рахунків та складання податкових розрахунків за ними.

Необхідно ознайомитися з порядком реєстрації платників збору за спеціальне використання води, використання лісових ресурсів, визначення об'єктів оподаткування, ставками збору та порядком обчислення й відображення в обліку нарахованих сум.

Доцільно засвоїти такі основні терміни: власники земельних ділянок; дані державного земельного кадастру; земельний податок; землекористувачі; земельна ділянка; землі сільськогосподарського призначення; землі житлової та громадської забудови; несільськогосподарські угіддя; одиниця площі оподаткованої земельної ділянки; нормативна грошова оцінка земельних ділянок; орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності; плата за землю; сільськогосподарські угіддя; фіксований сільськогосподарський податок; частка сільськогосподарського товаровиробництва.

Тестові завдання

1. Податковий облік природних ресурсів включає:

- а) географічні дані про суб'єкта господарської діяльності;
- б) юридичну адресу суб'єкта господарської діяльності;
- в) наявність земельних угідь суб'єкта господарської діяльності;
- г) обсяги спожитої води суб'єктом господарської діяльності;

2. Підприємство має державний акт на право постійного користування землею, що знаходиться під адміністративною будівлею. Частину будівлі було продано іншим власникам. Чи повинні ці власники сплачувати податок на землю:

- а) так, згідно з отриманою площею;
- б) якщо в осіб немає документів, що підтверджують право власності на землю, вони не є власниками і платниками податку за землю;
- в) власники частини будівлі повинні сплачувати орендну плату.

3. Грошова оцінка земельної ділянки індексується:

- а) самостійно бухгалтером підприємства;

- б) розпорядженням керівника підприємства;
- в) комісією, створеною на підприємстві;
- г) за розпорядженням директивних органів.

Для глибшого засвоєння матеріалу теми дайте відповіді на такі питання:

1. Платники, об'єкти, база оподаткування і ставки податку (плати) за землю. Аналітичний облік земельних ділянок та розрахунки і звітність за податком на землю.

2. Платники, об'єкти, ставки та аналітичний облік розрахунків і складання звітності зі збору за спецвикористання води.

3. Платники, об'єкти оподаткування ставки та звітність зі збору за спеціальне використання лісових ресурсів.

4. Облік і звітність за розрахунками з фіксованого сільськогосподарського податку.

Завдання

1. На основі наведених даних нарахувати податок за землю.
2. Відобразити нарахування плати за землю в системі кореспонденції рахунків у Журналі реєстрації господарських операцій.
3. Скласти "Податковий розрахунок земельного податку".

Вихідні дані для вирішення індивідуального завдання

(Виписка з "Акта про право власності на землю")

№ групи	Площа сільськогосподарських угідь, га			Перша цифра порядкового номера студента в групі	Грошова оцінка землі, грн.			Ставки податку
	рілля	сіножаті	пасовища		рілля	пасовища	сіножаті	
1	2520	65	19	0	9670	2150	4130	рілля, сіножаті і пасовища 0,1%
2	2740	72	17	1	10120	3170	4270	
3	2960	83	16	2	11060	3640	4540	
				3	12140	3970	4670	

Остання цифра порядкового номера студента в групі	Індекси інфляції для індексації грошової оцінки землі $K_i=(I-10):100$	Уточнена оцінка (грн.) землі за коефіцієнтом індексації $Y_{03}=W \times K_i$ (визначається самостійно)			
		ріллі	сіножаті	пасовища	всього
1	108,3				
2	107,2				
3	109,4				
4	106,3				
5	109,4				
6	108,9				
7	107,6				
8	108,6				
9	109,6				
0	107,7				
Загальна сума плати за землю		тис.грн.			

Тестові завдання

1. Ставки збору за заготівлю деревини застосовуються з урахуванням розподілу лісів за:

- а) віком і сортом;
- б) поясами і розрядами;
- в) напрямками використання;
- г) територіальною приналежністю

2. На основі яких документів, суб'єкти лісових відносин користуються лісовими ресурсами:

- а) сертифікатів;
- б) ліцензій;
- в) лісорубних квитків;
- г) дозволів районних лісових господарств.

3. Не є об'єктом оподаткування збору за спеціальне використання води без її вилучення з водних об'єктів:

а) фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії;

б) використання поверхневих вод вантажним та пасажирським самохідним і несамохідним флотом;

в) використання води для потреб зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів;

г) використання води для потреб рибництва.

4. Суми збору за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і рибництва підприємства нараховують самостійно і:

- а) щомісячно;
- б) щоквартально;
- в) раз у півріччя;
- г) у кінці звітнього року.

