

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ПРОЦЕСУ ПОСТАЧАННЯ

Розглянуто особливості документального забезпечення процесу постачання активів

Постановка проблеми. Документування господарської діяльності в умовах ринкової економіки відіграє досить важливу роль, оскільки саме первинний документ є підставою для притягнення до відповідальності осіб за здійсненими операціями.

Господарська діяльність підприємств відображається на рахунках бухгалтерського обліку при наявності документального засвідчення. Проте, документальне засвідчення операцій не завжди присутнє в суб'єкті господарювання.

Мета дослідження. Визначити особливості документального оформлення процесу постачання, враховуючи умови здійснення даного процесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченням документального оформлення процесу постачання займалися такі автори, як О. Ефімов, Г. Коваленко,

О. Коваленко, Г. Корнійчук, О. Любченко, Г. Нашкерська, О. Самарченко, Г. Смаль, В.М. Пустозерова, які розкривали особливості даного явища. Проте на сьогодні існує ряд проблем щодо документування процесу постачання, що призводять до виникнення судових спорів, порушень в обліковому відображенні господарської діяльності підприємства, а також виникнення негативних результатів проведення перевірок контролюючими органами.

Викладення основного матеріалу дослідження. Документ у бухгалтерському обліку виступає засвідченням здійснення тієї чи іншої операції, що стосується й процесу постачання. Кількість, різноманітність і зміст первинних документів, які супроводжують товар від постачальника до покупця і є підтвердженням надходження й відображення в обліку, залежать від різних факторів (рис. 1).

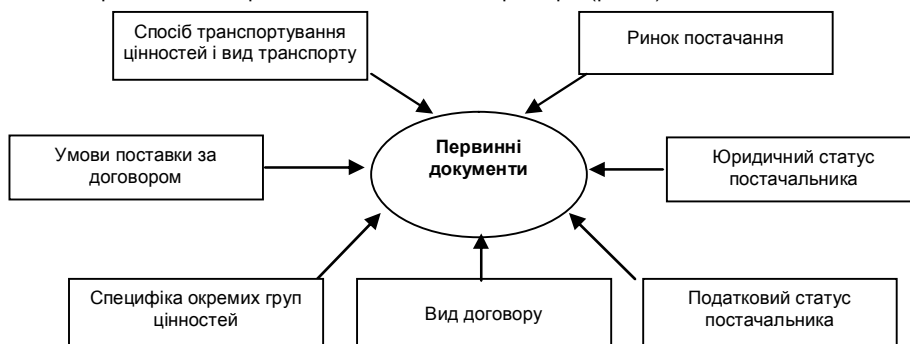


Рис. 1. Фактори впливу на первинні документи процесу придбання

Фактори наведені вище можна більш детально охарактеризувати наступним чином:

- ринок **постачання** (зовнішній чи внутрішній);
- **юридичний статус постачальника** (фізична особа – громадянин, суб'єкт підприємництва – юридична чи фізична особа);
- **податковий статус постачальника** (платник чи неплатник ПДВ, що працює на загальній або спрощеній системі оподаткування);
- **вид договору** (купівлі-продажу, посередницький, зберігання, застави тощо);
- **умови поставки за договором** (базисні умови поставки згідно з правилами ІНКОТЕРМС);

- **спосіб транспортування товарів і вид транспорту** (автомобільний, залізничний, повітряний або водний);

- **специфіка окремих груп товару** (алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти, автомобілі тощо) [2, с. 181-182].

Також документами, що засвідчують процес постачання виробничих запасів, можуть бути: накладні, рахунки, що засвідчують самі виробничі запаси, транспортна документація, яка використовується при постачанні різними видами транспорту, використання яких в господарській діяльності мають свої переваги і недоліки (табл. 1).

Таблиця 1. Переваги та недоліки транспорту для забезпечення процесу придбання

Вид транспорту 1	Переваги 2	Недоліки 3
Морський	- низька порівняно з іншими видами транспорту собівартість перевезення; - мобільність (можуть переключитися на інший маршрут); - велика вантажопідйомність; - необмежена пропускна здатність морських шляхів	- обмежується географічним розміщенням покупця та продавця
Залізничний	- найбільша ефективність при перевезенні більше 200 км; - відносна дешевизна порівняно з автомобільним; - можливість доставки "до дверей" за рахунок будівництва залізничних шляхів до підприємства; - здатність перевозити найрізноманітніші вантажі; - незалежність від погодних умов	- затратність при перевезенні малогабаритних вантажів в незначній кількості
Автомобільний	- можливість доставки без перевантаження; - забезпечення високого збереження; - економічність при перевезеннях на невеликі відстані; - ритмічність перевезення вантажів (не нагромадження вантажів)	- залежність від дорожньої мережі; - обмеженість та неекономічність використання на великій відстані
Річковий	- висока перевізна здатність по річках; - невисока собівартість перевезень, особливо масових вантажів; - можливість перевезень значних партій вантажів; - можливість використання в місцях, де не розвинений залізничний та автомобільний транспорт	- сезонність роботи; - необхідність врахування географічного положення річок

Продовження таблиці 1

1	2	3
Повітряний	– висока швидкість доставки; – скорочення шляху; – високий рівень збереження вантажу в дорозі; – можливість перевезення в окремі райони, де неможливе використання іншого виду транспорту	– висока витратність
Трубопровідний	– низька собівартість транспортування; – герметичність труб, що фактично виключає втрату вантажів; – високий рівень автоматизації транспортування; – незалежність від оточуючого середовища та відсутність його впливу на транспортування; – забезпечення безперервності подачі та транспортування вантажу	– можливість втрати частини вантажу

Наведені у таблиці 1 особливості різних транспортних засобів свідчать про те, що для відділу постачання є ряд альтернативних варіантів щодо вибору перевізника на що можуть впливати не лише переваги та недоліки, а й місцезнаходження продавця, фізичні властивості товару, можливість його зберігання та ін.

Ще один документом, що стосується транспортування виробничих засобів, зокрема 3-за кордону, є вантажно-митна декларація. Для відображення в бухгалтерському обліку цей

документ має значення в момент відмітки на кожному її аркуші особистої номерної печатки посадовця митниці. Важливо також відмітити, що при неможливості з поважних причин належним чином задекларувати рух транспорту та придбаних засобів через національні кордони, можна подавати тимчасову та неповну митну декларацію, причини та умови подання яких наведені в табл. 2.

Таблиця 2. Причини та умови використання тимчасової та неповної митної декларації [4, с. 16]

Тимчасова митна декларація	Неповна митна декларація
а) виникають спірні питання при: – визначенні країни походження товарів; – класифікації товарів за УКТ ЗЕД; б) товари переміщують трубопровідним транспортом або лініями електропередач; в) ціну товару в контракті визначено за формулою	бракує одного або декількох документів, потрібних для митного оформлення товарів (окрім тих, що засвідчують митну вартість, походження, код товару за УКТ ЗЕД). При цьому є підтвердження (факсова копія або інший документ), що дані документи: 1) існують і дійсні; 2) не надано з незалежних від декларанта причин ¹

В цілому при отриманні необхідних для господарської діяльності засобів від іноземних контрагентів необхідно максимально можливо забезпечити себе документами, що засвідчують не лише право власності на дані засоби, а такими, що детально описують як фізичні, так і хімічні властивості, що в подальшому забезпечить контроль за здійснюваними операціями.

Транспортування різними транспортними засобами також впливає на відображення процесу придбання в бухгалтерському обліку, оскільки це впливає на формування первинних документів, якими оформлюватиметься процес транспортування і що є підставою для відображення в обліку витрат процесу придбання.

До таких документів, зокрема належить товарно-транспортна накладна, що засвідчує здійснення перевезення, а також є основою для підтвердження валових витрат в податковому обліку.

За Правилами перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні, затвердженими наказом Мінтранспорту від 14.10.97 р. № 363, ТТН визначена як єдиний для всіх учасників транспортного процесу юридичний документ, що призначений для списання товарно-матеріальних цінностей, обліку на шляху їх переміщення, оприбуткування, складського, оперативного та бухгалтерського обліку, а також для розрахунків за перевезення вантажів й обліку виконаної роботи. Виписувати її зобов'язаний замовник (відправник) вантажу. А непідтвержені документально витрати заборонено включати до валових витрат за пп. 5.3.9 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" у редакції від 22.05.97 р. № 283/97-ВР [3, с. 9].

Для здійснення постачання морським транспортом існує два види договорів: договори фрахтування та договори на основі коносаменту. Коносамент – документ, що містить умови договору морського перевезення вантажу. Він затверджує факт наявності договору і служить доказом приймання перевізником вантажу для перевезення [8, с. 81]. Коносамент є документом для проведення контролю за здійсненням перевезення вантажу, в ньому повинно бути зазначено наступне:

- чітко визначені суб'єкти, що беруть участь в договорі на перевезення;
- законодавчі акти, яким підпорядкований даний коносамент;

– умови транспортування, зберігання, навантаження, розвантаження, район плавання і т.д.;

– будь-які перешкоди, що можуть вплинути на виконання умов договору, а також визначається межа відповідальності та її обмеження;

– термін позовної давності.

Важливим також є письмове повідомлення щодо втрати чи псування вантажу під час транспортування, у разі ненаявності якого уповноважена особа може вважатися, що вантаж, переданий перевізнику, повинен бути доставлений відповідно до коносаменту.

При використанні залізничного транспорту залізниця зобов'язується доставити довірений їй вантаж у пункт призначення, при чому перевезення вантажу повинен оплатити вантажовідправник (тобто продавець).

Документом, що буде підставою як для відображення в обліку, так і для проведення контролю, є накладна, що складається вантажовідправником і супроводжує вантаж весь час аж до отримання його покупцем та передається останньому разом з вантажем. Для встановлення дати приймання-передачі ТМЦ на накладній робиться відмітка календарним штампом станції. Для повідомлення продавця станція видає вантажну квитанцію.

Особлива увага приділяється вантажу, який транспортується залізницею як цінність. У випадку суперечностей між вантажовідправником та станцією, його вартість може оцінюватися експертизою. Тоді разом з вантажем передається акт, складений експертною комісією. Також специфіку мають тарні та штучні вантажі, що перевозяться із зазначенням в накладній ваги та кількості вантажних місць, при чому вага визначається до надання вантажу перевізнику. Залізниця повинна повідомити покупця (вантажоодержувача) не пізніше 12 годин наступного дня. При неотриманні вантажу чи будь-яких інших порушень підприємство може виставити претензію залізниці. Проте існує ряд умов, за яких залізниця не несе відповідальності за вантаж. До них відносять такі, як результат:

- вини вантажовідправника або вантажоодержувача;
- особливих природних властивостей вантажу, що перевозиться;

– недоліків тари чи упакування, що не могли бути помічені з зовнішнього вигляду при прийнятті вантажу для перевезення, чи використання тари, що не відповідає властивостям вантажу або встановленими стандартами, за відсутності слідів пошкодження тари в дорозі;

¹ Ці дві умови мають виконуватися одночасно, що підтверджує лист ДМСУ від 09.07.07 р. № 11/1-10/6935-ЕП

– передачі вантажу для перевезення без зазначення в накладній його особливих властивостей чи заходів безпеки для збереження при перевезенні або зберіганні;

– передачі вантажу, вологість якого перевищує встановлену норму для перевезення [8, с. 84].

Підставою транспортування вантажів автомобільним транспортом слугує укладений договір між підприємством-замовником і автотранспортним підприємством. Іноді між підприємствами укладаються річні договори, а у випадках їх відсутності може бути направлена автотранспортному підприємству заявка на одноразове перевезення.

Типи та кількість автомобілів визначається виходячи з обсягу та характеру перевезень. Як і при транспортуванні залізничним транспортом, у випадках, коли вантаж визнається цінністю, а перевізник та замовник не дійшли згоди щодо його вартості, до такого процесу залучаються експерти, що складають відповідний акт.

Первинним документом, що засвідчує процес транспортування автомобілем вантажів, є товарно-транспортна накладна, котра є підставою для оприбуткування ТМЦ. При прийнятті даного вантажу для перевезення водій-експедитор повинен пред'явити дорожній лист, що має містити всі обов'язкові реквізити.

Вантажі, що надійшли в налагоджених автомобілях, причепах, окремих секціях автомобіля, контейнерах і цистернах з непошкодженими пломбами приймаються без перевірки ваги та стану вантажу та кількості вантажних місць.

Якщо при перевірці ваги, кількості та стану вантажу виявлені недостачі, псування чи пошкодження вантажу і, якщо ці обставини задокументовані у відповідному акті, автотранспортні підприємства чи організації зобов'язані визначити розмір фактичної недостачі, псування або пошкодження вантажу [8, с. 88].

Що стосується річкового транспорту, то особливу увагу варто звернути на те, що на транспортування цим видом транспорту впливає географічний фактор, що не залежить від волевиявлення покупця і продавця. Первинним документом, що буде засвідчувати вантаж є накладна, а прийняття вантажу оформлюється квитанцією про прийняття вантажу для перевезення, також складається дорожня відомість, яка після передачі вантажу залишається у перевізника.

При здійсненні перевезення ТМЦ повітряними шляхами варто враховувати високу вартість такого перевезення, що може бути виправдане лише у випадку вартісних вантажів. Вантажна накладна слугує документом, що засвідчує здійснення перевезення у такому випадку. Особливістю її є те, що вона складається на кожен вантаж окремо. Для оформлення економічних відносин щодо транспортування вантажів повітряними шляхами укладаються чартерні договори.

Ще одним важливим первинним документом, що слугує для відображення в податковому обліку податку на додану вартість (у випадку постачання – податкового кредиту), є податкова накладна, яку обов'язково слід оформити, якщо підприємство-продавець є платником ПДВ.

На особливу увагу заслуговують операції з придбання та оформлення податкової накладної з філією. Оскільки вона не має особистої печатки, то податкова накладна повинна бути завірена спеціальною печаткою – “Для податкових накладних” (відповідно до Інструкції про порядок видачі міністерствам та іншим центральним органам виконавчої влади, підприємствам, установам, організаціям, господарським об'єднанням, та громадянам дозволів на право відкриття та функціонування штемпельно-гравєрних майстерень..., затвердженій наказом МВС України від 11.01.99 р. № 17).

Варто також відмітити, що неточності в українському законодавстві мають місце і при визнанні валовими витратами витрат на перевезення, документально не підтверджених. Оскільки документально оформлення господарських операцій регулюється Міністерством фінансів України, що визначає типові форми первинних документів, то транспортні перевезення повинні оформлятися товарно-транспортними накладними. Однак, існує можливість не зважати на цей момент, оскільки Закон України “Про оподаткування прибутку

підприємств” не містить норми, що регулювали б процес транспортного перевезення вантажів, а валові витрати визнаються у випадку здійснення однієї з двох подій:

– списання коштів з банківського рахунку (день видачі готівки з каси);

– оприбуткування придбаних товарів (робіт, послуг).

У договорі придбання чи постачання активів чітко закріплена їх ціна, проте якщо виникає ситуація, що ціна придбання активів нижча їх собівартості, то у відповідності до правил формування податкового кредиту, встановлених підпунктом 7.4.1 пункту 7.4 статті 7 Закону України “Про податок на додану вартість”, податковий кредит звітного періоду визначається виходячи із договірної (контрактної) вартості товарів (послуг), але не вище рівня звичайних цін, у разі якщо договірна ціна на такі товари (послуги) відрізняється більше, ніж на 20 % від звичайної ціни на такі товари (послуги) та складається із сум повитків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою п. 6.1 ст. 6 цього Закону, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

– придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку;

– придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій в необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання у виробництві та/або поставці товарів (послуг) для оподатковуваних операцій у межах господарської діяльності платника податку [6, с. 58]. Такі витрати в будь-якому випадку повинні бути підтверджені відповідними первинними документами (податковими накладними, митними деклараціями та ін.).

Трапляються випадки, коли дані постачальника та фактичні містять розбіжності як в кількості, так і в якості виробничих запасів. Такі факти мають знаходити своє відображення в бухгалтерському обліку. Підставою такого відображення є:

– комерційний акт, що складається перевізником та надає право покупцеві виставити постачальнику претензію;

– акт про приймання матеріалів, особливо у випадках, коли виробничі запаси надходять на підприємство без відповідних документів, що є основою для фактичного оприбуткування оборотних активів.

Як будь-які інші акти, два вищезгадані складаються комісією, до складу якої включаються завідувач складом, представник відділу постачання, бухгалтерії та інші незацікавлені особи.

Варто також зауважити, що якщо після переходу права власності покупцеві продавець відмовляється надати відповідний товар, покупець має повне право подати позов до суду.

Статтею 666 ЦК передбачено, що якщо приналежності товару або документи, що стосуються товару, не передані продавцем у встановлений строк, покупець має право відмовитися від договору купівлі-продажу і повернути товар продавцеві. У такому разі ЦК звільняє покупця від розірвання договору купівлі-продажу в судовому порядку. Однак, тоді виникають з погляду оподаткування, вигідні в одному податковому періоді і не вигідні в іншому податковій події, оскільки, це тягне припинення господарської операції. Причому, відповідно до ЦК – в певній частині, а відповідно податкового законодавства – повністю. Адже валові витрати і податковий кредит покупця виникли за фактом оприбуткування товару (першої події) і не будуть змінені при здійсненні оплати (другої події). Звичайно ж, якщо товар поставляється не на умовах попередньої оплати, що є у такому разі першою подією [1, с. 37]. Тобто укладений договір повинен враховувати всі можливі варіанти, котрі можуть виникнути в ході здійснення договірних відносин.

Іноді договори передбачають залучення третьої особи – посередника. Тоді виникає ряд інших обставин, що повинні фіксувати співпрацю з посередником, наприклад, довіреність.

До посередництва відносять діяльність, за якою один суб'єкт підприємницької діяльності (посередник) за дорученням, в інтересах і за рахунок іншого суб'єкта (замовник) здійснює певні юридичні або фактичні дії з третіми особами, у тому числі забезпечує укладання та реалізацію господарських договорів між ними. Безпосереднім результатом посередницької діяльності за умови укладених договорів є послуга, за яку посередник отримує оплату (комісійні) [7, с. 199]. Така винагорода посереднику є ще додатковими витратами підприємства пов'язаними з надходженням товарно-матеріальних цінностей на підприємство. Хоча іноді підприємство готове здійснити витрати на залучення посередника, чим потратити час та зусилля на самостійне виконання певних дій.

Для здійснення придбання за довіреністю залучаються підзвітні особи. Згідно зі ст. 246 Цивільного кодексу України довіреність від імені юридичної особи видається її органом або іншою особою, уповноваженою на це її установчими документами, та скріплюється печаткою цією юридичної особи. Відображення придбання, здійсненого через підзвітних осіб, оприбутковуються на баланс покупця, так само як і за умови здійснення операцій придбання безпосередньо у постачальників. Розрахунки з постачальником здійснює не підприємство, а підзвітна особа, якій було доручене це завдання. Кожне проведення повинно відобразитись у тій послідовності, у якій вони відбувались.

Довіреність виписується на будь-який відпуск цінностей, крім цінностей за готівковий розрахунок, центрально-кільцеві перевезення, особисте одержання ТМЦ громадянами-покупцями, у тому числі приватними підприємцями.

При придбанні товарно-матеріальних цінностей за довіреністю варто уважно ставитися до складання довіреності. Хоча, варто звернути увагу на те, що при відпуску матеріальних цінностей за довіреністю, яка заповнена з порушенням Інструкції про порядок реєстрації видання, повернутих, використаних довіреностей на одержання цінностей, затвердженої наказом Міністерства фінансів України відповідальність несе постачальник [5, с. 17].

Слід зауважити, що будь-які документи, котрі підтверджують відвантаження товарно-матеріальних цінностей (наприклад, накладна, товарно-транспортна накладна та ін.) повинно датуватися не раніше дати видачі довіреності.

Особа, що буде здійснювати придбання за довіреністю, повинна бути проінструктована з питань:

- порядку та терміну використання довіреності;
- переліку документів, що мають бути надані при звітуванні про виконання довіреності;
- необхідності повернення невикористаної довіреності.

Зазвичай довіреності виписуються на працівників даного підприємства, проте існують винятки, коли довіреність може отримати інша особа з дозволу керівника у випадку, коли підприємство, де працює дана особа, видало їй довіреність на одержання тих самих цінностей і такої ж кількості з цього підприємства [9, с. 70].

Документальне підтвердження здійснення оплати постачальнику (квитанція до прибуткового касового ордеру, виданого підзвітній особі на підприємстві-постачальника) –

це лише підтвердження факту сплати, а не передачі прав власності на придбанні основні засоби. Оприбуткування здійснюється на основі документів про передачу основних засобів підзвітній особі, наприклад, видаткової накладної, виданої підприємством-продавцем підзвітній особі підприємства-покупця). Цей документ підзвітна особа обов'язково додає до авансового звіту. Розрахунки з постачальником (сплату та отримання цінностей) здійснює підзвітна особа. Підприємство, що доручило підзвітній особі виконати придбання, здійснює розрахунки з цією особою (а не з постачальником).

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, в результаті проведеного дослідження було встановлено, що:

1) документальне оформлення процесу постачання залежить від багатьох факторів, серед яких вид транспорту, що використовується для перевезення придбаних активів, місцезнаходження постачальника та ін.;

2) при придбанні цінностей підзвітною особою найважливішим документом без якого не можливе здійснення будь-якого подальшого руху засобів виробництва виступає довіреність;

3) будь-який процес придбання кінцевою стадією має оприбуткування цінностей, заради якого укладається господарський договір.

Список використаної літератури:

1. *Ефімов О.* Договір купівлі-продажу: вплив цивільного права на оподаткування даної операції / О.Ефімов // *Бібліотека Головбуха / Договір купівлі-продажу.* – 2008. – № 11 (97). – С. 32-44.
2. *Коваленко Г.* Документальне оформлення обліку товарів / Г.Коваленко // *Бізнес-Бухгалтерія / Первинні документи та документообіг на підприємстві.* – 2008. – № 2. – С. 181-199.
3. *Коваленко О.* Транспортні перевезення підтвердження валових витрат у замовника вантажоперевезень: чи можна обійтись без ТТН / Олена Коваленко // *Все про бухгалтерський облік.* – 2009. – № 118. – С. 9-10.
4. *Корнійчук Г.* Тимчасова та неповна митні декларації: коли подавати та як заповнити / Галина Корнійчук // *Все про бухгалтерський облік.* – 2010. – № 34. – С. 16-18.
5. Лист Міністерства фінансів України від 23.03.2006 р. № 31-34020-20/23-2341/3692 // *Бухгалтер.* – 2009. – № 44. – С. 17.
6. *Любченко О.* Про формування податкового кредиту при поставці товарів за цінами нижче ціни їх придбання / О.Любченко // *Консультант бухгалтера.* – 20010. – № 6(546). – С. 58-59.
7. *Нашкерська Г.В.* Фінансовий облік: [навчальний посібник] / Нашкерська Г.В. – К.: Кондор, 2005. – 503 с.
8. *Пустозерова В.М.* Оформление сделок купли-продажи / Пустозерова В.М. – М.: "ПРИОР", 1995. – 112 с.
9. *Самарченко О.* Облік та оформлення довіреностей / Олена Самарченко // *Збірник систематизованого законодавства.* – 2003. – Випуск 9. – С. 67-71.

КУЗЬМІН Денис Леонідович – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету