

МОМЕНТ ПЕРЕХОДУ ПРАВА ВЛАСНОСТІ ЗА ДОГОВОРОМ ПОСТАВКИ І ЙОГО ВПЛИВ НА ОПОДАТКУВАННЯ ТА БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ

Проаналізовано вплив базових варіантів співвідношення умов договорів поставки (форма розрахунків, момент переходу права власності) на оподаткування та бухгалтерський облік операцій

Актуальність теми. Зміни, що відбуваються у багатьох сферах господарського життя суб'єктів господарювання, опосередковані прийняттям і введенням в дію Податкового кодексу України (далі – ПК України), досить гостро обговорюються як науковою спільнотою, так і практиками. Подібна реакція суспільства на прийдешні зміни цілком прогнозована і, на думку Тома К. Коуена, не має значення, наскільки логічно звучать нові ідеї, майже безсумнівно буде опозиція як до нових ідей, так і до змін в практиці, які можуть бути викликані впровадженням таких ідей [12, с. 9].

Досить суттєві зміни, які відчувають суб'єкти господарювання з 01 квітня 2011 р., стосуються, зокрема, оподаткування прибутку підприємств. Так, до введення в дію положень ПК України, датою збільшення валового доходу відповідно до пп. 11.3.1 п. 11.3 ст. 11 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” вважалася дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: 1) або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, у разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівку – дата її оприбуткування в касі платника податку, а за відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку; 2) або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку [2]. З 01 квітня 2011 р. ситуація кардинально змінилася і дата визнання доходів від реалізації в обліку розрахунків за податками і платежами “прив'язується” до моменту переходу права власності. При цьому зрозумілою є незадоволеність бухгалтерів-практиків обсягами робіт, що пов'язані з приведенням у відповідність “старих” і “нових” податкових норм, однак, якщо подивитися глибше, то саме завдяки “прив'язці” дати визнання доходів від реалізації для цілей оподаткування до моменту переходу права власності, підприємство одержало можливість, використовуючи законний інструментарій, більш гнучко планувати податкове навантаження конкретного податкового періоду.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку операцій за договором поставки є предметом зацікавленості ряду як вітчизняних, так і зарубіжних дослідників (А.Ф. Галкін і ін. (1970), Н.М. Грибова (1972, 1979), І.А. Єфремова і Ю.С. Ігумнов (1979), Г.І. Мойсеєнко (1987), М.А. Снітко (1996, 2006), М.С. Пушкар і ін. (1998), Л.А. Крятова і Х.Х. Ергашев (1998), П.Я. Папковська (2000), Л.Г. Девашук і ін. (2001), В.Г. Швець (2003), В.І. Стражев і О.В. Латипова (2003), І.Й. Яремко (2004), Н.І. Верхоглядова і ін. (2004), А.В. Азаренко і ін. (2005), Л.К. Сук, Ю.Ю. Корольов (2007), П.Л. Сук (2008) – досліджували процес постачання (йшлося про придбання); П.Н. Василенко (1961), І.В. Малишев (1981), В.П. Астахов (2000) – досліджували процес

заготівлі; А.М. Кузьмінський (1990) (заготівля і придбання); М.В. Кужельний і В.Г. Лінник (придбання, заготівля) (2001). Однак, специфіка його розгляду авторами полягає у фрагментарності висвітлення окремих питань та розрізненості юридичного й економічного підходів. Вплив моменту переходу права власності на облікові та податкові наслідки за договором купівлі продажу досліджував російський вчений д.е.н., проф. М.Л. Пятков; особливості формування договірної політики підприємств на основі аналізу впливу цивільного та господарського законодавства на бухгалтерські та податкові наслідки на прикладі договору купівлі-продажу розкрито К.В. Романчук [8, 10]. Враховуючи впровадження у вітчизняну практику нових положень податкового законодавства актуальними є додаткові дослідження в даному напрямі.

Викладення основного матеріалу дослідження. Відповідно до п. 137.1 ст. 137 ПК України з 01 квітня 2011 р. дохід від реалізації товарів необхідно визнавати за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Для визначення дати та порядку переходу права власності на товар необхідно керуватися положеннями Цивільного кодексу України (далі – ЦК України), відповідно до ч. 1 ст. 334 якого право власності у набувача майна за договором виникає з моменту передачі майна, якщо інше не встановлено договором або законом. Норма, закріплена в ч. 1 ст. 334 ЦК України, є диспозитивною, і саме вона дає можливість суб'єктам господарювання встановлювати момент переходу права власності, відмінний від передачі такого майна (наприклад, факт зарахування (списання) грошових коштів).

