

**Бабій Л.І.**

*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри податкового менеджменту  
та фінансового моніторингу  
Київського національного економічного університету  
імені Вадима Гетьмана*

**DOI: <https://doi.org/10.36059/978-966-397-255-8-13>**

## **ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ І ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ МІЖНАРОДНИХ ЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ З ЕКСПОРТУ ТОВАРІВ**

### **Анотація**

*Зовнішньоекономічна діяльність є саме тим перспективним варіантом господарювання, в умовах воєнного та післявоєнного відновлення економіки України, що має можливість гармонійно поєднувати інтереси держави в досягненні політичної й економічної незалежності з інтересами товаровиробників у збільшенні прибутку. Одним з важливих складових зовнішньоекономічної діяльності є операції з експорту, розвиток експортного потенціалу товаровиробників багато в чому залежить від ефективності роботи митних, податкових та інших державних органів, гармонізації бухгалтерського обліку і аудиту операцій з експорту. При формуванні ефективної економічної системи господарювання товаровиробників в умовах воєнного та післявоєнного відновлення економіки України особливу роль відіграють зовнішньоекономічні відносини, а саме операцій з експорту, вони стають одним з визначальних факторів економічного зростання. Для цілей обліку зовнішньоекономічної діяльності, а саме операцій з експорту було обґрунтовано необхідність застосування оборотних активів, що своєю економічною сутністю є відсутніми або обтяженими, але за якими не передано право власності з відчуженням чи без нього або обтяженнями, розроблена класифікація оборотних активів що враховує їх специфічні властивості при здійсненні операцій з експорту для забезпечення повноти і достовірності оцінки і визнання в обліку операцій з експорту. Операції з експорту товаровиробників в умовах воєнного та післявоєнного відновлення економіки України є одним з засобів утвердження виробників. Підприємства що здійснюють операції з експорту мають переваги у сфері оподаткування, це сприяє підвищенню привабливості і перспективності даної господарської діяльності, дослідження економічної сутності дало змогу визначити види операцій з експорту товаровиробників України.*

**Вступ.** На шляху воєнного та післявоєнного відновлення економіки України, та інтеграції у європейські та світові економічні структури важливого значення для України набуває плідний інформаційний та економічний обмін між бізнесовими колами нашої країни та зарубіжними партнерами. Посилення конкурентоздатності експортних галузей економіки України ставить за необхідність використання новітніх стратегій управління на ринку внаслідок застосування нових методів керівництва, ефективного використання технічного та ресурсного потенціалу. Вирішення цього питання є одним з ключових чинників мобілізації наявних ресурсів, прискорення та поглиблення процесів інтеграції нашої держави в якості повноправного партнера світової спільноти та воєнного та післявоєнного відновлення економіки України.

Успішна зовнішньоекономічна діяльність значною мірою залежить не тільки й не стільки від можливості нормалізації конкуренції на внутрішньому ринку та конкурентоспроможності продукції національного виробника, а й від знання обставин і можливостей її збуту та дотримання умов роботи на ринках зарубіжних партнерів. Такі умови визначаються різними нормами, правилами та елементами національного й міждержавного впливу на міжнародні економічні операції товаровиробників України.

З прискоренням воєнного та післявоєнного відновлення економіки України, а також інтеграцію до світових та європейських економічних структур товаровиробники країни відчують великі труднощі, що спричинені не лише внутрішніми, але і зовнішніми чинниками. Для інтеграції в світове господарство і нівелювання зовнішнього впливу необхідні глибокі поняття теоретико-методологічних та організаційно-практичних питань, пов'язаних з аналізом світової практики. Внутрішні чинники передбачають застосування системного, логічного та структурного підходу який полягає в вивченні господарських процесів, що базуються на таких дисциплінах як економіка підприємства, право, бухгалтерський облік, виробничий менеджмент. Успішність господарювання в конкурентному середовищі, адаптація до нових торговельних стратегій, прибутковість основної діяльності товаровиробників – головне завдання підприємства. Ефективність здійснення операції з експорту товарів, як одного з напрямів діяльності товаровиробників, достовірність відображення їх в бухгалтерському обліку, а також нормативно правове забезпечення, оподаткування та валютне регулювання даного виду діяльності під час воєнного та післявоєнного відновлення економіки України, зумовлює актуальність даного дослідження.

## **1. Теоретичні та методичні основи обліку операцій з експорту товарів**

Зовнішньоекономічна діяльність підприємств суттєво відрізняється від звичайної господарської діяльності в середині країни, має свої специфічні особливості в визначенні і оцінку в обліку операцій з експорту.

Під методикою бухгалтерського обліку операцій з експорту слід розуміти сукупність способів відображення таких операцій в обліку, починаючи від відображення у первинних документах і до формування фінансової звітності, для прийняття ефективних управлінських рішень.

Основу методології операцій з експорту товаровиробників України визначають принципи, закладені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] – принцип превалювання сутності над формою, що визначає визнання доходів і відображення їх в обліку за методом нарахування, тобто з моменту виникнення права на них; – принцип нарахування та відповідності доходів та витрат, відповідно до якого доходи та витрати відображаються в обліку і звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошей, а для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівнювати доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для одержання цих доходів.

Виходячи із зазначених принципів, формується методика процесу реалізації і методика визначення фінансових результатів за операціями з експорту.

Методика процесу реалізації визначає період, в якому має бути визнаний дохід, а також порядок визначення суми доходу від реалізації.

Методика фінансових результатів полягає у порівнянні доходів та витрат за операціями з експорту.

Операції повинні відображатись в обліку відповідно до їх сутності, а не виходячи з юридичної форми. З огляду на це потрібно визначити критерій та основні принципи визнання доходів. Поняття доходу визначено в П(С)БО 15 «Дохід» [7], дохід це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, яке приводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників, засновників).

В процесі визнання доходу від операцій пов'язаних з реалізацією товарів на експорт існують певні особливості.

Реалізація товарів на експорт прямо залежить від базисних умов поставки товарів, які так чи інакше враховують транспортний чинник не лише у експортній ціні, а й у відображенні моменту визнання доходу від реалізації товарів на експорт.

