

**Дата: 10.05.2022**

**Група: 26**

**Предмет: Основи бухгалтерського обліку**

## **УРОК № 80-81**

**ТЕМА:** Облік ПДВ і акцизного збору.

### **МЕТА:**

- Ознайомити учнів з організацією податкового обліку готової продукції
- Сформувати в учнів відомості про порядок нарахування та сплати податків
- Сприяти всебічному розвитку особистості;
- Виховувати інформаційно-освічену людину.

### **Вивчення нового матеріалу:**

#### **Податок на прибуток підприємств**

Згідно з пп. 134.1.1 Податкового кодексу об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних ПБО або МСФЗ, на різниці, які виникають згідно з положеннями розділу III «Податок на прибуток підприємств» цього Кодексу.

Відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Операція з продажу готової продукції впливає на фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних ПБО або МСФЗ, у тому звітному періоді, у якому відображаються доходи від реалізації цієї продукції та витрати, здійснені для отримання цих доходів. При цьому нараховані від продажу готової продукції доходи збільшують фінансовий результат до оподаткування, а витрати у сумі собівартості реалізованої продукції зменшують цей показник. Зазначимо також, що як собівартість реалізованої продукції, так і виробнича собівартість продукції визначаються згідно з нормами ПБО 16.

#### **Податок на додану вартість**

Згідно з п. 188.1 Податкового кодексу база оподаткування операцій з постачання товарів/ послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, ПДВ та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками — суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів)).

При цьому база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів не може бути нижче звичайних цін, за винятком:

- товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню;
- газу, який постачається для потреб населення.

Відповідно до пп. 14.1.71 Податкового кодексу звичайна ціна — ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Це визначення не поширюється на операції, що визнаються контролльованими згідно зі ст. 39 Податкового кодексу.

У разі якщо ціни (націнки) на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню згідно із законодавством, звичайною вважається ціна, встановлена відповідно до правил такого регулювання. Це положення не поширюється на випадки, коли встановлюється мінімальна ціна продажу або індикативна ціна. У такому разі звичайною ціною вважається ціна, визначена сторонами договору, але не нижче за мінімальну або індикативну ціну.

Згідно з пп. 14.1.219 Податкового кодексу ринкова ціна — ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній основі, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності — однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах.

Щодо звичайних цін у листі № 27600/7/99-99-14-02-01-17 роз'яснюється, що Податковий кодекс у чинній редакції (не враховуючи положення для окремих (специфічних) видів операцій):

- визначає, що база оподаткування ПДВ операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін;
- прирівнює звичайну ціну до ціни договору, а ринкову ціну — до ціни передачі (постачання), тобто теж до ціни договору (при відповідності ціни постачання ціні договору), тим самим встановлює зв'язок між договірною, звичайною та ринковою цінами;
- установлює низку обов'язкових умов відповідності ціни постачання (договірної ціни) ринковій ціні, однією з яких є володіння сторонами достатньою інформацією про ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності — однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах;
- передбачає можливість доведення невідповідності рівню ринкових цін звичайної ціни, що відповідає договірній.

Може трапитися, що платник ПДВ продає самостійно виготовлену ним готову продукцію за ціною, що є нижчою від звичайної ціни. У цьому разі цей постачальник (продавець) відповідно до п. 188.1 Податкового кодексу повинен нарахувати ПДВ з бази оподаткування, що є не нижчою за звичайну ціну на таку готову продукцію.

За таких обставин постачальник (продавець) повинен врахувати, зокрема, таке:

- згідно з п. 15 Порядку № 1307 постачальник (продавець) складає дві податкові накладні: одну — на суму, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання, іншу — на суму, розраховану виходячи з перевищення звичайної ціни над фактичною ціною, або може скласти не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено такі постачання, зведену податкову накладну з урахуванням сум податку, розрахованих виходячи з перевищення бази оподаткування над фактичною ціною, визначених окремо за кожною операцією з постачання товарів. У податковій накладній (у тому числі зведеній), складений на суму такого перевищення, робиться позначка відповідно до п. 8 цього Порядку (15 — «Складена на суму перевищення бази оподаткування, визначену відповідно до статей 188 і 189 Податкового кодексу України, над фактичною ціною постачання»). Така податкова накладна отримувачу (покупцю) не надається. При цьому у рядках такої накладної, відведених для зазначення даних покупця, постачальник (продавець) зазначає власні дані;
- відповідно до п. 3 Порядку № 1307 усі податкові накладні, у тому числі накладні, особливості заповнення яких викладено в пунктах 9 — 15 та 19 цього Порядку, підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, та за формою, чинною на день такої реєстрації;
- згідно з п. 8 Порядку № 1307 при складанні податкових накладних, особливості заповнення яких викладено в пунктах 10 — 15 цього Порядку, у верхній лівій їх частині у графі «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причини» робиться позначка «Х» та зазначається тип причини. У разі коли платник ПДВ продає самостійно виготовлену ним готову продукцію за ціною, що є нижчою від звичайної ціни, він зазначає такий тип причини: 15 — «Складена на суму перевищення бази оподаткування, визначену відповідно до статей 188 і 189 Податкового кодексу України, над фактичною ціною постачання»;
- відповідно до п. 16 Порядку № 1307 у розділі Б у призначеній для відображення номенклатури товарів/послуг постачальника (продавця) графі 2 другої податкової накладної потрібно також зазначити: «перевищення бази оподаткування, визначену відповідно до статей 188 і 189 Податкового кодексу України, над фактичною ціною постачання».

За таких обставин постачальник (продавець) повинен виписати не одну, а дві податкові накладні, при цьому він повинен враховувати, зокрема, таке:

- перша податкова накладна складається на суму, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання реалізованих товарів (п. 15 Порядку № 1307);
- друга податкова накладна виписується на суму, розраховану виходячи з перевищення звичайної ціни над фактичною ціною. Друга податкова накладна отримувачу (покупцю) не надається, хоча її, як і першу податкову накладну, потрібно зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних (пункти 3 та 15 цього Порядку).

При заповненні другої податкової накладної слід врахувати такі особливості:

- у верхній лівій частині у графі «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причини» другої податкової накладної слід зробити позначку «Х» та зазначити

тип причини 17 — «Складена на суму перевищення звичайної ціни самостійно виготовлених товарів/послуг над фактичною ціною їх постачання» (пункти 8 та 15 цього Порядку);

- у рядках другої податкової накладної, відведеніх для заповнення даних покупця, постачальник (продавець) зазначає власні дані (п. 15 цього Порядку);
- у розділі Б у призначений для відображення номенклатури товарів/послуг постачальника (продавця) графі 2 другої податкової накладної потрібно також зазначити «перевищення звичайної ціни самостійно виготовлених товарів/послуг, указаних у податковій накладній № \_\_\_\_» (зазначається порядковий номер податкової накладної, складеної на суму постачання цих товарів/послуг, визначену виходячи з їх фактичної ціни (договірної вартості)), що установлено п. 16 цього Порядку.

## Приклад 1

### Облік виготовлення готової продукції

На промисловому підприємстві у цеху протягом місяця на виробництво двох видів продукції було понесено прямі витрати у сумі 15 700 000 грн, у тому числі:

прямі матеріальні витрати — 11 000 000 грн, у тому числі на виготовлення виробу № 1 — 5 000 000 грн, виробу № 2 — 6 000 000 грн;

прямі витрати на оплату праці — 2 600 000 грн, у тому числі безпосередньо пов’язані з виготовленням виробу № 1, — 1 200 000 грн, виробу № 2 — 1 400 000 грн;

інші прямі витрати — 2 100 000 грн, у тому числі на виготовлення виробу № 1 — 1 000 000 грн, виробу № 2 — 1 100 000 грн.

Крім того, протягом цього самого місяця у цеху було понесено загальновиробничі (непрямі) витрати на загальну суму 2 950 000 грн, у тому числі:

змінні загальновиробничі витрати — 1 900 000 грн;

постійні загальновиробничі витрати — 1 050 000 грн.

Підприємству необхідно визначити суми постійних розподілених загальновиробничих витрат та постійних нерозподілених загальновиробничих витрат. Умовимося, що як база розподілу за нормальною потужністю використовуються прямі витрати, suma яких становить 20 000 000 грн, а suma загальновиробничих витрат за нормальною потужністю становить 3 000 000 грн.

З урахуванням вищепереданих умов підприємство розподілило постійні загальновиробничі витрати на дві групи — постійні розподілені загальновиробничі витрати та постійні нерозподілені загальновиробничі витрати (табл. 1).

Таблиця 1

№ з/п	Показники	Сума, грн
1	База розподілу за нормальною потужністю, прямі витрати	20 000 000
2	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, у тому числі:	3 000 000
2.1	змінні загальновиробничі витрати	2 000 000
2.2	постійні загальновиробничі витрати	1 000 000

3	Сума постійних загальновиробничих витрат, що припадає на одиницю бази розподілу за нормальної потужності (ряд. 2.2: ряд. 1)	1 000 000 : 20 000 000 = 0,05
4	База розподілу за фактичною потужністю, прямі витрати	15 700 000
5	Фактичні загальновиробничі витрати, у тому числі:	2 950 000
5.1	змінні загальновиробничі витрати	1 900 000*
5.2	постійні загальновиробничі витрати	1 050 000
6	Постійні розподілені загальновиробничі витрати (ряд. 4 × ряд. 3)	15 700 000 × 0,05 = 785 000*
7	Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати (ряд. 5.2 — ряд. 6)	1 050 000 – 785 000 = 265 000**