Прописуючи до договору момент переходу права власності, необхідно пам'ятати, що відповідно до ч. 2 ст. 334 ЦК України передачею майна вважається вручення такого майна набувачеві або перевізникові, організації зв'язку тощо для відправлення, пересилання набувачеві майна, відчуженого без зобов'язання доставки. До передачі майна прирівнюється вручення коносаменту або іншого товарно-розпорядчого документа на майно.

Особливу увагу при визнанні доходів від реалізації для цілей оподаткування варто звернути на момент переходу права власності за договором, який підлягає нотаріальному посвідченню та державній реєстрації. Так, відповідно до ч. 3 ст. 334 ЦК України право власності за договором, який підлягає нотаріальному посвідченню, виникає у набувача з моменту такого посвідчення або з моменту набрання законної сили рішенням суду про визнання договору, не посвідченого нотаріально, дійсним. Якщо договір про відчуження майна підлягає державній реєстрації, то відповідно до ч. 4 ст. 334 ЦК України право власності у набувача виникає з моменту такої реєстрації.

Договір поставки є одним із найпоширеніших видів договорів, що укладаються в господарській діяльності та одним з таких, за яким найчастіше виникають судові спори (рис. 1).

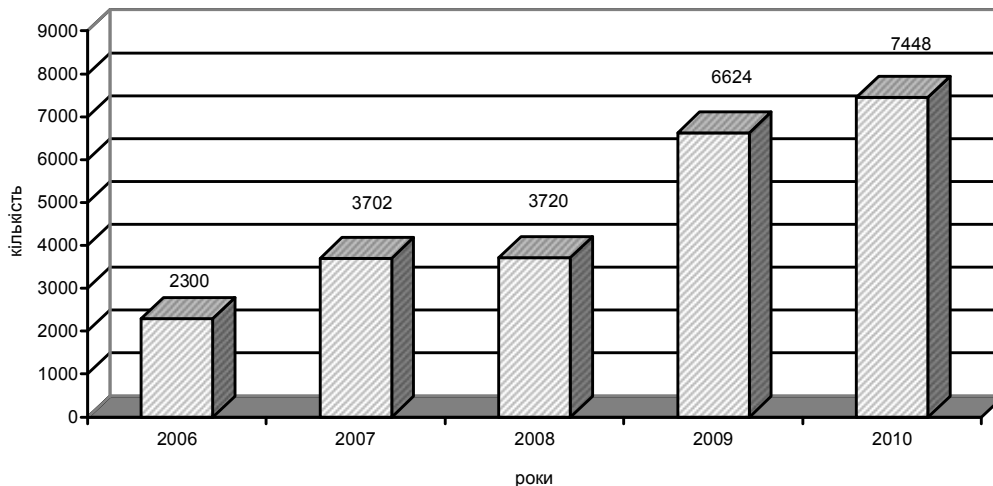


Рис. 1. Динаміка судових рішень, ухвалених господарськими судами в Україні у справах, пов'язаних з порушенням або неналежним виконанням юридичними особами умов договорів поставки за 2006-2010 рр.¹

У загальному вигляді поставка активів є передачею на платній основі цінностей, виконання робіт, надання послуг з метою одержання доходу. У даному визначенні необхідно виділити два поняття: 1) платна основа та 2) одержання доходу. Ці категорії, як і саме поняття "поставка", встановлюються господарським, цивільним (в частині положень, що не врегульовані та не суперечать положенням Господарського кодексу України (далі – ГК України)), фінансовим і податковим законодавством. При цьому приписи цивільного законодавства суттєво впливають як на оподаткування, так і на бухгалтерське відображення операцій за договором поставки.

При укладанні договорів поставки необхідно враховувати дію двох факторів, які впливатимуть на порядок відображення їх результатів у бухгалтерському обліку та обліку податкових розрахунків, тим самим змінюючи фінансовий результат, структуру активів, капіталу та зобов'язань підприємства та його податкове навантаження: 1) форми розрахунків за товари (попередня чи наступна оплата) та 2) моменту переходу права

власності в договорі (момент передачі товарів чи момент оплати). Останній перелік не є вичерпним і передбачає для підприємства множини варіантів, наприклад, момент переходу права власності в договорі можна прив'язати до фіксованого відсотку відвантажених товарів від обумовленого в договорі поставки обсягу (суми) або до фіксованого відсотку (суми) оплати від вартості договору.

Вибір форми розрахунків щодо погашення зобов'язань сторін договору передбачає один з двох варіантів: 1) наступна оплата активів – продавець кредитує покупця і 2) попередня оплата активів – покупець кредитує продавця.

Зміст норм цивільного законодавства, що визначають бухгалтерське та податкове трактування договорів поставки, може бути представлено наступним чином (рис. 2).

Норми податкового законодавства є імперативними нормами права і не будуть варіюватись залежно від набору вищезазначених факторів (табл. 1).

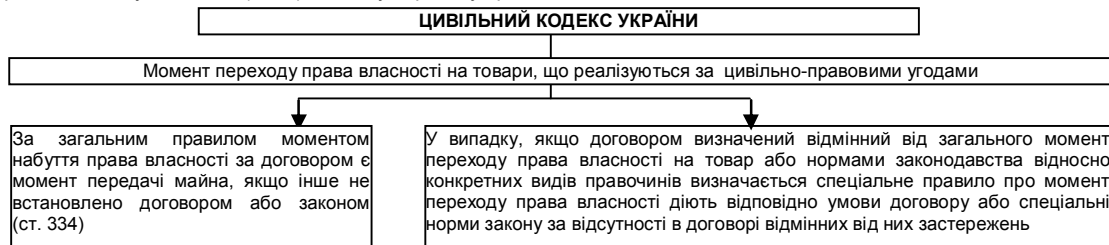


Рис. 2. Норми цивільного законодавства, що впливають на порядок бухгалтерського обліку та режим оподаткування операцій за договорами поставки

Таблиця 1. Зміст норм податкового законодавства щодо дати визнання доходів та витрат для цілей оподаткування

Об'єкт обліку	Дата визнання
Дохід від реалізації товарів	визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар (ч.1 п.1. ст. 137 ПК України)
Дохід від надання послуг та виконання робіт	визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг (ч.2 п.1. ст. 137 ПК України)
Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг	визначаються витратами того звітного періоду, в якому визано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг (п. 4 ст. 138 ПК України)
Податковий кредит з податку на додану вартість (далі – ПДВ)	Датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше: а) дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг; б) дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною (п.2 ст. 198 ПК України)
Податкове зобов'язання з ПДВ	Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку; б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку (п.1. ст. 187 ПК України)

¹ За даними сайту Єдиного державного реєстру судових рішень: за станом на 01 травня 2011 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/>

Враховуючи співвідношення зазначених факторів, мінімально можливими є чотири варіанти, за якими можуть розвиватися події, відповідно, кожен з варіантів по-різному впливатиме на відображення операцій за договором

поставки в бухгалтерському обліку та по-різному формуватиме податкове навантаження суб'єкта господарювання в конкретному податковому періоді (табл. 2).

Таблиця 2. Співвідношення факторів, що впливають на елементи фінансової звітності та податкове навантаження платника податку

Форма розрахунків, передбачена договором поставки	Момент переходу права власності, зазначений у договорі поставки	
	перехід права власності в момент передачі активу	перехід права власності в момент оплати
Попередня оплата	Варіант 1	Варіант 3
Наступна оплата	Варіант 2	Варіант 4

Розглянемо можливі бухгалтерські та податкові наслідки для контрагентів залежно від конкретного набору виділених факторів².

Варіант 1. У даному випадку активи реалізуються на умовах попередньої оплати. Відповідно до умов договору право власності переходить до покупця за загальним правилом, тобто в момент передачі товарно-матеріальних цінностей (табл. 3).

Таблиця 3. Порядок відображення в бухгалтерському обліку та обліку податкових розрахунків варіанту 1

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Для цілей оподаткування		ПДВ	
	дебет	кредит	доходи	витрати	зобов'язання	кредит
1. У постачальника						
1.1. Зараховано грошові кошти в рахунок попередньої оплати за товар, що реалізується	311	681				
1.2. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641			+	
1.3. Відвантажено реалізовані товари покупцю	361	702	+			
1.4. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	643				
Відображено собівартість реалізованих товарів (у зв'язку з переходом права власності)	902	28		+		
1.5. Проведено взаємозалік заборгованостей	681	361				
1.6. Відображено у складі фінансових результатів доходи та витрати від реалізації товарів	79	901				
	70	79				
2. У покупця						
2.1. Перераховано грошові кошти в рахунок попередньої оплати за товари	371	311				
2.2. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за умов наявності податкової накладної)	641	644				+
2.3. Оприбутковано товари на склад (перехід права власності)	28	631				
2.4. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	644	631				
2.5. Проведено взаємозалік заборгованостей	631	371				

* – якщо підприємство займається торгівлею, то в момент списання собівартості реалізованих товарів для цілей оподаткування визнаються витрати; за умови, що підприємство є виробничим, відповідно до ст. 138 ПК України витрати для цілей оподаткування будуть визнані тільки в момент включення таких цінностей до собівартості реалізованої готової продукції

Перерахування покупцем грошових коштів в рахунок попередньої оплати за товарно-матеріальні цінності не змінить прав сторін щодо активів та призведе: у покупця – до виникнення дебіторської заборгованості постачальника за ТМЦ, належними до одержання, а у постачальника – до виникнення кредиторської заборгованості перед покупцем за належними до відвантаження товарами.

