

Ціщик Р.В., аспірант

## **АНАЛІЗ ОБЛІКУ ВАЛОВИХ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ВІД ПРИДБАННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ ЗА УГОДАМИ КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ**

*Згідно Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 №291, бухгалтерський облік розрахунків з постачальниками здійснюється на рахунку 63 "Розрахунки з*

постачальниками та підрядниками", а з покупцями на рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками".

Згідно згаданої інструкції за кредитом рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, за дебетом - її погашення, списання тощо (у випадку здійснення операцій за угодами купівлі-продажу за дебетом відображається погашення, списання заборгованості в порядку сплати коштів постачальникам). За дебетом рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації, за кредитом - сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, у касу та інші види розрахунків (у випадку здійснення операцій за угодами купівлі-продажу за кредитом відображаються суми платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах та у касу і т.п.).

Згідно Закону України Про оподаткування прибутку підприємств від 22.05.97 № 283/97-ВР датою збільшення валового доходу у разі здійснення операцій за угодами купівлі-продажу вважається дата будь-якої з подій, що сталася раніше: або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, у разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівку - дата її оприбуткування в касі платника податку, а за відсутності такої інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку; або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) - дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку. Датою збільшення валових витрат для операцій за угодами купівлі продажу є дата будь-якої з подій, що сталася раніше: або дата списання коштів з банківських рахунків платника податку на оплату товарів (робіт, послуг), а в разі їх придбання за готівку - день їх видачі з каси платника податку; або дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) - дата фактичного отримання платником податку результатів робіт (послуг).

В математичній моделі, що ми будемо розглядати в даній роботі, припустимо для спрощення, що операції з постачальниками та покупцями здійснюються виключно за угодами купівлі-продажу, а отже як валові доходи рівнятимуться сумам в операціях по перших подіях (відвантаження продукції або поступлення коштів), так і валові витрати (оприбуткування продукції або оплата коштів постачальникам).

З метою доведення введемо систему наступних показників. Нехай СНД — дебетове розгорнуте сальдо на початок звітного періоду (заборгованість від контрагентів на початок звітного періоду), СНК - кредитове розгорнуте на початок періоду (заборгованість перед контрагентами на початок звітного періоду), ДО - дебетовий розгорнутий оборот за період (відвантаження продукції покупцям, або оплата постачальникам протягом звітного періоду), КО - кредитовий розгорнутий оборот (поступлення коштів від покупців, або оприбуткування продукції від постачальників протягом звітного періоду), СКД - дебетове розгорнуте сальдо на кінець звітного періоду (заборгованість від контрагентів) і СКК - кредитове розгорнуте сальдо на кінець звітного періоду (заборгованість перед контрагентами) відповідно по рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", наприклад, СНД36, КО36, СКК36 і т.п., та по рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", СНК63, ДО63, СКД63 і т.п..

В даній роботі ми будемо розглядати та доводити наступні твердження:

$$\text{Валові доходи} = \text{ДО36} + \text{СКК36} - \text{СНК36}, \quad (1)$$

або іншими словами валові доходи рівняються сумі відвантаження продукції покупцям та сумі заборгованості перед покупцями на кінець звітного періоду за мінусом суми заборгованості перед покупцями на початок звітного періоду.

$$\text{Валові витрати} = \text{КО63} + \text{СКД63} - \text{СНД63}, \quad (2)$$

або іншими словами валові витрати рівняються сумі оприбуткування продукції від постачальників та сумі заборгованості від постачальників на кінець звітного періоду за мінусом суми заборгованості від постачальників на початок звітного періоду.

Припустимо спочатку, що ми маємо справу з одним контрагентом, що є покупцем

(облік здійснюється на рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками").

Виходячи з порядку розрахунку сальдо на кінець періоду отримуємо наступне рівняння:

$$\text{СКД36} - \text{СКК36} = \text{СНД36} - \text{СНК36} + \text{ДО36} - \text{КО36} \quad (3)$$

З рівняння (3) випливають в свою чергу рівняння (4) і (5);

$$\text{СКД36} = \text{СНД36} - \text{СНК36} + \text{ДО36} - \text{КО36} + \text{СКК36} \quad (4)$$

$$\text{СКК36} = - \text{СНД36} + \text{СНК36} - \text{ДО36} + \text{КО36} - \text{СКД36} \quad (5)$$

По мірі здійснення операцій по відвантаженні продукції (дебетовий оборот по рахунку 36) та поступленні коштів від покупців (кредитовий оборот по рахунку 36) можуть складатись ситуації наступних двох видів, а саме, по-перше, по мірі відвантаження продукції та (або) поступлення оплати від покупців обов'язково матиме місце факт збільшення дебетового та (або) кредитового сальдо протягом звітного періоду (не слід плутати із словосполученням «за звітний період», «протягом звітного періоду» означає, що в сумі відвантаження або оплати хоч деяка сума на момент здійснення операції у звітному періоді приводила до зростання дебетового або кредитового сальдо, «за звітний період» в свою чергу може означати, що сальдо зростатиме, коли його порівняти станом на кінець та початок звітного періоду), по-друге, по мірі відвантаження продукції та (або) поступлення оплати від покупців не буде жодного факту збільшення дебетового та (або) кредитового сальдо протягом звітного періоду. Враховуючи те, що по операціях за угодами купівлі-продажу валові доходи нараховуються за принципом першої події, то в ситуаціях першого виду матимуть місце валові доходи від господарської діяльності, а в ситуаціях другого ні.

Проаналізуємо спочатку для доведення твердження (1) ситуації першого виду, які в свою чергу можна поділити на три наступних групи:

1) все відвантаження продукції, якщо воно мало місце, протягом звітного періоду здійснюється авансом;

2) продукція протягом звітного періоду частково відвантажується авансом, а оплата, якщо вона мала місце здійснювалась повністю авансом;

3) продукція частково відвантажувалась авансом і оплата протягом звітного періоду теж частково здійснювалась авансом.

Для першої групи подій валові доходи від реалізації продукції складатимуть по мірі її відвантаження ДО36. В даному випадку, коли спочатку відвантажується вся продукція авансом, впливу на кредитове сальдо не буде, адже збільшуватись воно не може, а зменшуватись не буде через те, що по мірі відвантаження не було погашення заборгованості перед покупцем. Що стосується оплати, то на суму погашення заборгованості від покупця валові доходи не нараховуватимуться, а на суму оплати авансом доходи будуть нараховуватися лише на суму зростання кредитового сальдо, адже оплата, що здійснюється в погашення заборгованості буде зменшувати дебетове, а авансова оплата буде збільшувати кредитове сальдо станом на кінець звітного періоду. В даному випадку доходи по оплаті від покупців складатимуть СКК36 - СНК36. Якщо протягом звітного періоду оплати від покупців не буде, то доходи в свою чергу теж дорівнюватимуть СКК36 - СНК36. Це впливає з наступного: вся продукція відвантажується авансом, СКК36 в результаті чого не змінюється, оплати немає, СКК36 теж не міняє свого значення, іншими словами немає оплати, валові доходи від оплати рівні нулю, різниця СКК36 - СНК36 теж рівна нулю.

Якщо протягом звітного періоду не було відвантаження продукції, то доходи від відвантаження само собою зрозуміло рівнятимуться ДО36, або іншими словами нулю, в даному випадку теж не буде ніякого впливу на кредитове сальдо. Робимо висновок, що загальні доходи при подіях першої групи складатимуть ДО36 + (СКК36 - СНК36).

Для другої групи подій доходи від оплати складатимуть КО36, а якщо такої оплати не буде, то будуть рівні теж показнику КО36, який в свою чергу рівнятиметься нулю. В даному випадку, коли спочатку вся оплата здійснюється авансом, впливу на дебетове сальдо не буде, адже збільшуватись воно не може, а зменшуватись не буде через те, що по мірі оплати не було погашення. Що стосується відвантаження, то на суму погашення заборгованості валові доходи не нараховуватимуться, а на суму відвантаження авансом доходи будуть нараховуватися лише на суму зростання дебетового сальдо, адже відвантаження, що здійснюється в погашення заборгованості буде зменшувати

кредитове, а лише авансове буде збільшувати дебетове сальдо станом на кінець звітного періоду. В даному випадку доходи по мірі відвантаження покупцям складатимуть СКДЗ6 — СНДЗ6. Якщо протягом періоду відвантаження покупцям не буде, то доходи в свою чергу теж дорівнюватимуть СКДЗ6 - СНДЗ6 (вся оплата здійснюється авансом, СКДЗ6 в результаті чого не змінюється, відвантаження немає, СКДЗ6 теж не мінняє свого значення, а значить немає відвантаження, валові доходи від відвантаження рівні нулю, різниця СКДЗ6 - СНДЗ6 теж рівна нулю). Якщо протягом звітнього періоду не було оплати від покупців, то доходи від оплати само собою зрозуміло рівнятимуться К036, або іншими словами нулю, в даному випадку теж не буде ніякого впливу на дебетове сальдо. Робимо висновок, що загальні доходи при подіях другої групи складатимуть  $K036 + (СКДЗ6 - СНДЗ6)$ .

З рівняння (3) ми можемо отримати наступне рівняння:

$$D036 + СККЗ6 - СНКЗ6 = K036 + СКДЗ6 - СНДЗ6 \quad (6)$$

Отже, ми можемо з впевненістю стверджувати, доходи при подіях другої групи теж рівнятимуться  $D036 + (СККЗ6 - СНКЗ6)$ .

Що стосується третьої групи подій, то для її перевірки на відповідність твердженню, що розглядається в даній роботі, необхідно прийняти до уваги те, що частина продукції, нехай  $x$  грн., обов'язково відвантажуватиметься авансом. В такій ситуації доходи по мірі відвантаження такої продукції складатимуть  $x$  грн.. Як ми знаємо протягом звітнього періоду має відбутись відвантаження на суму  $D036$ , а це значить, що до кінця звітнього періоду мають ще відбутись відвантаження на суму  $D036 - x$ , що здійсняться повністю в погашення заборгованості. Після того, як здійсняться відвантаження на суму  $x$  грн. і оплата в розмірі  $K036$  кредитове сальдо на даний момент повинно складати  $СККЗ6 + D036 - x$ , адже пізніші відвантаження в розмірі  $D036 - x$  мають зменшити його до розміру  $СККЗ6$ .

Очевидно, що якщо протягом деякого періоду відвантаження не відбувається, то сума валових доходів за цей період рівняється збільшенню кредитового сальдо. Примінивши дане правило для випадку, що зараз розглядається, приходимо до висновку, що за період після відвантаження продукції на суму  $x$  грн. до моменту фіксування поступлення всіх коштів від покупців валові доходи складатимуть  $СККЗ6 + D036 - x - СНКЗ6$ . Подальше відвантаження продукції на суму  $D036 - x$  на розмір валових доходів не впливатиме, адже таке відвантаження здійснюватиметься повністю в погашення заборгованості, а отже сума валових доходів для ситуацій третьої групи за звітний період складатиме  $x + (СККЗ6 + D036 - x - СНКЗ6)$ , або  $D036 + (СККЗ6 - СНКЗ6)$ , що і потрібно було підтвердити.

Для ситуацій другого виду, коли по мірі відвантаження продукції та (або) оплати від покупців не буде жодного факту збільшення дебетового та (або) кредитового сальдо протягом звітнього періоду для аналізу валових доходів теж можна використовувати вираз  $D036 + (СККЗ6 - СНКЗ6)$ .

Так в ситуаціях, коли протягом звітнього періоду не має збільшення ні дебетового, ні кредитового сальдо, не може бути одночасного відвантаження продукції та поступлення коштів, адже якщо є відвантаження і воно не приводить до збільшення дебетового сальдо, значить кредитове сальдо є не меншим від суми відвантаження, а наступне поступлення коштів може збільшити це кредитове сальдо, а отже за умовою воно повинно бути відсутнє (поступлення коштів). І навпаки, якщо є поступлення коштів і воно не приводить до збільшення кредитового сальдо, значить дебетове сальдо є не меншим від суми поступлення, а наступне відвантаження може збільшити це дебетове сальдо, а отже за умовою воно теж повинно бути відсутнє (відвантаження).

Якщо має місце лише відвантаження продукції в ситуаціях другого виду, то очевидно, що на суму такого відвантаження ( $D036$ ) має зменшитись заборгованість перед покупцем ( $СНКЗ6 - СККЗ6$ ), тобто в даному випадку  $D036 = СНКЗ6 - СККЗ6$ . Валові доходи очевидно в такій ситуації рівні нулю і вираз  $D036 + (СККЗ6 - СНКЗ6)$  теж рівний нулю (адже  $D036 = СНКЗ6 - СККЗ6$ ).

Якщо ж має місце лише поступлення коштів в ситуаціях другого виду, то очевидно, що на суму такого поступлення не повинно помінатись кредитове сальдо. Валові доходи очевидно в такій ситуації рівні нулю і вираз  $D036 + (СККЗ6 - СНКЗ6)$  теж рівний нулю (адже  $D036 = 0$ ,  $СККЗ6 - СНКЗ6 = 0$ ).

З двох вищенаведених абзаців випливає, що вираз  $D036 + (СККЗ6 - СНКЗ6)$  придатний також і для розрахунку валових доходів для ситуацій другого виду.

Отже, ми прийшли до висновку, що при здійсненні операцій з окремим покупцем за угодами купівлі-продажу, валові доходи рівні Д036 + (СКК36 - СНК36).

Виходячи з того, що загальний розгорнутий дебетовий оборот по рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" є сумою дебетових оборотів по рахунку 36 в розрізі кожного контрагента, загальне розгорнуте кредитове сальдо на кінець звітного періоду по рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" є теж сумою кредитових сальдо на кінець звітного періоду по рахунку 36 в розрізі кожного контрагента і загальне розгорнуте кредитове сальдо на початок звітного періоду по рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" є сумою кредитових сальдо на початок звітного періоду по рахунку 36 в розрізі кожного контрагента. Очевидно, можна стверджувати, що сума валових доходів по підприємству в цілому є сумою розгорнутого дебетового обороту по рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" плюс сума загального розгорнутого кредитового сальдо на кінець звітного періоду по рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" за мінусом суми загального розгорнутого кредитового сальдо на початок звітного періоду по рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками".

Виходячи з вищенаведеного можна вважати, що твердження (1) доведено для всіх можливих випадків взаєморозрахунків з покупцями за угодами купівлі-продажу.

Для доведення твердження (2), яке є практично тотожним доведенню твердження (1), необхідно лише в самому доведенні, по-перше, замість рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" використовувати рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", по-друге, замість показників Д036, СКК36 і СНК36, використовувати показники К063, СКД63 і СНД63 і по-третє замість поняття валові доходи використовувати поняття валові витрати, замість поняття відвантаження продукції використовувати поняття оприбуткування продукції, замість поняття поступлення коштів від покупців використовувати поняття сплата постачальникам і т.п..

Твердження (1) і (2), отримані в даній роботі, в такому вигляді як вони є по суті є непридатними для практичного використання, вони скоріше є теоретичними. Так, для успішного застосування даних тверджень необхідно, по-перше, виділити на окремі субрахунки розрахунки з контрагентами за угодами купівлі-продажу, наприклад, 631.01 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками за угодами купівлі-продажу", 631.02 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками за бартерними угодами", 362.01 "Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками за угодами купівлі-продажу" і т.п., по-друге, розробити математичну модель розрахунку так званих чистих валових доходів та витрат (без ПДВ) та врахувати при цьому те, що продукція, що оприбутковується та реалізовується може по різному оподатковуватись податком на додану вартість (за ставками 20 %, 0 % та не оподатковуватись ПДВ взагалі), по-третє, розробити математичну модель розрахунку валових доходів та витрат за угодами купівлі-продажу, що зважає на придбання (збільшення вартості) необоротних активів, товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг) не призначених для виробничого використання (валові витрати не нараховуються), на відвантаження продукції установам, що фінансуються з бюджету (валові доходи виникають по мірі поступлення коштів від покупця) і т.п.. Але незважаючи на те, що розглянута математична модель і є достатньо теоретичною, вона все таки може досить успішно використовуватись як базисна теорія при автоматизації бухгалтерського обліку, зокрема для посвідчення бухгалтерського та податкового обліку, при ручному нарахуванні валових доходів та витрат бухгалтерською службою підприємства, при здійсненні перевіряючих функцій тою ж бухгалтерською службою, аудиторськими фірмами чи контролюючими органами.