\*Змінні загальновиробничі витрати (1 900 000 грн.) та постійні розподілені загальновиробничі витрати (785 000 грн.), що у сумі становить 2 685 000 грн., включаються до витрат на виробництво продукції і списуються за Дт рахунку 23 «Виробництво» у кореспонденції з Кт субрахунків 911 «Змінні загальновиробничі витрати» та 912 «Постійні загальновиробничі витрати» до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

\*\*Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати (265 000 грн.) включаються до собівартості реалізованої продукції і списуються за Дт субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» у кореспонденції з Кт субрахунку 912 «Постійні загальновиробничі витрати» до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

На наступному етапі здійснюється розподіл змінних загальновиробничих витрат (1 900 000 грн) та постійних розподілених загальновиробничих витрат (785 000 грн.), що у сумі становить 2 685 000 грн, між двома видами продукції, які випускаються у цеху.

Як базу розподілу підприємство вирішило використовувати прямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції. Оскільки із загальної суми прямих витрат (15 700 000 грн, або 100 %) на виріб № 1 списано 45,9 % прямих витрат, а на виріб № 2 — 54,1 %, то у такій самій пропорції на ці вироби списано змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати (табл. 2).

Таблиця 2

Вироби	Прямі витрати, грн					Змінні загальновиробничі витрати (субрахунок 911), грн.	Постійні розподілені загальновиробничі витрати (субрахунок 912), грн.	Витрати, списані за місяць на виробничу собівартість продукції, грн. (гр.5 + гр.7 + гр.8)
	прямі матеріальні витрати	прямі витрати на оплату праці	інші прямі витрати	усього прямі витрати	сума (гр.2 + гр.3 + гр.4)			
Виріб № 1	5 000 000	1 200 000	1 000 000	7 200 000	45,9 %	872 100	360 315	8 432 415
Виріб № 2	6 000 000	1 400 000	1 100 000	8 500 000	54,1 %	1 027 900	424 685	9 952 585
Усього	11 000 000	2 600 000	2 100 000	15 700 000	100 %	1 900 000	785 000	18 385 000

Як видно з даних табл. 2, витрати, списані за місяць на виробничу собівартість продукції, у цілому по цеху становлять 18 385 000 грн, у тому числі на виготовлення виробу № 1 списано 8 432 415 грн, виробу № 2 — 9 952 585 грн.

Умовимося також, що за результатами інвентаризації незавершеного виробництва, які проводяться на кінець кожного місяця, було визначено собівартість незавершеного виробництва у таких розмірах:

- виріб № 1 — собівартість незавершеного виробництва на кінець попереднього місяця (і відповідно на початок поточного місяця) становила 530 185 грн, а на кінець поточного місяця — 512 600 грн;
- виріб № 2 — собівартість незавершеного виробництва на початок поточного місяця становила 610 030 грн, а на кінець поточного місяця — 623 615 грн.

У цеху за місяць випущено готової продукції 5 003 шт, у тому числі:

- виробів № 1 — 1 690 шт;
- виробів № 2 — 3 313 шт.

Для визначення виробничої собівартості випущеної за місяць готової продукції до собівартості незавершеного виробництва на початок поточного місяця додаємо виробничі витрати за місяць, пов'язані з виготовленням продукції, та віднімаємо собівартість незавершеного виробництва на кінець цього місяця. Якщо виробничу собівартість випущеної за місяць готової продукції поділити на кількість випущеної за місяць готової продукції, то отримаємо виробничу собівартість одиниці випущеної продукції (табл. 3).

*Таблиця 3*

Вироби	Незавершене виробництво на початок місяця, грн	Виробничі витрати за місяць, грн	Незавершене виробництво на кінець місяця, грн	Виробнича собівартість випущеної за місяць готової продукції, грн (гр.2 + гр.3 – гр.4)	Кількість випущеної за місяць готової продукції, шт.	Виробнича собівартість одиниці випущеної продукції, грн (гр.5 : гр.6)
Виріб № 1	530 185	8 432 415	512 600	8 450 000	1 690	5 000
Виріб № 2	610 030	9 952 585	623 615	9 939 000	3 313	3 000
Усього	1 140 215	18 385 000	1 136 215	18 389 000	5 003	—

Розглянемо, як відобразити списання витрат на виробництво продукції та оприбуткування готової продукції в обліку (табл. 4).