В залежності від базисних умов поставок «Інкотермс – 2020» [14, с. 38] розподіляється ступінь відповідальності кожної із сторін угоди.

Умови групи Е і групи Р відрізняються за обов'язками продавця з доставки товару. Умови групи С і D у цьому відношенні однакові:

продавець доставляє товар у місце призначення і несе всі витрати щодо транспортування вантажу. Відмінність цих груп між собою – у відповідальності за ризик втрати чи ушкодження вантажу. У групі С цю відповідальність несе покупець, у групі D – продавець.

Базисні умови експортних поставок за умовами групи E передбачають визнання доходу в момент відпуску товарів за умов, що покупець має добру репутацію і експортер впевнений в одержанні платежу. Пов'язуючи цей аспект з формами розрахунків, що використовуються в зовнішньоекономічних операціях, таку впевненість може дати, наприклад, авансовий платіж.

Базисні умови поставок груп P, C і D передбачають визнання доходу за різними моментами, що залежать від аналізу економічної суті операцій з реалізації товарів на експорт.

Визнання доходів повинно здійснюватись відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, який визначає порядок реєстрації в бухгалтерському обліку доходів від продажу товарів. Вони можуть визнаватися на момент поставки товару або послуги покупцю, до або після такої поставки. Визначення цього моменту залежить від того, коли ця господарська операція буде відповідати критеріям визнання, визначеності, релевантності та надійності. Дохід відображається, коли він визнаний або може бути визнаний (тобто існує можливість його визнання).

Визнання доходу за товари, продані за готівку чи в обмін інші товари, підтверджується моментом переходу права власності на них від продавця до покупця. Найпоширенішою ситуацією, що відповідає наведеним критеріям визнання доходу, є така ситуація, коли підприємство одержує дохід у вигляді оплати за відвантажені нею товари, в момент їх відвантаження (надання). У бухгалтерському обліку такий дохід відображається за датою продажу товарів. Подібний метод відображення доходу називається відображенням на дату відвантаження.

Існує ряд ситуацій, коли дотримання названих вище критеріїв визнання доходу стає можливим лише після моменту відвантаження товару.

П(С)БО 15 «Дохід» визначає не тільки критерії визнання доходу від реалізації в залежності від того, що було реалізовано – продукція, товари або дохід було одержано внаслідок використання активів підприємства іншими особами, а також виходячи з конкретних умов кожної господарської операції, яка може призвести до виникнення доходу.

Відповідно до п.8 ПСБО 15 «Дохід» [8], момент визнання доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, інших активів) настає у разі наявності таких умов: покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена; є впевненість, що в результаті операції

відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені. Так як перші два критерії впливають з права власності на цінності (майно), то важливим є визначення саме моменту переходу права власності від суб'єкта господарювання (власника) до іншої особи.

А тому, ураховуючи особливості визнання переходу прав власності на товарно-матеріальні та нематеріальні цінності (майно) від продавця к покупцю у моментом їх передачі, відповідно до ст. 334 «Цивільного кодексу України» [13], необхідно уточнити порядок обліку цінностей (майна), що вибувають (відчужуються) для реалізації з підприємства продавця.

Визначення фінансового результату від реалізації товарів на експорт відбувається шляхом зіставлення доходів звітного періоду від реалізації товарів на експорт з витратами, здійсненими для отримання цих доходів.

Аспект доходу відображає збільшення, а аспект витрат – зменшення матеріального активу. Таким чином, доки не буде відображений дохід від реалізації, в обліку не може відбуватися списання товарів, відвантажених на експорт, а також витрат, пов'язаних із проведенням операції з експорту (прямі витрати адміністративного персоналу, що приймає безпосередню участь в управлінні зазначеними операціями (перемови, узгодження, відрядження; прямі витрати із збуту вантажно-розвантажувальні роботи, доставка (транспортування), митні послуги і платежі, інші податки і збори); інші прямі операційні витрати (зменшення валютних курсів)).

Дохід відображається тоді, коли він зароблений, тобто коли компанія виконала той обсяг роботи, здійснення якого дає їй право на одержання доходу відповідно до умов контракту, і коли господарюючий суб'єкт впевнений, що виконаний обсяг роботи буде оплачений замовником.

Дохід визначається при збільшенні активу, а збільшення активу при операції з експорту товарів передбачає збільшення дебіторської заборгованості нерезидента і, одночасно, суми доходу. Але виникає неузгоджене питання, в якій момент необхідно відображати дохід, тому що шлях від українського підприємства до іноземного контрагента не близькій.

Тобто спочатку відбувається відвантаження товару зі складу, після якого можлива передача його організації, яка буде здійснювати доставку через перетин митного кордону України, і тільки після цього відбувається передача товару замовнику за межами митної території України. Абсолютно логічно, що всі ці процедури можуть відбуватися не один день, які не завжди належать на один і той же звітний період.

Саме для таких випадків на підприємствах я пропоную, такі «спірні» питання чітко відобразити в наказі про облікову політику, який повинен передбачати чітке відображення доходу по операціям з експорту товарів.

В бухгалтерському обліку експортер сам визначає критерій, коли операції з експорту товарів найбільш точно будуть відповідати ознакам доходу.

Особливістю відображення операцій з експорту в обліку є те, що у валюті якої б країни не була виражена заборгованість підприємства або

перед підприємством, у бухгалтерському обліку та у звітності її слід привести до єдиної валюти, якою є національна валюта України – гривня. Вимагає цього ст. 5 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [1]. Поряд з використанням єдиної валюти необхідно паралельно враховувати валютні операції у валюті відповідних країн товаровиробників.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про операції з експорту відбуваються відповідно до п. 5 П(С)БО-21 «Вплив валютних курсів» [9] шляхом перерахунку суми, вираженої в іноземній валюті, із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції. Тобто якщо першою подією є відвантаження товару, то для цілей відображення в бухгалтерському обліку така операція перераховується у гривні за курсом НБУ, що діє у момент такого відвантаження. Якщо ж першою подією є отримання передоплати, то в бухгалтерському обліку така операція буде відображена із використанням курсу НБУ, що діяв на дату її здійснення [6, с. 324].

Операції в іноземній валюті при початковому визнанні відображаються в валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті з використанням валютного курсу на дату здійснення операції.

Суму отриманої передплати (авансу) при включення до складу доходу, після відвантаження товару залишається не змінною, так як кредиторська заборгованість у вигляді отриманого авансу – це немонетарна стаття балансу, яка не належить до перерахунку за новим курсом НБУ під час відвантаження, згідно п.7 П(С)БО-21 [9].

Згідно з п.4 П(С)БО-21 [9] а монетарними статтями названі «статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів». Тобто монетарною є та заборгованість, що буде погашатися коштами. Наприклад, дебіторська заборгованість іноземного покупця, яка виникла в результаті попереднього відвантаження продукції. Отже, «немонетарні статті – статті інші, ніж монетарні». А якщо – так, то заборгованість, погашення якої буде здійснюватися в іншій, ніж грошова, формі, є для цілей бухгалтерського обліку немонетарною. Як приклад такої заборгованості, можна навести заборгованість за отриманою раніше попередньою оплатою за товари. Маючи перед нерезидентом кредиторську заборгованість за отриманою від нього передоплатою, підприємство буде класифікувати її як немонетарну, бо погашення такої заборгованості має здійснитися шляхом поставки товарів.

Якщо заборгованість є монетарною (з'явилася в результаті відвантаження або отримання товарів і за нею передбачається оплата коштами), то вона:

- перераховується на кожну дату балансу із використанням валютного курсу, що діє на таку дату;
- перераховується у момент свого «закриття».

При цьому курсові різниці, що виникли в результаті такого перерахунку, включаються в бухгалтерському обліку до складу інших операційних доходів або витрат. Якщо ж заборгованість є немонетарною (отримана попередня оплата за належні поставці товари), то жодних курсових різниць в бухгалтерському обліку за нею не виникне. Списується така заборгованість за тим самим курсом НБУ, що діяв у момент її виникнення (п. 6 П(С)БО 21).

Дата балансу визначена П(С)БО і є датою останнього дня звітного періоду (року або кварталу).

Узагальнення вимог П(С)БО 21 [9] до відображення операцій в іноземній валюті наведено у табл. 1.

Таблиця 1

**Вимоги П(С)БО 21 до відображення операцій товаровиробників в іноземній валюті**

Елементи визнання	Положення П(С)БО 21 щодо моменту визнання операцій в іноземній валюті			
	первісне визнання (П(С)БО 21, пп. 5-6)		на дату балансу (П(С)БО 21, п. 7)	
Об'єкт визнання	Монетарні статті	Немонетарні статті	Монетарні статті	Немонетарні статті
Оцінка	Відображаються		Перераховуються	Не перераховуються і відображаються
	За курсом обміну на дату здійснення операції		За курсом обміну на дату балансу	За історичною собівартістю

За даними табл. 1 можна зробити наступні висновки:

– під час первісного визнання всі операції підприємства в іноземній валюті відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат);

– на дату балансу перерахунку підлягають тільки монетарні статті.

Охарактеризую поняття – курсова різниця – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Розглядаючи, визначення курсової різниці в національних та міжнародних стандартах обліку:

– курсова різниця – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах (П(С)БО 21 [9]);

– курсові різниці – це різниці, які є наслідком відображення в звітності однієї і тієї ж кількості одиниць іноземної валюти у валюті звітності за різними курсами.

П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» вимагає розподілу курсових різниць на операційні та неопераційні, залежно від того, при здійсненні якої діяльності вони виникли, на:

- операційну (виникає при здійсненні основної діяльності, а також діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою);
- не операційну (від інвестиційної або фінансової).

Оскільки експортні товари призначені для вивезення з метою реалізації за межами митного кордону України, то вони є експортними з моменту їх відвантаження на адресу іноземного одержувача. Підставою для обліку експортних товарів та їх руху є оформлені відповідним чином товаросупровідні, транспортні, експедиторські, страхові, складські, розрахункові, митні, претензійно-арбітражні, а також банківські документи.

Визначальним принципом облікової політики підприємства, що формує момент реалізації, виступає дата пред'явлення зазначених вище документів покупцеві або пред'явлення їх до уповноваженого банку, отримання грошових коштів, надання покупцем векселя, комерційного кредиту або іншого документу, який гарантує оплату. Облік виручки в іноземній валюті ведеться в національній та іноземній валюті.

Виручка резидентів в іноземній валюті, згідно ст. 1 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» № 185/94 від 23.09.1994 р. [3], належить зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках в термін виплати заборгованостей, вказаних в контрактах, обмежується нормативно-правовими актами, з дати митного оформлення, тобто виписки ВМД (вантажно-митна декларація) для товарів, які направлені на експорт. Перевищення вказаного терміну, вимагає індивідуальної ліцензії НБУ.

Порушення резидентами термінів отримання виручки від нерезидентів зумовлює стягнення пені за кожний день порушення в розмірі 0,3% від суми не отриманої виручки в іноземній валюті, перерахованої в грошову одиницю України за валютним курсом НБУ на день виникнення заборгованості.

У випадку прийняття судом, Міжнародним комерційним арбітражним судом або Морською арбітражною комісією при ТПП України позовної заяви резидента про утримання з нерезидента заборгованості, яка виникла в результаті недотримання нерезидентом термінів, які передбачені експортними контрактами, згідно Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» [3], призупиняється і пеня за їх порушення в цей період не розраховується.

У випадку прийняття судом рішення про задоволення позову, пеня за порушення термінів отримання виручки не розраховується з дати прийняття позову до розгляду.

Якщо перевищення вказаних термінів обумовлено виникненням форс-мажорних обставин, термін розрахунку пені призупиняється на



весь період дії таких обставин і відновиться з дня, наступного за днем закінчення дії таких обставин.

Підтвердження форс-мажорних обставин є відповідна довідка ТПП або іншого уповноваженого органу країни в якій знаходиться сторона договору або третьої країни, у відповідності з умовами дії договору.

Підтвердженням завершення операції з експорту є відбитки печатки митниці країни-одержувача на товаросупровідних документах і виписки банку про надходження грошових коштів на рахунок підприємства.

Датою відвантаження (навантаження на борт, відправки або прийняття до перевезення) вважається дата видачі транспортного документу. У випадку видачі декількох транспортних документів (від різних дат або різних портів відвантаження) датою відвантаження визнається дата останнього транспортного документу.

Реалізація експортної продукції і експортних товарів відображається за контрактною вартістю відповідно до базисних умов поставки. При визначенні контрактної вартості враховуються облікова вартість і базисні умови поставки. ПДВ і акцизний збір по експортних товарах в контрактні ціни не включаються. Додатковими елементами контрактної вартості експортної продукції і експортних товарів є мито, митні збори і транспортні витрати залежно від базисних умов поставки «Інкотермс – 2020» [14].

Для зв'язку протилежних інтересів контрагентів в міжнародних економічних відносинах і організації їх платіжних відносин застосовують різноманітні форми розрахунків.

При здійсненні операцій з експорту в бухгалтерському обліку відображаються такі господарські факти, як: відвантаження товару зі складу, надходження грошей на поточний рахунок або оприбуткування товару (якщо експорт здійснюється на умовах бартеру), отримання доходу та несення витрат за операцією і визначення фінансового результату. При цьому вирішуються наступні завдання:

- формування достовірної інформації про реалізацію товарів призначених на експорт;
- своєчасне виявлення та правильне визначення фінансового результату від операцій пов'язаних з експортом товарів;
- формування достовірної інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями та посередниками;
- оцінка дебіторської і кредиторської заборгованості і контроль за повнотою і своєчасністю її погашення;
- формування достовірної інформації про курсові різниці;
- контроль за правильністю митного оформлення операцій з експорту.

Для цілей бухгалтерського і податкового обліку важливим є визначення того, що є першою подією при здійсненні операції з експорту: отримання передплати чи реалізація товару; за якою угодою (прямо або через посередника) і формою оплати (грошовою або

бартерною) здійснюється операція. Залежно від цього операція з експорту буде по-різному відображатися в обліку.

Під час здійснення прямого експорт із розрахунками у іноземній валюті. Використання іноземної валюти у розрахунках визначає особливості операцій з експорту товарів, які обумовлюють методику бухгалтерського обліку і оподаткування, а саме:

- погашення заборгованості відбувається у іноземній валюті;
- доходи і витрати первісно оцінюються у іноземній валюті;
- умови поставки визначаються ІНКОТЕРМС-2020.

Тому, у бухгалтерському обліку такого виду операцій потрібно керуватися не тільки відповідними П(С)БО, але й П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів» [9]. У податковому обліку розрахунки у іноземній валюті відносяться до операцій особливого виду, оподаткування яких визначається законодавством.

Порядок визнання доходу в бухгалтерському обліку регламентується П(С)БО 15 «Доход» [7]. Згідно з ним доход від реалізації продукції визнається якщо, по-перше, покупцю передані всі вигоди та ризики, пов'язані з правом власності на товар, по-друге, підприємство не здійснює надалі управління і контроль за реалізованою продукцією, по-третє, сума доходу може бути достовірно визначена та існує впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені. Оскільки для фінансової звітності суттєве значення має момент визнання доходу, що обумовлено вимогами принципу відповідності доходів і витрат, розглядаю детально процедуру визначення моменту, коли бухгалтер має право визнати доход від операцій з експорту у бухгалтерському обліку.

При міжнародних економічних операціях з експорту товар реалізується за іноземну валюту.

У табл. 2. наведено визначення моменту виникнення доходу і закінчення несення витрат, пов'язаних з отриманням цього доходу, залежно від базисних умов поставок за правилами ІНКОТЕРМС-2020 [14]. У колонці 4 табл. 2. відображений момент правомірності визнання доходу у бухгалтерському обліку.

У відповідності зі ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Документи для міжнародних економічних операцій з експорту товарів, які підтверджують виконання угоди з іноземним контрагентом, тобто поставку товару, його транспортування, страхування, зберігання на складах, проходження митного контролю. Види первинних підтверджуваних документів у сфері операцій з експорту залежать в першу чергу від базових умов поставки, які визначаються «ІНКОТЕРМС-2020» [14].

**Момент визнання доходу у бухгалтерському обліку  
на основі правил ІНКОТЕРМС-2000**

<b>Умови ІНКОТЕРМС</b>		<b>Вид транспорту, яким перевозиться товар</b>	<b>Момент передачі всіх ризиків і вигод, а отже визнання доходу</b>
<b>Умовне позначення</b>	<b>Назва в українському еквіваленті</b>		
EXW	Франко-завод	Будь-який	Передача товару покупцю у приміщенні експортера
FCA	Франко-перевізник	Будь-який	Передача товару перевізнику або покупцю у погодженому пункті
FAS	Франко-вздовж борта судна	Морський і річковий	Розміщення товару вздовж борту судна (на причалі) у порту відвантаження
FOB	Франко-борт	Морський і річковий	Розміщення товарів на борту судна у порту відвантаження (перетинання поручнів)
CFR	Вартість і фрахт	Морський і річковий	Аналогічно
CIF	Вартість, страхування і фрахт	Морський і річковий	Аналогічно
CPT	Перевезення оплачене до	Будь-який	Передача товару перевізнику у погодженому пункті
CIP	Перевезення і страхування оплачені до	Будь-який	Аналогічно
DAF	Поставка до кордону	Будь-який	Перетин товаром кордону у погодженому пункті
DES	Доставлено франко-строп судно	Морський і річковий	Розміщення товару на борту судна у погодженому порту призначення
DEQ	Доставлено франко-причал	Морський і річковий	Розміщення товару на причалі у порту призначення
DDU	Поставка, мито не оплачене	Будь-який	Момент надходження товару до погодженого пункту у країні імпорту
DDP	Поставка, мито оплачене	Будь-який	Аналогічно

У відповідності з чинним законодавством, якщо першою подією є реалізація товару, дата відвантаження товару при звичайній реалізації визначається на основі дати видаткової накладної на відпуск товару зі складу, а при реалізації на експорт – за датою ВМД.

