

ШИНИ ДЛЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ТЕХНІКИ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ, СПИСАННЯ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Олег Головка,
Інга Данелюк,

консультанти з питань бухгалтерського обліку та оподаткування

Пневматичні шини є однією із складових не лише транспортних засобів, а й більшості видів сільськогосподарської техніки (тракторів, комбайнів, сівалок тощо). Тому сільгоспприємства часто запитують, як налагодити облік надходження, використання і списання пневматичних шин, а також про податкові наслідки таких операцій. Нюанси такого обліку та оподаткування розглянемо далі.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

На підприємство шини надходять, як правило, двома способами:

- 1) або у складі придбаної сільгосптехніки;
- 2) або окремо від сільгосптехніки (так зазвичай придбаваються шини для заміни зношених).

ШИНИ У СКЛАДІ СІЛЬГОСПТЕХНІКИ

Якщо шини надходять на підприємство у складі придбаної сільгосптехніки, то вони окремо в бухгалтерському обліку не оприбутковуються (але потрібно вести їх аналітичний облік, про це детальніше – далі). Вартість шин в такому випадку потрапляє до первісної вартості сільгосптехніки і обліковується разом із нею у складі (пункти 7 і 8 П(С)БО 7 «Основні засоби»):

- об'єкта основного засобу на субрахунку 104 «Машини та обладнання», якщо йдеться про техніку, призначену для виконання виключно сільгоспробіт, або на субрахунку 105 «Транспортні засоби», якщо йдеться про сільгосптехніку або транспортні засоби, які використовуються для перевезень;
- малоцінного необоротного активу на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи». На цьому субрахунку обліковують дрібний сільгоспінвентар, вартість якого не перевищує суми, встановленої сільгоспприємством у наказі про облікову політику, для розмежування основних засобів та малоцінних необоротних активів (зазвичай це 20 000 грн).

Шини у складі вищевказаних об'єктів «перенесуть» свою вартість на об'єкт обліку (сільгосппродукцію) через механізм нарахування амортизації.

ШИНИ ОКРЕМО ВІД СІЛЬГОСПТЕХНІКИ

Якщо шини надходять на підприємство окремо від сільгосптехніки, то їх облік ведеться в порядку, передбаченому для обліку запасів. Тобто придбання шин відображається проводкою: Дт 207 «Запасні частини» – Кт 63 (372).

Шини зараховуються на баланс за первісною вартістю, яка складається з таких фактичних витрат (п. 9 П(С)БО 9 «Запаси»):

- сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- ввізного мита (якщо шини було імпортовано);
- непрямих податків, що не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельних витрат (вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування усіма видами транспорту до місця їх використання, витрати на страхування ризиків під час транспортування);
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням шин і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Вартість шин, придбаних окремо від сільгосптехніки, списується до витрат двома способами:

- 1 В повній сумі в момент встановлення на

сільгосптехніку як витрати, пов'язані з підтриманням сільгосптехніки у робочому стані та отриманням первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від її використання (п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби»).

Якщо шини замінені на сільгосптехніці, яка:

- ✓ зайнята у виробництві конкретного виду продукції (наприклад, бурякозбиральний комбайн тощо), то вартість запчастин потрапляє до собівартості готової продукції (Дт 23 – Кт 207);
- ✓ використовується у загальновиробничих цілях, то вартість шин осідає у загальновиробничих витратах (Дт 91 – Кт 207);
- ✓ використовується при виконанні завдань загальногосподарського призначення, то вартість шин потрапляє до адміністративних витрат (Дт 92 – Кт 207);
- ✓ використовується при збуті продукції, то вартість шин потрапляє до витрат на збут (Дт 93 – Кт 207);
- ✓ задіяна у здійсненні інших операцій, то вартість шин відноситься до інших операційних витрат (Дт 949 – Кт 207).

Надалі ведуть аналітичний облік шин (див. наступний розділ).

2 Після відпрацювання шинами свого ресурсу. За цього способу в момент встановлення шин на сільгосптехніку вони не списуються з балансу, а лише переносяться на окремий аналітичний рахунок. Тобто в момент надходження шин вони зараховуються на субрахунок 20711 «Шини на складі», а в момент встановлення – переносяться на аналітичний рахунок 20712 «Шини в експлуатації».

Списання ж вартості шин до витрат відбувається лише після того, як вони відпрацюють свій ресурс і стануть непридатними для подальшого використання. При цьому рахунок витрат, на який списуватимуться шини, обирається так само, як описано вище.

Який спосіб обліку шин обрати – вирішує саме підприємство. Обраний спосіб слід закріпити в наказі про облікову політику.

АНАЛІТИЧНИЙ ОБЛІК ШИН

ШИНИ НА СКЛАДІ

Придбані шини зберігають у спеціально обладнаних для цього приміщеннях (складах). На таких складах шини зберігаються до моменту передачі в експлуатацію (встановлення на сільгосптехніку), а також у тому випадку, коли їх знято з агрега-

ту для ремонту або сезонної заміни. Сезонну заміну шин зазвичай проводять на колісних тракторах, які використовують протягом усього року (наприклад, для снігозатримання, перевезення кормів чи гною узимку тощо). Комбайни і дрібна сільгосптехніка (сівалки) взимку не використовуються, тому для них сезонна заміна шин не передбачена.

Аналітичний облік шин на складах до передачі в експлуатацію здійснюють за місцями зберігання (матеріально відповідальними особами) та марками сільгосптехніки.

Зведений облік шин ведуть:

- або у Картках складського обліку матеріалів (типова форма № М-12, затверджена наказом Мінстату від 21.06.1996 р. № 193);
- або у Книзі складського обліку (форма № ВЗСГ-10, затверджена наказом Мінагрополітики від 21.12.2007 р. № 929).

У Картках (Книзі) відображають рух шин на складі (надходження, встановлення, зняття, передачу на утилізацію тощо) за кожним видом шин. Записи робляться у день здійснення операції на підставі первинних документів. Так, наприклад, записи про встановлення шин на сільгосптехніку здійснюються на підставі лімітно-забірних карток на отримання запчастин (форма № ВЗСГ-2) або накладних внутрігосподарського призначення (форма № ВЗСГ-8). Обидві ці форми затверджені наказом Мінагрополітики від 21.12.2007 р. № 929.

У Картках (Книзі) облік ведеться у кількісному вираженні. Вартісний облік шин на складі ведеться у Звіті про рух матеріальних цінностей. Такий Звіт завідувач складу щомісяця заповнює на підставі Карток (Книги) складського обліку і подає його до бухгалтерії разом із первинними документами, що підтверджують рух (надходження та витрачання) шин.

ШИНИ В ЕКСПЛУАТАЦІЇ

У момент встановлення шин на сільгосптехніку їх облік не припиняється. Навпаки, підприємство повинно продовжувати вести аналітичний облік шин і після передачі їх в експлуатацію. На кожну шину слід відкрити Картку облікування роботи шини, форма якої наведена у додатку Г до Державного стандарту ДСТУ 4883:2007 «Шини пневматичні для тракторів та сільськогосподарських машин» (далі – Картка).

Зверніть увагу! Картку заводять також на шини, які придбані у складі сільгосптехніки.

У Картці відображається наробіток шини, її технічний стан, визначається придатність шини до подальшої експлуатації, вказується кількість та

види здійснених ремонтів (ця інформація зазначається у графі «Технічний стан шини в момент оглядання») тощо.

Обліковують роботу кожної шини окремо за кількістю кілометрів пробігу і відпрацьованих годин згідно з показами лічильника пройденого шляху (на транспортних роботах) та мотолічильника (на сільськогосподарських роботах).

Наробіток шин несамохідних машин (наприклад, сівалок) обчислюється згідно з наробітком трактора, до якого їх під'єднують.