Продавець, незважаючи на одержання попередньої оплати, керуючись положеннями ПК України, доходи від реалізації ТМЦ для цілей оподаткування визнає в момент фактичного відвантаження цінностей (відповідно до умов договору саме цей момент прописано моментом переходу права власності). Відповідно до п. 4. ст. 138 ПК України витрати, що формують собівартість реалізованих товарно-матеріальних цінностей повинні бути визнані витратами для цілей оподаткування в тому звітному періоді, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Одночасно, оскільки одержання оплати в продавця є першою подією, то фактично датою збільшення податкового зобов'язання з ПДВ у продавця за загальним правилом є дата зарахування грошових коштів на поточний рахунок (в касу підприємства).

Зважаючи на умови договору щодо переходу права власності, продавець повинен списати активи, що реалізуються, з балансу підприємства в момент їх фактичного відвантаження.

Підсумовуючи вищевикладене можна стверджувати, що описаний варіант співвідношення факторів є досить вигідним для продавця у зв'язку з наступним:

1) грошові кошти, одержані продавцем в рахунок попередньої оплати цінностей за договором поставки призводять до покращення показників ліквідності та платоспроможності підприємства-продавця;

2) в господарський кругообіг залучаються додаткові активи (одержані грошові кошти як попередня оплата та ще не відвантажені товарно-матеріальні цінності), які у випадку ефективного управління можуть принести додаткові економічні вигоди;

3) дана операція (при елімінаванні інших) не призведе до дефіциту грошових коштів при сплаті підприємством податків (наявні грошові кошти, одержані в рахунок попередньої оплати, за рахунок яких може бути погашено податкове зобов'язання з ПДВ, а також з податку на прибуток). Крім того, знижується ймовірність прострочення платежів до бюджету у зв'язку з відсутністю вільних грошових коштів.

Покупець, перераховуючи грошові кошти в рахунок попередньої оплати, отримує право на податковий кредит з ПДВ (за умов наявності податкової накладної), оскільки попередня оплата є першою подією. Одночасно дана операція не призводить ні до визнання доходів для цілей оподаткування, ні до визнання витрат для цілей оподаткування. Таким чином, з позиції податкового навантаження даний варіант є прийнятним для покупця, оскільки не виникає податкових зобов'язань, крім того, не зважаючи на вилучення з господарського обороту вільних грошових коштів, перерахованих як попередня оплата, підприємство має право на податковий кредит з ПДВ. В той же час досить негативним для покупця є вплив даної операції на показники ліквідності та платоспроможності (особливо за умови, що оплата і поставка товарів відбуваються в різні (проміжні) звітні періоди. Крім того, у підприємства-покупця

² Для розгляду бухгалтерських та податкових наслідків припустимо, що сторонами договору поставки є торговельні підприємства; активами, які реалізуються (придбаються) – товари.

можуть виникнути упущені вигоди, оскільки з господарського обороту вилучаються грошові кошти, а товарно-матеріальні цінності на підприємство ще не надійшли. Відповідно, якщо говорити про необхідність отримання у перспективі кредиту, то такі умови договору є неприйнятними для покупця.

Варіант 2. У даному випадку активи реалізуються на умовах наступної оплати. Відповідно до умов договору право власності переходить до покупця за загальним правилом, тобто в момент передачі товарно-матеріальних цінностей (табл. 4).

Таблиця 4. Порядок відображення в бухгалтерському обліку та обліку податкових розрахунків варіанту 2

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Для цілей оподаткування		ПДВ	
	дебет	кредит	доходи	витрати	зобов'язання	кредит
1. У продавця						
1.1. Відвантажено товари покупцю (перехід права власності)	361	702	+			
1.2. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641			+	
1.3. Відображено собівартість реалізованих товарів	902	28		+		
1.4. Зараховано грошові кошти від покупця	311	361				
1.5. Відображено у складі фінансових результатів доходи та витрати від реалізації	79 702	902 79				
2. У покупця						
2.1. Оприбутковано товари від постачальника (перехід права власності)	28	631				
2.2. Відображено суму ПДВ	641	631				+
2.3. Погашено заборгованість перед постачальником	631	311				

* – якщо підприємство займається торгівлею, то в момент списання собівартості реалізованих товарів для цілей оподаткування визнаються витрати; за умови, що підприємство є виробничим, відповідно до ст. 138 ПК України витрати для цілей оподаткування будуть визнані тільки в момент включення таких цінностей до собівартості реалізованої готової продукції

Відвантаження продавцем товарно-матеріальних цінностей за договором поставки призведе до виникнення у продавця дебіторської заборгованості покупця з оплати цінностей, а у покупця – до виникнення кредиторської заборгованості перед продавцем з оплати одержаних цінностей.

Враховуючи, що моментом переходу права власності у договорі визначено момент відвантаження товарно-матеріальних цінностей, продавець в момент відвантаження товарно-матеріальних цінностей зобов'язаний визнати дохід від реалізації таких цінностей для цілей оподаткування та в цьому ж податковому періоді визнати витрати, що формують собівартість реалізованих товарно-матеріальних цінностей. Крім того, враховуючи, що першою подією у продавця є відвантаження товарів, в цей момент виникає податкове зобов'язання з ПДВ. Описаний варіант є не вигідним для підприємства-продавця, оскільки момент виникнення податкових зобов'язань з ПДВ і зобов'язань зі сплати податку на прибуток та момент оплати суттєво розірвані в часі й може виникнути дефіцит вільних грошових коштів в момент погашення зобов'язань перед бюджетом, а в подальшому і прострочення погашення такої заборгованості.

Перехід права власності є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей з балансового рахунку продавця. Таким чином, виникає ситуація, коли підприємство-продавець має упущені економічні вигоди у зв'язку з тим, що товарно-матеріальні цінності вже вилучені з господарського обороту, а грошові кошти ще не надійшли. Одночасно така ситуація призводить до погіршення показників ліквідності та платоспроможності підприємства-продавця.

Покупець на підставі первинних документів оприбутковує товарно-матеріальні цінності, одержані від продавця (у зв'язку з переходом до першого права власності), і одночасно одержує право на податковий кредит з ПДВ, оскільки таке оприбуткування цінностей є першою подією. Доходів та витрат для цілей оподаткування в результаті придбання цінностей на описаних умовах покупець не визнає. Таким чином дана операція для покупця є досить вигідною з огляду на те, що:

1) наявні додаткові активи (одержані цінності від продавця та ще не сплачені в рахунок їх оплати грошові кошти), які при ефективному управлінні можуть принести додаткові економічні вигоди;

2) не виникає зобов'язань зі сплати податків, крім того, підприємство має право на визнання податкового кредиту з ПДВ.

Отже, у покупця дана операція не тільки не призведе до дефіциту грошових коштів при сплаті підприємством податків, а ще й дозволить знизити податкове навантаження підприємства з ПДВ за іншими операціями (за рахунок права на податковий кредит, що виникає в момент фактичного оприбуткування цінностей на підставі первинних документів).

Варіант 3. У цьому випадку відповідно до умов укладених договорів передбачена попередня оплата, моментом переходу до покупця права власності на майно є оплата його вартості. Це повністю змінює (порівняно з варіантами 1 та 2) і цивільно-правове, і податкове, і бухгалтерське значення попередньої оплати, а також методику облікового відображення операцій за договором, укладеним на описаних умовах (табл. 5).

Таблиця 5. Порядок відображення в бухгалтерському обліку та обліку податкових розрахунків варіанту 3

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Для цілей оподаткування		ПДВ	
	дебет	кредит	доходи	витрати	зобов'язання	кредит
1. У продавця						
1.1. Зараховано грошові кошти в рахунок попередньої оплати за товар, що реалізується (перехід права власності)	311	681	+			
1.2. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641				
1.3. Відвантажено товари покупцю	361	702			+	
1.4. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	643				
1.5. Проведено взаємозалік заборгованостей	681	361				
1.6. Відображено собівартість реалізованих товарів (у зв'язку з переходом права власності)	902	28		+		
1.7. Відображено на позабалансовому рахунку товари, право власності на які відсутнє	023	–				
1.8. Передано товари покупцю	–	023				
1.9. Відображено у складі фінансових результатів доходи та витрати від реалізації	79 702	902 79				
2. У покупця						
2.1. Перераховано грошові кошти в рахунок попередньої оплати за товари (перехід права власності)	371	311				
2.2. Відображено право на податковий кредит з ПДВ	641	644				+
2.3. Відображено право власності на придбані товари	28**	631				
2.4. Відображено право на податковий кредит з ПДВ	644	631				
2.5. Оприбутковано товари на склад	28	28**				
2.6. Проведено взаємозалік заборгованостей	631	371				

* – якщо підприємство займається торгівлею, то в момент списання собівартості реалізованих товарів для цілей оподаткування визнаються витрати; за умови, що підприємство є виробничим, відповідно до ст. 138 ПК України витрати для цілей оподаткування будуть визнані тільки в момент включення таких цінностей до собівартості реалізованої готової продукції

** – чинним Планом рахунків та Інструкцією по його використанню не передбачено субрахунків призначених для обліку ТМЦ, право власності на які наявне, а фізичний обсяг яких відсутній. У зв'язку з цим на підприємстві для обліку таких цінностей доцільно вводити окремий аналітичний рахунок

Даний варіант комбінації умов договору є досить проблемним як для продавця, так і для покупця у зв'язку з наявністю суперечностей між положеннями ПК України, а також через відсутність чітко прописаної методики бухгалтерського обліку. Крім того, на практиці існує досить незначна ймовірність його застосування контрагентами, оскільки в даному випадку виникають додаткові витрати у продавця щодо зберігання цінностей, які йому не належать (що ускладнює договірний процес і потребує додатково прописувати в договорі умови щодо такого зберігання). Однак, виходячи з положень чинного законодавства, окреслений варіант теоретично можливий, тому і потребує розгляду.

Так, у продавця, виходячи з умов договору, передбачена попередня оплата, в момент здійснення якої відбувається перехід права власності. Відповідно до п. 137.1 ст. 137 ПК України дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Оскільки перехід права власності відбувається в момент оплати, за логікою пункту, що цитується, дата зарахування грошових коштів, по суті, є датою визнання доходів від реалізації для цілей оподаткування. Однак, відповідно до пп. 136.1.1 п. 136.1 ст. 136 ПК України для визначення об'єкта оподаткування не враховуються доходи: сума попередньої оплати та авансів, отримана в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Відповідно до умов договору передбачено попередню оплату. Виникає питання: чи слідує з логіки пп. 136.1.1 п. 136.1 ст. 136 ПК України, що в момент одержання попередньої оплати немає підстав для визнання доходів для оподаткування, чи все ж таки слід керуватися положеннями п. 137.1 ст. 137 ПК України і визнавати дохід в момент зарахування грошових коштів, керуючись тим, що в цей момент відбувається перехід права власності.

Враховуючи дискусійність положень ПК України вважаємо, що слід керуватися нормою п. 137.1 ст. 137 ПК України для недопущення трактування описаної ситуації як заниження бази оподаткування податком на прибуток з усіма наслідками, що з цього випливають. Таким чином, в момент зарахування попередньої оплати підприємство-продавець має визнати дохід від реалізації товарів для цілей оподаткування, а також збільшити податкове зобов'язання з ПДВ, оскільки попередня оплата є першою подією. Крім того, перехід права власності, який відбувається в момент зарахування грошових коштів на поточний рахунок (в касу) продавця, є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей з балансу (відповідно до вимог Інструкції Міністерства фінансів України "Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 листопада 1999 р. № 291 (далі – Інструкція № 291) рахунки класу 1 та 2 призначені для обліку цінностей, належних підприємству на праві власності. Однак, враховуючи, що фактичне відвантаження

цінностей ще не відбулося, вони одночасно повинні бути переведенні до складу цінностей на відповідальному зберіганні (див. операції 1.6, 1.7. табл. 5) й обліковуватися за договірною вартістю, виходячи з вимог положень Інструкції № 291.

У момент фактичного відвантаження цінностей продавець повинен списати їх з позабалансового рахунку (див. операцію 1.8. табл. 5).

Таким чином, аналізуючи наслідки комбінації умов договору, представленої у варіанті 3 для продавця, можна стверджувати, що:

1) дана операція не призведе до дефіциту грошових коштів при сплаті підприємством податків (наявні грошові кошти, одержані в рахунок попередньої оплати, за рахунок яких може бути погашено податкове зобов'язання з ПДВ, а також з податку на прибуток). Також знижується ймовірність прострочення платежів до бюджету у зв'язку з відсутністю вільних грошових коштів;

2) підприємство не одержує додаткові економічні вигоди, оскільки, в момент зарахування грошових коштів, що надішли як попередня оплата, підприємство втрачає право власності на товари, що реалізуються, а значить і право володіння та розпорядження ними.

Покупець в момент перерахування грошових коштів, як попередньої оплати за товарно-матеріальні цінності, набуває право власності на них. Таким чином, виходячи з вимог Інструкції № 291 такі цінності повинні бути зараховані на баланс підприємства-покупця, незважаючи на відсутність їх фізичного обсягу (див. операцію 2.3. табл. 5). У момент фактичного надходження таких цінностей на підприємство їх слід перевести до складу цінностей, на які є право власності, та фізичний обсяг яких наявний (див. операцію 2.5 табл. 5).

Одночасно, перерахування грошових коштів буде першою подією, за якою (за умов наявності податкової накладної) у підприємства-покупця виникає право на податковий кредит.

Таким чином, описана у варіанті 3 комбінація факторів для підприємства-покупця призведе до відсутності дефіциту грошових коштів при сплаті підприємством податків, оскільки не призводить до податкового навантаження, і дозволить знизити податкове навантаження підприємства з ПДВ за іншими операціям (за рахунок права на податковий кредит, що виникає в момент фактичного оприбуткування цінностей на підставі первинних документів). Крім того, враховуючи наявність права власності на цінності, фізичний обсяг яких відсутній, підприємство (навіть за відсутності їх фізичного обсягу) може ефективно ними розпоряджатися.

Варіант 4. Відмінною рисою цієї комбінації виділених факторів є те, що незважаючи на фактичне відвантаження цінностей право власності на них переходить до покупця тільки після оплати (табл. 6).

Таблиця 6. Порядок відображення в бухгалтерському обліку та обліку податкових розрахунків варіанту 4

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Для цілей оподаткування		ПДВ	
	дебет	кредит	доходи	витрати	зобов'язання	кредит
1. У продавця						
1.1. Відвантажено товари покупцю (без переходу права власності)	28*	28				
1.2. Відображено податкове зобов'язання з ПДВ**	643	641			+	
1.3. Зараховано грошові кошти від покупця за одержані товари (перехід права власності)	311	702	+			
1.5. Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	643				
1.6. Списано собівартість реалізованих товарів	902	28*		***		
1.7. Відображено у складі фінансових результатів доходи та витрати від реалізації	79	902				
	702	79				
2. У покупця						
2.1. Оприбутковано товари, право власності на які відсутнє	023	–				
2.2. Відображено право на податковий кредит	641	644				+
2.3. Перераховано грошові кошти продавцю за одержані товари (момент переходу права власності до покупця)	377	311				
2.4. Списано товари з позабалансового рахунку у зв'язку з набуттям на них права власності	–	023				
2.5. Оприбутковано товари у зв'язку з набуттям права власності	28	631				
2.6. Відображено податковий кредит	644	631				
2.7. Проведено взаємозалік заборгованостей	631	377				

* – чинним Планом рахунків та Інструкцією № 291 по його використанню не передбачено субрахунків призначених для обліку ТМЦ, право власності на які наявне, а фізичний обсяг яких відсутній. У зв'язку з цим на підприємстві для обліку таких цінностей доцільно вводити окремий аналітичний рахунок;
** – відповідно до ПК України постачанням товарів вважається фактична передача матеріальних активів іншій особі на підставі договору про фінансовий лізинг (повернення матеріальних активів згідно з договором про фінансовий лізинг) чи іншої домовленості, відповідно до якої оплата відстрочена, але право власності на матеріальні активи передається не пізніше дати здійснення останнього платежу (п.а пп. 14.1.191 п.14.1 ст.14)

Виходячи з умов договору *продавець*, відвантажуючи цінності, не може списувати їх з балансу, оскільки право власності на них до покупця не переходить (див. операцію 1.2 табл. 6). Однак, відповідно до пп. 14.1.191 п.14.1 ст.14 ПК України момент відвантаження таких цінностей є підставою для виникнення податкового зобов'язання з ПДВ. В момент зарахування грошових коштів від покупця продавець зобов'язаний визнати дохід від реалізації товарно-матеріальних цінностей для цілей оподаткування (у зв'язку з переходом в цей момент права власності) та витрати, що формують собівартість реалізованих товарів. Одночасно момент зарахування грошових коштів є підставою для списання раніше відвантажених цінностей з балансу підприємства (див. операцію 1.6 табл. 6).

Таким чином, описаний варіант комбінації факторів для продавця характеризується наступним:

1) відвантаження цінностей не призводить до зміни показників ліквідності, оскільки через відсутність переходу права власності, цінності не можуть бути списані з балансу у момент їх передачі;

2) факт відвантаження цінностей призводить до виникнення податкового зобов'язання з ПДВ без одночасного надходження грошових коштів. Таким чином, дана операція, за умов відсутності грошових надходжень за іншими операціями та залишку податкового кредиту з ПДВ з попереднього звітного періоду або накопиченого в поточному звітному періоді податкового кредиту з ПДВ, може призвести до дефіциту грошових коштів для розрахунків за податками та платежами, зокрема ПДВ (або прострочення погашення такої заборгованості). Це пов'язано з тим, що момент виникнення податкових зобов'язань з ПДВ та момент оплати суттєво розірвані в часі.

Покупець, одержуючи цінності, на які він не має права власності, не може ставити їх на баланс, оскільки такі дії призведуть до порушення принципу обачності. Відповідно, до моменту набуття права власності на цінності, вони мають обліковуватися на позабалансовому рахунку (див. операцію 2.1 табл. 6). Одночасно, одержання цінностей – перша подія, яка є підставою для визнання податкового кредиту з ПДВ. Тільки після фактичного перерахування грошових коштів продавцю і набуття відповідно до умов договору права власності на такі цінності, покупець, може обліковувати їх на балансовому рахунку, одночасно списавши цінності з позабалансового рахунку (операції 2.4, 2.5 табл. 6).

Крім того, варіанти 3 та 4 вимагають додаткового застереження для керівників та бухгалтерів, а також членів інвентаризаційної комісії підприємства щодо порядку проведення інвентаризації цінностей, право власності на які наявне з одночасною відсутністю фізичного обсягу таких цінностей.

Розглянуті комбінації умов договору поставки є базовими і передбачають для бухгалтера та юриста конкретного підприємства множини варіантів, оскільки контрагенти можуть заходитися на різних системах оподаткування, бути (не бути) платниками ПДВ, прописувати відмінний від описаного авторами момент переходу права власності. Однак, економічно та юридично грамотно, визначаючи умови договору та формулюючи договірну політику³, суб'єкти господарювання мають законний інструментарій для планування свого податкового навантаження, а також структури активів, капіталу та зобов'язань.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Із затвердженням та набранням чинності Податкового кодексу простежується позитивна тенденція щодо спроби узгодження податкового, господарського, цивільного та бухгалтерського законодавства, зокрема в частині "прив'язки" моменту визнання доходів від реалізації для цілей оподаткування до моменту переходу права власності. На основі розкриття впливу базових варіантів співвідношення виділених факторів (форма розрахунків, момент переходу права власності) на оподаткування та бухгалтерський облік операцій за договором поставки, встановлено, що зміна положень податкового законодавства в частині оподаткування прибутку підприємств дає суб'єктами господарювання можливість, використовуючи законний інструментарій, більш гнучко впливати на елементи фінансової звітності та планувати податкове навантаження конкретного податкового періоду.

Список використаної літератури:

1. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV: за станом на 06 червня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15&p=1285876865588153>.
2. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР станом на 15 січня 2011 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=334%2F94-%E2%F0&p=1297756698477037>.
3. Інструкція Міністерства фінансів України "Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 листопада 1999 р. № 291: за станом на 01 листопада 2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99&p=1298038204291796>.
4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 листопада 1999 р. № 291: за станом на 18 листопада 2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0892-99&p=1298038204291796>.
5. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI: за станом на 01 січня 2011 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=1298038204291796>.
6. *Пятюв М.Л.* Влияние договорной политики организации на ее налоговые обязательства / М.Л. Пятюв, М.В. Семенова // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 23. – С. 12-16.
7. *Пятюв М.Л.* Управление обязательствами организации: Монография. – М.: "Финансы и статистика", 2004. – 224 с.
8. *Романчук К.В.* Договірна політика як основа управління діяльністю підприємства / К.В. Романчук // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 203: В 4 т. Том II. – Дніпропетровськ: ДНУ. – 2005. – С. 443-449.
9. *Романчук К.В.* Наказ про договірну політику як засіб реалізації цілей підприємства / К.В. Романчук // Тезиси і тексти виступів на IV-й міжнародній науковій конференції "Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции". – Житомир-Краматорск: ЧП "Руга", 2005. – С. 186-190.
10. *Романчук К.В.* Організація та методика бухгалтерського обліку договірного процесу (на прикладі діяльності промислових підприємств України): дис. кандидата екон. наук: 08.06.04 / Романчук Катерина Василівна. – Житомир, 2005. – 187 с.
11. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV: за станом на 06 червня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15&p=1285876865588153>.
12. *Cowan Tom K.* A resources theory of accounting / Cowan Tom K. // The Accounting Review. – 1965. – Vol. 40, № 1. – pp. 9-20.

РОМАНЧУК Катерина Василівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– проблеми бухгалтерського обліку економічних ресурсів та договірного процесу

КУЗЬМІН ДЕНИС ЛЕОНІДОВИЧ – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– облікове забезпечення процесу придбання майна

ЛІСОВИЙ Валерій Валерійович – магістр права, старший викладач кафедри кримінального і цивільного права ПВНЗ "Європейський університет"

Наукові інтереси:

– законодавство в сфері державного і недержавного пенсійного забезпечення;

– пенсійна реформа в Україні

³ Детальніше про договірну політику див. [6, 7, 8, 9, 10].