Третім критерієм визнання доходу у бухгалтерському обліку є достовірна оцінка доходу і можливість достовірної оцінки витрат, пов'язаних з його отриманням. Доходи від операцій з експорту визначаються у іноземній валюті. На мою думку доцільно розглянути, яким чином визначаються доходи від реалізації за операціями з експорту з урахуванням П(С)БО 21[9].

Якщо першою подією є реалізація товару, то відбувається збільшення активу у вигляді дебіторської заборгованості іноземного партнера і виникнення доходу в розмірі очікуваної оплати. Сума доходу може бути достовірно визначена у відповідності з оговореною у договорі ціною реалізації продукції (товару). У даному випадку за П(С)БО 21 сума доходу буде визнаватись за курсом валюти на дату фактичної реалізації, тобто на дату, коли виконуються всі умови визнання доходу за П(С)БО 15.

Якщо першою подією є отримання авансу від покупця, який за П(С)БО 15 не визнається доходом, виникає немонетарна кредиторська заборгованість покупцю щодо відвантаження йому товару. Сума доходу буде визнана у момент реалізації товару. За П(С)БО 21 сума доходу від реалізації буде визначатись за курсом на дату отриманої передоплати.

Однією з умов визнання доходу у бухгалтерському обліку є достовірне визначення витрат, пов'язаних з його отриманням. Обсяг понесених витрат за операціями з експорту обумовлюється базисними умовами поставки відповідно до «ІНКОТЕРМС-2020» і витратами, які можуть виникнути у процесі поставки. Тому звичайно на момент передачі всіх ризиків та вигод бухгалтер вже може оцінити розмір понесених витрат.

Витрати визнаються у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. До складу витрат на підприємствах торгівлі за П(С)БО 16 «Витрати» [10] відносяться собівартість реалізованих товарів, а також витрати, які не включаються до собівартості: адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати; надзвичайні витрати і податок на прибуток. На основі розгляду положень міжнародних і національних стандартів, умов переходу ризиків і вигід, пов'язаних з володінням продукції (інших оборотних активів) за правилами «Інкотермс-2020» і норм національного законодавства, було уточнено основні критерії визнання доходу при експорті продукції (інших оборотних активів). товарів, робіт, послуг.

Необхідно обґрунтувати правомірність визнання доходу за товаро-обмінними операціями після завершення обмінної операції, так як перехід права власності на активи, що обмінюються, за нормами Цивільного

кодексу України та вимог визнання доходу за ПСБО 15, переходить до сторін одночасно тільки після виконання ними обома зобов'язань за контрактом, що в свою чергу призведе до удосконалення організації обліку операцій з експорту продукції (інших оборотних активів).

## **2. Документальне забезпечення міжнародних економічних операцій з експорту товарів**

Організація документообігу бухгалтерського обліку операцій з експорту визначається рядом факторів, передусім, участю або неучастю в експорті посередницьких організацій, порядком передачі права власності на товари, що експортуються, іноземному покупцю та формою розрахунків з ним.

Основною метою ведення обліку операцій з експорту є встановлення контролю за наявністю, рухом та збереженням товарів, правильним оформленням відповідних документів, своєчасним виставленням претензій до покупців та транспортних організацій за нестачі, брак, порушення термінів поставок. Основними об'єктами обліку операцій з експорту є:

- продукція, товар, інший актив, товари, роботи, послуги;
- валютні кошти і валютні цінності;
- контракти, договори, угоди;
- розрахункові операції з покупцями, банками, митним органом;
- кінцевий фінансовий результат від здійснення окремих операцій з експорту товарів;
- експортери (товаровиробники), споживачі операцій з експорту.

Організація обліку операцій з експорту товарів має три основні складові в залежності від етапів облікового процесу: організація первинного, поточного та підсумкового обліку.

Організація первинного обліку починається з вивчення складу облікових номенклатур. Перелік облікових номенклатур обліку операцій з експорту наведено у таблиці 3.

Основними носіями інформації, на підставі яких здійснюється відображення операцій в обліку є первинні документи.

Основні вимоги до складання бухгалтерських документів викладені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], згідно із яким: «...первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення...».

## Перелік облікових номенклатур з обліку операцій з експорту

Характеристика даних, необхідних для обліку	Напрями використання	Вимірники		У яких носіях інформації фіксуються
		Натуральні	Вартісні	
Вибуття товарів зі складу	Облік кількості товарів, що вибувають	+	+	Видаткова накладна, рахунок-фактура, податкова накладна
Перетин товаром кордону	Підтвердження експортного характеру реалізації	+	+	Вантажно-митна декларація, товаро-транспортна накладна, з/д накладна
Оплата експортованих товарів	Контроль за своєчасністю та повнотою оплати	-	+	Банківська виписка, платіжна вимога
Продаж валюти	Для обліку реалізованої валюти та отриманого гривневого еквіваленту, обліку курсових різниць	-	+	Платіжне доручення, банківська виписка, заява на розподіл валютної виручки

Організація та ведення первинного обліку відбувається у відповідності до ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], в якій зазначається, що «...підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи...»

Для операцій з експорту передбачено перелік первинних документів, який умовно можна поділити наступним чином (рис. 1).

Створення первинних документів здійснюється за участі не тільки бухгалтера, а й інших відповідальних за це осіб (завідувач складу, митний декларант, водій, юрист). Весь процес документоутворення вимагає чіткого упорядкування порядку їх створення та руху документообігу.



**Рис. 1. Первинні документи при операціях з експорту товарів**

Первинні документи, які використовуються для оформлення міжнародних економічних операцій з експорту, можна чітко розділити на чотири групи:

- 1) комерційний договір (контракт);
- 2) товаросупроводжувальні документи;
- 3) документи митного оформлення і контролю;
- 4) платіжні документи в зовнішньоекономічних розрахунках.

Якщо митному органу подається не повний комплект документів або ці документи містять недостовірні дані, суб'єкту ЗЕД може бути відмовлено у постановці до обліку в митному органі. Відповідальність за достовірність заявлених у обліковій картці даних несе керівник підприємства, на яке оформлена картка.

Після надання відповідних документів робітник митниці звіряє копії з оригіналами поданих документів, завіряє обидва примірники облікової картки суб'єкта ЗЕД особистою номерною печаткою, один примірник якої залишається у митниці разом з копіями поданих на облік документів, а інший видається на руки замовнику разом з оригіналами поданих документів як свідоцтво про облік у митних органах. При цьому суб'єкту ЗЕД надається обліковий номер, який заноситься в обидва примірники облікової картки.

Декларування товарів, як правило, здійснюється на митниці по місту реєстрації суб'єкта господарювання. Однак під час здійснення ЗЕД виникають ситуації, коли митне оформлення на митниці по місту реєстрації суб'єкта господарювання у силу властивостей вантажу, специфіки виду транспорту не є доцільним і, виходячи з умов зовнішньоекономічного договору, є економічно не обґрунтованим. У цьому разі декларування та митне оформлення вантажу можуть бути здійснені на митниці не по місту реєстрації компанії. При цьому митне оформлення можливе при умові узгодження цього питання між митницею, у зоні дії якої знаходиться суб'єкт господарювання, і митницею, в якій він збирається здійснити декларування. Таке узгодження здійснюється лише при умові згоди обох митниць на кожен конкретний випадок декларування і оформлюється письмово у вигляді листа-узгодження. Лист-узгодження являє собою документ встановленої форми, який дає право суб'єкту ЗЕД здійснювати декларування і митне оформлення товарів на митниці не по місту його реєстрації (тобто на митне оформлення), при умові, що митниця, в якій зареєстрований суб'єкт ЗЕД, проти цього не заперечує. Лист-узгодження оформлюється лише на одну партію товарів. При цьому забороняється митне оформлення по такому листу-узгодженню піддакцизних товарів.

Для окремих видів товарів встановлено кількісні та вартісні обмеження відносно їх переміщення через митний кордон України – так званий режим ліцензування та квотування.

Квота експортна являє собою обмежений обсяг товарів певної категорії, який визначається у натуральних та вартісних одиницях, які дозволено експортувати з території України упродовж встановленого терміну.

По кожному виду товару може встановлюватися лише один вид квоти.



Квотування здійснюється шляхом видачі індивідуальних ліцензій, до чого загальний обсяг експорту по таких ліцензій не повинен перевищувати обсягу встановленої квоти.

В організації зовнішньоекономічної діяльності, організації бухгалтерського і податкового обліку, здійсненні розрахунків головну роль грає зовнішньоекономічний контракт.

Зовнішньоекономічний контракт є матеріально оформленою угодою двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їхніх іноземних контрагентів, спрямованою на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав і обов'язків у ЗЕД.

Складання контракту – дуже важлива складова зовнішньоекономічної угоди, оскільки саме цей документ регламентує умови угоди, права та обов'язки, а також відповідальність сторін у випадку невиконання договірних.

Важливе значення при укладанні договорів має обов'язкове обговорення питання доставки товару (навантаження, розвантаження, страхування, сплата митних платежів) і момент переходу ризиків від продавця до покупця. Ці базисні умови постачання обумовлені прийнятими в міжнародній практиці торговими термінами, що систематизовані в уніфікованому документі – Міжнародних правилах інтерпретації комерційних термінів «ІНКОТЕРМ-2020» [14].

Згідно статті 9 Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» [2] перевезення пасажирів та вантажу повітряним, річковим, морським, автомобільним та залізничним транспортом підлягає ліцензуванню.

Страховання на Україні як вид господарської діяльності для страхових компаній і як обов'язкова умова перевезення вантажу та пасажирів в останні роки набирає обертів. Страховання вантажу, який експортується за кордон у рамках зовнішньоекономічних договорів куплі-продажу, є добровільним. Вантаж може бути застрахованим або продавцем-резидентом, або покупцем-нерезидентом, в залежності від умов зовнішньоекономічного договору, де зазначається момент переходу права власності (на території України або за її межами). Страхуватися можна як в Україні – у вітчизняних страхових компаніях, так і за кордоном – у страховальників-нерезидентів (наприклад, у залежності від того, по території якої країни проходить більша частина перевезень).

Більшість продавців (покупців) не займаються доставкою вантажу самостійно, а звертаються у транспортні підприємства. Тому на практиці у договорі поставки у Розділі «Відповідальність сторін» зазвичай передбачається відповідальність перевізника перед власником вантажу.

Правила страхування вантажу і відповідальності перевізників розроблюються страховими компаніями самостійно. На сьогодні найбільш відомим і в той же час ризикованим видом перевезення вантажу за кордон є автотранспортні перевезення.

Автоперевізник страхує свою відповідальність, яка може відбутися в наслідок перевищення термінів доставки вантажу, його пошкодження та знищення внаслідок різних подій, по відшкодуванню додаткових витрат. При міжнародних перевезеннях, як правило, обов'язково страхується ще й відповідальність, яка пов'язана з митними процедурами [5, ст. 135].

Підставою для складання страхового договору є письмова заява автоперевізника.

Якщо страхові випадки відбулися, страхувальники мають право робити відповідні запити у медичні заклади, правоохоронні органи не тільки України, але і інших країн, а також і будь-які інші заклади, які можуть надати необхідну страхувальнику інформацію [5, ст. 136].

Виконання зовнішньоторговельних договорів (контрактів) передбачає велику кількість операцій, оформлення яких пов'язане з застосуванням товаросупроводжувальних документів, документів митного оформлення і фінансових розрахунків.

Важливе значення для обліку і сплати митних платежів має інформація про фактурну і митну вартість товарів.

Згідно Митному Кодексу України [6] митна вартість товарів і метод її визначення заявляються митному органу декларантом при експорті товарів шляхом декларування митної вартості. Визначення митної вартості товарів здійснюється за допомогою наступних методів:

- 1) за ціною узгодження відносно імпортованих товарів;
- 2) за ціною узгодження відносно ідентичних товарів;
- 3) за ціною узгодження відносно подібних товарів;
- 4) згідно віднімання вартості;
- 5) згідно додавання вартості;
- 6) резервного.

Митне оформлення товарів і пропуск їх через митний кордон України можуть здійснюватися тільки після сплати митних платежів: мито; митні збори; єдиний збір, стягнутий у пунктах пропуску через державний кордон України; акцизний збір; ПДВ.

До документів, що підтверджують вірогідність ВМД, необхідно додати і Сертифікат походження товару, який видається компетентним органом у країні експортера (в Україні – Торгово-промисловою палатою). Сертифікат про походження товару загальної форми є спеціальним бланком з описом товарів, який подається до митних органів для підтвердження країни походження таких товарів. Подання сертифікату є обов'язковим у випадках, передбачених Митним кодексом України.

Сертифікат повинен однозначно свідчити про те, що зазначений товар походить з відповідної країни, і має містити:

- письмову заяву експортера про країну походження товару;
- письмове посвідчення компетентного органу країни вивезення, який видав сертифікат, про те, що наведені в сертифікаті відомості відповідають дійсності.

Перелік компетентних органів, а також зразки відбитків їх печаток та зразки підписів осіб, уповноважених засвідчувати сертифікати, доводяться до митних органів Держмитслужбою України.

Підставою для бухгалтерських записів з обліку операцій з експорту товарів є належним чином оформлені документи. Облік операцій з експорту товаровиробників здійснюється в єдиний грошовій одиниці України. В первинних документах записи вартісних показників відображаються у тій грошовій одиниці, в якій фактично здійснюються операції з експорту, саме від належного документального забезпечення міжнародних економічних операцій з експорту товарів залежить реальну оцінку та визнання в обліку операцій з експорту товарів, що призводить до підвищення інформативності бухгалтерського обліку та звітності підприємств.

### **3. Особливості обліку операцій з експорту товарів**

Підвищення достовірності облікових даних за операціями з експорту товарів, полягає в чіткій організації та дотриманні вимог в процесі здійснення операцій експорту:

- відображення в бухгалтерському обліку валютних операцій в валюті їх здійснення, паралельно в валюті звітності за курсом НБУ на дату здійснення такої операції;
- своєчасне надання адміністрації, податковим і статистичним органам інформації про результати діяльності товаровиробників України;
- забезпечення своєчасних і правильних розрахунків за операціями з експорту товарів.

Проведений аналіз обліку міжнародних економічних операцій з експорту товарів дає можливість дійти висновку, що найбільш складними і відповідальними з погляду методики обліку є облік доходів і витрат, активів і зобов'язань за цими операціями, особливо на етапах визнання, класифікації і оцінки. Точне визнання, правильна класифікація і достовірна оцінка – запорука вірного обліку, для прийняття управлінських рішень.

Процедура визнання стандартна і обов'язкова для всіх об'єктів обліку, вона дає можливість визначити їх місце в фінансовій звітності: чи є даний об'єкт активом або витратами, чи приведе його поява до збільшення зобов'язань або доходів. Критерії визнання для кожного виду об'єктів обліку встановлено національними стандартами обліку.

Так, для правильного визначення моменту визнання доходу від операцій з експорту потрібно враховувати положення П(С)БО 15 «Дохід» [7]. Відповідно до цього стандарту, дохід від реалізації товарів, визнається за наявності наступних умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на товар;

- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованим товаром;
- сума доходу може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що внаслідок операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Якщо дохід не може бути достовірно визначений, його відображують у бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Для визнання доходу від реалізації товарів на експорт важливо визначити «момент часу», коли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на товар, передаються покупцеві. Чи збігається він з моментом, коли юридичне право власності переходить покупцеві? Національний стандарт не дає коментарів з цього приводу, що обумовлює проблеми застосування цього критерію на практиці, особливо для підприємств, що здійснюють міжнародні економічні операції з експорту товарів.

Відповідно до норм ЦК України при виконанні договорів міни „право власності на товари, що обмінюються, переходить до сторін одночасно після виконання зобов'язань відносно передачі майна обома сторонами, якщо інше не встановлене договором або законом» [13]. Ґрунтуючись на цьому положенні, більшість наукових фахівців і практикуючих бухгалтерів прийшли до висновку, що у разі, якщо за бартерною операцією першою подією є відвантаження товарів, дохід потрібно відображувати в бухгалтерському обліку тільки на дату здійснення заключної операції. Відповідно на цю саму дату слід визнавати активи у разі якщо за обмінною операцією перша подія – отримання активу. До здійснення заключної операції такі активи слід обліковувати на позабалансових рахунках.

Вважаю такий погляд хибним, оскільки для переходу ризиків за договором міни зовсім не потрібно переходу права власності (ст. 668 ЦКУ). Головне, щоб товар було передано покупцеві. Вигоди, пов'язані з розпорядженням або споживанням об'єкта обміну при його передачі, також переходять до покупця, продавець вже не зможе його спожити або реалізувати третій особі. Це не суперечить МСБО. Так, у п. 14 МСБО 18 «Дохід» відповідна умова визнання доходу подана так: «за підприємством не залишається ані подальша участь керівництва у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за реалізованими товарами». Тобто, в МСБО відображення доходу пов'язано з відсутністю участі тільки у володінні (а не у всіх складових права власності). Крім того, в п. 15 цього стандарту зазначено, що в окремих випадках передача ризиків і винагород від володіння відбувається не одночасно з передачею юридичного права власності або з передачею володіння.

