Проблеми бухгалтерського обліку податкових

розрахунків з ПДВ

Проблеми бухгалтерського обліку податкових розрахунків з податку на додану вартість виникли з моменту набрання чинності Законом України "Про податок на додану вартість" від 3.04.97 р. № 168/97 ВР зі змінами до нього від 26.09.97 р. (далі - Закон) та введенням в дію Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість від 1 липня 1997 р. № 141 зі змінами і доповненнями від 17.10.97 р. № 218 ( да-лі - Інструкція).

З введенням в дію Закону та Інструкціїї з бухгалтерського обліку ПДВ в методології бухгалтерського обліку сталися грунтовні зміни без достатньої теоретичної і практичної підготовки бухгалтерів до цих змін. Облік став ще складнішим і, головне, принципово змінився.

На наш погляд, розробники названої Інструкції допустили помилку, суть якої в тому, що був вибраний найскладніший варіант обліку ПДВ відповідно до положень Закону: зроблена спроба поєднати непоєднуване, тобто сумістити системний бухгалтерський облік з несистемним податковим обліком ПДВ, і в зв’язку з цим в бухгалтерському обліку враховувати реалізацію цінностей одночасно двома способами: за відвантаженням на рахунку 46 "Реалізація" та за подією, що відбулася раніше, щодо визначення ПДВ і обліку податкових розрахунків. Але маємо те, що маємо, і вимушені шукати шляхи виходу із ситуації, що склалася в бухгалтерському обліку з відображенням в ньому ПДВ.

Спочатку бухгалтерський облік податкових зобов’язань і податкового кредиту з ПДВ був розрахований на встановлену за Законом подію, що відбулась раніше. Але в зв’язку зі змінами до Закону від 26.09.97 р. ( п. 1.2, 1.3. ) від цього " винаходу" Законодавця залишились на 1998 р. " ріжки та ніжки", а бухгалтерський облік з ПДВ ще більше ускладнився. Додатковий рахунок 67 "Податкові розрахунки", введений для потреб податкового обліку, використовується в бухгалтерському обліку розрахунків за податковими зобов’язаннями і податковим кредитом з ПДВ, пов’язаними з передоплатою або відсутністю передоплати цінностей ( робіт, послуг ) при їх покупці або відвантаженні.

Для звуження розглядуваного питання та спрощення викладу матеріалу, пов’язаного з ним, ограничимось обліком податкових розрахунків з ПДВ, встановленим за Інструкцією до 1 січня 1999 р. Очевидно, що порядок бухгалтерського обліку ПДВ на період після 1.01.99 р. буде уточнено.

У статті розглядаються податкові розрахунки з ПДВ, пов’язані з надходженням і відвантаженням товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів, отриманих робіт, і наданих послуг ( далі - цінностей ) . Облік надходження товарів у торговельних підприємствах, що оприбутковують їх за продажними цінами, має свої особливості, основні з яких ми відмітимо. З метою уникнення недоцільних повторень або при неохідності ув’язки викладеного матеріалу в тексті даються посилання на окремі пункти статті. В статті враховані основні положення нормативних документів , опублікованих за станом на 1.04.98 р.

Автором зроблена спроба дати бухгалтерам рекомендації, які допомогли б їм в організації і веденні бухгалтерського обліку цінностей та пов’язаних з ними податкових розрахунків з ПДВ, а також уточнити свої облікові записи, пов’язані з ним. Складність ведення цього обліку в тому, що в нормативних документах є недостатньо чітко викладені і суперечливі положення, що дають можливість неоднозначного їх трактування. В цьому разі та у випадках, коли порядок бухгалтерського обліку нормативними документами не регламентується або недостатньо регламентується, порядок бухгалтерських записів господарських операцій дається в розумінні їх автором..

Облік господарських операцій, пов’язаних з податковими розрахунками з ПДВ, розглядається без застосування рахунків 18 "Валові витрати" і 48 "Валові доходи" з наступних мотивів:

1. Підприємство має право не застосовувати в бухгалтерському обліку рахунки 18 і 48, введені до плану бухгалтерських рахунків для потреб податкового обліку валових витрат і валових доходів.

2. Застосування рахунків 18 і 48 ускладнює без потреби бухгалтерський облік і затруднює його розуміння та вивчення. Крім того, до введення цих рахунків необхідна докорінна перебудова облікових регістрів

( журналів-ордерів, нагромаджувальних відомостей, машинограм і інших ), здійснити яку більшість бухгалтерів-практиків самостійно не можуть. Пов’язано все це зі значними затратами часу та коштів.

3. Введення рахунків 18 і 48 без попередньої розробки до них на державному рівні єдиної системи аналітичного обліку, розрахованого на складання декларації про прибуток підприємства недоцільне, бо жодної користі не дасть.

4. Автор переконаний, що поєднювати системний бухгалтерський облік з несистемним податковим обліком валових витрат і валових доходів не можливо і не допустимо. Тому, що не можна одночасно визначати і відображати в бухгалтерському обліку реалізацію і фінансові результати за двома признаками: за відвантаженням цінностей і за подією, що відбулася раніше. Отже, одні внутрішні записи по дебету і кредиту рахунків 18 і 48 лише в синтетичному обліку недоцільні.

**1.** При організації і веденні бухгалтерського обліку податкових розрахунків з ПДВ необхідно виходити в першу чергу з наступних положень Закону.

**1.1.** Податок на додану вартість становить 20 відсотків бази оподаткування та додається до ціни товарів (ст. 6.1.1 ).

Продаж товарів здійснюється за договірними цінами з додатковим нарахуванням податку на додану вартість (ст. 7.1).

**1.2.** Датою виникнення права платника податку на податковий кредит вважається:

дата здійснення першої з подій: або дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), дата виписки відповідного рахунку (товарного чека) - в разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків;

або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг), ст. 7.5, 7.5.1.

До 1 січня 1999 р. датою виникнення права на податковий кредит є дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оп­лату товарів (ст. 11.11).

**1.3.** Датою виникнення податкових зобов’язань з продажу товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка припадає на податковий пе­ріод, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, а у разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівкові грошові кошти - дата їх оприбуткування в касі платника по­датку, а при відсутності такої - дата інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника податку;

або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) - дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку (ст. 7.3.1).

До 1 січня 1999 р. датою виникнення податкових зобов’язань з продажу товарів (робіт, послуг) - є дата зарахування коштів від по­купця на банківський рахунок платника податку як оплата товарів ( ст. 11.11).

**2.** Належна до сплати сума податку на додану вартість за відвантаженими, але не оплаченими товарами включається до податкового зобов’язання наступних звітних періодів, на які припадає надходження коштів на розрахунковий рахунок платників податку до 1 січня 1999 р. ( ст. 11.8., п.3 ).

Враховуючи вище викладене, розглянемо проблеми бухгалтерського обліку податкових розрахунків з ПДВ, пов’язаних з надходженням і відвантаженням ( реалізацією) цінностей.

**ОБЛІК НАДХОДЖЕННЯ ЦІННОСТЕЙ**

**3.** При надходженні цінностей на підприємство після попередньої оплати їх вартості постачальнику сплачений податок на додану вартість відноситься на збільшення податкового кредиту записом на бухгалтерських рахунках:

*Дт 68, субрахунок "З податку на додану вартість"*

*Кт 51 "Розрахунковий рахунок", 55, 90 і інших*

Одночасно на суму податкового кредиту відображаються в обліку сплата ПДВ постачальнику і нарахування податкового кредиту бухгалтерською проводкою:

*Дт 60 і ін. - Кт 67-2 "З податкового кредиту"*

Після одержання цінностей, вартість яких оплачена постачальнику раніше, списують нарахований податковий кредит (п.3 Ін.)

*Дт 67-2 "З податкового кредиту"*

*Кт 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" та ін.*

В результаті наведених вище записів у синтетичному і аналітичному обліку рахунок 67 "Податкові розрахунки", субрахунок 2 "3 по­даткового кредиту" закривається.

Рахунок 67 "Податкові розрахунки" введено до плану бухгалтерських рахунків для обліку податку на додану вартість до отримання і відвантаження попередньо оплачених постачальникам і покупцями цінностей. З внесенням змін до Закону від 26.09.97 р. (п. 1.2) на цьому рахунку обліковується також нарахований податковий кредит за цінностями, отриманими на умовах наступної оплати.

Рахунок 67 "Податкові розрахунки" слід розглядати як елемент податкового обліку, введений в систему бухгалтерських рахунків. І тому облік податкових розрахунків з ПДВ повинен вестись з дотриманням принципів синтетичного і аналітичного обліку.

**4.** Вважаємо, що за обліковим значенням термін "авансовий платіж" або "передоплата" стосується лише тих оплат за цінності, які надійшли або відвантажені в наступному звітному місяці. Якщо збалансування оплати та надходження чи відвантаження цінностей відбулося протягом звітного місяця, то в обліку авансовий платіж відсутній і не не повинен фіксуватись, бо на податкові розрахунки з ПДВ це не впливає. На платіжних дорученнях на передоплату цінностей постачальникам необхідно вказувати, що здійснюється передоплата, в т.ч. сума ПДВ. При бухгалтерській обробці платіжних документів в бухгалтерії в бухгалтерській проводці треба виділити запис: Дт 68 - Кт 51. Сплата постачальнику ПДВ при передоплаті цінностей повинна бу­ти виділена в обліковому регістрі, що складається по кредиту рахунка 51 "Розрахунковий рахунок" та інших рахунків у банку. По підсумку цих записів за звітний місяць треба скласти додатковий запис на відображення в обліку нарахування податкового кредиту (п. 3):

*Дт 60 - Кт 67-2 "3 податкового кредиту"*

Для спрощення записів в аналітичному обліку до рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" та інших рахунків, на яких обліковуються розрахунки з постачальниками цінностей, з метою посилення контролю за цими розрахунками записи в аналітичному обліку по дебету і кредиту цих рахунків слід здійснювати на підставі первинних платіжних і товарних документів загальною сумою, визначеною до оплати постачальнику.

**5.**  Згідно зі змінами до Закону України "Про податок на додану вартість" (п. 1.2) до 1 січня 1999 р. за отриманими але неоплаченими цінностями право на податковий кредит виникає у разі списання коштів з рахунку платника в рахунок оплати цінностей. Після 1.01.99 р. право на податковий кредит згідно з Законом (ст. 7.4.1) складається із сум податків, сплачених або нарахованих платником податку в звітному періоді (Дт 68 - Кт 51, 55, 90 і ін. або Дт 68-Кт 60, 76).

**6.** **Приклад 1.** На облік надходження цінностей з передоплатою їх постачальнику (п. 3).

1.Підприємство здійснило передоплату цінностей постачальнику. За уго­дою повинно бути отримано цінностей на суму 624 грн., в т.ч. ПДВ 104 грн.

2. Одержано цінності від постачальника. За товарним документом постачальника значиться:

|  |  |
| --- | --- |
| Відпускна вартість цінностей за угодою | 520 грн. |
| Податок на додану вартість, 20% від 520 | 104 грн. |
| До оплати постачальнику | 624 грн. |

3. Цінності оприбутковуються за купівельними цінами на суму 520 грн.

За даними прикладу 1 необхідно скласти бухгалтерські проводки:

1. На передоплату цінностей постачальнику - 624 грн., в т.ч. ПДВ - 104 грн.:

1.1. *Дт 60 - Кт 51 - 520*

*Дт 68, субрахунок "3 податку на додану вартість"*

*Кт 51 "Розрахунковий рахунок" - 104*

1.2. Одночасно на суму нарахованого податкового кредиту треба скласти бухгалтерську проводку :

*Дт 60 - Кт 67-2 "3 податкового кредиту" - 104*

2. Оприбутковуються одержані від постачальника цінності за купівельними цінами - 520:

*Дт 05 "Матеріали", Дт 41 "Товари" і ін.*

*Кт 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками", Кт 76 і ін. - 520*

3. Списується нарахований при передоплаті податковий кредит (операція 1.2):

*Дт 67-2 "3 податкового кредиту" - Кт 60 - 104*

**7.** Відображення в обліку нестач, виявлених при прийманні цінностей, що надійшли на підприємство від постачальників, також пов’язане з обліком ПДВ. Виявлені в цьому разі нестачі цінностей повинні бути записані по кредиту рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" і дебету відповідних рахунків за купівельними цінами.

**8.**  У тому разі, коли оплата цінностей здійснюється після їх надходження на підприємство, бухгалтерські записи за даними наведеного вище прикладу 1 (п. 6) будуть наступними:

*1. Дт 05, 41 і ін. - Кт 60 - 520*

*2. Дт 67-2 - Кт 60 - 104*

*3. Дт 60 - Кт 51 - 520*

*4. Дт 68 - Кт 51 - 104*

*5. Дт 60 - Кт 67-2 - 104*

(Дт 68 - Кт 60 лише після 1.01.99 р. згідно з п. 3 Інструкції).

**9.** Так, як показано в операціях 4 і 5, повинні відображатись в обліку суми податкового кредиту з ПДВ згідно з пунктом 3 Інструкції.

Відповідно до п. 12.9.2. змін і доповнень до Інструкції від 17.10.97р. № 218 при оплаті товарно-матеральних цінностей (робіт, послуг) після їх одержання треба скласти бухгалтерську проводку:

Дт 60 - Кт 51 - на суму оплати вартості одержаних цінностей, включаючи ПДВ, і одночасно треба зробити запис:

Дт 68 - Кт 67-2 - на списання нарахованого при одержанні цінностей податкового кредиту.

Отже, п. 12.9.2. доповнень до Інструкції суперечить п.3. Інструкції.

**10.** Відображення в обліку оплати товарно-матеріальних цінностей постачальникам двома способами не допустиме, бо викличе значні ускладнення в облікових записах, плутанину в аналітичному обліку розрахунків з постачальниками. А взагалі п. 12 Інструкції відноситься лише до бухгалтерських записів у жовтні 1997р. - першому місяці чинності закону про ПДВ. Тому доповнення до Інструкції згідно з п. 12.9.2. слід було внести до п.3. Інструкції та уніфікувати записи, пов’язані з оплатою товарно-матеріальних цінностей постачальникам.

На наш погляд, було б методологічно вірним, раціональним та сприяло б спрощенню бухгалтерського обліку здійснення вказаних вище записів у порядку, передбаченому п. 12.9.2. змін та доповнень до Інструкції:

Дт 60 - Кт 51 - на суму передоплати і післяоплати цінностей постачальникам, включаючи ПДВ, і на суму сплаченого постачальникам ПДВ і нарахованого до одержання цінностей податкового кредиту:

*Дт 68, субрахунок "З податку на додану вартість"*

*Кт 67-2 "З податкового кредиту"*

Такий порядок записів доцільний ще й тому, що аналогічно відображається в обліку ПДВ, одержаний в складі авансових платежів від покупців (Дт - 51 - Кт - 62 і Дт 67-1 - Кт 68). В цьому разі забезпечуватиметь-ся єдинй принцип записів в обліку передоплат товарно-матеріальних цінностей.

Для забезпечення і перевірки правильності останнього запису ( Дт 68 - Кт 67-2) на нарахування суми податкового кредиту в обліковому регістрі по кредиту рахунку 51 "Розрахунковий рахунок" необхідно виділити записи сум сплаченого постачальникам ПДВ, враховуючи структуру цього регістра на підприємстві.

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НАДХОДЖЕННЯ ТОВАРІВ, ЩО ОПРИБУТКОВУЮТЬСЯ

ЗА ПРОДАЖНИМИ ЦІНАМИ

**11.** Облік одержаних товарів за продажними цінами доцільно вес­ти на оптових підприємствах чи товарних складах підприємств, які відпускають товари переважно своїм (на одному балансі) роздрібним торговельним підприємствам і підприємствам громадського харчування. Застосування в цьому випадку облікових продажних цін на товари дозволяє значно спростити документування товарних операцій та бухгалтерський їх облік.

У разі відпуску товарів на сторону іншим платникам ПДВ товари необхідно виписувати за договірними відпускними цінами і оформити податкову накладну. В книзі номенклатурних номерів на товари або в книзі реєстрації купівельних цін чи за програмою комп’ютерного обліку товарів на складах підприємство повинно мати зафіксовані купівельні ціни на всі товари, що обліковуються за продажними цінами. Тільки в цьому разі буде можливість здійснювати контроль за рівнем і обгрунтованністю відпускних цін на товари.

**12.** Підприємства, що здійснюють оптово-збутову та роздрібну торговельну діяльність і бухгалтерський облік товарів ведуть за продажними цінами, на суму сплаченого ПДВ та на суму торговельної націнки підприємства повинні збільшити вартість куплених товарів, враховуючи необхідність покриття витрат обігу і створення доходу торгівлі.

Одночасно із бухгалтерськими записами на відображення в обліку податкового кредиту ( Дт 68 - Кт 51 і ін. та Дт 60 - Кт 67-2, п. 1.2, 3) або на суму ПДВ за товарним документом постачальника, якщо передоп­лата товарів не здійснена, збільшують вартість товарів складанням бухгалтерської проводки:

*Дт 41 "Товари" - Кт 42-1 "Товарні надбавки"*

Такою ж бухгалтерською проводкою відображають в обліку суму нарахованої підприємством торговельної націнки ( п. 5 Інструкції).

**13.** До 1.10.97 р. підприємства роздрібної торгівлі і громадського харчування нараховували торговельну націнку на купівельну вартість товарів, включаючи ПДВ. Тому після 1.10.97 р. розміри торговельної націнки повинні бути переглянені або нараховуватись на купівельну вартість товарів з додаванням ПДВ.

**14. Приклад 2.** На відображення в обліку надходження товарів, що оприбутковуються за продажними цінами.

Якщо в прикладі 1 (п. 6.) на одержані від постачальника това­ри нарахувати торговельну націнку на покриття витрат складу і роздрібної торгівлі в розмірі 24% і оприбуткувати їх на склад за продажними цінами, то в прибутковій накладній складу, виписаній на підставі товарного документа постачальника, будуть значитись товари на су­му 749 грн., в тому числі:

|  |  |
| --- | --- |
| Товари за купівельними цінами | 520 грн. |
| Податок на додану вартість, 20% від 520 | 104 грн. |
| До оплати постачальнику | 624 грн. |
| Торговельна націнка підприємства , 24% від 520 грн. | 125 грн. |
| Разом до оприбуткування на скдад | 749 грн. |
| в т.ч. товарні надбавки (104+125) | 229 грн. |

**14.1.** У разі, коли підприємство здійснило передоплату товарів постачальнику до їх надходження, то на бухгалтерських рахунках згідно з п. 5 Інструкції необхідно зробити записи:

1. На здійснену передоплату товарів постачальниику - 624 :

1.1 *Дт 60 - Кт 51 - 520*

*Дт 68 - Кт 51 - 104*

1.2. *Дт 60 - Кт 67-2 -104*

1.3. Одночасно необхідно зробити додатковий запис на суму сплаченого ПДВ як на товарну надбавку:

*Дт 41 - Кт 42-1 - 104*

2. На оприбуткування товарів на склад за продажними цінами - 749:

2.1. *Дт 41 - Кт 60 - 520*

2.2. *Дт 41 - Кт 42-1 - 229*

Отже, товари оприбутковуються за продажними цінами. Для цього за даними товарного документа постачальника, враховуючи нараховану торговельну націнку підприємства, необхідно зробити калькуляцію про­дажної ціни на кожний вид товару (купівельна ціна плюс відсоток ПДВ плюс відсоток торговельної націнки). За скалькульованими продажними цінами виписують прибутковий товарний документ, звичайно прибуткову накладну. Але за приведеними вище записами (оп. 1.3 і 2.2) ПДВ відноситься на дебет рахунка 41 "Товари" два рази, що недопустимо і необхідно при бухгалтерських записах врахувати (п. 15).

3. На списання нарахованого податкодого кредиту - 104:

*Дт 67-2 - Кт 60 - 104*

**14.2.** При оплаті товарів після надходження їх на склад, де во­ни оприбутковуються і обліковуютвся за продажними цінами, записи за даними прикладу 2 будуть наступними:

1. *Дт 41 - Кт 60 - 520*

2. *Дт 67-2 - Кт 60 - 104*

3. *Дт 41 - Кт 42-1 - 229*

4. *Дт 60 - Кт 51 - 520*

5. *Дт 68 - Кт 51 - 104 (див. п.п. 9 і 10)*

6. *Дт 60 - Кт 67.2 - 104*

*(Дт 68 - Кт 60 - лише після 1.01.99 р. згідно з п.3 Інструкції)*

**14.3.** Сплата ПДВ постачальникам за товари, вартість яких станом на 1.10.97 р. не була сплачена, повинна відображатись в обліку записами: Дт 60 - Кт 51 і Дт 68 - Кт 67-2.

Але за даними інвентаризації товарів на 1.10.97р. ( інвентаризаційний опис за формою додатку № 2) згідно з п. 12.6 Інструкції на суму ПДВ в залишку таких товарів треба було скласти бухгалтерську проводку:

*Дт 68, субрахунок "З податку на додану вартість, розрахунковий період якого не настав"*

*Кт 42-1 "Товарні надбавки"*

Відповідне доповнення до п.12.6. Інструкції згідно зі змінами до Закону про ПДВ від 26.09.97р.

