

Занько Борис Михайлович

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аудиту
Державний податковий університет*

Zanko Borys

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing
State Tax University
ORCID: 0000-0002-0827-2065*

**ОКРЕМІ АСПЕКТИ ВИЗНАННЯ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ
МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА
ОПОДАТКУВАННЯ**

**CERTAIN ASPECTS OF RECOGNITION OF REVENUE FROM THE
SALE OF TANGIBLE ASSETS: FEATURES OF ACCOUNTING AND
TAXATION**

***Анотація.** Вступ. Як у минулому, так і на сучасному етапі розвитку суспільства вміння генерувати доходи має важливе значення для кожного підприємства. Проте діяльність підприємств досить суворо регулюється як стосовно відображення отриманих (нарахованих) доходів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, так і щодо їх оподаткування. Таким чином, для менеджменту підприємства важливо не лише заробити доходи, але й належним чином відобразити їх в обліку та оподаткувати.*

***Мета.** Метою статті є розроблення пропозицій для оптимізації процесу прийняття рішень щодо визнання продавцем доходу від реалізації*

матеріальних активів; з'ясування того, як співвідносяться момент передачі (переходу) від продавця до покупця права власності на матеріальні активи та момент (моменти) передачі (переходу) від продавця до покупця відповідних ризиків і вигод, які пов'язані з цим правом; уточнення порядку відображення в бухгалтерському та податковому обліку продавця операції з реалізації матеріальних активів у випадку, коли відвантаження таких активів відбувається в одному звітному періоді, а визнання доходу від їх реалізації – в іншому.

Матеріали і методи. Матеріалами дослідження є: 1) нормативно-правове забезпечення, що регулює порядок визнання доходів від реалізації матеріальних активів, їх облік та оподаткування; 2) праці вітчизняних і зарубіжних авторів, роз'яснення державних органів, які стосуються визнання доходів, а також обліку та оподаткування операцій з реалізації матеріальних активів. При проведенні дослідження використовувалися наступні наукові методи: аналітичний метод – для огляду нормативних документів, економічної літератури, роз'яснень державних органів; теоретичного узагальнення та групування – для удосконалення процесу прийняття рішень щодо визнання продавцем доходу від реалізації матеріальних активів; комплексний та порівняльний аналіз – для оцінки норм законодавства, які стосуються передачі (переходу) від продавця до покупця права власності на матеріальні активи в контексті визнання доходів; логічного узагальнення результатів – для формулювання висновків.

Результати. У науковій статті розроблено пропозиції для оптимізації процесу прийняття рішень щодо визнання продавцем доходу від реалізації матеріальних активів; з'ясовано, як співвідносяться момент передачі (переходу) від продавця до покупця права власності на матеріальні активи та момент (моменти) передачі (переходу) від продавця до покупця відповідних ризиків і вигод, які пов'язані з цим правом;

уточнено порядок відображення в бухгалтерському та податковому обліку продавця операції з реалізації матеріальних активів у випадку, коли відвантаження таких активів відбувається в одному звітному періоді, а визнання доходу від їх реалізації – в іншому.

Перспективи. Подальші наукові дослідження будуть спрямовані на визнання доходів від реалізації послуг, оцінку ступеня завершеності операцій, які пов'язані з наданням послуг, відображення таких доходів у бухгалтерському обліку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, визнання доходів, виручка, готова продукція, доходи, матеріальні активи, оподаткування, податковий облік, товари.

Summary. *Introduction.* Both in the past and at the current stage of society's development, the ability to generate revenue is important for every enterprise. However, the activities of enterprises are quite strictly regulated both in terms of the reflection of received (accrued) revenue in accounting and financial reporting, and in terms of their taxation. Thus, for enterprise management, it is important not only to earn revenue, but also to ensure its proper reflection in accounting and taxation.

Purpose. The purpose of the article is to develop proposals for optimizing the decision-making process regarding the seller's recognition of revenue from the sale of tangible assets; clarifying how the moment of transfer (transition) from the seller to the buyer of the right of ownership of tangible assets and the moment (moments) of transfer (transition) from the seller to the buyer of the relevant risks and benefits associated with this right are correlated; clarification of the procedure for reflecting in the seller's accounting and tax accounting transactions for the sale of tangible assets in the event that the shipment of such assets occurs in one reporting period, and the recognition of revenue from their sale occurs in another.

Materials and methods. The materials of the study are: 1) regulatory and legal provisions regulating the procedure for recognizing revenue from the sale of tangible assets, their accounting and taxation; 2) works of domestic and foreign authors, clarifications of state bodies relating to the recognition of revenue, as well as accounting and taxation of transactions for the sale of tangible assets. The following scientific methods were used in conducting the study: analytical method - for reviewing regulatory documents, economic literature, and explanations from government agencies; theoretical generalization and grouping - to improve the decision-making process regarding the seller's recognition of revenue from the sale of tangible assets; comprehensive and comparative analysis – to assess the legal norms relating to the transfer (transition) of ownership of tangible assets from the seller to the buyer in the context of revenue recognition; logical generalization of results – to formulate conclusions.