*Таблиця 4*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображені на початок поточного місяця незавершене виробництво, яке належить до:			
	виробів № 1	231	—	530 185
	виробів № 2	232	—	610 030
2	Наражовано протягом місяця прямі витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом:			
	виробів № 1	231	13, 20, 22, 47, 63, 65, 66 тощо	7 200 000
	виробів № 2	232	13, 20, 22, 47, 63, 65, 66 тощо	8 500 000
3	Наражовано протягом місяця змінні загальновиробничі	911	13, 20, 22, 47,	1 900 000

	витрати		63, 65, 66 тощо	
4	Нараховано протягом місяця постійні загальновиробничі витрати	912	13, 20, 22, 47, 63, 65, 66 тощо	1 050 000
5	Включено змінні загальновиробничі витрати до витрат на виробництво:			
	виробів № 1	231	911	872 100
	виробів № 2	232	911	1 027 900
6	Включено постійні розподілені загальновиробничі витрати до витрат на виробництво:			
	виробів № 1	231	912	360 315
	виробів № 2	232	912	424 685
7	Включено постійні нерозподілені загальновиробничі витрати до собівартості реалізованої продукції	901	912	265 000
8	Передано випущену протягом місяця готову продукцію на склад:			
	вироби № 1	261	231	8 450 000
	вироби № 2	262	232	9 939 000
9	Відображене на кінець поточного місяця незавершене виробництво, яке належить до:			
	виробів № 1	231	—	512 600
	виробів № 2	232	—	623 615

## Приклад 2

Облік продажу готової продукції

Промислове підприємство реалізувало покупцю ТОВ «Ромашка» готову продукцію, а саме:

- партію виробів № 1 у кількості 200 шт. Виробнича собівартість виробу № 1 становить 5 000 грн. у розрахунку на одиницю, продажна ціна — 6250 грн, крім того, ПДВ — 1 250 грн, продажна ціна разом з ПДВ становить 7 500 грн. Продажна ціна виробу № 1 дорівнює звичайній ціні на таку продукцію;
- партію виробів № 2 у кількості 100 шт. Виробнича собівартість виробу № 2 становить 3 000 грн. у розрахунку на одиницю, продажна ціна — 3 000 грн, крім того, ПДВ — 600 грн, продажна ціна разом з ПДВ становить 3 600 грн. Звичайна продажна ціна виробу № 2 без урахування ПДВ становить 3 750 грн, а з урахуванням ПДВ — 4 500 грн, у тому числі ПДВ — 750 грн.

Оскільки відповідно до [п. 188.1 Податкового кодексу](#) база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів не може бути нижче звичайних цін, то за результатами продажу виробів № 2 підприємство повинно нарахувати податкове зобов'язання з ПДВ у таких розмірах:

- з договірної вартості (тобто фактичної ціни без ПДВ — 3 000 грн.) реалізованих виробів № 2 у сумі 60 000 грн. (100 шт. × 3 000 грн/шт. × 20 %);
- з різниці між звичайною ціною цих виробів (3 750 грн) та фактичною ціною їх продажу (3 000 грн) у сумі 15 000 грн. (100 шт. × (3 750 грн/шт. — 3 000 грн/шт.) × 20 %).

Нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ у разі перевищення звичайної ціни продажу товарів над їх фактичною ціною продажу (тобто у випадку, що розглядається, це 15 000 грн.) належить до складу інших витрат поточного періоду та відображається за Дт субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» (пп. 1.3 п. 1 Інструкції № 141, лист № 31-08410-07/23-1524/2/1696).

Розглянемо, як промисловому підприємству відобразити в обліку операції з продажу покупцю ТОВ «Ромашка» готової продукції (табл. 5).

*Таблиця 5*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображені доходи від реалізації виробів № 1 (200 шт.) (7 500 грн/шт. × 200 шт.) = 1 500 000 грн	361	701	1 500 000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ з договірної вартості реалізованих виробів № 1 6250 грн/шт. × 200 шт. × 20 % = 250 000 грн	701	641	250 000
3	Списано собівартість реалізованих виробів № 1	901	261	1 000 000
4	Відображені доходи від реалізації виробів № 2 (100 шт.) (3 600 грн/шт. × 100 шт.) = 360 000 грн	361	701	360 000
5	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ з договірної вартості реалізованих виробів № 2 3 000 грн/шт. × 100 шт. × 20 % = 60 000 грн	701	641	60 000
6	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ з різниці між звичайною ціною продажу виробів № 2 та їх фактичною ціною продажу (3 750 грн/шт. – 3 000 грн/шт.) × 100 шт. × 20 % = 15 000 грн.	949	641	15 000
7	Списано собівартість реалізованих виробів № 2	901	262	300 000
8	Отримано оплату за раніше відвантажену готову продукцію	311	361	1 860 000
9	Віднесено на фінансовий результат суми в порядку закриття рахунків обліку доходів і витрат	701	791	1 550 000
		791	901	1 300 000
		791	949	15 000

**Завдання:**

- 1) Законспектуйте матеріал уроку