Нові шини у Картках обліковують за порядковими номерами, датою виготовлення та назвою підприємства-виробника. Відновлені – за номерами, нанесеними шиноремонтним підприємством.

Якщо шина підлягає ремонту з відновленням протектора, то в Картці роблять запис про те, що її здано на відновлення (зазначають клас відновлення і документ про приймання в ремонт), після чого Картку закривають. На відновлену шину відкривається нова Картка.

Якщо ж шину піддають ремонту, який охоплює лише місцеві пошкодження (пробоїни, порізи наскрізні та ненаскрізні тощо), то після повернення в господарство облік її роботи продовжують в раніше заведеній Картці.

НОРМИ ВИРОБІТКУ ШИН

Наразі в Україні діють лише Експлуатаційні норми середнього ресурсу пневматичних шин колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі, затверджені наказом Мінтрансу від 20.05.2006 р. № 488 (далі – Норми № 488).

Але в самих цих Нормах зазначено, що вони **не поширюються** на колісні транспортні засоби та спеціальні машини на колісних шасі (далі – КТЗ), які виконують **лише агротехнічні**, лісотехнічні та інші технологічні операції, що не вказані в цьому документі, **без пересування вулично-дорожньою мережею загального користування**.


Тобто для шин комбайну, який виконує тільки сільгоспроботи, Норми № 488 не застосовуються. А ось якщо трактор виконує також транспортну роботу (наприклад, перевозить врожай з поля до місця зберігання чи переробки), тобто доволі часто пересувається дорогами загального користування, виникає питання: **чи застосовувати Норми № 488?**

Слід зазначити, що Норми № 488 розроблено окремо для:

- ✓ нормальних умов експлуатації пневматичних шин (тобто на дорогах) (додаток 1);

- ✓ особливих технологічних умов (додаток 2).

Але умов експлуатації КТЗ у технологічних процесах сільгоспвиробництва в додатку 2 немає. Тобто **норми з додатка 2 не можна застосовувати при роботі сільгосптехніки**. Отже, йтися може лише про можливість застосування нормативів із додатка 1 до Норм № 488.

 Довідка

У ДСТУ 4883:2007 «Шини пневматичні для тракторів та сільськогосподарських машин. Загальні вимоги до експлуатування» (п. 9.7.1) є рекомендації щодо поведіння з шинами під час роботи трактора чи сільськогосподарської машини. Зокрема, в ньому зазначено, що обсяг транспортних робіт тракторів та сільськогосподарських машин не повинен перевищувати 30% від загального обсягу виконуваних робіт. У разі збільшення обсягу транспортних робіт зменшується строк служби шин.

Таким чином, знос шин сільгосптехніки при виконанні агротехнічних і транспортних операцій суттєво відрізняється.

Тобто якщо трактор використовують і в полі, і для перевезення вантажів вулично-дорожньою мережею, то рішення про застосування чи незастосування нормативів з Норм № 488 повинен приймати технічний спеціаліст, з огляду на фактичні умови експлуатації техніки. Наприклад, він може прийняти рішення про незастосування Норм № 488.

В разі прийняття рішення про застосування Норм № 488 слід звернути увагу на таке:

1 Залежно від умов транспортної роботи техніки норми середнього ресурсу коригують на відповідні коефіцієнти за правилами розділу 6 Норм № 488.

2 Норми № 488 не дуже часто оновлюються, тому нових моделей тракторів та шин в них може і не бути. Якщо в Нормах № 488 відсутня модель КТЗ, у пригоді можуть стати такі правила:

- норми, встановлені для пневматичних шин певних розмірів, застосовують для різних версій КТЗ однієї торгової марки, якщо КТЗ цих версій мають однакові максимальні потужність і швидкість (п. 3.9 Норм № 488);
- пневматичні шини причепів / напівпричепів, на які не встановлені норми середньо-

го ресурсу, списують за нормами, встановленими на шини причепів / напівпричепів, які мають однакові: умови експлуатації, тип підвіски, кількість осей, кількість коліс на кожній осі, позначення розміру, торгову марку і модель шин, а повна маса, відстань між осями і шлях відрізняються не більше ніж на 15% (п. 7.9 Норм № 488).

Де взяти норми, які не встановлені Наказом № 488?

Як впливає з наведеного вище, нормативного документа, який би визначав норми середнього ресурсу шин для виконання агротехнічних операцій сільгосптехнікою, наразі немає. Але для відповіді на поставлене питання спробуємо скористатися правилами з Норм № 488:

1 Норми можна взяти з документів виробника. Тобто якщо виробник шин установив (наприклад, у договорі купівлі-продажу чи в експлуатаційній документації) свої норми середнього ресурсу чи відповідні гарантії для конкретних конструкцій шин і/чи КТЗ у визначених умовах їхньої експлуатації, то відповідні норми середнього ресурсу шин не застосовують (п. 3.8 Норм № 488).

2 Звернутися для розробки норм до відповідних установ. Згідно з п. 3.7 Норм № 488 у разі якщо не встановлено норми для шин нових конструкцій, розробляють і установлюють тимчасові норми середнього ресурсу. Ці норми на договірних засадах (тобто за плату) може розробити організація з питань розроблення експлуатаційних норм середнього ресурсу пневматичних шин (п. 5.1 Норм № 488).

Такими організаціями наразі є:

- ✓ державне підприємство «Державний автотранспортний науково-дослідний і проектний інститут» (<https://insat.org.ua/>), яке виконує дослідження фактичних умов експлуатації КТЗ та ресурсів шин, розробляє і встановлює норми;
- ✓ Український науково-дослідний інститут продуктивності агропромислового комплексу (НДІ «Укראгропромпродуктивність») (<https://uapp.kiev.ua/>), який проводить державну політику в сфері нормативів для підвищення продуктивності агропромислового виробництва та забезпечення ефективного використання ресурсного потенціалу.

Тимчасові норми середнього ресурсу пневматичних і не пневматичних шин є чинними протягом визначеного строку, але не більше двох років. В подальшому він може бути безкоштовно продовжений за зверненням їх власника (якщо такі норми не будуть затверджені державними органами).

За алгоритмом Норм № 488 для розроблення тимчасових норм замовник повинен надати виконавцю досить велику кількість відомостей в заяві та опитувальних листах про КТЗ, шини, дорожньо-кліматичні умови, особливості умов та режими експлуатації, фактичний пробіг пневматичних шин до списання тощо.

Отже, таку інформацію потрібно спочатку накопичити. Тобто швидко отримати від інститутів норми на нову техніку (шини), швидше за все, не вийде. Щоб налагодити облік за нормами знадобляться час і гроші.

3 Розробити власні норми на підставі накопиченої інформації про фактичний ресурс шин. Такі норми слід затвердити наказом по підприємству.

СПИСАННЯ ШИН

Рішення про списання шин приймає спеціальна комісія, склад якої визначає та затверджує керівник підприємства своїм наказом.

Після того як якась шина зносилася (відкатала свій норматив або була пошкодженою), комісія оглядає її та приймає рішення:

- або списати таку шину, визнати її відходами та передати на утилізацію, або визнати вторинною сировиною і продати чи використати у господарській діяльності;
- або залишити в експлуатації (якщо зношеність протектора ще дає змогу її використовувати);
- або відправити шину на ремонт.

Інформацію про прийняте рішення слід вказати у Картці. Для списання шин слід також скласти Акт. Такий Акт передається до бухгалтерії разом із Карткою, на підставі якої він був складений. Затвердженої форми Акта списання шин не існує. Тому його можна розробити самостійно. Головне, щоб він містив усі обов'язкові реквізити первинного документа, наведені у п. 2 ст. 9 Закону України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також зазначені в п. 11 Норм № 488, зокрема:

- назву і номер акта;
- дату його складання та затвердження;
- склад комісії;
- торгову марку, модель та державний реєстраційний номер (за наявності) техніки, шини якої списують;
- позначки розміру шин, їх виробника, моделі та порядкові чи інвентарні номери шин;
- фактичний пробіг на дату списання;
- норму середнього ресурсу пневматичних шин;

- причини їх списання та висновки комісії.

ОБЛІК СПИСАНИХ ШИН

Після списання шин сільгоспідприємство може такі шини:

1 визнати вторинною сировиною і продати.

В цьому випадку навіть списані шини є активом. Адже це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому (п. 3 розд. 1 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»).

А тому списані шини потрібно оприбуткувати на баланс у складі запасів: Дт 209 «Інші матеріали» – Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Оприбутковувати на баланс списані шини слід (п. 2.12 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом МФУ від 10.01.2007 р.):

- ✓ або за чистою вартістю реалізації, якщо вони призначені для реалізації;
- ✓ або в оцінці їх можливого використання.

Оприбуткування відбувається на підставі бухгалтерської довідки.

Якщо сільгоспідприємство планує продати шини, то воно має визнати доходи від реалізації за кредитом субрахунку 712, а також списати оприбутковані шини за балансовою вартістю проводкою Дт 943 – Кт 209 (див. приклад);

2 визнати відходами і передати на утилізацію. В цьому випадку шини активом не визнаються, тому оприбутковувати їх на баланс не потрібно. Витрати на утилізацію включають до інших операційних витрат, тобто відносять на субрахунок 949.

ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ

ПОДАТОК НА ПРИБУТОК

Якщо сільгоспідприємство є «малодохідником» (має річний дохід до 40 млн грн), то доходи та витрати за операціями з придбання, використання та списання шин (для обчислення податку на прибуток) враховуються за правилами бухгалтерського обліку.

Якщо ж сільгоспідприємство є «високодохідником» (має річний дохід понад 40 млн грн), то в разі придбання шин у нерезидентів (а це досить поширена ситуація) можуть виникати податкові різниці. А саме, доведеться відкоригувати свій фінрезультат у бік збільшення, зокрема:

- на суму 30% вартості шин, придбаних у нерезидентів із країн, що вказані у Переліку, затвердженому постановою КМУ від

27.12.2017 р. № 1045, або нерезидентів, організаційно-правова форма яких потрапила до Переліку, затвердженого постановою КМУ від 04.07.2017 р. № 480 (пп. 140.5.4 Податкового кодексу України, далі – ПКУ);

- на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних шин над ціною, визначеною за принципом «витагнутої руки» (пп. 140.5.2 ПКУ), якщо операція з придбання шин у нерезидента визнана контрольованою (у випадках, визначених ст. 39 ПКУ).

ПДВ

Сільгоспідприємство – платник ПДВ має право на податковий кредит щодо вартості придбаних шин за наявності належним чином оформленої і зареєстрованої у ЄРПН податкової накладної.

Всі шини, встановлені на сільгосптехніку, беруть участь у господарській діяльності сільгоспідприємства. А тому нараховувати «компенсуючі» податкові зобов'язання з ПДВ згідно з п. 198.5 ПКУ не потрібно. Звичайно, якщо якась техніка використовується у негосподарській діяльності чи в діяльності, яка не оподатковується ПДВ, то «компенсуючий» ПДВ доведеться нараховувати.

Але якщо підприємство спише шину до моменту проходження нею встановленої норми виробітку (наприклад, шина була сильно пошкоджена й ремонту не підлягає), то відразу виникає запитання: **чи слід в такому випадку нараховувати «компенсаційні» податкові зобов'язання з ПДВ?**

Вважаємо, що нараховувати податкові зобов'язання у такій ситуації не потрібно, адже:

- ✓ по-перше, шина вийшла з ладу через те, що використовувалася для виконання сільгоспробіт, тобто у господарській діяльності;
- ✓ по-друге, податківці у своїх консультаціях наголошують (див. лист ДПСУ від 11.09.2019 р. № 123/6/99-00-07-03-02-15/ПК), що при списанні товарно-матеріальних цінностей податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються за умови, що їх вартість включається до вартості товарів/послуг, операції з постачання яких є об'єктом оподаткування ПДВ та пов'язані з отриманням доходів. Вартість шини, що встановлена на сільгосптехніці, відноситься (відразу або після того як вона стане непридатною до використання) до собівартості виробництва сільгосппродукції. Отже, потрапляє до вартості товарів/послуг, операції з постачання яких є об'єктом оподаткування ПДВ та пов'язані з отриманням доходів.

Водночас не виключено, що податківці на місцях можуть ігнорувати ці аргументи і вимагати нараховувати податкові зобов'язання з ПДВ у разі дострокового списання шин з обліку.

Тому тим підприємствам, які не захочуть сперечатися, доведеться нараховувати «компенсуючі» зобов'язання з ПДВ.

Але нараховувати такі зобов'язання варто не на повну вартість шини, а пропорційно невідпрацьованому виробітку відповідно до норм, які використовують на підприємстві.

Наприклад, вартість шини – 6 600 грн (в т. ч. ПДВ – 1 100 грн), її норма виробітку становить 30 000 умовних га. Шина відпрацювала всього 12 000 умовних га. Враховуючи це, об'єктом оподаткування для нарахування «компенсуючих» зобов'язань з ПДВ буде 3 300 грн (5 500 грн x (30 000 – 12 000) / 30 000), а сума ПДВ, яку слід нараховувати – 660 грн (3 300 x 20%).

ЕКОЛОГІЧНИЙ ПОДАТОК

Якщо сільгоспідприємство після списання шин визнає їх вторинною сировиною і реалізує, то нараховувати та сплачувати екоподаток не доведеться. Адже відповідно до п. 240.5 ПКУ не є платниками податку за розміщення відходів суб'єкти господарювання, які розміщують на власних територіях (об'єктах) виключно відходи як вторинну сировину.

Не виникає об'єкта оподаткування й у випад-

ку, коли сільгоспідприємство до передачі шин на утилізацію тимчасово зберігає їх на своїй території (пп. 14.1.223 ПКУ).

Аби підтвердити, що зберігання відходів є тимчасовим, потрібно мати (ЗІР, категорія 117.1):

- укладений договір на видалення та утилізацію відходів із комунальним або спеціалізованим підприємством;
- документи, що підтверджують передачу відходів спецорганізації. Передання має відбуватися у строки, встановлені договором із такою організацією.

Приклад

Сільгоспідприємство придбало для заміни на комбайні John Deere комплект шин вартістю 24 000 грн (в т. ч. ПДВ – 4 000 грн).

Зняті шини з комбайна відпрацювали пробіг, визначений заводом-виробником. Їх було вирішено оприбуткувати на баланс для реалізації іншим суб'єктам господарювання. Вартість реалізації зношених шин – 1 200 грн (у т. ч. ПДВ – 200 грн).

Згідно з обліковою політикою сільгоспідприємство відразу відносить вартість заміненних шин на витрати.

Бухгалтерські проводки щодо цих операцій показано в таблиці:

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Надійшов від постачальника комплект шин для комбайна John Deere	207	631	20 000,00
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641/ПДВ	631	4 000,00
3	Перераховано контрагенту кошти за отримані шини	631	311	24 000,00
4	Замінено шини на комбайні John Deere	91	207	24 000,00
5	Оприбутковано зняті шини з комбайна	209	719	800,00
6	Продано зношені шини іншим особам	361	702	1200,00
7	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	200,00
8	Списано вартість проданих шин	943	209	800,00

Якщо ви передплатили журнал «АгроPRO» через ДП «ПРЕСА», зверніться до редакції по відкриття доступу до «Кабінету передплатника» за телефонами:
(067) 878-51-32, (095) 142-66-89

Наша сторінка на «Фейсбуці»: **АгроPRO**