Results. The scientific article develops proposals for optimizing the decision-making process regarding the seller's recognition of revenue from the sale of tangible assets; it was clarified how the moment of transfer (transition) from the seller to the buyer of the right of ownership of tangible assets and the moment (moments) of transfer (transition) from the seller to the buyer of the relevant risks and benefits associated with this right are correlated; the procedure for reflecting the seller's accounting and tax accounting of transactions for the sale of tangible assets in the event that the shipment of such assets occurs in one reporting period, and the recognition of revenue from their sale occurs in another has been clarified.

Prospects. Further scientific research will be aimed at recognizing revenue from the sale of services, assessing the degree of completion of operations related to the provision of services, and reflecting such revenue in accounting.

Key words: *accounting, revenue recognition, finished goods, revenue, tangible assets, taxation, tax accounting, goods.*

Постановка проблеми. Для прийняття оптимальних та обґрунтованих управлінських рішень користувачі повинні спиратися на дані фінансової звітності, в якій міститься неупереджена, правдива та повна інформація про підприємство, у тому числі інформація про отримані (нараховані) цією юридичною особою доходи від реалізації матеріальних активів. Для прийняття управлінських рішень важливо мати достовірні дані не лише про суму отриманого доходу, але й про звітний період, до якого ці доходи відносяться.

Якщо доходи визнані в належному періоді, то це сприятиме визначенню правильного фінансового результату до оподаткування у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Цей же фінансовий результат буде перенесено у Податкову декларацію з податку на прибуток підприємств та використано при обчисленні суми податку на прибуток підприємств, яка підлягає сплаті за звітний період. Внаслідок цього контролюючі органи, що перевіряють повноту сплати податків, приділяють підвищену увагу питанню повноти та своєчасності визнання доходів в обліку та фінансовій звітності.

Таким чином, актуальним є дослідження питання визнання доходів від реалізації матеріальних активів, особливостей їх обліку та оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основні аспекти обліку та оподаткування доходів від реалізації (у тому числі від реалізації матеріальних активів) розглянуто в значній кількості публікацій зарубіжних та вітчизняних дослідників. Нідерландські науковці Roy van Duuren та Ralph ter Hoeven [1] досліджують питання якості розкриття інформації про визнання доходів у фінансовій звітності нідерландських

будівельних компаній. Група американських дослідників Charles E. Jordan, Stanley J. Clark та Charlotte C. Hames [2] на прикладі великих публічних компаній США висвітлюють проблему маніпулювання доходами від продажів для досягнення когнітивних орієнтирів. Група українських дослідників Колесніченко А. С., Авраменко Т. О. та Стригуль А. А. [3] аналізують економічну сутність категорії «доходи» у контексті забезпечення фінансової стійкості підприємства. Новак У. П. та Падюка М. В. [4] здійснюють огляд підходів до тлумачення поняття «товарний кредит», а також розглядають порядок відображення в обліку доходів, які підприємство отримує від продажу (реалізації) товарів у кредит. Група науковців Князь С. В., Залуцький В. П. та Яворська Н. П. [5] досліджують питання відображення в обліку процесу реалізації товарів у кредит, у тому числі приділяють увагу особливостям визнання доходу при здійсненні такої операції. Кучеренко Т. Є., Михайловина С. О. та Оляднічук Н. В. [6] висвітлюють питання облікового забезпечення доходів і витрат, які пов'язані з надзвичайними подіями. Мельник Т. Г. та Кошолар Я. П. [7] аналізують проблеми, які пов'язані з визнанням та відображенням в обліку доходів підприємства, у тому числі проблему визнання доходів у некоректному періоді. Шевчук О. А. [8] розглядає питання автоматизації обліку доходів та витрат на промислових підприємствах, а також надає рекомендації щодо підвищення ефективності використання комп'ютерних програм. Занько Б. М. [9] досліджує особливості обліку готової продукції, у тому числі висвітлює питання обліку доходів від реалізації готової продукції.

Зазначена наукова база свідчить про проведення активних досліджень економічної сутності доходів та їх обліку й оподаткування. Проте подальшого наукового дослідження потребують такі питання, як особливості визнання продавцем доходу від реалізації матеріальних активів з урахуванням передачі (переходу) від продавця до покупця права

власності на такі активи, а також ризиків і вигод, які пов'язані з цим правом; уточнення порядку відображення в обліку продавця операції з реалізації матеріальних активів залежно від особливостей здійснення такої операції.

Формулювання цілей статті. Метою статті є розроблення пропозицій для оптимізації процесу прийняття рішень щодо визнання продавцем доходу від реалізації матеріальних активів; з'ясування того, як співвідносяться момент передачі (переходу) від продавця до покупця права власності на матеріальні активи та момент (моменти) передачі (переходу) від продавця до покупця відповідних ризиків і вигод, які пов'язані з цим правом; уточнення порядку відображення в бухгалтерському та податковому обліку продавця операції з реалізації матеріальних активів у випадку, коли відвантаження таких активів відбувається в одному звітному періоді, а визнання доходу від їх реалізації – в іншому.

Виклад основного матеріалу дослідження. Підприємства, які здійснюють реалізацію матеріальних активів (готової продукції, товарів тощо), повинні належним чином відобразити таку операцію як в обліку, так і в фінансовій звітності. Реалізація матеріальних активів може здійснюватися відповідно до договору купівлі-продажу, який укладається між продавцем і покупцем. Гудима М. М. вважає, що договір купівлі-продажу взагалі є найпоширенішим серед групи договорів, які спрямовані на перехід права власності, і цей договір «є об'ємним і має ряд різновидів (роздрібна купівля-продаж; поставка, контрактація сільськогосподарської продукції, постачання енергетичними та іншими ресурсами через приєднану мережу, міна)» [10, с. 132].

При відображенні в обліку операції з реалізації певних матеріальних активів необхідно вибрати відповідні бухгалтерські рахунки та субрахунки, які призначені для відображення доходів. Проведений аналіз бухгалтерського законодавства дозволяє стверджувати, що План рахунків

бухгалтерського обліку [11] є документом, який не дає можливості визначитися з субрахунком, на якому слід відображати доходи від реалізації. Це пояснюється тим, що в сучасній редакції цього Плану рахунків наведено лише номери (коди) і найменування синтетичних рахунків бухгалтерського обліку, проте у ньому відсутні номери (коди) і найменування субрахунків, що суттєво знижує практичну цінність цього нормативного документа.

Якщо ж звернутися до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [12], то вона позбавлена цих недоліків. Оскільки в цій Інструкції наведено номери (коди) та найменування не лише синтетичних рахунків, але й субрахунків, то саме цим нормативним документом доцільно керуватися при виборі відповідного субрахунку для відображення доходів від реалізації певних матеріальних активів (наприклад, для відображення в обліку доходу від реалізації готової продукції використовуємо субрахунок 701, товарів – 702 і т. д.).

Наступний аспект, який слід враховувати при відображенні в обліку операції з реалізації матеріальних активів, стосується дати (моменту) визнання доходів. Підприємство при визнанні доходів насамперед повинне керуватися принципом нарахування, згідно з яким як доходи, так і витрати повинні відображатися «в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів» [13]. Крім того, згідно з п. 6 розділу III НП(С)БО 1 підприємства у своїй діяльності мають також враховувати принцип періодичності, який «припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності» [14].

Отже, якщо підприємство, яке складає фінансову звітність щоквартально, визнає дохід від реалізації готової продукції, наприклад, 20 березня, то такий дохід відображається у фінансовій звітності за перший квартал звітного року; якщо ж це підприємство визнає дохід від реалізації

товарів 15 травня, то цей дохід перший раз має відобразитися у фінансовій звітності за перше півріччя звітного року.

Враховуючи те, що фінансова звітність складається наростаючим підсумком, зазначені доходи відображаються протягом року як у проміжній фінансовій звітності (наприклад, за дев'ять місяців), так і в звітності за весь календарний рік. Для підприємства має суттєве значення, в якому саме кварталі вперше відображено доходи від реалізації. Це зумовлено тим, що при нарахуванні податку на прибуток підприємств використовується показник фінансового результату до оподаткування, який відображений у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Таким чином, більш пізнє визнання підприємством доходів від реалізації інколи може дати йому можливість відкласти сплату податку на прибуток підприємств до бюджету.

Визнання доходу від реалізації матеріальних активів тісно пов'язане як з передачею (переходом) від продавця до покупця права власності на такі активи, так і з передачею цьому покупцю відповідних ризиків і вигод, які пов'язані з цим правом. У цьому контексті доцільно дослідити, чи завжди передача права власності на матеріальні активи супроводжується передачею відповідних ризиків і вигод, що пов'язані з цим правом.

Момент, коли покупець набуває право власності за договором, визначається відповідно до ст. 334 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ). У част. 1 ст. 334 ЦКУ встановлено, що у набувача майна за договором право власності «виникає з моменту передання майна, якщо інше не встановлено договором або законом» [15]. Крім того, в част. 2 ст. 334 ЦКУ визначено, що «переданням майна вважається вручення його набувачеві або перевізникові, організації зв'язку тощо для відправлення, пересилання набувачеві майна, відчуженого без зобов'язання доставки» [15].

Отже, якщо між покупцем і продавцем досягнуто згоди, то ці сторони можуть у відповідному договорі встановити, що право власності на майно, яке продається, ще не переходить до покупця в момент фактичного отримання ним цього майна. Наприклад, у договорі можна встановити, що право власності на отримане покупцем майно виникає у нього лише тоді, коли він сплатить на користь продавця кошти в сумі, що покриває повну вартість отриманого майна.

Чи буде така умова договору достатньою підставою для того, щоб продавець, який уже фактично передав майно покупцеві, не визнавав у бухгалтерському обліку доходів від продажу цього майна до моменту надходження виручки від покупця (адже право власності на передані активи все ще залишається у продавця)?

Для відповіді на це запитання слід здійснити аналіз норм НП(С)БО 15. Відповідно до п. 8 цього стандарту для визнання продавцем доходу (виручки) від реалізації матеріальних активів у наявності мають бути одночасно чотири умови (рис. 1).

Перша умова передбачає, що для визнання доходу продавець повинен передати покупцеві «ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив)» [16]. Звернемо увагу, що якщо у ст. 334 ЦКУ мова йде про «право власності» [15], то в п. 8 НП(С)БО 15 сказано вже про «ризики й вигоди, пов'язані з правом власності» [16].

Акцентуємо увагу також на тому, що у п. 8 НП(С)БО 15 сказано саме про «ризики й вигоди» [16], а не про «ризики або вигоди». На цій підставі вважаємо, що норму п. 8 НП(С)БО 15 слід тлумачити таким чином, що продавець повинен визнавати дохід від продажу матеріальних активів лише тоді, коли він передав покупцю не лише ризики, але й вигоди, пов'язані з правом власності на такі активи (тобто для визнання доходів продавцем передачі покупцеві лише ризиків недостатньо).

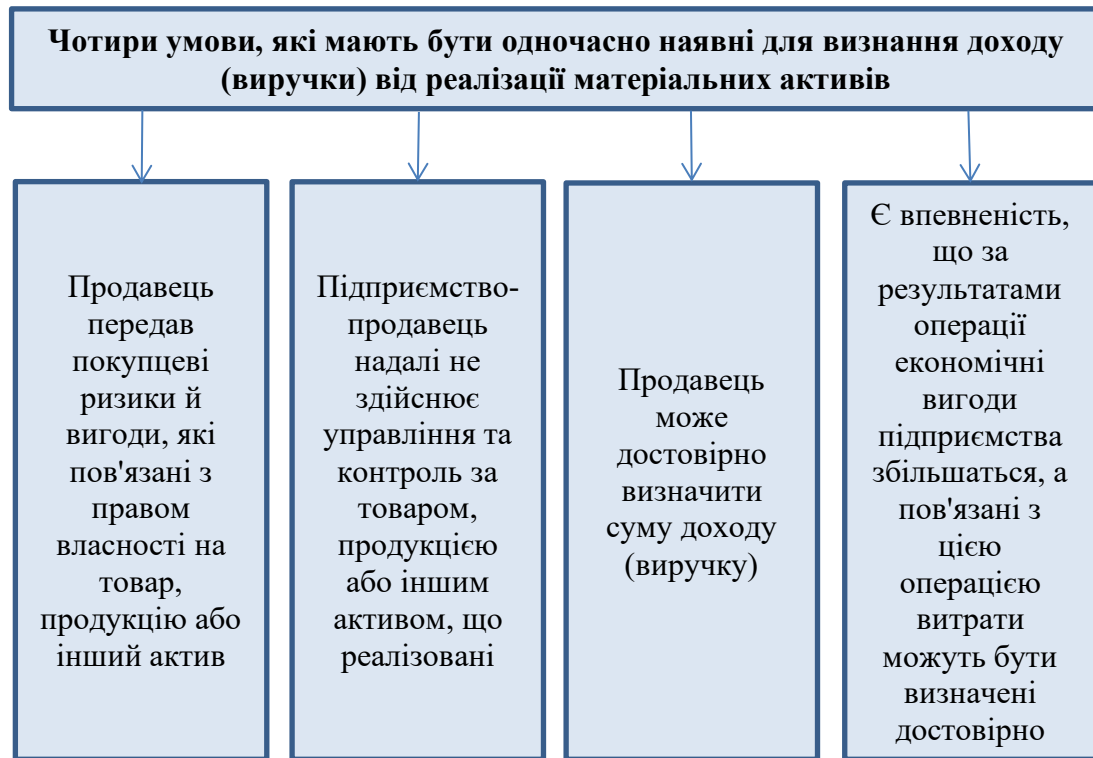


Рис. 1. Умови, які мають бути одночасно наявні для визнання доходу (виручки) від реалізації матеріальних активів

Джерело: складено автором на основі [16]

У науковій літературі висловлюються думки стосовно того, що право власності безпосередньо пов'язане з ризиками випадкового знищення і пошкодження майна. Так, Великанова М. за результатами аналізу ст. 323 ЦКУ робить висновок про те, що «ризик випадкового знищення та випадкового пошкодження (псування) майна виникає в особи в момент виникнення права власності» [17, с. 10].

Гудима М. М. відзначає, що перехід права власності на майно та перехід ризику випадкового знищення або пошкодження цього майна досить часто темпорально співпадають, проте не можна вважати це загальним правилом. Вона звертає увагу на те, що у різних нормах законодавства містяться «положення про момент переходу права власності (ст. 334 ЦК України) та положення про момент переходу ризику

випадкового знищення або випадкового пошкодження товару (ст. 668 ЦК України)» [10, с. 133]. Гудима М. М. зауважує також, що норми ст. 668 ЦКУ прямо не вказують на те, що ризик випадкового знищення майна або його пошкодження «переходить на покупця в момент переходу права власності, тому ототожнення вказаних моментів є не завжди вірним» [10, с. 133].

Звертаємо також увагу на те, що сказано в правилах Інкотермс 2020 (Incoterms 2020) стосовно моментів переходу права власності на товар та ризику втрати товару. З цього приводу експортна агенція Explore Export Agency зауважує, що Інкотермс 2020 охоплюють, зокрема, ризики (тобто визначають, коли від продавця до покупця переходить ризик втрати товару). Проте Інкотермс 2020 не регулюють момент переходу права власності на товар. Відповідно «порядок і місце переходу права власності на товар зазначається у Контракті окремо» [18].

Отже, є достатньо вагомі аргументи на користь того, що момент переходу від продавця до покупця права власності на готову продукцію або товар та момент переходу від продавця до покупця ризику випадкового знищення або випадкового пошкодження таких активів можуть не співпадати. Крім того, при визнанні продавцем доходу в бухгалтерському обліку йому слід керуватися п. 8 НП(С)БО 15, у якому йде мова не просто про ризики, а про ризики та «вигоди, пов'язані з правом власності» [16]. Які вигоди може отримати покупець внаслідок переходу до нього (виникнення у нього) права власності на готову продукцію або товар?

Насамперед це може бути економічна вигода, під якою розуміється «потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів» [13]. Підприємство, яке купило товар, може пізніше продати його з вигодою для себе, отримавши від такого продажу як грошові кошти, так і прибуток. Для того, щоб здійснити продаж раніше придбаного товару, тобто розпорядитися ним, до підприємства як до

власника цього товару повинні перейти права, про які йде мова в ст. 317 ЦКУ, а саме права «володіння, користування та розпоряджання своїм майном» [15].

Тепер уявимо ситуацію, коли підприємство, яке згідно з договором купівлі-продажу є продавцем, відвантажує зі свого складу товари 30 червня, а на склад підприємства-покупця ці товари прибувають вже 1 липня, і в цей же день покупець повністю розплачується з продавцем за отримані товари. У цій ситуації залежно від умов договору купівлі-продажу дохід може бути визнаний як у червні (і відображений у фінансовій звітності за перше півріччя), так і в липні (у результаті чого дохід буде відображений вже пізніше, а саме у фінансовій звітності за дев'ять місяців).

Дохід від продажу товарів може бути визнаний 30 червня, якщо відповідно до договору купівлі-продажу товари передаються у цей день покупцеві на складі продавця; покупець здійснює доставку цього майна зі складу продавця до свого складу власним транспортом; право власності на товари, а також ризики й вигоди, які пов'язані з правом власності на товари, переходять від продавця до покупця з моменту передання цього майна покупцеві на складі продавця.

Дохід від продажу товарів може бути визнаний також 1 липня, якщо відповідно до договору купівлі-продажу продавець здійснює доставку цього майна зі свого складу до свого складу покупця власним транспортом; товари, які були відвантажені 30 червня зі складу продавця, передаються покупцеві і приймаються цим покупцем на його складі лише 1 липня; право власності на товари, а також ризики й вигоди, які пов'язані з правом власності на товари, переходять від продавця до покупця з моменту передання цього майна продавцем та отримання і приймання його покупцем 1 липня.

Звертаємо увагу, що в другому випадку дохід у продавця визнається лише 1 липня, тобто відображається у фінансовій звітності за дев'ять місяців. Фінансовий результат до оподаткування, який відображений у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за дев'ять місяців, буде також перенесено у Податкову декларацію з податку на прибуток підприємств за три квартали. Завдяки визнанню у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності доходу від продажу товарів не 30 червня, а 1 липня продавець на один квартал має можливість відстрочити сплату податку на прибуток підприємств, що нараховується з продажу зазначених товарів.

Проте працівники податкової служби у випадку визнання доходу не 30 червня, а 1 липня можуть при проведенні документальної перевірки продавця дуже прискіпливо досліджувати відповідний договір купівлі-продажу. Тому важливо, щоб положення цього договору чітко вказували, що 1 липня від продавця до покупця перейшло як право власності на товари (що дає можливість врахувати положення цивільного законодавства, зокрема, норму ст. 334 ЦКУ), так і ризики й вигоди, які пов'язані з правом власності на товари (що дозволяє врахувати специфіку бухгалтерського законодавства, а саме норму п. 8 НП(С)БО 15, яка визначає момент виникнення доходу в продавця).

Незалежно від того, коли продавець визнає доходи від продажу товарів (чи 30 червня, чи 1 липня), у податковому обліку він повинен нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ 30 червня, коли відбулося відвантаження товарів зі складу продавця (тобто перша подія в операції з продажу товарів), що передбачено п. 187.1 ст. 187 ПКУ [19]. З цього приводу контролюючий орган в одній з індивідуальних податкових консультацій роз'яснив, що за таких обставин датою виникнення податкових зобов'язань у продавця є дата початку фізичного переміщення товару зі складу продавця з метою подальшої доставки цього товару

покупцеві (у нашому випадку це 30 червня), при цьому «дата виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів не залежить від дати переходу права власності на товар» [20].

Далі розглянуто, як впливають різні умови договорів, які стосуються переходу права власності, на відображення в бухгалтерському обліку продавця операції з продажу товарів.

Приклад.

Підприємство за договором купівлі-продажу реалізує партію товарів, продажна вартість яких становить 100000 грн, крім того ПДВ 20000 грн, продажна ціна з ПДВ 120000 грн, балансова вартість (собівартість) товарів 65000 грн, при цьому:

- **варіант 1.** Товари передаються покупцеві на складі продавця 30 червня, а доставляються вони на склад покупця 1 липня. Відповідно до договору купівлі-продажу покупець здійснює доставку товарів зі складу продавця до свого складу власним транспортом, а право власності на товари, а також ризики й вигоди, які пов'язані з правом власності на товари, переходять від продавця до покупця з моменту передання цього майна покупцеві на складі продавця 30 червня;

- **варіант 2.** Товари відвантажуються зі складу продавця 30 червня, а доставляються вони на склад покупця 1 липня. Відповідно до договору купівлі-продажу продавець здійснює доставку товарів зі свого складу до складу покупця власним транспортом. Продавець, який доставив товари до складу покупця, передає їх цьому покупцеві 1 липня, а останній їх у цей же день приймає. Право власності на товари, а також ризики й вигоди, які пов'язані з правом власності на товари, переходять від продавця до покупця з моменту передання цього майна продавцем та отримання і приймання його покупцем 1 липня.

Пропонуємо відображати в обліку операцію з продажу товарів згідно з варіантом 2 з урахуванням наступного:

- продавець повинен 30 червня відобразити балансову вартість (собівартість) відвантажених зі складу товарів, щодо яких він все ще зберігає право власності (а також ризики та вигоди, які пов'язані з цим правом), на субрахунку «Товари в дорозі». Оскільки відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [12] субрахунки 281 – 286 вже призначені для використання в інших цілях, то для відображення товарів у дорозі може використовуватися поки-що вільний субрахунок 287;

- відвантажені 30 червня товари у цей день перевозяться транспортом продавця, тобто все ще перебувають у власності цієї особи та під її контролем. Тому в продавця поки-що не виникає дебіторська заборгованість на субрахунку 361 у сумі продажної вартості відвантажених зі складу товарів;

- 30 червня продавець зобов'язаний нарахувати згідно з п. 187.1 ст. 187 ПКУ податкові зобов'язання з ПДВ, оскільки вже відбулося відвантаження товарів зі складу.

Порядок відображення зазначених операцій у бухгалтерському обліку наведено в табл. 1.

Таблиця 1

**Відображення в бухгалтерському обліку продажу товарів та
відповідних доходів з урахуванням умов договору купівлі-продажу**

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		дебет	кредит	
Варіант 1. Право власності на товари, а також ризики й вигоди, які пов'язані з правом власності, переходять від продавця до покупця 30 червня				
1.1.	30 червня відображено доходи від реалізації товарів	361	702	120000
1.2.	30 червня нараховано податкові зобов'язання з ПДВ, складено податкову накладну та зареєстровано її в Єдиному реєстрі податкових накладних	702	641	20000
1.3.	30 червня списано на реалізацію собівартість відвантажених товарів	902	281	65000
1.4.	1 липня отримано кошти від покупця в оплату за товари	311	361	120000
Варіант 2. Право власності на товари, а також ризики й вигоди, які пов'язані з правом власності, переходять від продавця до покупця 1 липня				
2.1.	30 червня відображено відвантаження (вибуття) товарів зі складу та подальше їх перевезення транспортом продавця	287	281	65000
2.2.	30 червня у зв'язку з відвантаженням товарів продавцем нараховано податкові зобов'язання з ПДВ, складено податкову накладну та зареєстровано її в Єдиному реєстрі податкових накладних	643	641	20000
2.3.	1 липня відображено доходи від реалізації товарів	361	702	120000
2.4.	1 липня відображено суму ПДВ, що відноситься до реалізованих товарів	702	643	20000
2.5.	1 липня списано на реалізацію собівартість товарів	902	287	65000
2.6.	1 липня отримано кошти від покупця в оплату за товари	311	361	120000

Джерело: складено автором на основі [12; 16]

Отже, при визнанні та відображенні в обліку доходів від реалізації матеріальних активів необхідно враховувати умови відповідних договорів та фактичні обставини здійснення господарських операцій (оскільки інколи господарські операції можуть здійснюватися з порушенням умов

певного договору). Варто взяти до уваги також ту обставину, що момент переходу права власності на готову продукцію або товар та момент переходу ризику випадкового знищення або випадкового пошкодження таких активів можуть не співпадати.

Тому якщо продавець на виконання договору купівлі-продажу відвантажує товари в одному кварталі, а дохід від їх реалізації визнає в наступному кварталі, то важливо, щоб положення цього договору чітко вказували, що саме в наступному кварталі від продавця до покупця переходить як право власності на товари (що дозволяє врахувати положення цивільного законодавства, зокрема, норму ст. 334 ЦКУ), так і ризики й вигоди, які пов'язані з правом власності на товари (що дає можливість врахувати специфіку бухгалтерського законодавства, а саме норму п. 8 НП(С)БО 15, яка визначає момент виникнення доходу в продавця).

Висновки та перспективи подальших досліджень. При визнанні продавцем доходу від продажу матеріальних активів у бухгалтерському обліку йому слід керуватися п. 8 НП(С)БО 15, у якому йде мова про ризики та вигоди, які переходять від продавця до покупця та які пов'язані з правом власності. Вважаємо, що цю норму слід тлумачити таким чином, що продавець повинен визнавати в обліку дохід від продажу матеріальних активів лише тоді, коли він передав покупцю не лише ризики, але й вигоди, пов'язані з правом власності на такі активи (тобто для визнання доходів продавцем передачі покупцеві лише ризиків недостатньо).

Якщо продавець відвантажив товари зі свого складу в одному кварталі, а в обліку відповідно до п. 8 НП(С)БО 15 визнав дохід від реалізації цих товарів в іншому (наступному) кварталі, то це дозволить такому продавцю сплатити податок на прибуток підприємств дещо пізніше, а саме за результатами того звітного (податкового) періоду, до складу якого входить цей інший квартал.

Подальші наукові дослідження будуть спрямовані на визнання доходів (виручки) від реалізації послуг, оцінку ступеня завершеності операцій, які пов'язані з наданням послуг, відображення таких доходів (виручки) в бухгалтерському обліку.

Література

1. Van Duuren R., Ter Hoeven R. Revenue recognition disclosure quality in the financial statements of Dutch construction companies. *MAB : Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*. 2022. Vol. 96, Issue 11/12. P. 443–456. <https://doi.org/10.5117/mab.96.95638>.

2. Charles E. Jordan, Stanley J. Clark, Charlotte C. Hames. Manipulating sales revenue to achieve cognitive reference points: an examination of large U.S. public companies. *Journal of Applied Business Research*. 2009. Vol. 25, № 2. P. 95–103. URL: <https://surl.li/psfoqo> (дата звернення: 10.07.2025).

3. Колесніченко А. С., Авраменко Т. О., Стригуль А. А. Економічна сутність категорій «витрати», «доходи» та «фінансові результати» у забезпеченні фінансової стійкості підприємства. *Бізнес Інформ*. 2023. № 11. С. 231–240. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2023-11_0-pages-231_240.pdf (дата звернення: 10.07.2025).

4. Новак У. П., Падюка М. В. Товарний кредит: правові аспекти і бухгалтерський облік. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 34. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/978/936> (дата звернення: 10.07.2025).

5. Князь С. В., Залуцький В. П., Яворська Н. П. Особливості обліку процесу реалізації товарів у кредит. *Економіка та суспільство*. 2017. Вип. 8. С. 775–779. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/8_ukr/128.pdf (дата звернення: 10.07.2025).

6. Кучеренко Т. Є., Михайловина С. О., Оляднічук Н. В. Облікове забезпечення витрат і доходів надзвичайних подій. *Бізнес Інформ*. 2024. № 9. С. 328–334. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2024-9_0-pages-328_334.pdf (дата звернення: 10.07.2025).

7. Мельник Т. Г., Кошопал Я. П. Проблеми визнання і відображення в обліку доходів підприємства. *Молодий вчений*. 2020. № 12(88). С. 150–154. URL: <https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/40/35> (дата звернення: 10.07.2025).

8. Шевчук О. А. Особливості автоматизації обліку доходів і витрат на промислових підприємствах. *Бізнес Інформ*. 2013. № 11. С. 124–127. URL: https://www.business-inform.net/annotated-catalogue/?year=2013&abstract=2013_11_0&lang=ua&stqa=19 (дата звернення: 10.07.2025).

9. Занько Б. Готова продукція: особливості обліку. *Вісник. Офіційно про податки*. 2017. № 11(915). С. 6–17. URL: <https://news.dtki.ua/accounting/individual-transactions/42876-gotova-produkciya-osoblivosti-obliku> (дата звернення: 10.07.2025).

10. Гудима М. М. Перехід права власності на підставі договору купівлі продажу: декілька правових нюансів. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія: Право*. 2021. Вип. 63. С. 130–135. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2021/08/25.pdf> (дата звернення: 10.07.2025).

11. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 09.12.2011 р. № 1591) (із змінами). *Верховна Рада України* : вебсайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення: 10.07.2025).

12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами). *Верховна Рада України* : вебсайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 10.07.2025).

13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (із змінами). *Верховна Рада України* : вебсайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 10.07.2025).

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (із змінами). *Верховна Рада України* : вебсайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 10.07.2025).

15. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV (із змінами). *Верховна Рада України* : вебсайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 10.07.2025).

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (із змінами). *Верховна Рада України* : вебсайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 10.07.2025).

17. Великанова М. Розподіл ризику втрати чи пошкодження майна у речових відносинах. *Підприємництво, господарство та право*. 2018. № 2. С. 9–13. URL: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2018/2/3.pdf> (дата звернення: 10.07.2025).

18. Інкотермс® 2020 - що змінилось? *Explore Export Agency* : вебсайт. URL: <https://explore.in.ua/news/mgz4mm1tkr-nkoterm-2020-scho-zmnilos> (дата звернення: 10.07.2025).

19. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-IV (із змінами). *Верховна Рада України* : вебсайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 10.07.2025).

20. Індивідуальна податкова консультація від 26.04.2019 р. № 1874/6/99-99-15-03-02-15. *Електронний кабінет / Державна податкова служба України* : вебсайт. URL: <https://cabinet.tax.gov.ua/> (дата звернення: 10.07.2025).

References

1. Van Duuren, R. & Ter Hoeven, R. (2022). Revenue recognition disclosure quality in the financial statements of Dutch construction companies. *MAB : Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 96, issue 11/12, pp. 443–456. <https://doi.org/10.5117/mab.96.95638>.

2. Charles E. Jordan, Stanley J. Clark, Charlotte C. Hames. (2009). Manipulating sales revenue to achieve cognitive reference points: an examination of large U.S. public companies. *Journal of Applied Business Research*, vol. 25, № 2, pp. 95–103. <https://surl.li/psfoqo>.

3. Koliesnichenko A. S., Avramenko T. O., Stryhul A. A. (2023). Ekonomichna sutnist katehorii «vytraty», «dokhody» ta «finansovi rezultaty» u zabezpechenni finansovoi stiikosti pidpriemstva [The economic essence of the categories of "expenses", "income" and "financial results" in ensuring the financial stability of the enterprise]. *Biznes Inform – Business Inform*, vol. 11, pp. 231–240. Available at: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2023-11_0-pages-231_240.pdf [in Ukrainian].

4. Novak U. P., Padiuka M. V. (2021). Tovarnyi kredyt: pravovi aspekty i bukhholderskyi oblik [Trade credit: legal aspects and accounting]. *Економіка та суспільство – Economy and society*, vol. 34. Available at: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/978/936> [in Ukrainian].

5. Kniaz S. V., Zalutskyi V. P., Yavorska N. P. (2017). Osoblyvosti obliku protsesu realizatsii tovariv u kredyt [Features of accounting for the process of selling goods on credit]. *Економіка та суспільство – Economy and society*, vol. 8, pp. 775–779. Available at: https://economyandsociety.in.ua/journals/8_ukr/128.pdf [in Ukrainian].

6. Kucherenko T. Ye., Mykhailovyna S. O., Oliadnichuk N. V. (2024). Oblikove zabezpechennia vytrat i dokhodiv nadzvychainykh podii [Accounting for expenses and income from extraordinary events]. *Biznes Inform – Business Inform*, vol. 9, pp. 328–334. Available at: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2024-9_0-pages-328_334.pdf [in Ukrainian].

7. Melnyk T. H., Kosholap Ya. P. (2020). Problemy vyznannia i vidobrazhennia v obliku dokhodiv pidpriemstva [Problems of recognition and reflection in accounting for enterprise income]. *Молодий вчений – Young scientist*, vol. 12(88), pp. 150–154. Available at: <https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/40/35> [in Ukrainian].

8. Shevchuk O. A. (2013). Osoblyvosti avtomatyzatsii obliku dokhodiv i vytrat na promyslovykh pidpriemstvakh [Features of automation of accounting of income and expenses at industrial enterprises]. *Biznes Inform – Business Inform*, vol. 11, pp. 124–127. Available at: https://www.business-inform.net/annotated-catalogue/?year=2013&abstract=2013_11_0&lang=ua&stqa=19 [in Ukrainian].

9. Zanko B. (2017). Hotova produktsiia: osoblyvosti obliku [Finished products: accounting features]. *Вісник. Офіційно про податки – Bulletin*.

Officially about taxes, vol. 11(915), pp. 6–17. Available at: <https://news.dtkr.ua/accounting/individual-transactions/42876-gotova-produkciya-osoblivosti-obliku> [in Ukrainian].

10. Hudyma M. M. (2021) Perekhid prava vlasnosti na pidstavi dohovoru kupivli prodazhu: dekilka pravovykh niuansiv [Transfer of ownership based on a purchase and sale agreement: several legal nuances]. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія: Право – Scientific Bulletin of Uzhhorod National University. Series: Law*, vol. 63, pp. 130–135. Available at: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2021/08/25.pdf> [in Ukrainian].

11. Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii: zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 r. № 291 (u redaktsii nakazu Ministerstva finansiv Ukrainy 09.12.2011 r. № 1591) (iz zminamy). *Verkhovna Rada Ukrainy : vebseit*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> [in Ukrainian].

12. Instruktsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii: zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 r. № 291 (iz zminamy). *Verkhovna Rada Ukrainy : vebseit*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> [in Ukrainian].

13. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. № 996-XIV (iz zminamy). *Verkhovna Rada Ukrainy : vebseit*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian].

14. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti»: zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 r. № 73 (iz zminamy). *Verkhovna Rada Ukrainy : vebseit*.

Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> [in Ukrainian].

15. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy vid 16 sichnia 2003 r. № 435-IV (iz zminamy). *Verkhovna Rada Ukrainy : vebsait*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> [in Ukrainian].

16. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhaltenskoho obliku 15 «Dokhid»: zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.11.1999 r. № 290 (iz zminamy). *Verkhovna Rada Ukrainy : vebsait*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> [in Ukrainian].

17. Velykanova M. (2018) Rozpodil ryzyku vtraty chy poshkodzhennia maina u rechovykh vidnosynakh [Allocation of risk of loss or damage to property in property relations]. *Підприємництво, господарство та право – Entrepreneurship, economics and law*, vol. 2, pp. 9–13. Available at: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2018/2/3.pdf> [in Ukrainian].

18. Incoterms® 2020 - shcho zminylos? [Incoterms® 2020 - what has changed?]. *Explore Export Agency : vebsait*. Available at: <https://explore.in.ua/news/mgz4mm1tkr-ncoterms-2020-scho-zmnilos> [in Ukrainian].

19. Podatkovy kodeks Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 r. No. 2755-IV (iz zminamy). *Verkhovna Rada Ukrainy : vebsait*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].

20. Indyvidualna podatкова konsultatsiia vid 26.04.2019 r. № 1874/6/99-99-15-03-02-15. *Elektronnyi kabinet / Derzhavna podatкова sluzhba Ukrainy : vebsait*. Available at: <https://cabinet.tax.gov.ua/> [in Ukrainian].