

електронного адміністрування дозволяє отримати в обліку повну аналітичну інформацію окремо в розрізі розрахунків з бюджетом та в розрізі розрахунків з Казначейством по електронному рахунку. А також об'єктивно висвітлити інформацію про дані операції у фінансовій звітності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Будько О.В. Особливості нарахування та сплати податку на додану вартість в бухгалтерському обліку згідно Податкового кодексу України / О.В. Будько // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – № 11. – Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет, 2011 // [Електронний ресурс] Режим доступу – <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=811>
2. Малишкін О.І. Підготовка податкової інформації з ПДВ: аспекти автономії / О.І. Малишкін // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Вип. 3 (24). – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 305-315.
3. Очеретько Л.М. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку розрахунків з податку на додану вартість / Л.М. Очеретько, О.В. Підлужна // Міжнародний науково-виробничий журнал «Сталий розвиток економіки». – 3(20). – 2013. – С. 270-273.
4. Пономарьова Т.В. Автоматизація обліку розрахунків з ПДВ: підходи та практичні рішення / Т.В. Пономарьова // Вісник НТУ «ХПІ». – № 66 (1039). – 2013. – С. 22-30.
5. Ялі Т.П. Особливості методики внутрішньогосподарського контролю розрахунків підприємства за податками / [Електронний ресурс] Режим доступу – <http://ir.kneu.edu.ua:8080/bitstream/2010/1210/1/Yali.pdf>
6. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31.07.2014 за № 1621-VII.
7. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість, затверджений постановою Кабміну України від 16.10.2014 р., № 569.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства України від 07.02.2013 р., № 73.

УДК: [657.2:336.221]:631.11

Тредіт В.Є.

кандидат економічних наук,

старший викладач кафедри бухгалтерського обліку й аудиту

Харківського національного аграрного університету імені В.В. Докучаєва

ОРГАНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ПДВ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ЗА СПЕЦІАЛЬНИМ РЕЖИМОМ ОПОДАТКУВАННЯ

У статті розглянуто особливості застосування спеціального режиму оподаткування в галузі сільського господарства, досліджено порядок переходу підприємств на спецрежим, проаналізовано основні етапи організації і нормативно-правові засади податкового обліку ПДВ. У загальних рисах висвітлено суперечливі моменти, досліджено потреби в обліковій інформації сільськогосподарського підприємства – суб'єкта спеціального режиму оподаткування. Запропоновано можливі шляхи удосконалення аналітичного обліку ПДВ за умови застосування спецрежиму з метою спрощення складання податкової звітності.

Ключові слова: податковий облік, податок на додану вартість, податкова накладна, спеціальний режим оподаткування ПДВ, податкова декларація.

Tredit V.E. ОРГАНІЗАЦІЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА НДС В СЕЛЬСЬКОХОЗЯЙСТВЕННИХ ПРІДПРИЯТТЯХ ПО СПЕЦІАЛЬНОМУ РЕЖИМУ НАЛОГООБЛОЖЕННЯ

В статье рассмотрены особенности применения специального режима налогообложения в сфере сельского хозяйства, исследован порядок перехода предприятий на спецрежим, проанализированы основные этапы организации и нормативно-правовые основы налогового учета НДС. В общих чертах освещены спорные моменты, исследованы потребности в учетной информации сельскохозяйственного предприятия – субъекта специального режима налогообложения. Предложены возможные пути совершенствования аналитического учета НДС при условии применения спецрежима с целью упрощения составления налоговой отчетности.

Ключевые слова: налоговый учет, налог на добавленную стоимость, налоговая накладная, специальный режим налогообложения НДС, налоговая декларация.

Tredit V.E. ORGANIZATION OF ACCOUNTING VALUE-ADDED TAX FROM AGRICULTURAL ENTERPRISES THE SPECIAL TAX TREATMENT

The article considers the features of the application the special tax treatment in agriculture, studied the procedure of transition to the special regime, analyzed the main stages of organization and legal foundations of the taxation VAT. In general, illuminated the points of contention, studied accounting information needs of the agricultural enterprise – the subject of a special tax regime. Suggesting possible ways of improving the analytic accounting VAT, provided that a special regime in order to simplify tax reporting.

Keywords: tax accounting, VAT, tax invoice, special tax treatment VAT, tax declaration.

Постановка проблеми. Податок на додану вартість в Україні на сьогоднішній день виконує яскраво виражену фіскальну функцію і є основним джерелом надходжень у бюджет. При цьому він також є дієвим інструментом регулювання економічних і соціальних процесів, збалансування галузевих диспропорцій, стимулювання чи стримування підприємницької ініціативи в окремих сферах господарської діяльності.

Проте фіскальна роль ПДВ на сьогоднішній день спонукає до пошуку шляхів посилення його регулюючого і стимулюючого впливу на економічну діяльність підприємств. Особливо це стосується галузі сільського господарства, яка особливо гостро реагує на загальну економічну нестабільність в країні. З цією метою в Податковому кодексі України передбачений спеціальний режим оподаткування ПДВ для сільськогоспо-

дарських товаровиробників. Проте його застосування потребує відповідної організації обліку на підприємстві, тому в сучасних умовах питання податкового обліку ПДВ в сільськогосподарських підприємствах, які здійснили перехід на спеціальний режим оподаткування ПДВ є надзвичайно актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У періодичних наукових виданнях опубліковані роботи, присвячені окремим питанням податкового обліку спеціального режиму справляння ПДВ у сільському господарстві. Okремі його аспекти досліджували М.В. Антонова, Н.П. Кузик [7], О.В. Лега [8], В.Ф. Максимова, О.В. Артюх [9], Т.Ф. Плахтій [10], О. Соловйов [11], М.В. Януш [12] та інші вітчизняні науковці. Проте все ще існує чимало дискусійних моментів стосовно організації та ведення податкового обліку ПДВ, які поставлені сучасною практикою і потребують подальших досліджень.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження особливостей податкового обліку ПДВ у сільськогосподарських підприємствах із застосуванням спеціального режиму оподаткування і пошук напрямів його удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податок на додану вартість має важливе значення для економіки держави, впливає на багато сторін фінансово-і соціального життя країни. За даними Рахункової палати України, у 2013 р. частка ПДВ у доходах державного бюджету становила 53,5% (за вирахуванням відшкодування ПДВ – 37,8%), у 2012 р. – 53,4% (за мінусом відшкодування ПДВ – 40,1%). Отже, більше ніж третина бюджетних надходжень забезпечується справлянням податку на додану вартість. Фіскальний тиск ПДВ особливо відчужають сільськогосподарські підприємства, тому для їх непрямої підтримки Податковим кодексом України передбачено спеціальний режим оподаткування.

Податковим кодексом України передбачено два механізми справляння ПДВ у сфері сільського господарства: оподаткування на загальних підставах та спеціальний режим (далі – спецрежим), що в цілому не суперечить вимогам Директиви Ради 2006/112/ЄС. Мета запровадження спецрежиму з ПДВ – зменшення податкового тягаря та стимулювання розвитку вітчизняного сільськогосподарського виробництва. Згідно із спеціальним режимом оподаткування сума податку на додану вартість, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей [1; 7].

Зазначені суми податку на додану вартість акумулюються сільськогосподарськими підприємствами на спеціальних рахунках, відкритих в установах банків та/або в органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів у порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України [1].

Характерним є і той момент, що при застосуванні спецрежиму оподаткування сільськогосподарське підприємство не має права на бюджетне відшкодування від'ємної різниці між сумою нарахованих податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ.

У зв'язку з цим М.В. Антонова та Н.П. Кузик зазначають, що врегульованим залишається таке питання: чи може бути ця різниця частиною собівартос-

ті у тому разі, якщо платник не відповідає вимогам спецрежиму й анулюються його реєстрація та спеціальне свідоцтво, як суб'єкта спецрежиму ПДВ, чи підлягає врахуванню (перенесенню)? Прямої вказівки щодо права платника спецрежиму з ПДВ переносити від'ємне значення скороченої декларації звітного періоду на зменшення податкових зобов'язань майбутнього місяця (тобто в загальну декларацію наступного періоду) у разі вилучення сільгоспдприємства з реєстру суб'єктів спецрежиму не має ні у ПКУ, ні в податковій декларації з ПДВ (скороченій) [7, с. 31].

Здійснити перехід на спеціальний режим оподаткування ПДВ можуть підприємства, які для цілей оподаткування відповідають критеріям визнання сільськогосподарськими. Згідно з п. 6 ст. 209 ПКУ сільськогосподарським вважається підприємство, основною діяльністю якого є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, в якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менш як 75 відсотків вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно [1; 2; 12].

