

УДК 657

# МОМЕНТ ПЕРЕХОДУ

## ПРАВА ВЛАСНОСТІ: ВПЛИВ НА ДОХОДИ ТА ВИТРАТИ

**ГАЛИНА КЛЕПАР,**  
аспірант кафедри обліку  
і аудиту Львівського  
національного університету  
імені Івана Франка

У статті висвітлено проблему відсутності чіткого механізму фіксування моменту переходу права власності/всіх ризиків і вигід, необхідного для правильного відображення доходів та визнання запасів в обліку. Проаналізовано вплив цієї проблеми на величину фінансового результату (об'єкта оподаткування), зокрема при зовнішньоекономічній діяльності. Запропоновано авторське бачення вирішення цього проблемного питання.

**Ключові слова:** доходи, витрати, момент переходу права власності/всіх ризиків та вигід, курсові різниці, кредиторська заборгованість в іноземній валюті, монетарна/немонетарна стаття балансу, вантажна митна декларація (ВМД), умови поставки.

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Фіксування та правильне застосування в обліку дати переходу всіх ризиків і вигід між контрагентами має значний вплив на фінансовий результат та величину об'єкта оподаткування.

Незважаючи на існування загальних норм законодавства, якими встановлено, що тільки за датою переходу права власності покупцеві на відповідні активи відбувається таке: а) визнаються дохід від реалізації продукції, а також дебіторська заборгованість; б) запаси визнаються активами з наступним їх оприбуткуванням; на практиці нерідко цими правилами нехтують, що особливо це штрафонебезпечно при зовнішньоекономічній діяльності.

У порушення норм бухгалтерського обліку та податкового законодавства відбувається оприбуткування активів та визнання кредиторської заборгованості перед іноземними постачальниками, а також визнання доходів і дебіторської заборгованості при експорті за курсом на дату прийняття митним органом декларації до оформлення, що зазначається в вантажній митній декларації (графа 23 «Курс валюти» ВМД).

Документами, які дають можливість в окремих випадках зафіксувати такий важливий для визнання доходу та відображення дебіторської (кредиторської) заборгованості в іноземній валюті момент переходу права власності, є транспортні накладні (CMR, Air Waybill, Bill of Lading). Однак структура таких до-

кументів та практика їх заповнення не зовсім пристосовані до вимог законодавства, а тому не дають змоги достовірно фіксувати момент переходу всіх ризиків та вигід для облікових потреб.

З боку відповідних державних органів немає належного контролю за заповненням транспортних документів, де має фіксуватися дата переходу права власності, через що нерідко вона відсутня.

Отже доречно було б роз'яснити й удосконалити на законодавчому рівні механізм визначення моменту переходу всіх ризиків та вигід, зокрема при експортно-імпортних операціях, беручи до уваги наявний документообіг.

**Мета дослідження** – визначити, проаналізувати та запропонувати вирішення проблеми відсутності чіткого механізму фіксування дати переходу всіх ризиків та вигід/моменту переходу права власності з метою дотримання правильної методики відображення доходів і визнання запасів в обліку, що, в свою чергу, забезпечить достовірність показників фінансової звітності та величини об'єкта оподаткування.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 18 «Дохід» (далі – **МСБО**) надано подібне до того, що міститься в П(С)БО 15 «Дохід», за своєю суттю визначення доходу, а саме: **дохід** – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта гос-

подарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу [1, п. 7].

Умови визнання доходів від реалізації продукції, наведені в П(С)БО 15 «Дохід» [2], Концептуальній основі звітності [3] та МСБО 18 «Дохід», подібні за своєю суттю.

Відповідно до п. 14.1.56 ПКУ *доходи* – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами.

Критерії визнання доходу згідно з ПКУ такі:

1) наявність первинних документів, що підтверджують отримання платником податків доходу [4, п. 135.2];

2) неприпустимість повторного включення суми до складу доходів [4, п. 135.3].

3) сума доходу повинна відповідати договірній (контрактній) вартості, але не менше, ніж сума компенсації [4, п. 135.4]; або/та рівню звичайних цін [4, п. 188.1].

4) статті доходу не повинні відповідати статтям, зазначеним у ст.136 ПКУ, а також тим, які не вважаються об'єктом оподаткування згідно з рештою положень ПКУ.

5) дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар; дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складання акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг [4, п. 137.1]. Датую отримання інших доходів є дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, якщо інше не передбачено нормами розділу III ПКУ [4, п. 137.16].

У п. 14.1.27 ПКУ зазначено, що *витрати* – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).

Умови визнання витрат у податковій практиці:

1) витрати повинні бути понесені на провадження саме господарської діяльності [4, п. 14.1.27];

2) витрати повинні бути документально підтвердженими [4, п. 138.2];

3) статті витрат не повинні відповідати статтям, зазначеним у ст. 139 ПКУ, а також тим, які не вважаються об'єктом оподаткування згідно з рештою положень ПКУ;

4) суми, відображені у складі витрат платника податку, в тому числі в частині амортизації необоротних активів, не підлягають повторному включенню до складу його витрат [4, п. 138.3];

5) витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, крім нерозподілених постійних загальнопромислових витрат, визнаються за принципом нарахування та відповідності доходів та витрат [4, п. 138.4]; інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені, згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку [4, п. 138.5].

Отже, як у бухгалтерському обліку, так і в податковій практиці основною умовою визнання доходу є перехід права власності на об'єкт продажу.

Відповідно до п.1 ст.334 Цивільного кодексу України (далі – *ЦКУ*) право власності у набувача майна за договором виникає з моменту передання майна, якщо інше не встановлено договором або законом. Переданням майна вважається вручення його набувачеві або перевізникові, організації зв'язку тощо для відправлення, пересилання набувачеві майна, відчуженого без зобов'язання доставки [5, п. 2 ст. 334]. У листі ДПАУ від 14.04.2011 р. № 7233/6/15-0315 податківці також посилаються на ст. 334 ЦКУ при визнанні доходів від реалізації товарів.

Статтею 205 ЦКУ визначено, що правочин може вчинятися усно або в письмовій формі. Сторони мають право обирати форму правочину, якщо інше не встановлено законом. У випадках, установлених договором або законом, воля сторони до вчинення правочину може виражатися її мовчанням [5, ст. 205].

Підставами припинення права власності є: відчуження власником свого майна; відмова власника від права власності; припинення права власності на майно, яке за законом не може належати цій особі (вичерпний перелік підстав припинення права власності наведено в ст. 346 ЦКУ) [5, ст. 346].

Оцінка моменту, на який суб'єкт господарювання передає покупцеві суттєві ризики і винагороди щодо володіння, вимагає вивчення обставин операції. У більшості випадків передача ризиків та винагород

щодо володіння збігається з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння покупця [1, п. 15].

Операції купівлі-продажу товарів, робіт, послуг можуть здійснюватися як у межах митної території України, так і за її межами.

Документом, який засвідчує перехід права власності у разі внутрішньодержавної торгівлі, є акт виконаних робіт (наданих послуг) або видаткова накладна, складена відповідно до вимог законодавства.

Згідно з п. 2.4 розд. 2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.06.95 р. за № 168/704 (далі – **Положення № 88**), первинні документи (на паперових і машинозчитувальних носіях інформації) для надання їм юридичної сили та доказовості повинні мати такі обов'язкові реквізити: найменування підприємства, установи, від імені яких складено документ, назва документа (форми), дата і місце складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному вираженні), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Відповідно до п. 2.5 Положення № 88 документ має бути підписаний особисто, а підпис може бути скріплений печаткою. Електронний підпис накладається відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Використання при оформленні первинних документів факсимільного відтворення підпису допускається у порядку, встановленому законом, іншими актами цивільного законодавства [6, п. 2.5].

Подібні вимоги містяться також у п. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV [7, п. 2 ст. 9].

Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це не-

можливо – безпосередньо після її закінчення [7, п. 1 ст. 9].

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що відповідно до п. 2.4 Положення № 88 одним із обов'язкових реквізитів первинного документа є дата складання. Визначення дати складання наведено в п. 1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», яким передбачено складання первинних документів «або під час здійснення господарської операції, або безпосередньо після її закінчення» залежно від можливості це виконати.

З метою коректного відображення доходів у проміжній фінансовій та податковій звітності доречно було б внести уточнення до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» такого змісту: *«первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції або безпосередньо після її закінчення, що повинно відображати момент передачі всіх ризиків та вигод (перехід права власності) відповідно до норм Цивільного кодексу України»*.

Відсутність процедури фіксування моменту переходу права власності у разі здійснення господарських операцій всередині держави не так суттєво впливає на величину об'єкта оподаткування, як у випадку зовнішньоекономічної діяльності. Це пов'язано з тим, що розрахунки між контрагентами на національному рівні здійснюються в національній валюті країни. Яким чином впливатиме відсутність даних про момент переходу права власності під час здійснення зовнішньоекономічних операцій, буде проаналізовано нижче.

Суб'єкт господарювання, здійснюючи зовнішньоекономічну діяльність, очікує визнання доходу у разі експортних операцій та витрат при здійсненні імпорту.

Основним документом, який використовують для реєстрації експортно-імпортних операцій в обліку, є **вантажна митна декларація** (далі – **ВМД**). Використовують також транспортні документи згідно з Правилами оформлення перевізних документів [9].

Правила заповнення вантажної митної декларації наведені в Інструкції про порядок заповнення вантажної митної декларації, затвердженій наказом Державної митної служби України від 09.07.97 р. № 307 (у редакції наказу Держмитслужби від 07.11.2007 р. № 933) [10].

Пакет зовнішньоекономічної документації, що супроводжує переміщення вантажу, надає інформацію, наведену в табл. 1.

**АНАЛІЗ ІНФОРМАТИВНОСТІ ПАКЕТА ДОКУМЕНТІВ, ЩО СУПРОВОДЖУЮТЬ ПЕРЕМІЩЕННЯ  
ВАНТАЖУ ПРИ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЯХ**

№ з/п	Назва документа	Інформація	Коментар
1	ВМД	Транспортний засіб при відправленні/транспортний засіб на кордоні (графі 18/графі 21)	Інформація про транспортний засіб дає можливість встановити відповідність між ВМД та транспортним документом, що супроводжує рух вантажу, з метою визначення моменту переходу права власності. Порівнявши інформацію в графах 18 та 21 ВМД, можна простежити, чи відбулася зміна транспортного засобу на кордоні, а відповідно чи всі транспортні документи додано до пакета даних
2	ВМД	Місце навантаження/розвантаження (графі 27)	Така інформація не дублює відомості з транспортних документів, як це видається на перший погляд, і зазначається тільки у разі міжнародних поштових відправлень
3	ВМД	Умови поставки (графі 20)	Умови поставки – особливо інформативна графа ВМД для визначення моменту переходу права власності. Проте не слід забувати, що згідно з Інструкцією №933 в певних випадках в цій графі можуть наводитися умови, найбільш наближені до умов, передбачених у договорі (контракті), тому при ідентифікації умов поставки для цілей відображення в обліку доходів та запасів надійніше звертатися до договору
4	ВМД/транспортний документ	Вага вантажу нетто/брутто (графі 35/графі 38 ВМД)	Вага вантажу в ВМД повинна відповідати вазі, зазначеній у належних транспортних документах. У разі невідповідності цих даних слід ідентифікувати решту вантажу з метою правильного розподілу ТЗВ
5	Транспортний документ (CMR)	Дата і місце навантаження (графі 4 CMR)	При використанні певних умов поставки, коли право власності переходить від постачальника до покупця в момент завантаження вантажу на транспортний засіб покупця (перевізника), транспортний документ дає можливість встановити момент переходу права власності
6	Транспортний документ (CMR)	Підпис і штамп відправника/перевізника/отримувача (графі 22/графі 23/графі 24 CMR відповідно)	У міжнародному автотранспортному документі (CMR) в даних графах (22/23/24 CMR) проставляється підпис і штамп відправника/перевізника/отримувача відповідно в момент отримання вантажу. Проте застосовувана на практиці форма транспортної накладної не вимагає фіксування цього моменту відповідним контрагентом. В цьому є значний недолік чинної форми, оскільки немає можливості встановити момент переходу права власності за використання певних умов поставки, коли право власності переходить не в момент завантаження (оскільки момент завантаження можна визначити, він фіксується в графі 4 CMR), а в момент доставки/передачі перевізнику чи покупцю

Наведемо умови поставки Інкотермс та відповідні їм моменти переходу права власності/ризиків та вигід від покупця до продавця (табл. 2).

Таблиця 2

**РОЗШИФРОВКА УМОВ ПОСТАВКИ ЩОДО МОМЕНТУ ПЕРЕХОДУ ПРАВА ВЛАСНОСТІ**

Літерний код умови поставки	Назва	Момент переходу права власності/вигід та ризиків
EXW	Франко-завод (..... назва місця)	В момент передачі товару на складі продавця
FCA	Франко-перевізник (..... назва місця призначення)	В момент передачі перевізнику на складі продавця
FAS	Франко вздовж борту судна (..... назва порту відвантаження)	В момент розміщення вантажу вздовж борту судна
FOB	Франко-борт (..... назва порту відвантаження)	В момент повного завантаження на борт судна
CFR	Вартість і фрахт (..... назва порту призначення)	В момент повного завантаження на борт судна
CIF	Вартість, страхування та фрахт (..... назва порту призначення)	В момент повного завантаження на борт судна
CPT	Фрахт/перевезення оплачені до (..... назва місця призначення)	В момент доставки/передачі перевізнику
CIP	Фрахт/перевезення та страхування оплачені до (..... назва місця призначення)	В момент доставки/передачі перевізнику
DAF	Поставка до кордону (..... назва місця поставки)	Виключено з Інкотермс 2010

Літерний код умови поставки	Назва	Момент переходу права власності/вигід та ризиків
DAT	Поставка до терміналу	В момент доставки товару до терміналу покупця
DAP	Поставка до місця	В момент доставки товару в пункт, указаний покупцем
DES	Поставка з судна (..... назва порту призначення)	Виключено з Інкотермс 2010
DEQ	Поставка з причалу (..... назва порту призначення)	Виключено з Інкотермс 2010
DDU	Поставка без сплати мита (..... назва місця призначення)	Виключено з Інкотермс 2010
DDP	Поставка зі сплатою мита (..... назва місця призначення)	В момент передачі товару в розпорядження покупця

Отже, перехід права власності в момент завантаження на транспортний засіб переходить тільки за використання умов поставки FOB, CFR, CIF. Слід зауважити, що такі умови поставки стосуються перевезення морським шляхом.

Проте в договорі можуть бути прописані наведені умови і для автомобільного наземного транспорту. В такому випадку форма міжнародного автотранспортного документа (CMR) дозволяє фіксувати цю дату в графі 4.

Отож жодних проблем з визнанням доходів, дебіторської та кредиторської заборгованості в іноземній валюті при використанні таких умов поставки бути не може.

У разі використання інших умов поставки згідно з Інкотермс 2010 йдеться про передачу товару або на складі продавця, або перевізнику/покупцю у заздалегідь визначеному пункті. Чи можна бути впевненим, що зазначені події передачі відповідають даті завантаження вантажу в часі? В більшості випадків – так. Однак однозначно стверджувати про систематичний характер цього факту не можна. Навіть якщо дата доставки/передачі вантажу перевізнику фактично відповідає даті завантаження на транспортний засіб, за наявної структури та практики заповнення міжнародної товарно-транспортної накладної для переве-

знення автомобільним транспортом (CMR), довести це неможливо через відсутність документального підтвердження дати відповідної події.

Роз'яснимо, в чому полягає недосконалість структури міжнародного товарно-транспортного документа за використання інших, ніж подібних до FOB, CFR, CIF, умов поставки для автомобільного перевезення. Спробуємо з'ясувати негативні наслідки цього факту та запропонувати можливі варіанти його уникнення.

На рис. 1 подано фрагмент міжнародної товарно-транспортної накладної, зокрема граф, в яких має відображатися інформація про передачу/отримання вантажу. Як видно з цього рисунка, від сторін вантажообороту вимагається в момент відправлення/отримання вантажу проставляти в відповідних графах 22 та 23 тільки підпис та відбиток печатки і жодних даних про дату та час цих подій. У результаті створюються умови, коли зафіксувати момент доставки/передачі вантажу, а не його завантаження/розвантаження (оскільки ці моменти фіксуються в графах 4 та 24 CMR), практично неможливо. Як наслідок чинна форма міжнародної транспортної накладної (CMR) не забезпечує повноцінного функціонування таких умов поставки: EXW, FCA, FAS, CPT, CIP, DAP, DDP.

<b>21</b> Складена в Ausgefertigt in	Дата am	<b>24</b> Вантаж отримано Gut empfangen	Дата Datum
<b>22</b>	<b>23</b>		
Підпис і печатка відправника Unterschrift und Stempel des Absenders	Підпис і печатка перевізника Unterschrift und Stempel des Frachtführers	Підпис і печатка отримувача Unterschrift und Stempel des Empfängers	

**Рис. 1. Фрагмент міжнародної товарно-транспортної накладної для перевезення автомобільним транспортом (графи 21/22/23/24 CMR)**

Пропонуємо структуру міжнародного транспортного документа (в частині, що має відображувати момент доставки/передачі вантажу) (рис. 2).

<b>21</b> Складена в Ausgefertigt in	Дата am	<b>24</b> Вантаж отримано Gut empfangen	Дата Datum
<b>22</b> Прибуття під завантаження Ankunft für Einladung	год. хв. ___ Uhr ___ Min.	am «_» _____ 19	год. хв. ___ Uhr ___ Min.
Вибуття Abfahrt	год. хв. ___ Uhr ___ Min.	<b>23</b> Подорожній лист № _____ «_» _____ 19_	Прибуття для розвантаження Ankunft für Ausladung
Підпис і печатка відправника Unterschrift und Stempel des Absenders	Прізвища водіїв _____	Підпис і печатка перевізника Unterschrift und Stempel des Frachtführers	Вибуття Abfahrt
			год. хв. ___ Uhr ___ Min.
			Підпис і печатка отримувача Unterschrift und Stempel des Empfängers

**Рис. 2. Фрагмент рекомендованої автором структури міжнародної товарно-транспортної накладної для перевезення автомобільним транспортом (графі 21/22/23/24 CMR)**

Така структура CMR забезпечить повноцінне функціонування умов поставки EXW, FCA, FAS, CPT, CIP, DAP, DDP, оскільки дає змогу фіксувати не тільки дату завантаження і розвантаження, а й дату доставки/отримання, які можуть різнитися в часі. Зазначені дати прибуття/вибуття для завантаження/розвантаження завіряються відповідними підписами та печатками.

Недосконалою є також структура транспортного документа форми CMR у разі зміни перевізника. Вона полягає в тому, що при наявності графі 17 «Наступний перевізник (найменування, адреса, країна)» відсутні графі, в яких відображувалися б дати завантаження та доставки/передачі цьому наступному перевізнику вантажу.

У результаті якщо умовами договору передбачено перехід всіх ризиків та вигід у момент завантаження/передачі другому перевізнику, то цей момент наявна форма CMR не фіксує. Як варіант пропонуємо дублювання відповідних граф 4, 22, 23 та 24 для інформації про наступного перевізника.

Відповідність умов поставки та граф CMR (із запропонованої автором на рис. 2 форми документа), з яких повинна використовуватися інформація про дати переходу права власності при відображенні в обліку доходів, оприбуткування запасів та визнання кредиторської заборгованості, наведено в табл. 3.

Таблиця 3

**ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК УМОВ ПОСТАВКИ ТА ГРАФ ТРАНСПОРТНОГО ДОКУМЕНТА ФОРМИ CMR ЩОДО ВИЗНАЧЕННЯ ДАТИ ПЕРЕХОДУ ПРАВА ВЛАСНОСТІ НА ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНІ ЦІННОСТІ**

Умови поставки	Графа CMR, в якій фіксується дата переходу права власності відповідно до умов поставки
Перехід права власності в момент завантаження на транспортний засіб покупця/перевізника покупця, DDP	Графа 4
EXW, FCA, CPT, CIP, DDP	Графа 22
DAP, DDP	Графа 24
DAT	Дата на відбитку печатки «Під митним контролем»

Як видно з табл. 3, інформацію про дату переходу всіх ризиків та вигід для умов поставки DDP можна отримати як з графі 22, так і з графі 24 та графі 4 залежно від того, коли вантаж переходить у розпорядження покупця згідно з умовами договору між контрагентами.

Чи передбачено відповідальність за відсутність в

товарно-транспортній накладній міжнародного зразка (CMR) інформації про дати, що мають фіксувати момент переходу права власності, та яка державна структура повинна контролювати правильність оформлення цього документа (в тому числі в частині заповнення граф 22,23 та 24 CMR), описано нижче.

Одним із державних органів, який здійснює пере-

вірку документації, в тому числі транспортної, під час перетину митного кордону є Державна митна служба України.

Відповідно до ст. 262 Митного кодексу України (далі – **МКУ**) товари, що переміщуються через митний кордон України, декларуються митному органу, який здійснює митне оформлення цих товарів.

Митна декларація подається митному органу, який здійснює митне оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення, протягом 10 робочих днів з дати доставлення цих товарів, транспортних засобів до зазначеного органу [11, ст. 263].

Пунктом 6 ст. 264 МКУ передбачено, що митна декларація приймається для митного оформлення, якщо вона подана за встановленою формою, підписана особою, яка її подала, і перевіркою цієї декларації встановлено, що вона містить всі необхідні відомості та до неї додано всі документи, визначені цим Кодексом (інвойс, СМР, пакувальні листи (специфікації), інші дозвільні документи відповідно до ст. 335 МКУ).

Митний орган не має права відмовити у прийнятті митної декларації, якщо виконано всі встановлені МКУ умови [11, п.9, ст. 264].

У ст. 335 МКУ наведено перелік необхідних для митного контролю документів та відомостей, проте в цьому переліку не йдеться про необхідність такої інформації, як дата та місце завантаження/розвантаження, доставки/передачі в транспортних накладних. Отже, ніякої відповідальності за непроставлення цих даних у відповідних документах не передбачено. Відсутність контролю створює умови, коли встановити момент переходу права власності, необхідний для правильного ведення обліку, є неможливим.

Проаналізуємо, як зазначена проблема може вплинути на величину доходів та витрат підприємства.

Розрахунки за експортно-імпортними операціями здійснюються в іноземній валюті. Тому такі операції відображують в обліку за допомогою субрахунків 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» та 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань.

Відповідно до принципу єдиного грошового вимірника вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці – гривні [7, ст. 4, ст. 5].

Пунктом 5 П(С)БО 21 передбачено, що операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображуються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат) [12, п. 5]. Відповідно до п.7 П(С)БО 21 на кожен дату балансу монетарні статті відображуються з використанням валютного курсу на дату балансу, немонетарні – за валютним курсом на дату здійснення операції або на дату визначення справедливої вартості (для немонетарних статей, що відображуються за справедливою вартістю). Отже, визначення курсових різниць згідно з правилами бухгалтерського обліку проводиться на дату здійснення господарської операції та на дату балансу і тільки за монетарними статтями [12, п. 8].

Аналогічні правила щодо визнання в іноземній валюті дебіторської та кредиторської заборгованості, доходів і витрат встановлені також у Податковому кодексі України [4, п. 1531.1, п. 153.1.2].

При визначенні курсових різниць в податковому обліку пп. 153.1.3 п. 153.1 ст. 153 ПКУ встановлено посилання на норми положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Відмінністю між бухгалтерським та податковим обліком при відображенні доходів/витрат від перерахунку заборгованості, вираженої в іноземній валюті, є те, що відповідно до абз. 2 пп. 153.1.3 п. 153.1 ст. 153 ПКУ ці статті відображуються згорнуто. Тобто прибуток (позитивне значення курсових різниць) ураховується у складі доходів платника податку, а збиток (від'ємне значення курсових різниць) – у складі витрат платника податку.

Відповідність норм податкового та бухгалтерського законодавства у частині визначення курсових різниць від перерахунку заборгованості в іноземній валюті на відповідну дату означає також те, що перерахунку підлягає і заборгованість, яка не враховується у податковому обліку (наприклад, заборгованість за кредитом та відсотками, якщо кредитні кошти використовуються не у межах господарської діяльності, заборгованість перед нерезидентом за послуги маркетингу, роялті, якщо такі витрати не враховуються у складі витрат, тощо). Оскільки, як роз'яснено в наказі ДПС України від 05.07.2012 р. № 574, відповідно до П(С)БО 21 така заборгованість є монетарною статтею [13].

Відповідно до п. 2.1 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених Міністерством фінансів України від 10.01.2007 р. № 2, запаси визнаються активом (іншими словами – оприбуткування запасів здійснюється), якщо [14, п. 2.1]:

а) підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або з правом повного господарського відання (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси;

б) підприємство здійснює управління та контроль за запасами;

в) існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;

г) вартість запасів може бути достовірно визначена.

Господарські операції оприбуткування запасів та визнання кредиторської заборгованості безпосередньо пов'язані з подіями (відображуються кореспонденцією рахунків *Д-т 20* «Запаси» – *К-т 632* «Розрахунки з іноземними постачальниками»), а тому відображуються на ту саму дату та в однаковій сумі, перерахованій за відповідним офіційним валютним курсом на дату здійснення операції.

Відображення господарської операції оприбуткування запасів на дату іншу, ніж дата моменту переходу права власності на відповідні цінності, призводить до заниження/завищення витрат при списанні ТМЦ. Заниження/завищення відповідних балансових та фінансово-результативних рахунків спричинене можливим коливанням офіційного курсу Нацбанку України станом на різні дати.

Визнання дебіторської (кредиторської) заборгованості в іноземній валюті на дату іншу, ніж дата переходу права власності, тягне за собою порушення норм як бухгалтерського обліку, так і податкового законодавства, оскільки навіть при правильній методиці розрахунку курсових різниць (відповідно

до норм П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» з врахуванням монетарних та немонетарних статей) суми доходів/витрат від курсових різниць априорі не можуть бути правильним, так як неправильним буде історичний курс національної валюти щодо іноземної на дату первісного визнання дебіторської (кредиторської) заборгованості іноземних(им) покупців (постачальникам).

В порушення норм бухгалтерського обліку та податкового законодавства на практиці досить часто відбувається оприбуткування активів та визнання кредиторської заборгованості перед іноземними постачальниками, а також дебіторської заборгованості при експорті за курсом на дату прийняття митним органом декларації до оформлення, що зазначається в вантажній митній декларації (графа 23 «Курс валюти» ВМД).

Нижче на прикладі покажемо можливий вплив такого порушення на величину доходу/витрат та об'єкта оподаткування.

**Приклад.** Між підприємством «А» (Україна) (покупець) та підприємством «Б» (Німеччина) (постачальник) було укладено договір про купівлю сировини на умовах часткової передоплати (5 500 євро було оплачено 23 серпня 2012 р.). Поставка сировини здійснювалася на умовах СІР Інкотермс 2010 (перехід ризиків відбувається в момент доставки/передачі перевізнику). Ціна договору – 103 900,00 євро. Оприбуткування запасів та визнання кредиторської заборгованості на підприємстві відображується за курсом, зазначеним в вантажно-митній декларації, що є порушенням законодавства.

Відділом бухгалтерського обліку та звітності було отримано пакет документів: інвойс, пакувальний лист (специфікація), ВМД та СМР. Пакет документів, що посвідчує завершення зовнішньоекономічної господарської документації, надає необхідну для обліку інформацію, наведену в табл. 4.

Таблиця 4

**ІНФОРМАЦІЯ ПРО ОФІЦІЙНИЙ КУРС ГРН/ЄВРО СТАНОМ НА ВІДПОВІДНІ ДАТИ**

Дата	Подія	Документ	Офіційний курс грн/євро
23.08.2012	Передоплата	Виписка банку	9,949686
04.09.2012	Доставка/передача перевізнику	СМР	10,045602
17.09.2012	Прийнято митним органом декларацію до оформлення	ВМД	10,466834
18.09.2012	Розвантаження	СМР	10,45964
28.09.2012	Дата часткової післяплати	Виписка банку	10,290188
30.09.2012	Дата балансу	Дані НБУ	10,290188



В обліку господарську операцію було відображено бухгалтерськими записами (табл. 5).

Таблиця 5

**ВІДОБРАЖЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ  
НА РАХУНКАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Дата	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн/євро	Сума за правильним курсом	Різниця (гр. 5 – гр. 6)
		д-т	к-т			
1	2	3	4	5	6	7
Сальдо 01.09.12	Видано аванс	632	312	54 723,27	54 723,27	0
				5 500,00		
18.09.12	Оприбутковано ТМЦ	201	632	1 084 659,74	1 043 210,51	41 449,23
				103 900,00		
28.09.12	Здійснено часткову оплату	632	312	157 234,07	157 234,07	0
				15 280,00		
28.09.12	Відображено курсову різницю на дату господарських операцій	632	714	14 682,82	×	35 012,81
		945	632	×	20 329,99	

Розрахунок фінансового результату від переоцінки кредиторської заборгованості в іноземній валюті в разі оприбуткування ТМЦ та визнання кредиторської заборгованості іноземним постачальникам в еквіваленті національної валюти за курсом на дату прийняття митним органом декларації до оформлення, що зазначається у графі 23 ВМД (неправильна методика обліку):

$$(98\,400,00 - 15\,280,00) \cdot (10,466834 - 10,290188) = 83\,120,00 - 0,176646 = 14\,682,82.$$

Розрахунок фінансового результату від переоцінки кредиторської заборгованості в іноземній валюті в разі оприбуткування ТМЦ та визнання кредиторської заборгованості іноземним постачальникам в еквіваленті національної валюти за курсом на дату переходу права власності відповідно до умов договору (правильна методика обліку):

$$(98\,400,00 - 15\,280,00) \cdot (10,045602 - 10,290188) = 83\,120,00 - |0,244586| = 20\,329,99.$$

Перерахунок кредиторської заборгованості на дату балансу не здійснювався, оскільки офіційний курс НБУ з 28.09.2012 р. по 30.09.2012 р. був незмінним і становив 10,290188 грн/євро.

На прикладі наочно показано, як та якою мірою може вплинути застосування неправильної дати переходу права власності при імпорتنих операціях на величину фінансового результату та об'єкта оподаткування.

Згідно з умовами прикладу підприємство «А», застосовуючи неправильний курс, як наслідок:

1) завищує витрати при списанні ТМЦ на 41 449,23 грн.;

2) завищує фінансовий результат на 35 012,81 грн у зв'язку з відображенням курсових різниць, беручи за основу курс НБУ на дату митного оформлення, що зазначений у ВМД, а не офіційний курс на момент переходу всіх ризиків та вигід.

Аналогічний результат (завищення/заниження фінансового результату та об'єкта оподаткування) можна також отримати, ігноруючи дату моменту переходу права власності і у випадку експортної діяльності при відображенні дебіторської заборгованості іноземних покупців.

**ВИСНОВКИ**

**1.** У статті проаналізовано умови визнання доходів, витрат та запасів відповідно до національних (міжнародних) стандартів бухгалтерського обліку, а також Податкового кодексу України.

**2.** Досліджено, що у зв'язку з недосконалістю норм українського законодавства немає можливості методологічно правильного відображення доходів і визнання запасів в обліку, оскільки немає чіткої прив'язки між датою складання первинного документа і моментом переходу права власності/всіх ризиків і вигід. Запропоновано вирішення цієї проблеми через внесення відповідних змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

3. Визначено недосконалість форми міжнародної транспортної накладної (CMR) щодо фіксування дати переходу всіх ризиків та вигід за використання окремих умов поставки та запропоновано вирішення цієї проблеми.

4. У статті вперше розроблено чітку схему щодо визначення моменту переходу права власності за всіх можливих умов поставки автомобільним транспортом при використанні рекомендованої автором форми CMR.

5. На конкретному прикладі проаналізовано вплив відсутності чіткого механізму фіксування моменту переходу права власності на величину доходів та витрат підприємства у випадку зовнішньоекономічної діяльності.

#### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Міжнародний* стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід».

2. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. наказом Міністерства фінансів України від 21.11.99 р. № 290.

3. *Концептуальна* основа фінансової звітності.

4. *Податковий* кодекс України від 02.12.2010 р. №2756-VI.

5. *Цивільний* кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.

6. *Положення* про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88.

7. *Про бухгалтерський* облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV.

8. *Інструкція* про порядок виготовлення, зберігання, застосування єдиної первинної транспортної документації для перевезення вантажів автомобільним транспортом та обліку транспортної роботи, затв. наказом Мінстату України і Мінтрансу України від 07.08.96 р. № 228/253.

9. *Правила* оформлення перевізних документів, затв. наказом Міністерства транспорту України від 21.11.2000 р. № 644 (у редакції наказу Міністерства інфраструктури України від 08.06.2011 р. № 138).

10. *Інструкція* про порядок заповнення вантажної митної декларації, затв. наказом Державної митної служби України від 09.07.97 р. № 307, у редакції наказу Держмитслужби від 07.11.2007 р. № 933.

11. *Митний* кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI.

12. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затв. наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000р. №193.

13. *Узагальнююча* податкова консультація щодо визначення курсових різниць від перерахунку операцій у іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти, затв. наказом ДПС України від 05.07.2012 р. № 574.

14. *Методичні* рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затв. наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. №2.

В статье рассматривается проблема отсутствия четкого механизма фиксирования момента перехода права собственности / всех рисков и выгод, необходимого для правильного отражения доходов и признания запасов в учете. Проанализировано влияние этой проблемы на величину финансового результата (объекта налогообложения), в частности при внешнеэкономической деятельности. Предлагается авторское видение решения данного проблемного вопроса.

**Ключевые слова:** *доходи, расходы, момент перехода права собственности / всех рисков и выгод, курсовые разницы, кредиторская задолженность в иностранной валюте, монетарная / немонетарная статья баланса, грузовая таможенная декларация (ГТД), условия поставки.*

The article highlights the lack of a clear mechanism for fixing the date of transfer of ownership / all risks and benefits necessary for the correctly recognition income and stocks. Analyzed the effect of this problem on the financial results (the object of taxation), particularly in foreign economic activity. Proposed the author's opinion to the problem issue.

**Keywords:** *income, expenses, the moment of transfer of ownership / all the risks and benefits, the effects of changes in foreign exchange rates, payables in foreign currency, monetary / non-monetary items, cargo customs declaration, delivery conditions.*