5. У разі перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту використання води збір обчислюється і сплачується виходячи з фактичних обсягів використаної води понад встановлений ліміт використання води, ставок збору та коефіцієнтів:

- а) у 1,5 кратному розмірі;
- б) у 2 кратному розмірі;
- в) у 3 кратному розмірі;
- г) у 5 кратному розмірі.

Завдання

Підприємства виробляють безалкогольні напої і продають її на всій території України. Необхідно нарахувати збір за використання води підприємствами, які виробляють напої згідно з даними свого варіанта:

Варіант	Використано підземної води, що входить до складу напоїв, м ³	Використано води для промислових потреб, кількість, м ³	Сума збору, грн.
1	20670	12435	
2	32245	33452	
3	45768	78790	
4	34897	4567	
5	454546	32891	

Провести записи з нарахування і сплати збору в Журналі реєстрації господарських операцій і скласти звітний розрахунок.

Тема. 9. Облікове забезпечення звітності за єдиним податком

Вивчення цієї теми передбачає ознайомлення з формами документів, які використовують у своїй діяльності платники єдиного податку. Для більш досконалого засвоєння матеріалу кожний студент повинен сформувати пакет документів – від заяви про реєстрацію до декларації зі сплати єдиного податку.

Засвоєння матеріалу теми передбачає визначення відмінностей регулювання облікового забезпечення діяльності малих підприємств, здійснення такого забезпечення, формування звітності.

Необхідно засвоїти такі основні терміни: єдиний податок; платник єдиного податку; обкладення єдиним податком; ставка єдиного податку; фізична особа; юридична особа.

Тестові завдання

1. Підтвердженням права на спрощену систему оподаткування і звітності є:

- а) статут малого підприємства;
- б) Податковий кодекс України;
- в) заява суб'єкта господарювання;
- г) свідоцтво платника єдиного податку;
- д) П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”.

2. Платники єдиного податку поділяються:

- а) на дві групи;
- б) на три групи;
- в) на чотири групи;
- г) на п'ять груп;
- д) на шість груп.

3. Віднесення платників єдиного податку до відповідної групи здійснюється з урахуванням:

- а) чисельності найманих осіб;
- б) суми отриманого доходу;
- в) суми єдиного податку;

г) наявності чи відсутності найманих працівників та суми доходу;

д) терміну провадження діяльності.

4. Книгу обліку доходів і витрат ведуть платники єдиного податку:

а) першої групи;

б) другої групи;

в) третьої групи, які не є платниками ПДВ;

г) третьої та п'ятої груп, які є платниками ПДВ.

5. Книгу обліку доходів ведуть платники єдиного податку:

а) шостої групи;

б) п'ятої та шостої груп;

в) першої групи;

г) першої-другої груп, які не є платниками ПДВ;

д) першої-третьої груп, які не є платниками ПДВ;

6. Податкова декларація платника єдиного податку є:

а) однаковими для всіх шести груп;

б) специфічними для кожної із шести груп;

в) окремими для першої та спільними для решти груп;

г) окремими для підприємців – фізичних осіб та юридичних осіб;

д) окремими для першої-другої та третьої-шостої груп.

Для глибшого засвоєння матеріалу теми дайте відповіді на такі питання:

1. Суб'єкти господарювання, які мають право застосовувати спрощену систему оподаткування єдиним податком.

2. Облік доходів платників єдиного податку та ставки оподаткування.

3. Облік розрахунків та звітність за єдиним податком.

1. За наведеними даними визначити можливості переходу ПМП "Збруч" на спрощену форму оподаткування єдиним податком.

2. За наведеними господарськими операціями сформулювати облікове забезпечення оподаткування єдиним податком та скласти розрахунок сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємства – юридичною особою.

Вихідні дані для вирішення індивідуального завдання

Номер групи	Чисельність працюючих, осіб	Розмір виручки від реалізації продукції за попередній рік, тис. грн.	Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	Сума активів, тис. грн.
1	21	270	200	1000
2	39	490	400	1200
3	45	360	150	900

Перша цифра порядкового номера студента в групі	Відображено самостійне донарахування суми єдиного податку за II квартал 20__ року у зв'язку із заниженням податкового зобов'язання	Нараховано суму штрафу у зв'язку з виправленням помилки	Сплачено суму донарахованого єдиного податку	Сплачено суму штрафу	Ставка єдиного податку, %
0	2500	?	2500	?	10
1	3600	?	3600	?	6
2	4250	?	4250	?	10
3	1250	?	1250	?	6

Остання цифра порядкового номера студента в групі	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0
Зміст господарських операцій за III квартал 20__ року										
Отримано аванс за продукцію	45000	25000	56000	47000	36000	58000	16000	25000	78000	95000
Відвантажено продукцію	46000	25000	55000	48000	36000	59000	16000	24000	79000	94000
Собівартість продукції	20000	5000	15000	16000	20000	35500	12000	13000	55000	65000
Реалізовано товарів	55000	47000	15000	65000	33000	42000	5000	6000	4500	65000
Собівартість продукції	47000	35000	12000	51000	26000	35000	1500	2300	1500	46000
Передано безоплатно основні засоби	5000	6000	7000	8000	9000	10000	11000	12000	13000	14000
Реалізовано основні засоби на суму	26000	25000	32000	18000	9000	11000	16000	65000	15000	23000
Залишкова вартість основних засобів	15000	10000	31000	12000	4000	6500	9600	5100	9000	18000
Нараховано і виплачено заробітну плату за III квартал	45000	65000	33000	32000	41000	47000	29000	32500	34200	65400
Реалізовано продукції на умовах післяоплати	22000	23000	24000	25000	26000	27000	28000	29000	30000	31000
Собівартість продукції	12000	13000	14000	15000	16000	17000	18000	19000	20000	21000

РЕЄСТРАЦІЙНИЙ ЖУРНАЛ

ТОВ "Збруч" за _____ 20__ р.

№ операції	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Реєстри аналітичного обліку	
					за дебетом	за кредитом
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
	Всього					

Тема. 10. Облікове забезпечення придбання й використання ліцензій і патентів, розрахунків та звітності підприємств за іншими податками

Під час підготовки до завдання за цією темою треба вивчити особливості податкового обліку місцевих податків і зборів, їхній склад та особливості звітування за ними.

Необхідно засвоїти такі основні терміни: податок на нерухоме майно; транспортний збір; податок з реклами; збір за місця для нарахування транспортних засобів.

Тестові завдання

1. Ліцензія – це:

- а) право на продаж пива;
- б) право на вилов риби у ставках;
- в) право на торгівлю продуктами харчування;
- г) дозвіл на провадження видів діяльності, встановлених Податковим кодексом України;
- д) дозвіл на відкриття торговельного закладу, що торгує алкогольними напоями, пивом та тютюновими виробами.

2. Торговельний патент – це:

- а) документ на право продажу товарів для соціально незахищених верств населення;
- б) документ на право продажу продуктів дитячого харчування;
- в) документ на право продажу окремих товарів, перелік яких наводиться в Податковому кодексі України;
- г) документ на право здійснення торговельної діяльності.

3. Туристичний збір це:

- а) збір за туристичне спорядження;
- б) збір за проживання в туристичних палатках;
- в) збір за проживання в готелі;
- г) збір за проживання в готелі під час відрядження.

4. Податок на нерухоме майно це:

- а) податок на продаж нерухомого майна;
- б) податок на котедж чи квартиру;
- в) податок на підсобні будівлі;
- г) податок на об'єкти житлової нерухомості.

5. Збір на першу реєстрацію транспортних засобів розповсюджується на:

- а) легкові автомобілі, які оприбутковуються на баланс підприємства;

б)вантажні автомобілі, що оприбутковуються на баланс підприємства;

в)придбані транспортні засоби та самохідні машини;

г)придбані нові й імпортовані транспортні засоби та самохідні машини;

д)будь-які транспортні засоби й самохідні машини, які придбані в Україні чи за кордоном.

Засвоєння матеріалу теми потребує формулювання відповідей на такі питання.

1. Облікове забезпечення придбання й використання ліцензій.
2. Облікове забезпечення придбання й використання патентів.
3. Облікове забезпечення розрахунків і звітності за іншими податками (зборами).

Задача 1

На основі наведених даних розрахуйте суму збору за першу реєстрацію транспортних засобів. Проведіть записи з його нарахування і сплати у Відомості 3.6 обліку розрахунків з бюджетом.

Назва транспортних засобів	Кількість, яка реєструється	Потужність ¹ двигуна, см ³	Ставка збору
Легкові автомобілі	2	Першого –2600 Другого – 1900	Див. п. 234.1.2 ПКУ
Вантажні автомобілі	2	1) 15000; 2) 16000	Див. п. 234.1.6
Автобуси	1	8000	Див. п. 234.1.6

¹ Кожний студент збільшує її на відсоток, що дорівнює його порядковому номеру в групі.

Задача 2

Визначте за наведеними даними суму туристичного збору та проведіть записи з його нарахування і сплати у Відомості 3.6 обліку розрахунків, з бюджетом.

Прізвище, ім'я, по батькові особи	Термін проживання в готелі з по	Вартість¹ проживання за одну добу	Ставка збору, %
Іванчук Г. М.	18.04 – 21.04	150,00	
Дзюба К. М.	17.04 – 19.04	160,00	
Васько Д. С.	11.04 – 16.04	180,00	
Голуб К. В.	10.04 – 14.04	210,00	
Майко В. В.	08.04 – 12.04	220,00	

¹ Кожний студент враховує, що в цю суму входить вартість сніданку (50 грн.), яку він збільшує на відсоток, що дорівнює його порядковому номеру в групі.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бернстайн Л. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Л. Бернстайн – М. : Финансы и статистика, 2002. – 615 с.
2. Бізнес-словник. – К. : Школа, 2002. – 72 с.
3. Василенко А. Первинні документи: правила складання та застосування / А. Василенко // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 16. – С. 9–17.
4. Єдина база податкових знань. Сайт ДПСУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sts.gov.ua/>.
5. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996 – XIV.
6. Закон України “Про відходи” від 05.03.98р. № 187/98-ВР.
7. Закон України “Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності” від 06.09.05 р. № 2806 – IV.
8. Закон України “Про ліцензування певних видів господарської діяльності” від 01.06.2000 р. № 1775 – III.
9. Інструкція до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій / Затв. наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291 та змінами, від 09.12.11 р. № 1591.
10. Інструкція з бухгалтерському обліку податку на додану вартість (у редакції наказу ДПА України від 24.12.2004 р. № 818, зі змінами, внесеними наказом Мінфіну України від 27.12.11 р. № 1753).
11. Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування / Затв. постановою Правління Пенсійного фонду України від 27.09.10 р. № 21–5.
12. Інструкція щодо заповнення форми звітності № 5-ПН “Звіт про прийнятих працівників” / Затв. наказом Міністерства соціальної політики України від 14.07.11 р. № 279.
13. Комарова І. В. Історичні аспекти оподаткування селянства в Україні / Комарова І. В. // Фінанси України. – 2001. – № 6. – С. 96–102.

14. Малишкін О. Податковий облік чи податкові розрахунки / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 1. – С. 22–28.

15. Методика визначення розмірів шкоди, зумовленої забрудненням і засміченням земельних ресурсів через порушення природоохоронного законодавства / Затв. наказом Міністерства екології та природних ресурсів України від 27.10.97р. № 171.

16. Методичні рекомендації із застосуванням реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами / Затв. наказом Міністерства фінансів України від 15.06.11 р. № 720.

17. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999.

18. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : у 3 т. / кол. авторів; [заг. редакція М. Я. Азарова]. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с.

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” / Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. № 73.

20. Пам’ятка про адміністративні процедури вписування, видачі і отримання податкових накладних. Лист ДПА України від 06.04.11 р. № 9497/7/16-1517 / Затв. наказом МФУ від 01.11.11 р. № 1379.

21. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (з наступними змінами).

22. Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці” / Затв. наказом МФУ від 25.01.11 р. № 27.

23. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 15.12.04 р. № 637.

24. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затв. наказом Мінфіну України від 24.05.95 р. № 88 (зі змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 24.07.2010 р.)

25. Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість / Затв. наказом ДПАУ від 22.12.10 р. № 978.

26. Порядок акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках та/або органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів / Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2011 р. № 11.

27. Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затверджений постановою КМУ від 29.12.10 р. № 1246.

28. Порядок ведення реєстру виданих та отриманих податкових накладних / Затв. наказом ДПАУ від 24.12.10 р. № 1002.

29. Порядок видачі свідоцтва платника єдиного податку // Затв. Міністерством фінансів України від 20.12.11 р. № 1675.

30. Порядок використання сум податку на додану вартість, сплачених переробними підприємствами до спеціального фонду державного бюджету / Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 2 березня 2011 р., № 246 (у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 23 квітня 2012 р. № 342).

31. Порядок заповнення відомості про виплачені суми компенсації сільськогосподарським товаровиробникам за поставлені ними переробному підприємству молоко або м'ясо в живій вазі / Затв. наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 02.03.2012 р. № 101.

32. Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість / Затв. наказом МФУ від 25.11.12 р. (у редакції наказу МФУ від 17.12.12 р. № 1347).

33. Порядок заповнення податкової накладної / Затв. наказом Міністерства фінансів України від 01.11.11 р. № 1379.

34. Порядок заповнення розрахунку розподілу суми компенсації між сільськогосподарськими товаровиробниками за поставлені ними переробному підприємству молоко або м'ясо в живій вазі / Затв. наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 02.03.2012 р. № 101.

35. Порядок заповнення та подання декларації з акцизного податку / Затв. наказом ДПА України від 24.12.10 р. № 1030.

36. Порядок заповнення та подання податковими агентами податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на

користь платників податку і сум утриманого з них податку / Затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 24.12.10 р. № 1020.

37. Порядок нарахування податку на додану вартість, що сплачується до державного бюджету переробними підприємствами за реалізовані ними молоко, молочну сировину та молочні продукти, м'ясо і м'ясопродукти, іншу продукцію переробки тварин, закуплених у живій вазі, а також виплати і використання коштів, що надійшли від його сплати // Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 2 березня 2011 р. № 246 (246-2011-п) в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 27 квітня 2011 р. № 523).

38. Порядок обліку платників податків і зборів / Затв. наказом Державної податкової адміністрації України 22.12.2010 № 979.

39. Порядок подання заяви про застосування спрощеної системи оподаткування / Затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.12.11 р. № 1675.

40. Порядок подання звітності. / Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419.

41. Порядок проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку / Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1260.

42. Порядок складання декларації з податку на прибуток підприємства. / Затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.09.11 р. № 1213.

43. Порядок складання та подання декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) / Затв. наказом Державної митної служби України та Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 № 1535/1027.

44. Порядок формування та подання страхувальниками звітності по коштах загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням / Затв. постановою правління Фонду страхування від непрацездатності від 18.01.11 р. № 4.

45. Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове

державне соціальне страхування / Затв. постановою Правління Пенсійного фонду України від 08.10.10 № 22-2.

46. Про затвердження форм заявок-розрахунків на виготовлення та придбання марок акцизного податку, звіту про використання марок акцизного податку та журналів для обліку марок акцизного податку // Затв. наказом ДПА України від 24.12.2010 р. № 1021.

47. Про затвердження форм книги обліку доходів і книги обліку доходів і витрат та порядку їх ведення / Наказ Міністерства фінансів України від 15.12.11 р. № 1637.

48. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” / Закон України від 8.07.2010 р. № 2464-VI.

49. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь. / Райзберг Б. А., Лозовський Л. Ш., Стародубцева Е. Б. – М. : ИНФРА. – М, 1996. – 496 с.

50. Про податкову звітність із податку на додану вартість / Лист ДПА України від 16.03.2011 р. № 7273/7/16-1517.

51. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М. : Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

52. Тимчасовий порядок присвоєння кадастрового номера земельній ділянці / Затв. постановою КМУ від 18.08.10 р. № 749.

53. Тютюнник Ю. Записки генерал-хорунжого / Ю. Тютюнник. – К. : Книга Роду, 2008. – 312 с.

54. Фінансова думка України. Хрестоматія : у 3 Т. / Авторі-упорядники: С. І. Юрій та ін. – К. : Кондор; Тернопіль : Економічна думка, 2010. – Т. 3. – Ч.1. – 471 [1] с.

55. Фридман Д. Ж. Анализ и оценка приносящей доход недвижимости : пер. с англ. / Фридман Д. Ж., Ордуэй Ник. – М. : Дело ЛТД, 1995., – 480 с.

56. Хендриксен Е. С. Теория бухгалтерского учёта : пер. с англ. / Хендриксен Е. С., под ред. Соколова Я. В., Ван Бреда М. Ф. – М. : Дело ЛТД, 1995. – 480 с.

57. Хмелевський І. Податкова та бухгалтерська звітність: “два береги однієї річки” / І. Хмелевський // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 20 (1413). – С. 14–23.

58. Хомин П. Дефініції “амортизація” і “знос” основних засобів у контексті Плану рахунків бухгалтерського обліку / П. Хомин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2007. – № 2. – С. 104–112.

59. Хомин П. Я. Податковий і фінансовий облік на тлі синкретизму Плану рахунків / П. Я. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 8. – С. 12–19.

60. Хомин П. Я. Податковий облік як результат амбівалентності облікової теорії / П. Я. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 5. – С. 20–27.

Наукове видання

Григорій Павлович ЖУРАВЕЛЬ
Петро Миколайович ГАРАСИМ
Микола Петрович ГАРАСИМ
Петро Якимович ХОМИН

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

За редакцією П. Я. Хомина

Редактор: *Інна Калачик*
Комп'ютерна верстка: *Ольги Слимак*
Дизайн обкладинки: *Марії Одобецької*

Підписано до друку 22.09.2014 р.
Формат 60x84 ¹/₁₆. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.
Умов. друк. арк. 15,8. Облік.-вид. арк. 16
Зам. № У 435-14. Тираж 100 прим.

Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр "Економічна думка ТНЕУ"
вул. Львівська, 3, м. Тернопіль, 46004
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua