

ОБЛІКОВЕ МОДЕЛЮВАННЯ ФІНАНСОВИХ НАСЛІДКІВ ВИЗНАННЯ ДОХОДІВ: ОПТИМІЗАЦІЙНИЙ ПІДХІД

Змодельовано ситуацію визнання доходу від реалізації готової продукції для платника податку на прибуток та проаналізовано варіанти фінансових наслідків для останнього з метою їх оптимізації

Постановка проблеми. З огляду на нинішнє становище та інтеграційні процеси, що відбуваються в Україні відносно світового господарства та необхідність перегляду системи управління державою з позиції побудови дієвої та ефективної системи соціального захисту (захист прав і свобод людини, відпрацювання механізмів і умов для створення матеріального та духовного добробуту населення, надання соціальних гарантій членам суспільства та ін.) перегляду потребує процес привласнення доданої вартості власниками капіталів, джерелом формування якої виступають доходи підприємства та фінансовий результат господарювання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичним та методичним проблемам формування доходів в системі бухгалтерського обліку присвячені праці вітчизняних та зарубіжних вчених та дослідників, зокрема М.І. Кутера [2], М.М. Гурської [3], Я.В. Лебедзевич [4] та ін.

Метою дослідження є розгляд процесу формування доходів в системі бухгалтерського обліку з метою критичного аналізу діючої методики на предмет варіативності фінансового результату господарювання залежно від порядку визнання доходів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Виходячи з окреслених невирішених питань розглянемо процес формування доходів в системі бухгалтерського обліку з метою критичного аналізу діючої методики та можливостей впливу на розподіл позитивного фінансового результату господарювання між власниками, працівниками підприємств та суспільством в цілому. Адже, ще Л. Пачолі вказував на те, що “мета кожного купця ... в отриманні законного та відповідного прибутку як джерела свого існування” [5]. В той же час сучасні дослідники, зокрема М.І. Кутер акцентує увагу на тому, що в сучасних умовах, коли прибуток перетворюється в основне джерело наповнення державного бюджету (у вигляді податку на прибуток), розширення виробництва, винагороди власників (володарів підприємства), рішення соціальних проблем та преміювання трудового колективу, достовірність обчислення та розподілу позитивного фінансового результату (бухгалтерського прибутку) стає найважливішим завданням бухгалтерського обліку [2, с. 181].

Бухгалтерський облік повинен забезпечити отримання достовірної інформації про фактичну суму отриманих доходів і фінансовий результат діяльності, а також бути спроможним надати інформацію для визначення суми прибутку, що підлягає оподаткуванню. Проте останнім часом спостерігається тенденція до встановлення бази оподаткування податком на прибуток, тобто підпорядкування бухгалтерського обліку цілям оподаткування. Це відбувається внаслідок безконтрольності діяльності суб'єктів господарювання, які не повинні оприлюднювати фінансову звітність, а облікові процедури спрямовуються на правильність і своєчасність розрахунків із бюджетом, що породжує відмову від ведення бухгалтерського обліку та виконання ним завдань, що стоять перед ним.

Змоделюємо ситуацію визнання доходів від реалізації готової продукції в різних підсистемах бухгалтерського обліку з метою окреслення фінансових наслідків для суб'єкта господарювання та можливості їх оптимізації (рис. 1).

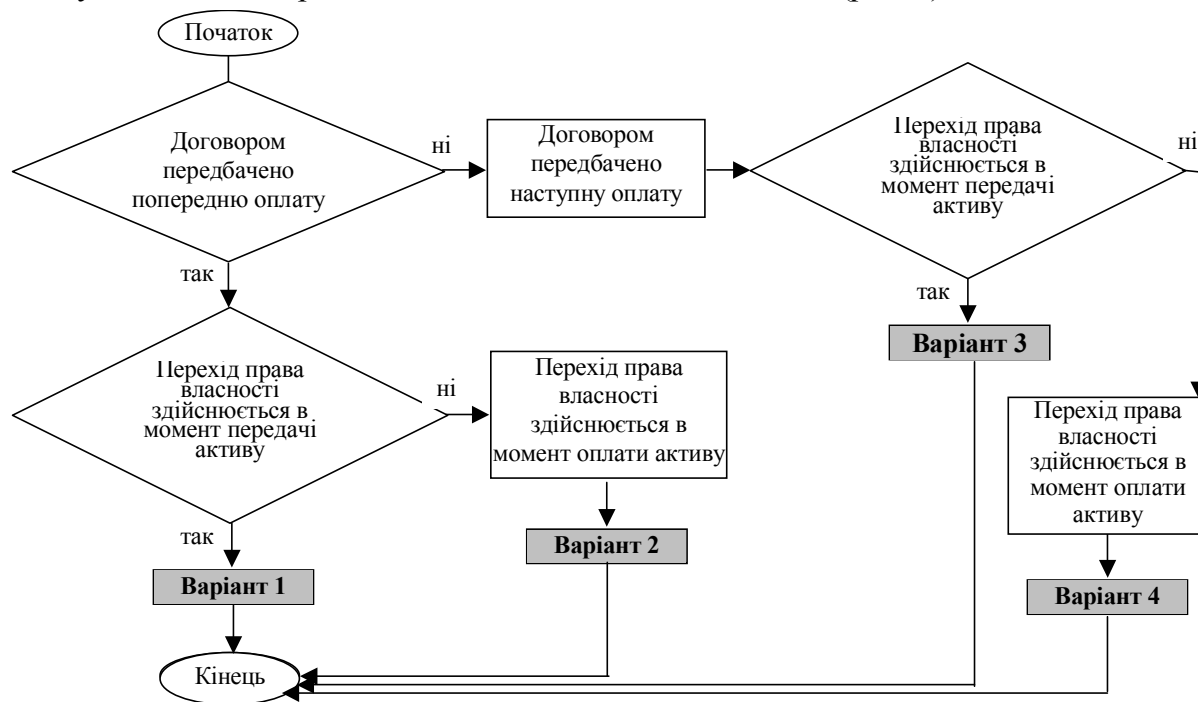


Рис. 1. Модель варіативності фінансових наслідків від реалізації готової продукції для платника податку на прибуток

Варіант 1. Даний варіант передбачає реалізацію готової продукції (товарів, робіт, послуг) на умовах попередньої оплати з переходом права власності на останні в момент їх передачі (загальний порядок). Розглянемо особливості визнання доходів відповідно у фінансовому та податковому обліку у продавця. Отримання грошових коштів на умовах попередньої оплати продавцем спричинить виникнення у нього кредиторської заборгованості (відображення на рахунках бухгалтерського обліку) перед покупцем з одночасним збереженням права власності на об'єкт продажу. Відповідно до норм податкового законодавства продавець має визнати валовий дохід на суму попередньої оплати у відповідності з правилом першої події. Даний варіант

визнання попередньої оплати як валового доходу призводить до необґрунтованого збільшення активів підприємства за умови здійснення передачі об'єкту продажу в іншому звітному періоді. Дана ситуація призведе до необґрунтованого зростання активів суб'єктів господарювання в масштабах країни та позначиться на підвищенні ступеня ліквідності балансу даних суб'єктів господарювання.

Відвантаження об'єкту продажу та його оприбуткування відповідно до підтверджуючих документів покупцем, зумовить перехід права власності на цей об'єкт та його подальше зняття з обліку у підприємства-продавця. Перехід права власності на об'єкт продажу та ризики пов'язані з ним, а також неможливість здійснення контролю та управління даним об'єктом є підставою для відображення в бухгалтерському обліку доходу від реалізації готової продукції (товарів та інших активів).

Даний варіант є вигідним для продавця, оскільки він зменшує ризикованість господарської операції та гарантує підприємству наявність монетарних активів для погашення заборгованості перед бюджетом за нарахованими зобов'язаннями.

Варіант 2. На відміну від попереднього варіанту дані умови здійснення господарської діяльності не спричинять зростання ліквідності підприємства в частині дублювання суми, яка відображається в активі балансу. Даний варіант також забезпечує підприємство грошовими коштами та може гарантувати отримання додаткових економічних вигод від їх розміщення протягом облікового періоду, що спричинить вплив на фінансовий результат діяльності.

Проте, даний варіант також не позбавлений проблемних моментів. З одного боку, сума попередньої оплати продукції відповідно до п. 6.3. П(С)БО 15 "Дохід" [6] не визнається доходами підприємства, а з іншого боку в ході даної операції покупцю передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на об'єкт продажу, продавець не здійснює подальшого управління та контролю за ним та є наявним надходження економічних вигод, а сума виручки визначена умовами договору. Всі умови у відповідності з п. 8 П(С)БО 15 "Дохід" [6] є підставою для визнання доходу від реалізації готової продукції (товарів, інших активів). Неврегульованість даного моменту нормами чинного законодавства призводить до появи проблемних питань в практиці ведення бухгалтерського обліку.

Варіант 3. Передача об'єкту продажу (перехід права власності здійснюється в момент передачі активу) передбачає визнання валового доходу платником податку (підприємство-продавець) при податкових розрахунках та на рахунках бухгалтерського обліку з одночасним виникнення дебіторської заборгованості контрагента. Даний варіант в порівнянні з двома попередніми є не вигідним для підприємства, що обумовлено підвищеним ризиком непогашення дебіторської заборгованості. За умови невиконання зобов'язань покупцем дебіторська

заборгованість може бути включена до складу сумнівної або ж безнадійної. За даної негативної ситуації підприємство-продавець за умови звернення до суду з позовом (заявою) про стягнення заборгованості з такого покупця або про порушення справи про його банкрутство чи стягнення заставленого ним майна або ж зазначена затримка в оплаті (наданні інших видів компенсацій) перевищує 90 календарних днів та платник податку – продавець отримує від покупця згоду про визнання раніше надісланої йому претензії в порядку досудового врегулювання спору або не отримує відповіді на таку претензію протягом строків, визначених законодавством, або ж за поданням продавця нотаріус вчиняє виконавчий напис про стягнення заборгованості з покупця або стягнення заставленого майна (крім податкового боргу) (відповідно до п. 12.1.1. ЗУ “Про оподаткування прибутку підприємства” [1] платник податку – продавець товарів (робіт, послуг)) має право збільшити суму валових витрат звітного періоду на вартість відвантажених товарів (виконаних робіт, наданих послуг). У свою чергу за умови, що суд не задовольняє позов (заяву) платника податку (продавця); покупець та продавець у досудовому порядку досягають згоди щодо продовження строків погашення заборгованості чи списання всієї суми заборгованості або її частини (крім випадків укладення мирової угоди в межах процедур відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом, визначених законом); продавець, який не отримав відповіді на претензію протягом строків, визначених законодавством, або отримав від покупця відповідь про визнання наданої претензії, але не отримує оплати (інших видів компенсацій у рахунок погашення заборгованості) протягом визначених у такій претензії строків, та при цьому протягом наступних 90 днів не звертається до суду (господарського суду) із заявою про стягнення заборгованості або про порушення справи про його банкрутство чи стягнення заставленого ним майна згідно податкового законодавства (ст. 12.1.2 ЗУ “Про оподаткування прибутку підприємства”) має визнати валовий дохід, а на суму додаткового податкового зобов’язання нараховується пеня відповідно до норм чинного законодавства.

Отже даний варіант характеризується підвищеним ризиком та може негативно позначитися на фінансовому результаті звітного періоду підприємства-продавця.

Варіант 4. Даний варіант розвитку подій характеризується неузгодженістю моменту визнання доходу на рахунках бухгалтерського обліку у разі відсутності факту оплати вже відвантаженої продукції, оскільки відсутній перехід права власності на об’єкт продажу, а це відповідно до П(С)БО 15 “Дохід” є однією з умов, необхідних для визнання доходу від реалізації готової продукції (товарів та інших активів). Для цілей обчислення податку на прибуток дана операція передбачає визнання валового доходу підприємством продавцем. Даний варіант є не досить вигідним через можливість відсутності грошових коштів для погашення податкових зобов’язань за податком на прибуток.

Аналіз наведених варіантів дає підстави констатувати про варіативність фінансового результату господарювання. До того ж, нормами чинного законодавства також встановлено можливості впливу на фінансовий результат, що підлягає розподілу.

Так, чинним законодавством передбачений наступний порядок оцінки доходу:

– дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню (п. 21 П(С)БО 15 “Дохід”). Під справедливою ринковою ціною слід розуміти ціну, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати за відсутності будь-якого примусу, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) (пп. 1.20.1 ЗУ “Про оподаткування прибутку підприємств” [1]);

– звичайна ціна. Згідно пп. 1.20.1 ЗУ “Про оподаткування прибутку підприємств” [1] звичайною вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін.

Відповідно до норм чинного законодавства звичайна ціна є тотожною справедливій ринковій ціні.

– договірна вартість – це вартість, що обумовлена умовами договору, який підписаний відповідними сторонами;

– акційна вартість – це вартість товарів (робіт, послуг та інших активів), яка враховує акційні знижки тощо.

“Справедлива ціна” це економічна категорія, яка тотожна ринковій ціні. Доречним є згадати вислів Фоми Аквінського, у вченні якого вагоме місце займає теорія “справедливої ціни”: “продавець має право продавати речі дорожче, ніж вони коштують самі по собі” і при цьому річ “не буде коштувати дорожче, ніж коштує власнику” [7, с. 31-32]. Звідси, випливає висновок про недоречність ототожнення або ж визнання ринкової ціни як справедливої, особливо за умови здійснення продажу на монополістичному ринку.

У зв’язку різними умовами продажу виникає розбіжність між ціною продажу та справедливою (звичайною) ціною. Дана ситуація впливає на доходи звітного періоду, що виступають базою для обчислення фінансового результату діяльності даного періоду. Розглянемо порядок відображення звичайної ціни в податковому та бухгалтерському обліку як базою для маніпулювання фінансовим результатом господарювання (табл. 1).

Таблиця 1. Акційні ціни як засіб варіювання фінансовим результатом господарювання

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.	Податкові розрахунки		Сума, грн.
		Д-т	К-т		ВД	ВВ	
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Відображено дохід від продажу готової продукції (товарів, робіт, послуг) юридичній особі в результаті проведення акції підприємством	36	70	Відображається за акційною вартістю, тобто зі знижкою	+	-	Визнання валового доходу підприємства (за правилом першої події). Справедлива вартість (звичайна ціна) без урахування ПДВ та за мінусом витрат, понесених на отримання даного доходу
2	Нараховано ПДВ	70	643	Податкове зобов'язання з ПДВ відображається з акційної ціни	-	-	Податкове зобов'язання з ПДВ відображається виходячи зі звичайної ціни
3	Донараховано ПДВ на різницю між звичайною та акційною ціною	93	643	Базою для його обчислення є різниця між звичайною та акційною ціною, що оподатковується за ставкою податку на додану вартість	-	-	-
4	Списано собівартість реалізованого об'єкту продажу	90	23, 26, 28	В сумі фактичної собівартості	-	-	-
5	Списано доходи і витрати на фінансовий результат діяльності	70	79	В сумі необхідної для закриття даних рахунків	-	-	-
		79	90		-	-	-
6	Нараховано податок на прибуток	98	641	(КО рах. 79 - ДО рах. 79) x Ставку податку на прибуток	-	-	Ставка податку на прибуток помножена на різницю між валовими доходами та сумою валових витрат та суми нарахованої амортизації

1	2	3	4	5	6	7	8
7	Коригування податку на прибуток	17	64	В різниці між сумою податку на прибуток в розрізі податкових розрахунків та раніше відображеною на рахунках бухгалтерського обліку. В даному випадку завжди виникатимуть відстрочені податкові активи, через різні бази обчислення податку	–	–	–

За даними табл. 1 можна зробити висновок, що звичайні ціни є інструментом маніпулювання фінансовим результатом, що підлягає розподілу за даними бухгалтерського обліку. Адже, на рахунках бухгалтерського обліку за нормами діючих нормативних актів дохід визнається в сумі акційної вартості товару, а подальші корегування даних за податковими розрахунками не приводять у відповідність основний результат діяльності. Це проявляється в тому, що фінансовий результат господарювання буде відрізнитися від податкового на суму знижки.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На основі проведеного дослідження дійшли наступних висновків.

По-перше, запропонована модель варіативності фінансових наслідків від реалізації готової продукції для платника податку на прибуток надасть можливість оптимізувати платежі до бюджету та посилить управління на стадії укладання договорів за рахунок уникнення ситуації відсутності вільних грошових коштів, забезпечить інформацію процес координування напрямів їх витрачання, уникнення утворення простроченої додаткової заборгованості.

По-друге, проведене дослідження дає підстави стверджувати, що податкові розрахунки (податковий облік) не можна визнавати як окрему систему, а слід розглядати як засіб трансформації облікових даних у площину, параметри якої задають податкові органи як зовнішні користувачі даної інформації.

По-третє, постає необхідність в розробці уніфікованого підходу до визначення фінансового результату, що забезпечить достовірність даних бухгалтерського обліку.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” № 333/94-ВР від 28 грудня 1994 р.
2. *Кутер М.И.* Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 592 с.: ил.
3. *Кутер М.И., Гурская М.М.* Уточнение понятий собственного капитала, доходов и расходов отчетного периода. // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 19.
4. *Лебедзевич Я.В.* Фінансові результати та їх контроль в системі бухгалтерського обліку: методологія і практика: Дис. ... канд. екон. наук. – Житомир, 2002.
5. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 286 с., ил.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”. Затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29 листопада 1999 р.
7. *Юхименко П.І., Леоненко П.М.* Історія економічних учень: Навч. посіб. – 3-тє вид., випр. – К.: Знання-прес, 2002. – 514 с.