

2. Коваленко О. Ю. Фінансовий аналіз : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / О. Ю. Коваленко. – Миколаїв : Ліон, 2012. – 314 с.
3. Круглов М. И. Стратегическое управление компанией / М. И. Круглов. – М. : Рус. деловая л-ра, 1998. – 768 с.
4. Мошнов В. А. Комплексная оценка конкурентоспособности предприятия [Електронний ресурс] / В. А. Мошнов // Корпоративный менеджмент. – Режим доступу : http://www.cfin.ru/management/strategy/estimate_competitiveness.shtml.
5. Офіційний сайт державної установи “Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://smida.gov.ua>.
6. Про затвердження положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації. Наказ Міністерства фінансів України, Фонд державного майна України № 49/121 від 26.01.2001 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 35. – С. 411. – (Офіційний документ Верховної Ради України. Наказ).
7. Смирнов Ю. О. Формування механізму управління фінансовою конкурентоспроможністю підприємства : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / Ю. О. Смирнов. – 2007.
8. Чухрій М. В. Фінансова конкурентоспроможність підприємств та її складові / М. В. Чухрій // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 1. – Т. 1. – С. 27–29.
9. Шемчук Л. О. Конкурентоспроможність підприємства в системі чинників її забезпечення [Електронний ресурс] / Л. О. Шемчук // Матеріали І Міжнар. наук.-практ. Internet-конференції [“Управління економічною діяльністю промислових підприємств в системі сучасних глобалізаційних процесів”]. – Режим доступу : <http://mev-hnu.at.ua/>.

УДК 339.162.4

ББК У422.2

Ковалюк О.М., Кріль Я.Я.

ПОВЕРНЕННЯ ТОВАРІВ У ТОРГІВЛІ: ОБЛІКОВІ ТА ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ

Львівський національний університет
імені Івана Франка,
Міністерство освіти і науки,
молоді та спорту України,
кафедра обліку і аудиту,
79008, м. Львів, просп. Свободи, 18,
тел.: 0322394024,
e-mail: blahodyr@rambler.ru

Анотація. Стаття присвячена дослідженню основних засад обліку повернення товарів у торговельній сфері. Висвітлено проблемні аспекти обміну товару з істотним недоліком на якісний товар. Окреслено особливості коригування доходів і витрат для розрахунку податку на прибуток і зобов'язання з податку на додану вартість.

Ключові слова: витрати, гарантійний термін, дохід, звичайна ціна, істотний недолік, податок на прибуток, податок на додану вартість, продавець, справедлива вартість, товар.

Annotation. The article is devoted to research of basic principles of account of returning of commodities in a point-of-sale sphere. The problem aspects of exchange of commodity are reflected with the substantial failing on a high-quality commodity. The features of correction of profits and charges are outlined for the calculation of income tax and obligation from a tax value-added.

Key words: charges, guarantee term, profit, ordinary price, substantial failing, tax, value-added tax, salesman, fair value, commodity.

Вступ. Визначення особливостей обліку операцій з повернення товару є актуальним питанням, оскільки сучасні ринкові відносини неможливі без операцій купівлі-продажу товарів. Виходячи з умов договору купівлі-продажу товарів, продавець передає покупцю якісний товар. Так, згідно із ч. 1 ст. 675 Цивільного кодексу України від 16.01.2003 р. № 435–IV (далі – ЦКУ), товар, що передається продавцем, повинен відпо-

відати вимогам про якість у момент його передачі покупцю, якщо інший момент визначення відповідності товару цим вимогам не встановлено договором купівлі-продажу. Тобто в договорі може бути вказано, що остаточне встановлення якості товару як належної визначається покупцем не пізніше певного строку (наприклад, одного року) з моменту отримання товару від продавця.

Варто зазначити, що товар може повертатися з ініціативи покупця або продавця. Покупці – суб'єкти підприємницької діяльності керуються нормами ЦКУ, а покупці – фізичні особи здійснюють повернення товару відповідно до вимог Закону України “Про захист прав споживачів” від 12.05.1991 р. № 1023-ХІІ. Отже, особливості обліку операцій з повернення товару в продавця потребують детального дослідження та висвітлення, оскільки за сучасних умов господарювання відбуваються дуже часто. Це питання набуває особливої актуальності, ураховуючи основні аспекти відображення повернення товару, згідно з вимогами Податкового кодексу від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі – ПКУ).

Головні аспекти бухгалтерського обліку операцій з товарами розглянуто М.Білухою, Ф.Бутинцем, Л.Нападовською, В.Сопко, Н.Ткаченко, А.Алексєєвою, О.Бакуровою, О.Веренич, Н.Морозовою, Г.Нашкерською, А.Шаповаловою, В.Горностаєвою та ін. Віддаючи належне науковим напрацюванням цих учених, слід відзначити, що питання обліку повернення товарів змістовно не розглядалися й саме тому потребують подальшого наукового дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження порядку ведення бухгалтерського обліку операцій з повернення товарів на підприємствах торгівлі й, зокрема, визначення особливостей відображення цих операцій з урахуванням вимог податкового законодавства.

Результати. Бухгалтерський облік повернення товару потребує, насамперед, чіткого визначення правових основ здійснення таких операцій. Отже, бувають ситуації, коли покупець приймає рішення повернути продавцю придбаний товар, причому причиною повернення часто є його неналежна якість.

Якщо продавець дає гарантію на товар, то покупець при виявленні істотних недоліків має право пред'явити претензії в межах гарантійного строку. Гарантійний строк може встановлюватися як законом, так і договором. Якщо гарантійний строк не встановлено, покупець може пред'явити вимогу протягом розумного строку, але в межах двох років із дня передання товару покупцю (п. 2 ст. 680 ЦКУ).

Покупці – суб'єкти підприємницької діяльності керуються при цьому ч. 2 ст. 678 ЦКУ, де зазначено, що в разі істотного порушення вимог щодо якості товару (виявлення недоліків, які не можна усунути, недоліків, усунення яких пов'язане з непропорційними витратами або затратами часу, недоліків, які виявилися неодноразово або з'явилися знову після їх усунення) покупець має право, за своїм вибором, або відмовитися від договору й вимагати повернення сплачених за товар грошей, або вимагати заміни товару.

А в ч. 1 ст. 688 ЦКУ зазначено, що покупець зобов'язаний повідомити продавця про порушення умов договору купівлі-продажу стосовно кількості, асортименту, якості, комплектності, тари та (або) упаковки товару в строк, установлений договором або актами цивільного законодавства, а якщо такий строк не встановлено – у розумний строк після того, як порушення могло бути виявлено відповідно до характеру та призначення товару.

Таким чином, маючи намір здійснити повернення товару, покупець направляє продавцю повідомлення про недотримання ним умов договору з відповідною аргументацією. Таке повідомлення може бути оформлено у вигляді листа, претензії, складених у довільній формі, акта відбракування або в іншому вигляді, передбаченому спеціальним нормативним актом або договором між сторонами.

Вимога про повернення товару, згідно зі ст. 697 ЦКУ, може надійти й від продавця на адресу покупця, якщо покупець порушив строк оплати товару, установлений у договорі, або не настали обставини, за яких право власності на товар переходить до покупця.

Щодо фізичних осіб – кінцевих споживачів, то вони при виявленні недоліків придбаного товару діють відповідно до ст. 707–711 ЦКУ та Закону про захист прав споживачів. Причому обсяг прав споживачів залежить від того, наскільки серйозними або, як зазначено в законодавстві, істотними є такі недоліки.

Варто підкреслити, що, відповідно до п. 12 ст. 1 Закону про захист прав споживачів, під “істотним недоліком” слід розуміти такий недолік, що:

- призведе до неможливості або неприпустимості використання придбаного товару за його цільовим призначенням;
- виник з вини продавця товару (його виробника або виконавця, тобто продавця робіт, послуг);
- навіть після його виправлення (видалення) проявляється знову з незалежних від покупця причин і має хоча б одну з наведених ознак, а саме: недолік узагалі не може бути виправлений або на його виправлення потрібно більше 14 календарних днів, або він робить товар зовсім іншим, ніж це передбачено договором.

Істотні недоліки характерні, в основному, для непродовольчих товарів, які складаються з вузлів, деталей і комплектуючих виробів, мають технічні характеристики й супроводжуються експлуатаційними документами. На такі товари встановлюється гарантійний строк.

За загальним правилом, установленим ч. 1 ст. 8 Закону про захист прав споживачів, споживач, який придбав непродовольчі товари й виявив протягом гарантійного чи інших строків, установлених обов’язковими для сторін правилами або договором, недоліки, не зазначені продавцем, має право вимагати:

- 1) пропорційного зменшення ціни;
- 2) безоплатного усунення недоліків товару в розумний строк;
- 3) відшкодування витрат на усунення недоліків товару.

Якщо в товарі виявлено істотний недолік або встановлено, що товар фальсифікований, споживач має право наполягати:

- 1) на розірванні договору та поверненні сплаченої за товар грошової суми;
- 2) заміні товару на такий самий товар або на аналогічний із числа тих, що є в наявності в продавця (виробника), товар.

Отже, незалежно від того чи покупець є юридична, чи фізична особа, він має право вимагати розірвання договору купівлі-продажу з наступним поверненням грошових коштів або наполягати на заміні товару на якісний. Відповідно розглянемо ці операції з точки зору бухгалтерського та податкового обліку.

Бухгалтерський облік. Почнемо із ситуації, коли продавець на вимогу покупця розриває договір купівлі-продажу (у т. ч. усний) і повертає такому покупцеві раніше сплачену останнім за неякісний товар суму коштів. Певна річ, при цьому покупець повертає продавцеві придбаний у нього неякісний товар (табл. 1).

Якщо, повертаючи товар, покупець вимагає заміни товару на якісний, то така ситуація може привести до двох варіантів:

- 1) заміни товару на аналогічний товар;
- 2) заміни товару на товар іншої марки (моделі чи модифікації).

Таблиця 1

Облік повернення товару

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Бухгалтерський облік	
			Дт	Кт
1	Відвантажено товар покупцю	12 000	361	702

Продовж. табл. 1

2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	2 000	702	641
3	Списано собівартість відвантаженого товару	7 200	902	281
4	Надійшли від покупця кошти	12 000	311	361
5	Відкориговано дохід у зв'язку з поверненням неякісного товару	12 000	704	685
6	Відкориговано раніше відображені податкові зобов'язання з ПДВ методом "червоне сторно"	2 000	704	641
7	Відкориговано собівартість поверненого товару методом "червоне сторно"	7 200	902	281

З точки зору бухгалтерського обліку заміна на аналогічний товар розглядається як обмін подібними товарами, а, отже, не потребує коригування доходів. Заміна товару за другим варіантом відображається в обліку як обмін неподібними об'єктами, що призводить до коригування доходів і витрат як у бухгалтерському, так і в податковому обліку стосовно податку на прибуток і податку на додану вартість.

Отже, заміна неякісного товару на якісний в обліку розглядається як бартерна (обмінна) операція, що спричиняє застосування таких правил:

1) якщо обмінюються подібні об'єкти, береться менша з вартостей: або балансова вартість переданих товарів, або справедлива вартість переданих товарів;

2) якщо обмінюються неподібні запаси, тоді в обліку використовується лише справедлива вартість.

Бартерні операції зумовлюють суттєві труднощі в питаннях обліку, згідно з вимогами податкового законодавства, оскільки податки при бартерних операціях нараховуються, виходячи зі звичайної ціни. Відповідно бухгалтер в обліку має справу з трьома видами вартості: справедлива вартість (договірна ціна), звичайна ціна, балансова вартість. Отже, при заміні товару з неякісного на якісний іншої марки, моделі тощо необхідно враховувати те, що така ціна повинна бути на рівні звичайної ціни. У випадку, коли всі три види вартості відрізняються, необхідно брати для розрахунку податкових зобов'язань найбільшу із цін. Отже, на нашу думку, доцільніше в обліку отримати неякісний товар (товар з істотним недоліком) з поверненням грошових коштів, а видачу якісного товару відображати як нову реалізацію з метою уникнення наслідків бартерних операцій.

Розглянемо особливості обліку повернення товару, згідно з вимогами податкового законодавства. У разі якщо після продажу товарів, виконання робіт, надання послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, у тому числі перерахунок у випадку повернення проданих товарів продавцю чи зміна права власності на такі товари, платник податку – продавець і платник податку – покупець здійснюють відповідний перерахунок доходів або витрат у звітному періоді, у якому сталася така зміна суми компенсації (п. 140.2 ст. 140 ПКУ). Згідно з п. 138.4 ст. 138 ПКУ, витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, у якому визнано доходи від реалізації таких товарів. Таким чином, якщо після продажу товарів відбувається повернення їх продавцю, то такий платник, крім здійснення перерахунку (зменшення) доходів у звітному періоді, у якому сталося повернення, повинен одночасно зменшити витрати цього звітного періоду на суму собівартості таких товарів.

У разі повернення товару продавець зобов'язаний відкоригувати податкове зобов'язання, а покупець – податковий кредит. Якщо відбувається заміна товару на якісний товар (бартерна операція), тоді податкове зобов'язання й податковий кредит можуть змінитися у зв'язку зі зміною вартості товару, тобто у випадку збільшення вартості то-

вару на момент обміну береться ціна на момент обміну, а в разі зменшення ціни береться ціна, яка діяла на момент першої купівлі.

Висновки. Отже, слід зазначити, що на практиці під час здійснення заміни продавцем (неякісний товар на такий самий якісний товар іншої моделі) виникає досить багато питань через відсутність загального податкового підходу до розв'язання зазначеної ситуації. Тому в цьому випадку найпростіший вихід для продавця – це оформляти й відображати в бухгалтерському й податковому обліку повернення товару не як одну операцію (тобто у вигляді заміни на новий товар), а як дві: 1-ша операція – повернення неякісного товару з відповідною компенсацією його вартості покупцеві; 2-га операція – продаж нового якісного товару покупцеві. Згідно з вимогами податкового законодавства, здійснення цих двох операцій також дозволить уникнути проблем застосування звичайних цін у момент зміни суми компенсації їх вартості у зв'язку з поверненням товарів у торгівлі відповідно до вимог ПКУ.

1. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Про захист прав споживачів: Закон України від 12.05.1991 р. № 1023-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

УДК 336.22
ББК 65.261

Прокопенко Н.С., Овсянніков І.А., Долга Г.В.

ПОДАТКОВИЙ БОРГ ЗА ПОДАТКОВИМИ ЗОБОВ'ЯЗАННЯМИ З МАЙНОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ: РЕАЛІЇ СЬОГОДЕННЯ

ПВНЗ “Європейський університет”,
Міністерство освіти і науки,
молоді та спорту України,
кафедра фінансів та банківської справи,
03115, м. Київ, б-р акад. Вернадського, 16-В,
тел.: 0974897812,
e-mail: prokopenko_natal@mail.ru

Анотація. У статті здійснено аналіз податкового боргу за податковими зобов'язаннями. Розглянуто структуру податкового боргу за видами податків. Запропоновано шляхи зменшення податкового боргу за податковими зобов'язаннями.

Ключові слова: податковий борг, податкове зобов'язання, податки, податкові платежі, податковий обов'язок, податкові правовідносини.

Annotation. In the article the analysis of tax debt is carried out after tax obligations. The structure of tax debt is considered after the types of taxes. The ways of diminishing of tax debt are offered after tax obligations.

Key words: tax debt, tax obligation, taxes, tax payments, tax duty, tax legal relationships.

Вступ. Головним завданням влади будь-якої країни є побудова та забезпечення ефективного функціонування податкової системи, оскільки податкові надходження займають досить вагомий частку в наповненні бюджетів.