У рамках загальної податкової стратегії підприємства перехід на спеціальний режим оподаткування має бути обґрунтованим. Для цього провідними спеціалістами господарства проводиться аналіз поточної ситуації на основі даних бухгалтерського обліку про придбання та продаж товарів, суми нарахованих і сплачених податків. Наступним кроком здійснюється оцінка розрахункових податкових зобов'язань, які сплачуватиме підприємство за умови переходу на спеціальний режим оподаткування ПДВ. Результати аналізу даних обліку порівнюються з розрахунковими даними і на цій основі приймається рішення про доцільність чи недоцільність переходу на спецрежим.

При цьому варто мати на увазі, що, на відміну від Закону про ПДВ, який втратив чинність, спецрежим, передбачений ст. 209 ПКУ, носить тимчасовий характер і діятиме до 01.01.2017 р., але його застосування потребує проведення низки організаційно-методичних змін в обліковій політиці сільськогосподарського підприємства, побудови обліку за спецрежимною діяльністю окремо від інших видів, а також удосконалення Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість тощо [12, с. 526].

За умови прийняття рішення про перехід на спеціальний режим оподаткування ПДВ, сільськогосподарське підприємство реєструється як суб'єкт спеціального режиму оподаткування з дотриманням правил та у строки, що визначені ст. 183 Податкового кодексу для реєстрації платників податку на додану вартість. Для отримання свідоцтва про реєстрацію як суб'єкта спеціального режиму оподаткування необхідно подати заяву про реєстрацію сільгоспдприємства як суб'єкта спеціального режиму оподаткування за формою № 1-РС до податкового органу не пізніше 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого така особа бажає перейти на застосування спеціального режиму та у місяці, який передуватиме початку такого податкового періоду. За результатами розгляду заяви за формою № 1-РС контролюючий орган протягом 5 робочих днів віддати її надходження зобов'язаний внести до реєстру суб'єктів спеціального режиму оподаткування запис про реєстрацію сільськогосподарського підприємства як суб'єкта спеціального режиму оподаткування або письмово відмову у такій реєстрації у разі подання недостовірних даних або у випадках, визначених

п. 6.10 Положення № 26. Заява про реєстрацію зберігається в обліковій справі (реєстраційній частині) платника податків [1; 2; 11].

Якщо суб'єкт спеціального режиму оподаткування поставляє протягом попередніх 12 звітних податкових несіельськогосподарські товари, питома вага яких перевищує 25% вартості всіх поставлених товарів, то на таке підприємство не поширюється спеціальний режим оподаткування, встановлений ст. 209 Податкового кодексу [1].

Представимо схематично основні елементи спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників згідно Податкового кодексу України (ст. 209) (рис. 1).

Після державної реєстрації у суб'єкта спеціального режиму постає питання про організацію податкового обліку ПДВ. Процес організації податкового обліку ПДВ на сільськогосподарському підприємстві, яке є суб'єктом спеціального режиму оподаткування умовно можна поділити на три послідовні етапи:

1) організація первинного податкового обліку ПДВ;

2) організація формування зведених реєстрів податкового обліку;

3) складання і подання у встановлені строки податкової звітності з ПДВ.

Метою організації обліку розрахунків за подат-

ками на сільськогосподарських підприємствах є створення необхідних умов для формування інформації. Завдання організації обліку розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах, зокрема ПДВ полягає у чіткому документуванні даних розрахунків за податками; своєчасної та повної реєстрації даних первинного обліку розрахунків за податками в реєстрах; правдивому відображенні інформації щодо зобов'язань по розрахунках за податками в бухгалтерській та податковій звітності [10].

Первинним документом, який дає підстави для відображення податкового зобов'язання і податкового кредиту згідно з податковим законодавством, є податкова накладна, яка у свою чергу є розрахунковим та звітним документом. Платник податку зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) на його вимогу підписану уповноваженою платником особою та скріплену печаткою (за наявності) податкову накладну, складену за вибором покупця (отримувача) в один з таких способів:

а) у паперовому вигляді;

б) в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та умови реєстрації податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних. У такому разі складання податкової накладної у паперовому вигляді не є обов'язковим [1].

Отже, податкова накладна складається поставальником (продав-

цем) товарів чи послуг у двох примірниках у день виникнення податкових зобов'язань продавця. Один примірник видається покупцю, а другий залишається у продавця. У разі складання податкової накладної у паперовому вигляді покупцю видається оригінал, а копія залишається у продавця.

Форма та порядок заповнення податкової накладної затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику (Державна фіскальна служба). У разі звільнення від оподаткування у випадках, передбачених ст. 197 розділу V Податкового кодексу, у податковій накладній робиться запис «Без ПДВ» з посиланням на відповідний пункт та/або підпункт ст. 197 Податкового кодексу. Для операцій, що оподатковуються, і операцій, звільнених від оподаткування, складаються окремі податкові накладні.

Організація первинного податкового обліку податкових зобов'язань з податку на додану вартість на підприємстві повинна забезпечити оперативне складання податкових накладних при реалізації продукції та надання їх покупцю для можливості включення покупцями сум ПДВ до податкового кредиту звітного податкового періоду. Стосовно отриманих від поставальників податкових накладних, то при організації їх податкового обліку на сільськогосподарському підприємстві важливо забезпечити своєчасне надхо-



Рис. 1. Основні елементи спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників згідно з Податковим кодексом

Джерело: узагальнення автора на основі [1; 2; 10].

дження податкових накладних від постачальників і підрядників для включення їх до реєстру отриманих податкових накладних і віднесення сум ПДВ до податкового кредиту звітного податкового періоду. Податкова накладна є податковим документом і одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих податкових накладних продавця та реєстрі отриманих податкових накладних покупця.

Не можуть бути віднесені до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені податковими накладними (або підтверджені податковими накладними, оформленими з порушенням вимог ПКУ, чи не підтверджені митними деклараціями, іншими документами, передбаченими нормами ПКУ. Отже, податкова накладна є головним первинним документом податкового обліку, який підтверджує право на отримання податкового кредиту [9, с. 124].

Другий рівень організації податкового обліку на підприємстві передбачає реєстрацію податкових накладних у реєстрі виданих і отриманих податкових накладних. Податкова накладна є первинним документом податкового обліку і є підставою для складання зведеного податкового реєстру – реєстру виданих і отриманих податкових накладних.

Упровадження реєстру виданих та отриманих податкових накладних (далі – Реєстр) обумовлене вимогами п. 201.15 ст. 201 розділу V ПКУ [1]. Реєстр є формою для запису (реєстрації) виданих та отриманих податкових накладних. З 1 грудня 2014 року набрав чинності наказ Міністерства фінансів України від 22.09.2014 р. № 958, яким затверджено нову форму реєстру виданих та отриманих податкових накладних та Порядок його ведення [5].

Реєстр ведеться особами, зареєстрованими як платники ПДВ. Платники податку щомісяця в строки, передбачені для подання податкової звітності (календарний місяць), у тому числі ті платники податку, для яких встановлено звітний податковий період – квартал, подають контролюючому органу копії записів у Реєстрах за такий період в електронному вигляді. У Реєстрі окремо обліковуються операції:

- з постачання товарів/послуг, які оподатковуються ПДВ за основною чи нульовою ставкою, звільнених від оподаткування, тих, що не є об'єктом оподаткування, послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено за межами митної території України;

- з придбання товарів/послуг з метою використання у господарській діяльності платника для здійснення операцій, які оподатковуються ПДВ за основною чи нульовою ставкою, звільнених від оподаткування та тих, що не є об'єктом оподаткування, а також тих, які не призначаються для використання у господарській діяльності цього платника податку [5; 8].

Для сільськогосподарських товаровиробників, які є суб'єктами спеціального режиму оподаткування ПДВ, звітним податковим періодом є календарний місяць. Тому підсумок по реєстру виданих та отриманих податкових накладних підбивається в цілому за місяць. Для здійснення розрахунків за ПДВ звітним податковим документом є податкова декларація.

Сільськогосподарське підприємство – суб'єкт спеціального режиму оподаткування подає податкову декларацію у строки та в порядку, що встановлені для інших платників податку. Форма податкової декларації, яка подається сільськогосподарським підприємством – суб'єктом спеціального режиму оподаткування, затверджується відповідно до п. 201.15 ст. 201 ПКУ [1].

З 1 грудня 2014 р. набрали чинності ще два нормативно-правових акти: Наказ Міністерства фінансів України від 23.09.2014 № 966 «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» [6] та Наказ Міністерства фінансів України від 22.09.2014 № 957 «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» [4]. Розглянемо склад податкової звітності з ПДВ згідно Податкового кодексу та названих нормативно-правових актів (рис. 2).