(ст. 11.11.) не внесено. У зв’язку з тим, що податковий кредит на ці товари має відображатись в обліку по мірі їх оплати в жовтні 1997 р. і пізніше (п.1.2) згідно з п. 12.9.2. доповнень до Інструкції на суму сплаченого при оплаті товарів ПДВ повинен бути зроблений запис:

*Дт 68 субрахунок з податку на додану вартість, розрахунковий період якого настав"*

*Кт 67-2 "З податкового кредиту"*

Очевидно, що підприємства, які самостійно не врахували вказаної зміни до Закону і відобразили в обліку ПДВ на залишок товарів на 1.10.97 р. згідно з п. 12.6 Інструкції, повинні зробити відповідне сторнування ПДВ на залишок товарів, вартість яких на 1.10.97 р. не була оплачена, бухгалтерськими проводками.

*Дт 68 - Кт 42-1 - на суму ПДВ сторнувальним червоним записом,*

*Дт 67-2 - Кт 42-1 - звичайним записом на цю ж суму*

Без такого сторнування в цьому разі ПДВ на залишок неоплачених товарів виникнуть розходження в обліку податкового кредиту, розрахунковий період якого не настав, на рахунках 67 і 68.

**15.** Згідно з Інструкцією про бухгалтерський облік податку на додану вартість сума ПДВ, сплачена в порядку передоплати товарів, що оприбутковуються і обліковуються за продажними цінами (п. 5 Ін.), відноситься на збільшення вартості товарів по дебету рахунка 41. Інструкція обходить питання обліку сум ПДВ, сплачених підприємством до надходження товарів. Але збільшення вартості товарів на рахунку 41, коли товари від постачальника ще не надійшли, суперечить прийнятим засадам бухгалтерського обліку. Це ж стосується торгової над­бавки, що при цьому збільшується (Дт 41 - Кт 42-1).

Якщо уже такий порядок запису Інструкцією установлено, то, на наш погляд, необхідно ввести до рахунку 41 "Товари" додатковий субрахунок, який можна назвати приблизно так: "ПДВ на товари, що не надійшли". При надходженні товарів у цьому разі на підставі товарно­го документа, включеного до товарного чи товарно-грошового звіту, що підтверджує надходження товарів, які були передоплачені постачальнику, будуть складені бухгалтерські проводки як показано в п. 14.1.

У наведеному прикладі 2 до господарської операції 2 повинен бу­ти зроблений додатковий запис:

*Дт 42-1 - Кт 41 - 104*

або рівнозначний сторнувальний від’ємний запис:

|  |  |
| --- | --- |
| *Дт 41 - Кт 42-1 -* | *104* |

Для того, щоб можна було скласти бухгалтерські проводки на списання з рахунку 41, субрахунок "ПДВ на товари, що не надійшли", сум ПДВ на ці товари до бухгалтерських записів в товарних і товарно-грошових звітах про надходження товарів: Дт 41 - КТ 42-1 "Товарні надбавки" необхідно ввес­ти додаткову графу "ПДВ на передоплачені товари, що надійшли".

На перший погляд може здатись, що запис Дт 41 - Кт 42-1 (оп. 1.3., п. 14.1) на збільшення вартості товарів на суму ПДВ у складі передоплат товарів постачальникам не потрібний. Але Інструкція написана та направлена на виконання Закону і повинна виконуватись, поки вона не відмінена або не уточнена, бо вказаний запис пов’язаний з обліком валових витрат.

**16.** До 1.01.99 р. при оплаті товарів після їх надходження на торговельне підприємство нарахований ПДВ за товарним документом постачальника на збільшення податкового кредиту по дебету рахунка 68 не відноситься, а відображається в обліку як товарна надбавка (Дт 41 - Кт 42-1 (42-2, 42-3) і Дт 67-2 - Кт 60). Після оплати товарів відображається в обліку податковий кредит на суму сплаченого постачальнику ПДВ

( Дт 68 - КТ 51, 55, 90 і ін. і Дт 60 - Кт 67-2, п.9 і 10).

ОБЛІК ВІДВАНТАЖЕННЯ І РЕАЛІЗАЦІЇ ЦІННОСТЕЙ, ЩО ОПРИБУТКОВУЮТЬСЯ

ЗА КУПІВЕЛЬНИМИ ЦІНАМИ

**17.** При організації і веденні бухгалтерського обліку відвантаження і реалізації товарів треба виходити зі змін і доповнень до Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, п. 72, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 3.04.93 р. № 250, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 11 серпня 1997 р. № 869 : "Датою реалізації продукції, товарів (робіт, послуг) вважається дата відвантаження (передачі) продукції, товарів, підписання документів про виконані роботи, надані послуги".

Враховуючи відносну новизну обліку реалізації цінностей за відвантаженням ( способом нарахування ) наводимо загальну схему бухгалтерського обліку відвантаження і реалізації (рис. 1)

Рисунок 1

ЗАГАЛЬНА С Х Е М А

бухгалтерського обліку відвантаження і реалізації цінностей

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **20, 40, 41 і інші** | | |  | | **46** | | | | |  | | | | **62** | | | | |
|  |  |  | **1. 1/1.** |  | |  | | |  | | | **2.** | | |  | | |  | |
|  |  |  |  |  | |  | | |  | | |  | | |  | | |  | |
| **67-1** | | |  | |  |  | | | |  | | | |  | | | |  |
|  |  |  | **4. 44.** |  | |  | | | |  | | | | **50,51** | | | | |
|  |  |  |  |  | |  | | | | **3.** | | | |  | | | |  |
| **68** | | |  | |  |  | |  | | |  | | | | |  | |  | |
|  |  |  | **5. 555.** |  | |  | | | |  | | | |  | | | | |
|  |  |  |  |  | |  | | | |  | | | | **80** | | | | |
| **80** | | |  | |  |  | |  | | |  | | | | |  | |  | |
|  |  | | **6..** | |  |  |  | | | | | | **7.** | | | |  |  | |
|  |  | |  | |  |  |  | | | | | |  | | | |  |  | |

**18.** Зміст записів на загальній схемі обліку відвантаження і реалізації цінностей:

1. Списання відвантажених (відпущених) цінностей із підзвіту матеріально відповідальної особи за фактичною собівартістю, обліковими (купівельними або продажними) цінами.

2. Відображення в обліку реалізації цінностей, відвантажених або відпущених покупцям за безготівковим розрахунком за відпускними (продажними) цінами.

3. Реалізація цінностей за готівкові грошові кошти.

4. Списання нарахованого податкового зобов’язання з ПДВ, що виникло при надходженні передоплати від покупця (п.п. 19, 21).

5. Відрахування ПДВ по підсумку за місяць (п.п. 20, 21,23).

6. Списання прибутку за місяць.

7. Списання збитків за місяць.

Записи 1, 2, 4, 5, 6 і 7 застосовуються на підприємствах, що здійснюють оптово-збутову та торговельно-посередницьку діяльність.

При поверненні покупцями відвантажених (відпущених) цінностей торговельне підприємство одночасно з оприбуткуванням повернених цінностей за обліковими цінами повинно сторнувати суму їх реалізації записом на рахунках: *Дт 62 - Кт 46 - сторнувальним червоним записом* на відпускну вартість повернених цінностей.При визначенні суми обороту з реалізації цінностей за даними товарних звітів складів і аналітичного обліку із суми обороту по креди­ту рахунку 46 "Реалізація" необхідно виключити відпускну вартість повернених цінностей.

**19.** Облік відвантаження і реалізації цінностей на оптово-збутових і посередницьких підприємствах, що обліковують цінності за купівельними цінами, розглянемо на наступному прикладі.

**Приклад 3.** На відображення в обліку відвантаження цінностей зі складу після передоплати їх покупцем.

1. Підприємство отримало передоплату за цінності, що за угодою повинні бути відвантажені (відпущені) покупцю, - 1050 грн.

2. Відвантажено цінності покупцю. За товарним документом значиться:

|  |  |
| --- | --- |
| Цінності за договірними відпускними цінами | 875 грн. |
| Відпускна вартість за угодою | 875 грн. |
| Податок на додану вартість, 20% від 875 | 175 грн. |
| До оплати покупцем (замовником) | 1050 грн. |

3. Цінності списуються із підзвіту матеріально відповідальної осо­би за купівельними цінами - 833 грн.

3а даними прикладу 3 необхідно зробити записи на бухгалтерських рахунках :

1. На суму передоплати цінностей, що надійшла від покупця, - 1050:

1.1.  *Дт 51 - Кт 62 - 1050*

1.2. Одночасно відображається в обліку виникнення зобов’язання з ПДВ - 175 :

*Дт 67-1 "3 податкових зобов’язань"*

*Кт 68, субрахунок "3 податку на додану вартість" - 175 (п. 21).*

2. Списуються із підзвіту матеріально відповідальної особи відвантажені покупцю цінності за обліковими купівельними цінами - 833 :

2.1. *Дт 46 - Кт 40, 41 і ін. - 833*

2.2. Одночасно відображається в обіку реалізація відвантажених цінностей - 1050 :

*Дт 62 - Кт 46 - 1050*

3. Списуються нараховані податкові забов’язання з податку на додану вартість - 175 (оп. 1.2):

*Дт 46 - Кт 67-1 "3 податкових зобов’язань" - 175*

4. Списується фінансовий результат від реалізації відвантажених цінностей - 42 :

*Дт 46 - Кт 80 - 42*

Записи в обліку на виникнення і погашення податкових зобов’язань з ПДВ при відвантаженні цінностей після передоплати (Дт 67-1 - Кт 68 і Дт 46 - Кт 67-1, оп.1.2 і 3) доцільно робити по підсумку облікових записів за місяць.

**20.** У тому разі, коли оплата цінностей здійснена покупцем після їх відвантаження зі складу, за даними прикладу 3 записи на бухгалтерських рахунках будуть наступні :

*1. Дт 46 - Кт 40, 41 і ін. - 833*

*2. Дт 62 - Кт 46 - 1050*

*3. Дт 46 - Кт 68 - 175*

*4. Дт 46 - Кт 80 - 42*

*5. Дт 51 - Кт 62 - 1050*

**21.** Згідно зі змінами, внесеними до Закону України "Про податок на дода­ну вартість" (п. 1.3), до 1 січня 1999 р. належна до сплати сума ПДВ за відвантаженими, але неоплаченими товарами включається до податкових зобов’язань наступних звітних періодів, на які припадає надходження коштів на розрахунковий рахунок платника податку, а за наявності від’ємної різниці сума додатку зараховується рівними частинами у зменшення податкових зобов’язань таких платників податку у звітних періодах, що настають після 1.10.97 р.

До 1 січня 1999 р. виникнення податкових зобов’язань з ПДВ від сум передоплат, отриманих від покупців, відображаються в обліку як показано в п. 19, а цінностей, відвантажених без передоплат, - як показано в п. 20, і ПДВ від суми цих цінностей повинен відноситись на кредит рахунка 68, субрахунок "3 податку на додану вартість, розрахунковий період якого не настав" ( Дт 46 - Кт 68).

**22.** У зв’язку з тим, що протягом місяця в обліку необхідно врахувати реалізацію відвантажених цінностей, передоплата яких покупцями (замовниками) здійснена і не здійснена, податок на додану вартість від суми реалізації цінностей за звітний місяць складається із трьох частин:

1. Сума нарахованих податкових зобов’язань від сум одержаних передоплат( Дт 67-1 - Кт 68).

2. Сума податкових зобов’язань від вартості цінностей, відвантажених покупцям і замовникам з наступною оплатою, що в звітному місяці оплачені, розрахунковий період, яких настав ( Дт 46 - Кт 68).

3. Сума нарахованих податкових зобов’язань від вартості цінностей, відвантажених протягом звітного місяця з наступною оплатою, що в даному місяці покупцями ( замовниками) не оплачені, а тому розрахунковий період для них не настав (Дт 46 - Кт68).

Інструкцією з бухгалтерського обліку ПДВ та іншими нормативними документами не встановлено, як повинні визначатись суми ПДВ, розрахунковий період якого настав і не настав, яка кореспонденція рахунків в цьому разі має бути.

**23.** Вважаємо, що найбільш доцільно всю суму ПДВ на цінності, відвантажені і оплачені та після їх відвантаження не оплачені, списувати по підсумку за місяць з рахунку 46 "Реалізація" двома бухгалтерськими проводками:

1. Дт 46 "Реалізація" - Кт 67-1 "З податкових зобов’язань" - на суму податкових зобов’язань з ПДВ, нарахованих при надходженні передоплат за цінності від покупців і замовників ( п. п. 18, 19).

2. Дт 46 "Реалізація" - Кт 68, субрахунок "З податку на додану вартість, розрахунковий період якого не настав" - на суму податкових зобов’язань з ПДВ на цінності, відвантажені протягом місяця без попередньої оплати, що в звітному місяці оплачені і не оплачені ( вся сума ПДВ з обороту по реалізації цінностей за вирахуванням сум ПДВ з передоплат: Дт 46 - Кт 67 - 1, оп. 1).

Тільки після цих двох записів за даними облікових регістрів, що ведуться по дебету рахунку 51 "Розрахунковий рахунок" та інших банківських рахунків, необхідно визначити суму ПДВ на цінності, відвантажені ( реалізовані ) на умовах наступної оплати, що оплачені в звітному місяці, і скласти бухгалтерську проводку на вказану суму ПДВ:

Дт 68, субрахунок "З податку на додану вартість, розрахунковий період якого не настав"

Кт 68, субрахунок "З податку на додану вартість, розрахунковий період якого настав"

Таким чином, податок на додану вартість від суми цінностей відвантажених і покупцями ( замовниками ) в звітному місяці не оплачених, залишиться як сальдо на рахунку 68, субрахунок "З податку на додану вартість, розрахунковий період якого не настав". В наступні звітні періоди ця сума ПДВ буде відображена в обліку після надходження платежів від покупців ( замовників ) як податкове зобов’язяння з ПДВ по кредиту субрахунку "З податку на додану вартість, розрахунковий період якого настав" ( Дт 68 - Кт 68 ).

Очевидно, що в цьому разі в обліковому регістрі по дебету рахунку 51 "Розрахунковий рахунок " і інших банківських рахунків повинні бути виділені суми оплат цінностей покупцями і замовниками, в тому числі ПДВ в двох частинах:

1. Оплата (передоплата) цінностей, що підлягають відвантаженню покупцям і замовникам.

2. Оплата цінностй, відвантажених покупцям і замовникам на умовах наступної оплати.

**24.** Передбачений пунктом 12.9.1. змін та доповнень до Інструкції додатковий запис Дт-46 - Кт 67-1 "З податкових зобов’язань" на суму податку на додану вартість від вартості відвантажених ( реалізованих ) цінностей без попередньої оплати, на наш погляд, методологічно недоцільний і з облікової точки зору незрозумілий. Далі вказується, що після оплати відвантажених цінностей рахунок 67-1 дебетується в кореспонденції з кредитом рахунка 68, субрахунок "З податку на додану вартість", причому не уточняється, якого ПДВ, розрахунковий період якого настав чи не настав.

Отже, при обліку податкових розрахунків з ПДВ слід мати на увазі наступне:

1. Вказаний вище запис (Дт 46 - Кт 67-1) відповідно до статті 11, п. 11.11 змін до закону може бути складений лише в тому разі, коли до відвантаження цінностей підприємство отримало авансовий платіж ( передоплату ). Вважаємо, що п.12.9.1. змін і доповнень до Інструкції суперечить п.2. Інструкції. І тому вказане доповнення слід було внести до п.2. Інструкції, встановивши, що ПДВ на цінності, відвантажені без попередньої оплати, відображається в обліку таким же записом ( Дт 46 - Кт 68), але кредитується субрахунок "З податку на додану вартість, розрахунковий період якого не настав". Так було б зрозуміліше і, головне, відпала б необхідність робити додаткові внутрішні записи в синтетичному і аналітичному обліку по дебету і кредиту рахунку 67 "Податкові розрахунки" за всіма операціями з відвантаження ( реалізації ) цінностей (п. 1.3).

2. Виходячи із положень закону та методології бухгалтерського обліку реалізації цінностей податок на додану вартість від суми цінностей, відвантажених на умовах наступної оплати і оплачених у звітному місяці, по підсумку за місяць повинен бути віднесений безпосередньо на рахунок 68, субрахунок "З податку на додану вартість, розрахунковий період якого настав" бухгалтерським записом:

*Дт 46 - Кт 68 (п. 25).*

3. На суму ПДВ на відвантажені, але не оплачені у звітному місяці цінності по підсумку реалізації їх за звітний місяць повинен бути зроблений запис:

*Дт 46 - Кт 68,* субрахунок "З податку на додану вартість, розрахунковий період якого не настав".

4. Отже, додатковий внутрішній запис на субрахунку 67-1 " З податкових зобов’язань" ( Дт 67-1 - Кт 67-1) для відображення в обліку ПДВ з відвантажених у звітному місяці та оплачених і не оплачених в цьому місяці цінностей, застосовуватись не повинен би, бо згідно зі зміною до Закону (п. 1.3.) в період до 1.01.99 р. датою виникнення податкових зобов’язань з продажу цінностей, розрахунковий період якого настав, є дата зарахування коштів від покупця ( замовника) на банківський рахунок підприємства - платника податку.

Виходячи з викладеного вище, рахунок 67-1 "З податкових зобов’язань" мав би застосовуватись згідно із Законом тільки для відображення в обліку ПДВ на цінності, відвантажені покупцям і замовникам у звітному місяці в рахунок авансових платежів, отриманих підприємством у попередні звітні періоди ( записи: Дт 67-1 - Кт 68 і Дт 46 - Кт 67-1). ПДВ на цінності, відвантажені і оплачені в звіному місяці відображаються в обліку як показано вище (Дт 46 - Кт 68). І про це необхідно було чітко написати в змінах і доповненнях до Інструкції.

Крім того, застосування рахунку 67-1 "З податкових зобов’язань" до всіх господарських операцій з відвантаження ( реалізації ) цінностей викликає масу додаткових записів в аналітичному обліку податкових розрахунків з ПДВ по дебету і кредиту рахунку 67-1. Інструкція цього питання не регламентує і вказівок з правильного і раціонального ведення цього обліку не дає.

**25.** Виходячи із вище викладеного, сума реалізації цінностей по підсумку за звітний місяць повинна бути розділена на три частини:

1. Реалізація цінностей, оплачених покупцями в попередні звітні періоди авансовими платежами.

2. Реалізація цінностей, відвантажених ( відпущених) і оплачених у звітому місяці.

3. Реалізація цінностей, відвантажених і не оплачених у звітному місяці.

Відповідно до такого поділу обороту з реалізації цінностей і мають бути зроблені записи в обліку на списання з рахунку 46 "Реалізація" податку на додану вартість,розрахунковий період якого настав і не настав (п.п. 17 і 18).

Таким чином, можливі, доцільні і методологічно раціональні два варіанти відображення в обліку податку на додану вартість, що відноситься до реалізованих товарів:

1.Віднесення спочатку всієї суми ПДВ від суми відвантажених (реалізованих) і оплачених та не оплачених в звітному місяці цінностей на субрахунок "З податку на додану вартість, розрахунковий період якого не настав" наступними записами на рахунках:

1.1. Дт 46 - 67-1 "З податкових зобов’язань" - на суму ПДВ від суми обороту з реалізації цінностей, оплачених покупцями (замовниками) в попередні звітні періоди авансовими платежами.

1.2. Дт 46 - Кт 68, субрахунок "З податку на додану вартість, розрахунковий період якого не настав" - на суму ПДВ від суми обороту з реалізації , оплаченого і не оплаченого в звітному місяці, тобто крім запису Дт 68 - Кт 67-1 "З податкових зобов’язань" (оп.1.1).

1.3. Дт 68 , субрахунок "З податку на додану вартість, розрахунковий період якого не настав"

Кт 68, субрахунок " З податку на додану вартість, розрахунковий період якого настав" - на суму ПДВ від суми обороту з реалізації, оплаченого в звітному місяці.

2. Віднесення ПДВ на відповідні субрахунки рахунку 68 безпосередньо з рахунку 46 "Реалізація":

2.1. Дт 46 - Кт 67-1 "З податкових зобов’язань" - на суму ПДВ від суми обороту з реалізації цінностей, оплачених покупцями (замовниками) в попередні звітні періоди авансовими платежами.

2.2. Дт 46 - Кт 68, субрахунок "З податку на додану вартість, розрахунковий період якого настав" - на суму ПДВ від суми обороту з реалізації, оплаченого покупцями в звітному місяці.

2.3. Дт 46 - Кт 68 , субрахунок "З податку на додану вартість, розрахунковий період якого не настав" - на суму ПДВ від суми обороту з реалізації, не оплаченого покупцями в звітному місяці.

На наш погляд, перший варіант відображення в обліку податкових зобов’язань з ПДВ є простішим і раціональнішим з точки зору трудомісткості обліку реалізації цінностей і податку на додану вартість.

Якщо раніше хоч поверхові вказівки з обліку ПДВ, розрахунковий період якого настав і не настав, можна було знайти в Інструкції про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту, то після внесення до цієї Інструкціі змін від 17 листопада 1997 р. № 247 (п. 2.23) цих вказівок не стало, а посилання на Інструкцію з бухгалтерського обліку ПДВ ясності в цьому питанні не додає.

**26.** Виходячи із логіки положень Інструкції, рахунок 67 "Податкові розрахунки" повинен застосовуватись тільки у випадках, коли в зв’язку з врахуванням події, що відбулася раніше ( п. 1.3 ), нема законних підстав відобразити в обліку податкове зобов’язання з ПДВ або податковий кредит безпосередньо на рахунку 68, субрахунок "З податку на додану вартість" (пункти 2 і З Інструкції), тобто в разі сплати і надходження авансів (передоплат) або при надходженні цінностей від постачальників без попоредньої оплати їх вартості.

Слід відмітити, що в бухгалтерському обліку ПДВ, включаючи податкові розрахунки на рахунку 67, стільки нераціонального та незрозумілого, що це питання вимагає окремого дослідження з метою пошуку раціональних шляхів його вирішення. Достатньо лише сказати, що в даний час для бухгалтерського обліку

ПДВ застосовується 6 субрахунків, кореспонденція яких в принципі не визначена.

Напрошується висновок, що до того часу, поки не буде чітко розмежовано бухгалтерський і податковий облік ПДВ, не буде характеристики рахунків 68 , субрахунок "З податку на додану вартість" і 67 "Податкові розрахунки" плутанини в бухгалтерському обліку податку на додану вартість та негативних її наслідків не уникнути.

Згідно зі зміненим Порядком складання декларації про прибуток, затвердженим наказом ДПАУ від 21.01.98 р. № 37 відповідно до пункту 22.14 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" датою збільшення валових доходів платника податку для товарів (робіт, послуг), відвантажених (виконаних, наданих) до набрання чинності цим Законом (з 1.07.97 р.), по яких не проведена оплата їх вартості покупцями, є дата зарахування коштів на розрахунковий рахунок платника податку в оплату таких товарів (робіт, послуг), крім платників податку, які застосовують порядок, за яким виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) визначається за вартістю відвантаженої продукції (виконаних робіт, наданих послуг).

Очевидно, що необхідно враховувати вказані положення Закону в податковому обліку валових доходів . Що стосується бухгалтерського обліку реалізації і визначення суми реалізації цінностей на кредиті рахунку 46 "Реалізація", то повинен застосовуватись один порядок згідно з Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні - за відвантаженням цінностей (п.п. 17, 18). Але підприємства, які не змінили порядок обліку реалізації цінностей, відвантажених і не оплачених покупцями до 1.07.97 р. відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 11.08.97 р. (п. 17) , надходження виручки за такі цінності повинні відображати в обліку як реалізацію цінностей за касовим способом:

Дт 51 і ін. - К т 46 "Реалізація"

Таким чином, в цьому разі реалізація цінностей буде відображатись в обліку двома способами - способом нарахування і касовим, чого в принципі не повинно бути.

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ, ЩО ОПРИБУТКОВУЮТЬСЯ ЗА ПРОДАЖНИМИ ЦІНАМИ

**27.** Якщо товари обліковуються на складі підприємства за продажними цінами, то при відвантаженні їх покупцю товарний документ необхідно виписати за відпускними договірними цінами, а списати товари зі складу за обліковими продажними цінами (п.п. 11, 12, 19).

**Приклад 4**. На відображення в обліку відвантаження зі складу товарів, що обліковуються за продажними цінами, після передоплати їх покупцем.

1. Підприємство отримало передоплату за товари, що за угодою повинні бути відвантажені (відпущені) покупцю, в сумі 1008 грн.

2. Відвантажено товари покупцю. За товарним документом значить­ся:

|  |  |
| --- | --- |
| Товари за договірними відпускними цінами | 840 грн. |
| Відпускна вартість за угодою | 840 грн. |
| Податок на додану вартість, 20% від 840 | 168 грн. |
| До оплати покупцем | 1008 грн. |

3. Облікова продажна вартість товарів, що списується із підзвіту матеріально відповідальної особи, - 1208 грн.

4. Товарні надбавки підприємства, що відносяться до відвантажених товарів, - 368 грн. (1208 - 840), в т.ч. ПДВ 168 грн.

За даними прикладу 4 необхідно зробити записи на бухгалтерських рахунках (п.21) :

1. На суму передоплати товарів покупцем - 1008 :

1.1.  *Дт 51 - Кт 62 - 1008*

1.2. Одночасно відображається в обліку виникнення зобов’язання з ПДВ - 168 грн.:

*Дт 67-1 "3 податкових зобов’язань"*

*Кт 68, субрахунок "З податку на додану вартість" - 168 (п.п. 18, 19)*

2. Списання відвантажених товарів із підзвіту матеріально відповідальної особи за обліковими продажними цінами - 1208 :

2.1. Списується відпускна вартість товарів, відвантажених покупцю - 840 :

*Дт 46 - Кт 41 - 840*

2.2. Списуються товарні надбавки,нараховані підприємством на товари при їх надходженні - 368 :

*Дт 42-1 - Кт 41 - 368*

Частина торговельної націнки ( різниця між відпускною і купівельною вартістю товарів), що входить до облікових продажних цін, з відвантаженням (відпуском) товарів на сторону залишається на рахунку 42-1 "Товарні надбавки" і буде списана на дохід торгівлі за розрахунком як реалізована торговельна націнка разом з доходом від операцій з відпуску товарів власній роздрібній торгівлі (п.п. 29 - 31).

2.3. Відображається в обліку реалізація відвантажених товарів - 1008 :

*Дт 62 - Кт 46 - 1008*

3. Списується податкове зобов’язання з ПДВ - 168 :

*Дт 46 - Кт 67-1 "3 податкових зобов’язань" - 168 (оп. 1.2)*

Дохід оптових торговельних підприємств, що обліковують товари на складах за продажними цінами, складається із двох частин:

1. Різниці між відпускними і купівельними цінами відвантажених покупцям (реалізованих) товарів.

2. Торговельної націнки на користь оптової торгівлі, відрахованої за відпуск товарів у роздрібну торгівлю,на покриття витрат і створення доходу від оптових операцій.

Порядок визначення і вівдображення в обліку ПДВ і доходу оптових торговельних підприємств, що обліковують товари на складах за продажними цінами, нормативними документами не встановлений. На наш погляд, фінансовий результат від реалізації товарів (реалізована торговельна націнка) повинен визаначатись за розрахунком товарних надбавок, що відносяться до товарів, реалізованих за звітний місяць, і відображатись в обліку аналогічно як на підприємствах роздрібної торгівлі (п. 30 ) за вирахуванням ПДВ, що визначається за даними податкових накладних на відвантажені цінності,який уже списано з рахунка 46 "Реалізація" ( Дт 46 - Кт 67-1, п. 27, оп. 3 або Дт 46 - Кт 68, п.28. оп. 4).

**28.** У тому разі, коли оплата товарів здійснена покупцем піс­ля їх відвантаження зі складу, за даними прикладу 4 записи на бухгалтерських рахунках будуть наступні ( п. 27):

*1. Дт 46 - Кт 41 - 840*

*2. Дт 42-1 - Кт 41 - 368*

*3. Дт 62 - Кт 46 - 1008*

*4. Дт 46 - Кт 68 - 168*

*5. Дт 51 - Кт 62 - 1008*

До надходження платежу за товари на розрахунковий рахунок в банку сума податку на додану вартість повинна бути віднесена на кре­дит рахунка 68, субрахунок "3 податку на додану вартість, розрахунковий період якого не настав"

Аналогічно, як показано в прикдладі 4 відображається в обліку про­даж товарів покупцям - платникам ПДВ дрібним оптом із підприємств роздрібної торгівлі за безготівковим розрахунком, але на окремому аналітичному рахунку до субрахунку 46-2 "Реалізація товарів у роздріб (п. 29).).

**29.**  Торговельні підприємства, що обліковують товари на складах за продажними цінами, і здійснюють оптову і дрібнооптову торгівлю зі складів, а також роздрібну торгівлю повинні вести облік реалізації товарів на двох субрахунках :

46-1 "Реалізація товарів оптом".

46-2 "Реалізація товарів у роздріб".

В цьому разі реалізація товарів оптом і відображення в обліку фінансових результатів від неї мають здійснюватись в такому ж порядку, як показано в пунктах 27 і 28.

На рахунку 46-1 "Реалізація товарів оптом" реалізація товарів по кредиту рахунку відображається за договірними відпускними цінами. На рахунку 46-2 "Реалізація товарів у роздріб" реалізація товарів відображається за продажними (роздрібними ) цінами, а на окремому аналітичному рахунку до цього субрахунку "Реалізація товарів дрібним оптом" - за договірними відпускними цінами (п.п. 27, 28, 30)).

Облік реалізації товарів у роздрібній торгівлі, визначення і відображення в обліку податку на додану вартість та валового доходу торгівлі мають дві особливості:

1. По дебету і кредиту рахунку 46-2 "Реалізація товарів у роздріб" відображається тільки продажна вартість товарів (Дт 50 - Кт 46 і Дт 46 - Кт 41).

2. Податок на додану вартість і фінансовий результат (реалізована торговельна націнка) як валовий дохід торгівлі визначається за спеціальним розрахунком на основі середнього відсотка товарних надбавок і відображається в обліку відповідно до п. 5 Інструкції.

**30.** При визначенні ПДВ і валового доходу роздрібної торгівлі треба врахувати, що змінено також порядок відображення в обліку товарних надбавок, які відносяться до реалізованих товарів. По-новому від’ємний запис способом сторно на визначену за розрахунком суму товарних надбавок, включаючи ПДВ, має бути наступний:

*Дт 80 "Прибутки і збитки"*

*Кт 42-1, субрахунок 1 "Товарні надбавки "*

Обчислена за розрахунком сума реалізованих товарних надбавок розподіляється у порядку, що діяв раніше, тобто двома позитивними записами:

*Дт 80 - Кт 68, субрахунок "3 податку на додану вартість"*

*Дт 80 - Кт 80, ст. "Реалізована торговельна націнка"*

У роздрібній торгівлі, що здійснює також дрібнооптовий відпуск товарів покупцям - платникам ПДВ, товарні надбавки, що відносяться до реалізованих за місяць товарів, в тому числі ПДВ, визначаються за одним розрахунком.Але ПДВ в цьому разі складається із двох частин:

1. ПДВ від обороту з дрібнооптового відпуску товарів покупцям - платникам ПДВ за даними податкових накладних.

2. ПДВ від обороту з роздрібного продажу товарів за даними касових апаратів.

Тому при визначенні і відображенні в обліку в цьому разі податку на додану вартість за розрахунком товарних надбавок, що відносяться до реалізованих товарів, із суми ПДВ за розрахунком необхідно вирахувати суму ПДВ, що уже відображена на аналітичному рахунку "Реалізація товарів дрібним оптом " до субрахунку 46-2 ( Дт46 - Кт 68 )

В даному випадку можливий і інший варіант обліку: реалізація товарів у роздріб і дрібним оптом відображається на одному субрахунку 46-2 "Реалізація товарів у роздріб" з відображенням суми обороту з реалізаціі за роздрібними цінами та відпуску їх дрібним оптом за договірними відпускними цінами. А сума ПДВ за розрахунком товарних надбавок, що відносяться до реалізованих товарів, складатиметья іх сум ПДВ згідно з даними касових апаратів і ПДВ від обороту з дрібнооптового відпуску товарів за даними відповідних податкових накладних. При цьому дрібнооптові операції мають відображатись в обліку як показано в пунктах 27 і 28.

**31.** За теорією бухгалтерського обліку від’ємний (сторнувальний) запис у цьому разі (п. 30) застосовуватись не може. Крім того, розробники Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість не врахували, що й аналітичний облік повинен вестись правильно і раціонально. Інструкцією також не встановлено, як повинна обчислюватись сума ПДВ, що входить до реалізованих товарних надбавок за розрахун­ком їх на реалізовані товари. Очевидно, що вона має визначатись за даними податкових накладних та підсумків касових апаратів.

На наш погляд, новий запис на списання реалізованих товарних надбавок повинен бути зроблений на бухгалтерських рахунках позитивними числами в наступному порядку:

*Дт 42-1 "Товарні надбавки"*

*Кт 68, субрахунок "3 податку на додану вартість" - на суму ПДВ;*

*Дт 42-1 "Товарні надбавки"*

*Кт 80 "Прибутки і збитки", ст. "Реалізована торговельна націнка" (валовий дохід) або одною складною бухгалтерською проводкою:*

*Дт 42-1 - Кт 68 і Кт 80.*

В цьому разі рівнозначні записи на бухгалтерських рахунках економічно обгрунтовані і зрозуміліші. Збільшення валового доходу не прийдеться записувати по дебету рахунка 80 "Прибутки і збитки". Такий підхід має також важливе значення для правильної організації аналітичного обліку.

**32.** При розрахунку реалізованих товарних надбавок треба врахувати товарні надбавки, що нараховані на суму ПДВ на товари, за які здійснена передоплата постачальникам, але на торговельне підприємство ці товари в звітному місяці не надійшли, п.п.14.1, 15. Це можна зробити по-різному, але, на наш погляд, найбільш доцільно і економічно обгрунтовано треба здійснити коригування в наступному порядку:

1. В розрахунку товарних надбавок, що відносяться до реалізованих товарів, виключити суму ПДВ на товари, що передоплачені в звітному місяці, але ще не надійшли (Дт 41 - Кт 42-2 або 42-3), зменшивши суму товарних надбавок по підсумку за місяць.

2. На суму початкового сальдо на рахунку 41, субрахунок "ПДВ на товари, що не надійшли" необхідно зменшити суму товарних надбавок на початок місяця..

3.Зменшити суму залишку товарів на кінець звітного місяця на суму кінцевого сальдо на субрахунку "ПДВ на това­ри,що не надійшли".

**33.** Аналогічно визначаються і відображаються в обліку ПДВ і валовий дохід оптової торгівлі від операцій з внутрішнього відпуску товарів у власну роздрібну торгівлю, якщо товари на складах обліковуються за продажними цінами (п.27).

Вище були викладені в розумінні автора проблеми бухгалтерського обліку податкових розрахунків з ПДВ. Доречно поставити запитання: як розібратись в цих проблемах рядовому головному бухгалтеру чи бухгалтеру до рівня правильного практичного їх вирішення ? Безперечно, що для цього бухгалтерський облік податкових розрахунків з ПДВ необхідно суттєво спростити.

ШЛЯХИ СПРОЩЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ З ПДВ

**34**. Як видно із викладеного вище, рахунок 67 "Податкові розрахунки" введено до плану бухгалтерських рахунків виключно для обліку розрахунків з ПДВ, пов’язаних із застосуванням відповідно до Закону принципу події, що відбулася раніше, тобто для податковтого обліку податкових зобов’язань і податкового кредиту з ПДВ. І це при тому, що поєднання системного бухгалтерського обліку з несистемним податковим обліком недопустиме, про що вже говорилось.

Застосування в бухгалтерському обліку рахунку 67 "Податкові розрахунки" вимагає, щоб за кожним первинним документом, пов’язаним з оплатою, надходженням чи відвантаженням цінностей, бухгалтер встановив, яка з цих подій відбулася раніше, оплачені цінності чи ні. Це надто складні і вельми трудомісткі облікові функції при незначній кількості господарських операцій на підприємстві. На підприємствах, де таких операцій протягом місяця здійснюються сотні і тисячі затрати часу на виявлення події, що відбулася

раніше ,та на їх облік непомірні.

Який вихід із становища, що склалося в обліку з відображенням податкових розрахунків з ПДВ? Чи можливий він взагалі? Вважаємо, що такий вихід є, і він можливий, якщо подумати і хотіти його знайти в найбільш доцільному варіанті. Раз уже рахунок 67 "Податкові розрахунки" до плану бухгалтерських рахунків введено і Інструкцією встановлений порядок його застосування, то в першу чергу необхідно спростити облік розрахунків з ПДВ із застосуванням цього рахунку**.**:

1. Списання відвантажених (відпущених) цінностей із підзвіту матеріально відповідальної особи за фактичною собівартістю, обліковими (купівельними або продажними) цінами.

ідно спростити облік розрахунків з ПДВ із застоуванням цього рахунку.

**35**. Суть спрощення бухгалтерського обліку, пов’язаного із застосуванням рахунку 67 "Податкові розрахунки" має бути в тому, щоб обмежити записи на цьому рахунку лише податком на додану вартість від сум передоплат цінностей, які за станом на кінець місяця не були отримані чи відвантажені, і цінностей, що надійшли від постачальників без передоплат. Виключити при цьому з обліку на рахунку 67 найбільш масові записи, що пов’язяні з оплатою в звітному місяці цінностей, які протягом цього місяця були отримані від постачальників або відвантажені покупцям і замовникам.

В цьому разі відпаде сама собою необхідність за кожною із операцій з оплати і надходження чи відвантаження цінностей в кожному окремому випаду виясняти, яка із операцій відбулася раніше, не кажучи вже про значне скорочення кількості записів в ситнтетичному обліку на рахунку 67, а, головне, в аналітичному обліку до нього. Зрозуміло, наскільки це важливо.

Отже, питання бухгалтерського обліку податкових розрахунків з ПДВ можна вирішити досить просто. А чим рішення простіше, тим воно раціональніше і ефективніше. Для цього бухгалтер протягом звітного місяця відслідковує тільки операції, пов’язані з передоплатами цінностей постачальникам і отриманими від покупців (замовників) в минулі звітні періоди, а також операції, з оплати цінностей, що надійшли у минулі звітні періоди та в звітному місяці без передоплати; вказує на первинних платіжних і товарних документах кореспонденцію рахунків на вказані операції з використанням рахунку 67 "Податкові розрахунки", враховуючи особливості запису платіжних документів в облікових регістрах по дебету і кредиту рахунку 51 "Розрахунковий рахунок" та інших банківських рахунків (п. 39). І тільки за цими операціями, пов’язаними з податковими розрахунками з ПДВ за станом на кінець місяця, треба зробити відповідні записи на відображення в обліку податкового кредиту та податкових зобов’язань на рахунку 67 згідно з Інструкцією до наступного їх збалансування ( відповідно надходження, відвантаження, оплати та отримання цінностей без передоплати).

Записи за всіми іншими операціями здійснюються без використання рахунку 67 (на надходження: Дт 05, 41 і інших - Кт 60 та на оплату: Дт 60 - Кт 51 і Дт 68 - Кт 51; на відвантаження: Дт 46 - Кт 40, 41 і інших та Дт 62 - Кт 46 і на оплату: Дт 51 - Кт 62 і Дт 46 - Кт 68 ).

Податок на додану вартість від сум авансових платежів (передоплат), сплачених постачальникам і одержаних від покупців (замовників) у звітному місяці, в рахунок яких цінності не отримані чи не відвантажені відображається в обліку за даними спеціальних сальдових відомостей, складених за перевіреними даними аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та покупцями і замовниками (табл. 1).

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(підприємство)

Таблиця 1

САЛЬДОВА ВІДОМІСТЬ

авансових платежів ( передоплат) сплачених за розрахунками з постачальниками по дебету рахунку 60

~~отриманих~~ ~~покупцями~~   ~~кредиту~~

станом на 1 березня 199\_ р.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | Передоплати попередніх  місяців | | | Передоплати звітного  місяця | | |  |
| № | Постачальник  ~~Покупець~~ | Платіжні доручення | | сума | Платіжні доручення | | сума | Разом |
| п/п |  | дата | № |  | дата | № |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1. | Фірма "Новинка" | - | - | - | 20.02 | 48 | 800-00 | 800-00 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 2. | ВАТ "Міжрайбаза" | 18.12 | 285 | 180-00 | 28.02 | 86 | 2580-00 | 2760-00 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3. | МП "Берег" | 26.01 | 18 | 500-00 | - | - | - | 500-00 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 4. | КСП "Україна" | - | - | - | 25-02 | 18 | 850-00 | 850-00 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | і т.д. |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | Разом | х | х | 1780-00 | х | х | 5880-00 | 7660-00 |
|  | в т.ч. ПДВ | х | х | 297-00 | х | х | 980-00 | 1277-00 |

Дт 68-Кт 67-2 - 980-00

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Перевірка правильності складених сальдових відомостей здійснюється на підставі відповідних податкових накладних на суми ПДВ, що входять до сум авансових платежів. Суми ПДВ можуть бути додатково перевірені розрахунковим шляхом (сума передоплат помножена на 20% і поділена на 120%) .

**36**. Перейти на такий спрощений бухгалтерський облік податкових розрахунків з ПДВ можна було б з будь-якого першого числа місяця. Для цього необхідно скласти сальдові відомості здійснених передоплат за цінності постачальникам і одержаних від покупців (замовників) на початок місяця і звірити, чи суми ПДВ за цими відомостями співпадають із сумами кінцевого сальдо по рахунку 67-1 "З податкових зобов’язань" і 67-2 "З податкового кредиту" за попередній місяць.

В цьому разі на початок звітного місяця, в якому здійснюється перехід на спрощений облік податкових розрахунків з ПДВ, необхідно скласти за формою таблиці 1 сальдові відомості авансових платежів (передоплат), здійснених постачальникам і отриманих від покупців і замовників в попередньому місяці і в тому числі в розрізі окремих балансових рахунків (60, 61, 62, 76, і інших). За вказаними сальдовими відомостями треба здійснити у звітному місяці контроль за надходженням і відвантаженням цінностей, оплачених раніше, та за оплатою цінностей, що одержані без передоплати, і скласти відповідні бухгалтерські проводки з використанням рахунку 67 "Податкові розрахунки". Бухгалтерські проводки складають в установленому Інструкцією порядку ( п.п. 3, 6 і 19 ).

Окремо складається за такою ж формою сальдова відомість по кредиту рахунку 60 , 76 і інших на цінності, що надійшли на підприємство від постачальників без попередньої оплати в минулі звітні періоди, з виділенням в тому числі сум ПДВ, які віднесені при надходженні цінностей на дебет рахунку 67-2 "З податкового кредиту".Ця сальдова відомість використовується тільки для контролю за оплатою цінностей, отриманих без оплати, і списання за даними платіжних документів ( Дт 60 , 76 - Кт 51) нарахованого по дебету рахунку 67-2 податкового кредиту (Дт 67-2 - Кт 60, 76) записом: Дт 68 - Кт 51 (п.п. 3, 8-10).

На цінності, отримані і оплачені та передоплачені постачальникам, відвантажені і оплачені та передоплачені покупцями (замовниками), відвантажені покупцям без передоплат в звітному місяці бухгалтерські записи здійснюються без застосування рахунку 67 "Податкові розрахунки" в порядку, що застосовувався до 1.10.97 р. (п 35 ).

На підставі сальдових відомостей на суми податку на додану вартість, отримані і сплачені підприємством в складі передоплат цінностей за станом на кінець звітного місяця, складають відповідні бухгалтерські проводки на нарахування податкових зобов’язань і податкового кредиту з ПДВ (відповідно: Дт 67-1 - Кт 68 і Дт 68 - Кт 67-2).

**37**. Розглянемо спрощений бухгалтерський облік податкових розрахунків з ПДВ на прикладах.

**Приклад 5.** На відображення в обліку надходження цінностей від постачальників і податкових розрахунків з ПДВ:

1. Початкове сальдо передоплат постачальникам за цінності, здійснених у попередньому місяці - 800 грн.,

в т.ч. ПДВ - 133 грн.

2. У звітному місяці здійснено оплату цінностей постачальникам на суму 8000 грн., в т.ч. ПДВ - 1333 грн.

3. Надійшли цінності від постачальників, оплачені в попередньому місяці, на суму 800 грн., в т.ч. ПДВ - 133 грн.

4. У звітному місяці оплачено і отримано від постачальників цінності на суму 6000 грн., в т.ч. ПДВ - 1000 грн.

5. Надійшли цінності від постачальників на умовах наступної оплати на суму 1000 грн., в т.ч. ПДВ - 167 грн.

6. Кінцеве сальдо передоплат, здійснених у звітному місяці, - 2000 грн., в т.ч. ПДВ - 333 грн.

За даними наведеного прикладу 5 треба зробити записи на рахунках:

1. На суму цінностей, отриманих від постачальників в рахунок передоплат, здійснених у передньому місяці - 800 грн., в т.ч. ПДВ - 133 грн.:

Дт 05, 41 і ін. - Кт 60 і ін. - на купівельну вартість отриманих цінностей без ПДВ (800 - 133) - 667

Дт 67-2 - Кт 60 - на суму ПДВ, нарахованого на купівельну вартість цих цінностей - 133

В результаті цього запису списується нарахований в попоредньому місяці по дебету рахунку 67-2

податковий кредит, що рахується на цьому рахунку до надходження цінностей.

2. На суму оплат цінностей постачальникам, здійснених у звітному місяці, на суму 8000 грн., в т.ч. ПДВ - 1333 грн.

Дт 60 і ін. - Кт 51 - 8000

3. На суму цінностей, що оплачені та надійшли в звітному місяці , - 6000 грн., в.т.ч. ПДВ - 1000 грн.:

Дт 05, 41 і ін. - Кт 60 і ін. - на купівельну вартість цінностей без ПДВ (6000 - 1000) - 5000

Дт 68 - Кт 60 і ін. - на суму ПДВ на ці (оплачені) цінності згідно з податковими накладними - 1000

4. На суму цінностей, що надійшли від постачальників на умовах наступної оплати, на суму 1000 грн., в т.ч. ПДВ - 167 грн.:

Дт 05, 41 і ін. - Кт 60 і ін. - на купівельну вартість цінностей без ПДВ (1000 - 167) - 833

Дт 67-2 - Кт 60 і ін. - на суму ПДВ на ці (неоплапчені ) цінності

згідно з податковими накладними - 167

5. На суму ПДВ, сплаченого постачальникам за цінності в складі авансових платежів (передоплат), здійснених у звітному місяці, згідно із даними сальдової відомості за станом на кінець звітного місяця по дебету рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" здійснюється запис на нарахування податкового кредиту. За даними сальдової відомості рахується авансовий платіж постачальнику в сумі 2000 грн. (8000 - 6000), в т.ч. ПДВ - 333 грн. На суму цього ПДВ необхідно зробити запис на відображення його в обліку як нараховання податкового кредиту:

Дт 68, субрахунок " З податку на додану вартість"

Кт 67-2 "З податкового кредиту" - 333

Для того, щоб зрозуміти особливості і переваги рекомендованого автором спрощеного бухгалтерського обліку податкових розрахунків з ПДВ, пов’язаних з надходженням цінностей, доцільно рознести складені за даними прикладу 5 бухгалтерські проводки на схематичних рахунках, визначити обороти і кінцеві сальдо та проаналізувати їх.

**38.** Аналогічно спрощується бухгалтерський облік податкових розрахунків з ПДВ, пов’язаних з відвантаженням цінностей покупцям і замовникам.

**Приклад 6.** На відображення в обліку відвантаження (реалізації) цінностей покупцям (замовникам) і податкових розрахунків з ПДВ.

1. Початкове сальдо передоплат цінностей, отриманих від покупців у попередньому місяці, - 1200 грн., в т.ч. ПДВ 200 грн.

2. У звітному місяці на розрахунковий рахунок підприємства надійшли платежі від покупців на суму 10000 грн., в т.ч. ПДВ - 1667 грн.

3. Відвантажено цінності покупцям, оплачені в попередньому місяці, на суму 1200 грн., в т.ч. ПДВ - 200 грн.

4. У звітному місяці оплачені покупцями і відвантажені їм цінності на суму 9000 грн., в т.ч. ПДВ - 1500 грн.

5. Кінцеве сальдо передоплат цінностей, отриманих від покупців у звітному місяці, - 1000 грн., в т.ч. ПДВ - 167 грн.

За даними наведеного прикладу мають бути складені бухгалтерські проводки:

1. На суму цінностей, відвантажених покупцям в рахунок передоплат, отриманих від покупців у попередньому місяці, - 1200 грн., в т.ч. ПДВ - 200 грн.

Облікова фактична собівартість (купівельна вартість) відвантажених цінностей складає 920 грн.

1.1. Дт 46 - Кт 40, 41 і ін. - на вартість відвантажених цінностей за обліковими цінами (без ПДВ) - 920

1.2. Одночасно на договірну відпускну вартість цінностей, включаючи ПДВ:

Дт 62 - Кт 46 - на відображення в обліку реалізації відвантажених цінностей - 1200

1.3. Дт 46 - Кт 67-1 "З податкових зобов’язань" - на суму ПДВ на відвантажені цінності згідно з податковою накладною - 200

Запис Дт 46 - Кт 67-1 - на списання нарахованих податкових зобов’язань від сум одержаних передоплат від покупців і замовників може бути зроблений тільки на суми ПДВ, що надійшов у складі авансових платежів в попередні звітні періоди. В результаті цього запису списується нараховане в попередньому місяці по дебету рахунка 67-1 податкове зобов’язання (Дт 67-1 -Кт 68), що рахується на цьому рахунку до відвантаження цінностей покупцям.

Фінансовий результат від реалізації цінностей відображається в обліку за загальною схемою ( п 18 ): Дт 46 - Кт 80 або Дт 80 - Кт 46 (п.п. 29-31).

2. На суму платежів, що надійшли від покупців цінностей на розрахунковий рахунок підприємства в звітному місяці, 10000 грн., в т.ч. ПДВ - 1667 грн.:

Дт 51 - Кт 62 - 10000

3. На суму відвантажених цінностей в рахунок оплат покупців, здійснених у звітному місяці, - 9000 грн., в т.ч. ПДВ - 1500 грн.

Облікова фактична собівартість (купівельна вартість) відвантажених цінностей складає 7200 грн.

3.1. Дт 46 - Кт 40, 41 і ін. - на вартість відвантажених цінностей за обліковими цінами (без ПДВ) - 7200

3.2. Одночасно на договірну відпускну вартість цінностей, включаючи ПДВ:

Дт 62 - КТ 46 - на відображення в обліку реалізації відвантажених цінностей - 9000

3.3. Дт 46 - Кт 68 - на суму ПДВ на відвантажені цінності згідно з податковими накладними -1500

( п.п. 22 - 25 ).

4. На суму ПДВ, сплаченого покупцями за цінності в складі авансових платежів (передоплат), що надійшли на розрахунковий рахунок підприємства в звітному місяці, згідно із сальдовою відомістю за станом на кінець звітного місяця по дебету рахунка 62 (45 та ін.) - 1000 грн., в т.ч. ПДВ - 167 грн.:

Дт 67-1 "З податкових зобов’язань"

Кт 68, субрахунок "З податку на додану вартість, розрахунковий період якого настав" - 167

Таким чином, записи в обліку на покупку і відвантаження цінностей, оплачених у звітному місяці, будуть здійснюватись у звичайному порядку без вияснення за кожною операцією надходження чи відвантаження цінностей, яка із подій сталася раніше. При цьому кореспонденція рахунків визначається без застосування рахунку 67 "Податкові розрахунки". В наступному місяці рахунок 67 застосовується лише по відношенню до ПДВ на цінності, що були передоплачені за станом на початок звітного місяця, а також на цінності, що надійшли від постачальників у звітному мусяці на умовах наступної їх оплати.

Нетрудно прийти до висновку наскільки спроститься в цьому випадку облік податкових розрахунків з ПДВ, скільки часу та коштів буде зекономлено.

**39**. При спрощеному бухгалтерському обліку податкових розрахунків з ПДВ записи платежів в облікових регістрах по дебету і кредиту рахунку 51 "Розрахунковий рахунок" та інших рахунків підприємства в банку необхідно здійснювати в наступному порядку:

39.1. По дебету рахунку 51 "Розрахунковий рахунок" та інших рахунків підприємства в банку на надходження патежів від покупців і замовників (Дт 51 і ін. - Кт 62 і ін.) суми отриманих платежів необхідно записувати одною сумою без виділення ПДВ, а суму ПДВ, що входить до цих платежів, треба записати в окремих графах після графи "Разом" по дебету рахунка 51 - "в т.ч. ПДВ з виділенням сум ПДВ:

- в складі оплат за відвантажені цінності;

- в складі отриманих незбалансованих передоплат покупців.

На підставі підсумкових даних облікового регістру по дебету рахунку 51 "Розрахунковий рахунок" та інших рахунків в банку мають бути зроблені записи:

1. Дт 51 - Кт 62 і ін. на всю суму оплат, отриманих від покупців і замовників згідно з платіжними документами.

2. Дт 67-1 - Кт 68 - на суми ПДВ у складі авансових платежів, одержаних від покупців і замовників за даними скальдової відомості ( п. З5).

3. Дт 46 - Кт 68 - на суму ПДВ в складі отриманих платежів за цінності, відвантажені і оплачені в звітному місяці.

Запис Дт 46 - Кт 67-1 здійснюють по підсумку за місяць за документами на відвантаження цінностей в рахунок авансових платежів, отриманих в попередніх звітних періодах.

Записи за підсумками сум ПДВ в графі "в т.ч. ПДВ" є контрольними для сум бухгалтерських проводок, вказаних в операціях 2 - 4 ( п. 38).

39.2. По кредиту рахунку 51 "Розрахунковий рахунок" суми платежів постачальникам необхідно записувати одною сумою без виділення ПДВ, а суму ПДВ, що входить до цих платежів, треба записати в окремих графах після графи "Разом" по кредиту рахунка 51 - "в т.ч. ПДВ" з виділенням сум ПДВ:

- в складі оплат за отримані цінності;

- в складі незбалансованих передоплат постачальникам.

На підставі підсумкових даних облікового регістру по кредиту рахунку 51 "Розрахунковий рахунок" та інших рахунків в банку мають бути зроблені записи:

1. Дт 60 і ін. - Кт 51 і ін. - на всю суму оплати постачальникам згідно з платіжними документами.

2. Дт 68 - Кт 67-2 - на суму ПДВ в складі сплачених в звітному місяці авансових платежів постачальникам за даними сальдовоі відомості ( п. 35).

3. Дт 68 - Кт 60 і ін. - на суму ПДВ в складі платежів за цінності, отримані і оплачені в звітному місяці ( на підставі товарних документів і податкових накладних).

Записи за підсумками сум ПДВ в графі "в т.ч. ПДВ" є контрольними для сум бухгалтерських проводок, вказаних в операціях 2 і 3 (п. 37). Із наведених вище бухгалтерських проводок видно, що записи на підставі платіжних документів у відповідних графах облікових регістрів "в т.ч. ПДВ" є підставою для відображення в бухгалтерському обліку податкового кредиту і податкових зобов’язань та для контролю записів ПДВ в кореспонденції з рахунками 46 і 60.

Вище розглядались спрощені записи в синтетичному обліку розрахунків з ПДВ з використанням рахунку 67 "Податкові розрахунки". Очевидно, що аналітичний облік до рахунку 67 повинен вестись в розрізі субрахунків 1 "З податкових зобов’язань" і 2 "З податкового кредиту" із записами сум ПДВ на підставі відповідних товарних і платіжних документів і податкових накладних або в спеціальних відомостях лінійно-позиційним способом. Без такого обліку неможливо забезпечити належний контроль за правильністю і повнотою розрахунків з бюджетом з ПДВ.

Враховуючи, що остаточні платежі до бюджету податку на додану вартість здійснюються за підсумком господарських операцій за звітний місяць або квартал, викладений вище порядок спрощегого обліку податкових розрахунків з ПДВ на повноту здійснення цих платежів не впливає. Такий порядок обліку вирішує лише питання спрощеного бухгалтерського обліку ПДВ та посилення контролю за платежами до бюджету, за наявністю заборгованості з ПДВ.

**40.** Спрощений бухгалтерський облік податкових розрахунків з ПДВ доцільний і після 1 січня 1999 р., коли відносно податкових розрахунків з ПДВ буде застосовуватись Закон без зміни від 26.09.97 р., який передбачає розрахунки з ПДВ за подією, що відбулася раніше. Проблема надто великої складності та трудомісткості цього обліку залишається.

Ще простішим був би облік розрахунків з податку на додану вартість, якщо відмовитись від застосування рахунку 67 "Податкові розрахунки". Функції цього рахунку вповні може виконувати рахунок 68, субрахунок "З податку на додану вартість", розрахунковий період якого настав і не настав.

ЗАМІСТЬ ЗАКЛЮЧЕННЯ

**41**. Вище були викладені в розумінні автора проблеми бухгалтерського обліку податкових розрахунків з ПДВ, про які автор старався написати як можна простіше. Та все-таки - це надто складний облік. І як розібратись в ньому рядовому бухгалтеру? Може подумають на цим творці Інструкції з бухгалтерського обліку ПДВ.

Вважаємо, що допущена суттєва методологічна помилка. Суть її в тому, що вибрано варіант бухгалтерського податкового обліку ПДВ, який в принципі не можна пов’язати з системним бухгалтерським обліком. Як можна поєднати подію, що відбулася раніше, з обліком реалізації, в основі якого може бути з серпня 1997 р. тільки однозначний принцип - спосіб нарахування реалізації за моментом відвантаження цінностей?

З теоретичної і практичної точок зору не було необхідності вводити рахунок 67 "Податкові розрахунки" з набранням чинності Законом України "Про податок на додану вартість". Тим більше не портрібний цей рахунок після внесення до Закону змін від 26.09.97 р., за якими зобов’язання з ПДВ виникають з моменту надходження платежів за відвантажені цінності, а право на податковий кредит - з моменту оплати цінностей постачальнику.

Якщо б відразу виходили із неможливості поєднання податкового і бухгалтерського обліку, то можна було знайти більш простий варіант обліку ПДВ без застосування спеціального рахунку 67 "Податкові розрахунки". Цей рахунок за своїм економічним змістом призначений для обліку розрахунків з ПДВ, розрахунковий період якого не настав. То ж чи не краще було цей рахунок, пов’язаний з податковим обліком, не вводити, а всі розрахунки з ПДВ, розрахунковий період якого не настав, обліковувати на відповідному субрахунку до рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом", який застосовувався до введення в дію Інструкції. Наскільки в цьому разі був би облік розрахунків з ПДВ простішим та зрозумілішим. Чи не варто подумати над цим варіантом обліку та ввести його з 1 січня 1999 р?

**42.** Необхідно мати нормативний критерій визначення сум податку на додану вартість, розрахунковий період якого настав і не настав, та порядку відображення його в бухгалтерському обліку та звітності. Це необхідно також для того, щоб уникнути спорів з цього питання і сплати фінансових та штрафних санкцій, пов’язаних з недорозуміннями, що виникають через нечітке формулювання окремих положень нормативних документів. Якщо б до такого висновку прийшли творці Інструкції відразу (а вони зобов’язані були це зробити), то й Інструкція з бухгалтерського обліку ПДВ і порядок обліку, що з неї випливає, були б простішими та зрозумілішими, значно менше трудомістким був би облік ПДВ.

Коли вже Президент України в своєму виступі, переданому на всю країну, підкреслює, що надто ускладнений облік мішає розвитку і діяльності українського підприємництва, то можна бути впевненим, що це дійсно так, що в цьому плані ми дійшли до межі неможливого.

**43.** Враховуючи, що введений окремий податковий облік ПДВ ведеться не системно, за окремими податковими накладними з врахуванням моменту сплати ПДВ, що цей облік не враховує й практично не може врахувати всі операції, пов’язані з відображенням в обліку ПДВ (нестачі, надлишки цінностей, тощо); що не розроблені і практично не можуть бути розроблені способи системної перевірки правильності ведення податкового обліку і даних декларації про податок на додану вартість, можна з впевненістю стверджувати, що окремий податковий облік не слід було вводити. В принципі це надумана затія,яка жодної кориті не дала і дати не може. Раніше чи пізніше, але ми зрозуміємо, що не додатковий облік нам потрібний в теперішніх умовах господарювання, а необхідна більш детальна, краща розробка Інструкції з раціональноі організації і правильного ведення бухгалтерського обліку податку на додану вартість.

Чи не краще було ввести експериментально податковий облік ПДВ в 2-З районах м. Києва під керівницт- вом і контролем Державної податкової адміністрації України, в 2-3 інших районах під контролем обласних ДПА, подивитись, що з того вийшло, який економічний ефект, і тоді вже вводити податковий облік ПДВ для всіх підпримсив України.

Вважаємо, що тільки бухгалтерський облік може забезпечити належний і всесторонній контроль за виникненням податкових зобов’язань і податкового кредиту, за своєчасністю і повнотою сплати податку на додану вартість до бюджету. Додатковий податковий облік додаткових надходжень до бюджету ПДВ не дав, не дасть і дати не може. Слід було б творцям нормативних документів пам’ятати, що чим простіше, зрозуміліше вони написані, тим ефективніше їх застосування. І це для всіх сторін, що використовують такі документи в практичній роботі.

За майже півстоліття, що автор "живе на бухгалтерських хлібах", такої плутанини в бухгалтерському обліку як тепер ще не було. Сталось не спрощення обліку, яке бухгалтерам так обітцяли, а значне ускладнення системи бухгалтерського обліку.

**44.** Є ще достатньо часу та реальна можливість вивчити та проаналізувати практичний досвід ведення бухгалтерського обліку податкових розрахунків і до 1.01. 1999 р. уточнити Інструкцію з бухгалтерського обліку ПДВ з таким розрахунком, щоб починаючи з 1999 р. можна було нормально, однозначно і ефективно користуватись нею. Доцільно також дати в цій Інструкції характеристику рахунків і субрахунків, що використовуются для обліку податку на додану вартість, з викладом всієї можливої кореспонденції цих рахунків і порядку визначення сум ПДВ до окремих бухгалтерських записів; визначити принципи раціональної організації та ведення аналітичного обліку податку на додану вартість на окремих субрахунках.

**45.** Лише системний бухгалтерський облік може врахувати всі нюанси розрахунків з бюджетом з ПДВ і дати точні, об’єктивні дані про зобов’язання підприємства з ПДВ, що підлягають сплаті до бюджету, і суми податкового кредиту. І як би не хотілось спроститит процес перевірки податкових розрахунків з ПДВ, уникнути необхідності перевірки правильності бухгалтерських записів з цих розрахунків не вдасться, бо вказівки з податкового обліку ПДВ обмежені тільки основними операціями з виникнення зобов’язань і надання податкового кредиту.

Начебто навмисно створено такі умови, щоб бухгалтери побільше допускали помилок в обліку податкових розрахунків з ПДВ, сплачували відповідні санкції за помилки і не могли доказати свою правоту. Все менше стає бухгалтерів, що погоджуються працювати в таких умовах на відповідальній посаді головного бухгалтера підприємиства.

Правильне і раціональне відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість має важливе значення для контролю за своєчасністю та повнотою сплати до бюджету ПДВ, для уникнення штрафних санкцій, пов’язаних з помилками в бухгалтерському обліку.

Проф. І. Павлюк

12 квітня 1998 р.