

БУХГАТЕЛРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК: 657.47

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПДВ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

О. В. Борович, кандидат економічних наук.
Івано-Франківський університет права ім. Короля Данила Галицького

© Борович О. В., 2013.

Стаття отримана редакцією 03.09.2013 р.

Вступ. Сьогодні порядок ведення обліку розрахунків за ПДВ молокопереробних підприємств визначається в основному нормами, встановленими Податковим кодексом України [5] та Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо підтримки сільськогосподарських товаровиробників» [1]. З урахуванням зазначеного в обліковій практиці вказаних суб'єктів господарювання існує проблема підвищення рівня інформаційної насиченості даних аналітичного обліку, використовуваних для складання податкової звітності з ПДВ.

Огляд останніх джерел досліджень і публікацій. У наукових статтях нині досліджується в основному порядок застосування спеціального режиму оподаткування на сільськогосподарських підприємствах. Зокрема, науковці ННЦ «Інститут аграрної економіки» під керівництвом д.е.н., проф. В. М. Жука вивчають механізм реалізації спеціального режиму справляння ПДВ і шляхи розв'язання актуальних проблем щодо формування уніфікованої інформації про розрахунки за цим податком сільськогосподарських товаровиробників [2, с. 33 – 42; 3, 24 – 27]. Теоретичні та практичні засади обліково-аналітичного процесу управління розрахунками за податками відповідно до положень Податкового кодексу України розглядалися у дисертаційній роботі Т. Ф. Плахтій [4].

Ураховуючи недостатність теоретичних розробок та наукових публікацій щодо відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ на молокопереробних підприємствах, сьогодні потребують додаткового дослідження питання організації аналітичного обліку податкових розрахунків за операціями, які підпадають під загальний і спеціальний режими оподаткування ПДВ.

Постановка завдання. Головним завданням статті є висвітлення проблем та розроблення практичних рекомендацій з удосконалення порядку відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку розрахунків молокопереробних підприємств за податком на додану вартість.

Основний матеріал і результати. Підставою для відображення операцій за ПДВ у податкових розрахунках є податкові накладні, що фіксуються у Реєстрі отриманих та виданих

податкових накладних. Окремий Реєстр із позначкою 024 ведуть переробні підприємства всіх форм власності, які за реалізовану продукцію спрямовують суми податку на додану вартість до спеціального фонду Державного бюджету України та на спеціальний рахунок [6].

Реєстр складається із двох розділів. У розділі I «Видані податкові накладні» на підставі виданих податкових накладних, складених розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної, митних декларацій, документів бухгалтерського обліку обліковуються операції з постачання товарів/послуг, які оподатковуються податком на додану вартість 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.

У розділі II «Отримані податкові накладні» на підставі отриманих податкових накладних, розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної, митних декларацій на ввезення товарів тощо здійснюється облік операцій з придбання товарів/послуг з метою використання у господарській діяльності платника для здійснення операцій, які оподатковуються податком на додану вартість за основною чи нульовою ставкою, звільнених від оподаткування, та тих, що не є об'єктом оподаткування, й операцій, які не призначаються для використання у господарській діяльності конкретного платника податку.

Реєстр є основою для відображення зведених результатів обліку в податкових деклараціях з податку на додану вартість [6].

Молокопереробні підприємства, як платники ПДВ, відповідно до п. 1 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України застосовують особливий порядок сплати ПДВ за реалізовані ними молоко, молочну сировину й молочні продукти та ведуть окремий облік операцій з постачання власної продукції й постачання інших товарів (послуг) [5].

Отже, з метою ведення окремого обліку зазначених операцій та надання повної, точної й достовірної інформації для складання податкової звітності з податку на додану вартість переробним підприємствам, на відміну від інших суб'єктів господарювання, доцільно відобразити в обліку окремо:

– податковий кредит за ПДВ, розрахований від вартості молока, поставленого сільськогосподарськими товаровиробниками, а також активів (товарів, послуг та необоротних активів), що використовуються в операціях з виробництва та реалізації продукції, виготовленої із сільськогосподарської сировини.

Зазначимо, що податковий кредит, нарахований на активи, використовуваний частково в операціях з виробництва й реалізації продукції, виготовленої із сільськогосподарської сировини, розраховується, виходячи із частки використання таких активів в операціях з виготовлення такої продукції, що обчислюється у відсотках як відношення сумарної купівельної вартості активів (товарів, послуг, необоротних активів) без урахування сум податку, які використовуються в операціях з виробництва та реалізації зазначеної продукції за попередній календарний рік до сумарної купівельної вартості всіх придбаних активів без урахування сум податку, що використовуються в операціях з виробництва й реалізації продукції та відповідно в інших операціях за зазначений період;

– податковий кредит за ПДВ, розрахований від вартості придбаної несільськогосподарської сировини й активів (товарів, послуг, необоротних активів), що використовуються в інших операціях;

– податкове зобов'язання за ПДВ, нараховане від вартості реалізованої продукції, виготовленої із сільськогосподарської сировини. Щоденно таке зобов'язання визначається пропорційно до частки сировини (молока), поставленої сільськогосподарськими товаровиробниками у загальному обсязі сировини, придбаної в усіх категорій постачальників. Цей показник розраховується шляхом ділення вартості сировини, придбаної у сільськогосподарських товаровиробників, на сумарну вартість сировини, придбаної у різних категорій постачальників.

У кінці місяця позитивна різниця між сумою зазначеного зобов'язання та сумою податкового кредиту, нарахованого за активами, що використовуються для виробництва продукції, виготовленої із сільськогосподарської сировини, розподіляється на дві частини: 60% перераховується на спеціальний рахунок підприємства для виплати компенсації товаровиробникам за молоко, а 40% сплачується до спеціального фонду Державного бюджету України [5];

– податкове зобов'язання за ПДВ, нараховане від вартості реалізованої продукції, виготовленої з несільськогосподарської сировини й інших активів (товарів, послуг, необоротних активів).

З метою деталізації та достовірного відображення в обліку операцій з реалізації продукції, яка підпадає під спеціальний режим оподаткування й відповідно інших операцій пропонуємо суб'єктам господарювання у робочому плані рахунків передбачати таку систему аналітичних рахунків другого порядку, що відкриватимуться до:

1) рахунка 6411 «Розрахунки за ПДВ»: 64111 «ПДВ за операціями, що підпадають під окремий порядок оподаткування» і 64112 «ПДВ за іншими операціями». Кредитове сальдо цього рахунка, виведене на кінець звітної місяця (кварталу, року), є сумою, яка підлягає розподілу;

2) субрахунка 643 «Податкові зобов'язання»: 6431 «Податкові зобов'язання за операціями, що підпадають під окремий порядок оподаткування» та 6432 «Податкові зобов'язання за іншими операціями», які призначені для обліку податку на додану вартість, визначеного, виходячи із суми одержаних авансів у рахунок відвантаження продукції, виготовленої із сільськогосподарської сировини, й інших активів (виконання робіт, надання послуг) відповідно;

3) субрахунка 644 «Податковий кредит»: 6441 «Податковий кредит за операціями, що підпадають під окремий порядок оподаткування» та 6442 «Податковий кредит за іншими операціями». Такі рахунки призначені для обліку сум податку на додану вартість, на які підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання, розраховані із сум сплачених авансів у рахунок майбутнього отримання активів (послуг), що використовуватимуться в операціях з виробництва й реалізації продукції, виготовленої із сільськогосподарської сировини та в інших операціях відповідно;

4) субрахунка 701 «Дохід від реалізації продукції»: 7011 «Дохід від реалізації продукції, виготовленої із сільськогосподарської сировини» й 7012 «Дохід від реалізації продукції, виготовленої з несільськогосподарської сировини», які призначені для обліку інформації про доходи від реалізації продукції, виготовленої із сільськогосподарської сировини, а також іншої продукції та товарів (робіт, послуг) відповідно.

Пропонований порядок відображення розрахунків за ПДВ у системі рахунків бухгалтерського обліку наведено у таблиці 1.

Таблиця 1. Бухгалтерські проведення з обліку розрахунків за ПДВ ТзОВ «Галич-молоко»

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображено нарахування заборгованості перед постачальниками за:			
	а) сільськогосподарську сировину, придбану в:			
	• Платників ПДВ 1258416 грн. – $\frac{1258416 \text{ грн.} \times 20\%}{120\%} = 1048680 \text{ грн.}$	201	631	1048680,00
	• неплатників ПДВ			258084,00
	Б) придбану несільськогосподарську сировину 83880 грн. – $\frac{83880 \text{ грн.} \times 20\%}{120\%} = 69900 \text{ грн.}$	201	631	69900,00
	в) придбані запаси, що використовуються в операціях з виробництва й реалізації продукції, виготовленої із сировини різних категорій 459384 грн. – $\frac{459384 \text{ грн.} \times 20\%}{120\%} = 382820 \text{ грн.}$	203	631	382820,00

Продовж. табл. 1

1	2	3	4	5
	Відображено податковий кредит за ПДВ від вартості:			
	а) придбаної сільськогосподарської сировини $\frac{1258416 \text{ грн.} \times 20\%}{120\%} = 209736 \text{ грн.}$	64111	631	209736,0 0
	б) придбаної несільськогосподарської сировини $\frac{83880 \text{ грн.} \times 20\%}{120\%} = 13980 \text{ грн.}$	64112	631	13980,00
2	в) придбаних активів, що використовуються в операціях з виробництва й реалізації продукції, виготовленої із сировини різних категорій, у тому числі:			
	• із сільськогосподарської сировини $\frac{459384 \text{ грн.} \times 20\%}{120\%} \times 0,93^* = 71204,52 \text{ грн.}$	64111	631	71204,52
	• із несільськогосподарської сировини $\frac{459384 \text{ грн.} \times 20\%}{120\%} - 71204,52 = 5359,48 \text{ грн.}$	64112	631	5359,48
	Визнано дохід від реалізації покупцям продукції:			
3	• виготовленої із сільськогосподарської сировини	361	7011	2417851, 2
	• виготовленої з несільськогосподарської сировини	361	7012	171667,4 4
	Відображено податкове зобов'язання за ПДВ від суми нарахованого доходу від реалізації продукції:			
4	• виготовленої із сільськогосподарської сировини $\frac{2417851,2 \text{ грн.} \times 20\%}{120\%} = 402975,20 \text{ грн.}$	7011	64111	402975,2 0
	• виготовленої з несільськогосподарської сировини $\frac{171\,667,44 \text{ грн.} \times 20\%}{120\%} = 28611,24 \text{ грн.}$	7012	64112	28611,24
Після проведених операцій кредитові залишки становлять:				
• на рахунку 64111 – 122034,68 грн. (402975,20 грн. – 209736,00 грн. – 71204,52 грн.) та підлягає розподілу;				
• на рахунку 64112 – 9271,76 грн. (28611,24 грн. – 13980,00 грн. – 5359,48 грн.) і підлягає сплаті до бюджету				
5	Перераховано кошти на відкритий у банку окремих поточний рахунок $122034,68 \text{ грн.} \times 0,6 = 73220,81 \text{ грн.}$	313	311	73220,81
6	Перераховано заборгованість за ПДВ до спеціального фонду бюджету $122034,68 \text{ грн.} \times 0,4 = 48813,87 \text{ грн.}$	64111	311	48813,87
7	З поточного рахунка перераховано заборгованість до бюджету за ПДВ	64112	311	9271,76
8	Відображено нарахування заборгованості перед постачальниками в частині сум компенсації за молоко	64111	631	73220,81
9	З окремого поточного рахунка перераховано належну товаровиробникам компенсацію за молоко	631	313	73220,81

*частка використання активів в операціях з виробництва та реалізації продукції, виготовленої із сільськогосподарської сировини ТзОВ «Галич-молоко» за минулий рік

Для розподілу суми компенсації між товаровиробниками за поставлену ними на переробне підприємство сільськогосподарську сировину щомісяця складається розрахунок розподілу суми компенсації між сільськогосподарськими товаровиробниками за поставлені ними переробному підприємству молоко або м'ясо живою вагою [1].

У цьому документі компенсація для кожного сільськогосподарського товаровиробника визначається як добуток вартості молока без урахування податку на додану вартість, поставленого ним переробному підприємству на коефіцієнт компенсації (K), розрахований як співвідношення суми компенсації, визначеної у податковій декларації з податку на додану вар-

тість щодо діяльності з постачання продукції $(\sum ПДВ)$, до вартості закупленого молока без урахування податку на додану вартість $(\sum B)$ [1].

Такий коефіцієнт (К) розраховується

$$K = \frac{\sum ПДВ}{\sum B} \quad (1)$$

Загальна сума нарахованої товаровиробникам компенсації повинна дорівнювати сумі компенсації, визначеної у податковій декларації з податку на додану вартість щодо діяльності з постачання продукції.

Підтвердженням виплати компенсації сільськогосподарським товаровиробникам є належним чином оформлена відомість про виплачені суми компенсації сільськогосподарським товаровиробникам за поставлене ними переробному підприємству молоко. У цьому документі зазначається сума фактично перерахованої (виплаченої) сільськогосподарським товаровиробникам компенсації за поставлене ними молоко, а також дата та номери документів (платіжного доручення, видаткового касового ордера тощо), що підтверджують здійснення перерахування (виплати) коштів.

Податкова звітність з ПДВ молокопереробних підприємств складається з: 1) податкової декларації з податку на додану вартість з відміткою «загальна» – для розрахунків з державним бюджетом (у якій відобразатимуться операції з вивезення за межі митної території України продукції у митному режимі експорту та відповідно суми бюджетного відшкодування за звітний період); 2) податкової декларації з податку на додану вартість з відміткою «спеціальний режим оподаткування» – для відображення операцій з переробкою молока, поставленого сільськогосподарськими товаровиробниками [6].

Висновки. На сучасному етапі розвитку економіки реформування податкових розрахунків відбувається систематично. Напрями змін визначаються економічними передумовами та вимогами інституціонального середовища. Важливим пріоритетним напрямом розвитку розрахунків за ПДВ є вдосконалення методологічного забезпечення щодо розроблення методичних рекомендацій з метою створення умов для формування уніфікованої інформації про розрахунки за цим податком для задоволення потреб зацікавлених користувачів і зменшення в такий спосіб витрат переробних підприємств, зумовлених операціями з навчання персоналу, веденням податкового обліку, складанням і поданням податкової звітності.

З метою підвищення рівня інформаційної насиченості податкової звітності та забезпечення податкових органів інформацією про дебіторську чи кредиторську заборгованість за податком на додану вартість запропоновано систему аналітичних рахунків, які деталізують інформацію про розрахунки за цим податком за такими напрямками: операції, що підпадають під спеціальний режим оподаткування; інші операції, оподаткування яких здійснюється на загальних підставах.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Деякі питання реалізації пункту 1 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України від 02.03.2012 № 101: наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України [Ел. р.]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0395-12>.
2. Жук, В. М. Стан та розвиток спеціальних режимів оподаткування аграрного бізнесу / В.М. Жук // Фінанси України. – 2011. – № 7. – С. 33 – 42.
3. Метелиця, В. М. Актуальні питання обліку ПДВ / В.М. Метелиця // Агробізнес сьогодні. – 2011. – № 14. – С. 24 – 27.
4. Плахтій, Т. Ф. Облік та аудит розрахунків за податками на сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 8.00.09 / Т. Ф. Плахтій ; [ННЦ «Ін-т аграр. Економіки»]. – К., 2011. – 20 с. [Ел. р.]. – Режим доступу: http://lib.sumdu.edu.ua/library/DocSelection?action=add&doc_id=295019.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Ел. р.]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

6. Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 25 листопада 2011 року № 1492: наказ Міністерства фінансів України від 17.12.2012 № 1342 [Ел. р.]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0079-13>.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо підтримки сільськогосподарських товаровиробників: закон України від 22.12.2011 № 4268-VI [Ел. р.]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4268-17>.
8. Щодо забезпечення виконання норм Закону України № 4268-VI: лист Державної податкової служби України від 02.02.2012 № 3213/15-3117 [Ел. р.]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/2668-3213.html>.

УДК: 657.47

Борович Оксана Василівна, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту. Івано-Франківський університет права імені Короля Данила Галицького. **Актуальні питання обліку розрахунків за ПДВ молокопереробних підприємств.** Висвітлено основні підходи до організації обліку розрахунків за ПДВ молокопереробних підприємств. Запропоновано систему аналітичних рахунків, які деталізують інформацію про розрахунки за цим податком, нарахованим за операціями, котрі підпадають під спеціальний режим оподаткування, та іншими операціями відповідно. Внесені пропозиції забезпечують формування уніфікованої інформації про продукцію, виготовлену із сировини різних категорій.

Ключові слова: податок на додану вартість, молокопереробне підприємство, сільськогосподарська сировина, податковий кредит, податкове зобов'язання.

УДК: 657.47

Борович Оксана Васильевна, кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и аудита. Ивано-Франковский университет права имени Короля Даниила Галицкого. **Актуальные вопросы учета расчетов по НДС молокоперерабатывающих предприятий.** Раскрыты основные подходы к организации учета расчетов по НДС на молокоперерабатывающих предприятиях. Предложена система аналитических счетов, детализирующих информацию о расчетах по данному налогу, начисленному по операциям, подпадающим под специальный режим налогообложения, и другим операциям, соответственно. Внесенные предложения обеспечивают формирование унифицированной информации о продукции, произведенной из сырья различных категорий.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, молокоперерабатывающее предприятие, сельскохозяйственное сырье, налоговый кредит, налоговое обязательство.

UDC: 657.47

Borovich Oksana Vasylivna, candidate of Economic Sciences, lecturer Department of Accounting and Auditing. Ivano-Frankivsk Law of the University of King Danylo Galician. **Current issues of accounting for VAT milk processing plants.** Described the main approaches in organization of accounting with VAT tax at milk processing plants. The system of analytical accounts was offered, that details the information about accounting for this tax, assessed on transactions that are subject of special tax treatment and, respectively, other transactions. The offered suggestions provide the formation of unified information about the products made from materials of different categories.

Keywords: Value Added Tax, milk processing plants, agricultural raw materials, tax credit, tax obligations.