Подання податкової декларації з податку на додану вартість (далі – декларація) передбачено п. 46.1 ст. 46 розділу II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» та ст. 203 розділу V «Податок на додану вартість» Податкового кодексу. У разі, якщо у майбутніх податкових періодах платник податків самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації, ним подається Уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок. Подання копії записів у реєстрах виданих та отриманих податкових накладних в електронному вигляді передбачено п. 201.15 ст. 201 ПКУ [6].

Для заповнення податкових декларацій з ПДВ на загальних підставах та за спеціальним режимом оподаткування необхідно, щоб записи господарських операцій і сум ПДВ здійснювалися окремо з метою недопущення помилок. Методика відображення розрахунків за спеціальним режимом оподаткування потребує досконалої аналітики, яка формується за допомогою даних бухгалтерського обліку з метою складання податкової звітності. Складність цих розрахунків вимагає більш поглибленого підходу до встановлення назв аналітичних рахунків з метою простоти використання накопичених на них сум. Так, Т.Ф. Плахтій пропонує до чинного аналітичного рахунку 641.1 «Розрахунки за податком на додану вартість» згідно з Інструкцією з бухгалтерського обліку податку на додану вартість від 01.07.1997 р. № 141 [3] відкрити субрахунки 3-го порядку: 641.11 «Розрахунки за податком на додану вартість по реалізації та придбання несільськогосподарських товарів (послуг)»; 641.12 «Розрахунки за податком на додану вартість по реалізації та придбання сільськогосподарських товарів (послуг)». На субрахунок 641.11 сільськогосподарські підприємства повинні відображати операції з обліку ПДВ по реалізації та придбання товарів та послуг, які відносяться

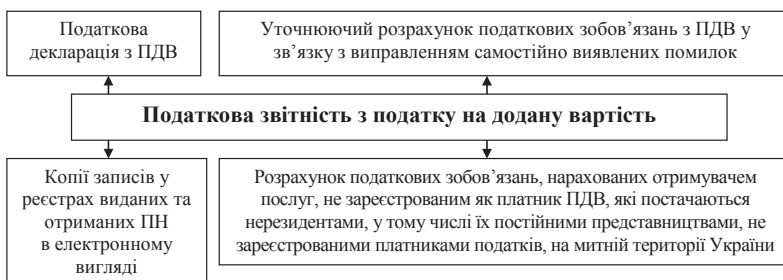


Рис. 2. Склад податкової звітності з ПДВ згідно з Податковим кодексом [1; 6]

не до сільськогосподарських. На дебеті аналітичного рахунку 641.12 «Розрахунки за податком на додану вартість по реалізації та придбанню сільськогосподарських товарів (послуг)» має відображатися сума податкового кредиту, який виникає при придбанні виробничих факторів, перелік яких встановлено Податковим кодексом (пп. 209.15.1), по кредиту – сума податкових зобов'язань, що виникають за операціями з постачання сільськогосподарських товарів і послуг [10].

При цьому кореспонденція рахунків по обліку сум ПДВ на субрахунку 641.12 буде мати такий вигляд (табл. 1).

Таблиця 1
Кореспонденція рахунків по обліку ПДВ за спеціальним режимом оподаткування з використанням субрахунку 641.12

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1. Сума ПДВ визначена за спеціальною декларацією, що має позитивну різницю і залишається у розпорядженні підприємства	641.12	706
2. Від'ємне значення суми податку на додану вартість, визначене за спеціальною декларацією	905	641.12
3. Отримання бюджетного відшкодування при вивезенні (експортуванні) сільськогосподарської продукції (послуг) за межі митної території України	641.12	701

Джерело: [10]

При цьому Т.Ф. Плахтій наголошує і ми з ним погоджуємося, що оскільки рахунки 905 «Собівартість реалізації сільськогосподарських товарів / послуг» та 706 «Дохід від реалізації сільськогосподарських товарів / послуг» «не призначені для відображення сум податку на додану вартість, тому доцільно при відображенні в фінансовій звітності таких показників, як «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» та «Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» в додаткових рядках розшифровувати суми «сільгосп – ПДВ» відповідно «Доход з ПДВ» та «Витрати з ПДВ» за звітний період для платників спеціального режиму оподаткування [10].

При оподаткуванні ПДВ важливою є організація податкового обліку з чітким розмежуванням операцій на загальних підставах (для складання загальної декларації) та за спецрежимом оподаткування ПДВ (для формування інформаційного масиву для складання спеціальної декларації). Це можливе за умови побудови досконалого аналітичного обліку сум податку на додану вартість за загальною та спеціальною деклараціями. З цією метою необхідно застосовувати допоміжні реєстри аналітичного обліку сум ПДВ.

В ролі такого реєстру, пропонує Т.Ф. Плахтій, може виступати Допоміжний реєстр виданих та отриманих податкових накладних № 2. Автор пропонує складати Допоміжний реєстр № 1 (операції на загальних підставах) та Допоміжний реєстр № 2 (для спецрежиму оподаткування). Побудова та процедура записів у Допоміжному реєстрі № 1 нічим не відрізнятиметься від існуючого Реєстру виданих та отриманих податкових накладних. Допоміжний реєстр № 2 має зазнати таких змін: виключити із допоміжного реєстру показники, які стосуються оподаткування ПДВ за 0 ставкою та щодо імпорту та експорту, оскільки методика розрахунку, визначена

законодавством щодо спеціального режиму, їх не передбачає [10].

Таким чином, буде розмежовано масив облікової інформації, необхідний для складання Декларації з податку на додану вартість на загальних підставах та скороченої декларації з податку на додану вартість щодо реалізації та придбання сільськогосподарських товарів (послуг) за спецрежимом.

Висновки з проведеного дослідження. Організація первинного податкового обліку податку на додану вартість на сільськогосподарському підприємстві повинна забезпечити оперативне складання податкових накладних та інших документів при реалізації продукції та своєчасне їх надходження від постачальників. Податкова накладна є первинним документом податкового обліку і є підставою для складання зведеного податкового реєстру – реєстру виданих і отриманих податкових накладних. У Реєстрі окремо обліковуються операції з постачання товарів/послуг, які оподатковуються ПДВ за основною, нульовою ставкою, звільнених від оподаткування, тих, що не є об'єктом оподаткування, послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено за межами митної території України та операції з придбання товарів/послуг, призначених і не призначених для використання у господарській діяльності диференційовано за ставками.

Для складання податкової звітності сільськогосподарських підприємств – суб'єктів спецрежиму оподаткування необхідно організувати окремий аналітичний облік операцій за загальною системою і за спецрежимом. З метою такого розмежування пропонуємо використовувати допоміжні субрахунки 641.11 «Розрахунки за податком на додану вартість по реалізації та придбанню несільськогосподарських товарів (послуг)»; 641.12 «Розрахунки за податком на додану вартість по реалізації та придбанню сільськогосподарських товарів (послуг)». Також для полегшення процесу складання податкових декларацій (повної та скороченої) доцільно використовувати реєстри аналітичного обліку: Допоміжний реєстр виданих та отриманих податкових накладних № 1 (для операцій з ПДВ за загальною системою) та № 2 (за спеціальним режимом). Обліковий процес перенесення даних із допоміжних реєстрів № 1 та 2 в Реєстр виданих та отриманих податкових накладних не буде викликати складнощів, а запропоновані форми допоміжних реєстрів не потребують внесення змін до реєстру синтетичного обліку, яким в даному випадку буде виступати реєстр виданих та отриманих податкових накладних.

Запровадження на практиці аналітичних рахунків і допоміжних документів для накопичення сум ПДВ за ознакою віднесення господарської операції до сільськогосподарської чи несільськогосподарської діяльності, допоможе більш детально відобразити необхідну інформацію, яку буде використано у майбутніх розрахунках і складанні податкової звітності та не завдасть додаткових затрат праці на оволодіння методикою їх заповнення.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/2755-17>.
2. Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість, затверджене наказом Міністерства доходів і зборів України від 16 січня 2014 року № 26 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/63095.html>.

3. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997 р. № 141 (в редакції від 17.02.2012) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0284-97>.
4. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : Наказ Міністерства фінансів України від 22.09.2014 № 957 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1235-14>.
5. Про затвердження форми реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення : Наказ Міністерства фінансів України від 22.09.2014 № 958 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1228-14>.
6. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : Наказ Міністерства фінансів України від 23.09.2014 № 966 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1267-14>.
7. Антонова М.В. Обліково-фінансовий механізм справляння податку на додану вартість у сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] / М.В. Антонова, Н.П. Кузик // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. Зб. наук. пр.. Луцьк. нац. техн. ун-т. – 2013. – Вип. 10(37). – Ч. 3. – С. 29-35. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10\(3\)_6.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(3)_6.pdf).
8. Лега О.В. Податок на додану вартість: документування та звітність / О.В. Лега // Вісник Харк. нац. техн. ун-ту сільського господарства імені Петра Василенка. – 2014. – Вип. 150. – С. 210-217.
9. Максимова В.Ф. Облік у системі оподаткування : навч. посібник / В.Ф. Максимова, О.В. Артюх. – Одеса : ОНЕУ, Ротапринт, 2013. – 267 с.
10. Плахтій Т.Ф. Розрахунки за податком на додану вартість на сільськогосподарських підприємствах – суб'єктах спеціального режиму оподаткування: організаційні та методичні засади обліку / Т.Ф. Плахтій // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 4. – Режим доступу : <http://magazine.faaaf.org.ua/content/view/full/1306/35/>.
11. Соловійов О. Спецрежим з ПДВ за Податковим кодексом / О. Соловійов // Дебет-Кредит. – 2011. – № 15. – С. 44-49.
12. Януш М.В. Проблемні аспекти обліку і звітності з податку на додану вартість сільськогосподарськими підприємствами / М.В. Януш // Формування ринкової економіки [Електронний ресурс] : зб. наук. праць. – Спец. вип. : у 2 ч. Організаційно-правові форми агропромислових формувань: стан, перспективи та вплив на розвиток сільських територій / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана» ; відп. ред. О.О. Беляев. – К. : КНЕУ, 2011. – Ч. 2. – С. 524-535.

УДК 657.633.5

Хорунжак Н.М.
*доктор економічних наук,
доцент кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг
Тернопільського національного економічного університету*

МОДЕЛЬ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ НА НАДАННЯ ПОСЛУГ

Стаття присвячена вирішенню проблеми здійснення внутрішнього контролю за витратами на надання послуг бюджетними установами. Обґрунтовано структуру процесу внутрішнього контролю за витратами, етапи його проведення та інформаційне забезпечення. Встановлено, що структура контролю визначається видами послуг, які надаються бюджетною установою. Побудована формалізована модель контролю щодо основного виду послуг (освітніх) державних вищих навчальних закладів.

Ключові слова: інформаційна система управління витратами, внутрішній контроль, витрати, бюджетні установи, державні вищі навчальні заклади, методика, структура, модель контролю.

Horunzhak N.M. МОДЕЛЬ СИСТЕМИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ РАСХОДОВ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ НА ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ УСЛУГ

Статья посвящена решению проблемы осуществления внутреннего контроля расходов на оказание услуг бюджетными учреждениями. Обоснованы структура процесса внутреннего контроля расходов, этапы его проведения и информационное обеспечение. Установлено, что структура контроля определяется видами услуг, которые предоставляются бюджетными учреждениями. Построена формализованная модель контроля расходов на предоставление основного вида услуг (образовательных) государственных высших учебных заведений.

Ключевые слова: информационная система управления расходами, внутренний контроль, расходы, бюджетные учреждения, государственные высшие учебные заведения, методика, структура, модель контроля.

Horunzhak N.M. MODEL OF SYSTEM OF INTERNAL CONTROL OF EXPENDITURE BUDGET INSTITUTIONS FOR PROVIDING SERVICES

The article is devoted to the problem of internal control over the costs of providing services by budget institutions. There was grounded structure of the internal cost control, stages and software. It was established that the structure of control is determined types of services provided by budgetary institutions. Formalized model of control was built on the main form of services (educational) public universities.

Keywords: information system of the cost management, internal control, costs, public institutions, state universities, methods, structure, model control.

Постановка проблеми. Характерною рисою сучасного обліку є статичність відображення показників, у результаті чого системі управління надходить інформація (за винятком оперативної-технічної), яка не має оперативного значення. На її основі можна робити висновки, приймати подальші управлінські рішення, однак можливості запобігти негативним результатам вже втрачені. Вони можуть бути врахо-

вані щодо наступних процесів надання послуг (здійснення діяльності), проте ті негативні явища, які не були попереджені в конкретний та потрібний момент часу, усунути неможливо. Вирішенню цієї проблеми може послужити розвиток системи контролю, яка відіграє важливу роль у процесі функціонування бюджетних установ. Ефективність прояву цієї функції управління має пряий вплив на кінцеві результа-