Відповідно до п. 8 ПСБО 15 «Дохід», момент визнання доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, інших активів) настає у разі наявності таких умов: покупець передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена; є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені. Так як перші два критерії впливають з права власності на цінності (майно), то важливим є визначення саме моменту переходу права власності від суб'єкта господарювання (власника) до іншої особи.

А тому, урахувавши особливості визнання переходу прав власності на товарно-матеріальні та нематеріальні цінності (майно) від продавця к покупцю у моментом їх передачі, відповідно до ст. 334 «Цивільного кодексу України» необхідно уточнити порядок обліку цінностей (майна), що вибувають (відчужуються) для реалізації з підприємства продавця.

Такими моментами можуть бути як передача (вручення) цінностей (майна) безпосередньо покупцю, так і перевізникові у разі його відчуження без зобов'язання доставки (до передання цінностей (майна) прирівнюється вручення коносаменту або іншого товарно-розпорядчого документа). Тобто передача (вручення) цінностей (майна), що відчужені для виконання договорів купівлі-продажу може відбуватися за місцем знаходження продавця, або покупця, або перевізника, або іншим встановленим договором місцем. А тому у всіх випадках (крім за місцем знаходження продавця) складається ситуація коли відчужені цінності (майно) відсутні у наявності, а момент передачі прав власності на них покупцю ще не настав. Така ситуація ускладнює як облік самих відчужених цінностей за рахунками на яких вони обліковуються у разі своєї наявності, так і облік доходів, витрат, інших активів, заборгованостей, капіталу та інших чинників, пов'язаних з їх відчуженням.

Це стосується всіх господарських операцій, що впливають з договорів купівлі-продажу продукції, товарів, робіт, послуг та інших активів (постачання, оптова, роздрібна торгівля, міна (бартер), консигнація, агентські договори тощо). У разі коли мова йде про передачу до прийняття результатів робіт та послуг, слід зупинитися на визнанні доходу від їх реалізації.

Так, у ПСБО 15 «Дохід» відсутня вимога щодо критеріїв, які витікають з прав власності на цінності (активи), у разі передачі до прийняття результатів робіт та послуг, і це коли більшість виконаних робіт і послуг мають матеріальну форму і для їх виробництва споживаються різні активи (ресурси). Тому на думку автора було б доцільно додати до критеріїв визнання доходу від реалізації робіт,

послуг вимогу передачі контролю, ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на результати праці з їх виконання.

Крім того, відсутність активів відбувається в результаті здійснення операцій з надання власником у користування, розпорядження, володіння цінностей (майна) без передачі права власності (інші типи вибуття активів) за договорами передачі у тимчасове користування (оренду), у переробку, під заставу тощо, які передбачають право цього власника на отримання певного доходу. Зазначені економічні принципи отримання доходу без передачі права власності на активи закріплені у п. 20 ПСБО 15 «Дохід», де до такого доходу віднесений дохід, що виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами. Такий дохід визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо: імовірно надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією; дохід може бути достовірно оцінений. Як видно наведені критерії практично збігаються з двома останніми критеріями визнання доходу від реалізації продукції (товарів, інших активів), що підтверджує законодавчо встановлене право власності на цінності приносити дохід.

Також в діяльності підприємств існують ситуації коли на активи підприємства накладається арешт або різні застереження щодо їх використання (обмеження) у разі порушення митного, цивільного, господарського та іншого законодавства, а також підприємство добровільно обтяжує свої активи, що передаються під заставу (іпотека, заклад) у разі здійснення господарських операцій з залучення коштів інших суб'єктів господарювання.

Враховуючи вищезазначене, автором пропонується внести зміни до порядку обліку оборотних активів, за ознакою «оборотні активи, що відсутні та обтяжені без передачі права власності». Це поглибить економічну сутність щодо визнання та оцінки таких активів в обліку та дозволить використовуючи метод «система рахунків» внести зміни до діючого плану рахунків бухгалтерського обліку і порядку його застосування.

До оборотних активів, що відсутні (з відчуженням чи без нього) без передачі права власності автором віднесені оборотні активи, що фактично відсутні у наявності підприємства (власника) але право власності на які за ним зберігається і може бути юридично (документально) підтверджене.

До обтяжених оборотних активів, відносяться активи на які накладено арешт або застереження щодо обмеження у використанні та активи, що перебувають під заставою, але за ними збережено права власності до прийняття виконавчого рішення.

Для цього пропоную ввести рахунок 29 «Відсутні та обтяжені оборотні активи», який представлений в таблиці 4.

**Характеристика запропонованого рахунку 29  
«Відсутні та обтяжені оборотні активи»**

<i>Рахунок 29 «Відсутні та обтяжені оборотні активи»</i>		<i>Операції, які пропонується обліковувати на рахунку</i>
291	«Відсутні оборотні активи до передачі права власності за плату»	Операції реалізації за договорами купівлі-продажу, комісії, консигнації, агентськими договорами;
292	«Відсутні оборотні активи до передачі права власності на іншій компенсаційній основі»	Операції міни (бартеру) у разі якщо першою подією є передача активу (результатів робіт, послуг) до моменту отримання іншого активу (результатів, робіт, послуг), фінансової оренди (лізингу) на час її строку дії, внесків до статутного капіталу до моменту отримання акцій (оформлених часток) від учасника спільної діяльності;
293	«Відсутні оборотні активи до передачі права власності на безоплатній основі»	Операції з безоплатної передачі активів;
294	«Оборотні активи передані у тимчасове користування»	Операції з оперативної оренди та переробки давальницької сировини;
295	«Інші відсутні оборотні активи без передачі права власності»	Операції з передачі активів на збереження (схорон) та у всіх інших випадках реалізації власником його права володіння, користування розпорядження;
296	«Оборотні активи добровільно обтяжені»	Операції з добровільного обтяження активів (застава – іпотека, заклад);
297	«Оборотні активи примусово обтяжені»	Операції з примусового обтяження активів (арешт, конфіскація, реквізиція, обмеження у використанні).

Оцінка і визнання в обліку таких оборотних активів (що включають готову, продукцію, товари, результати робіт і послуг (закінчені витрати з виконання робіт, послуг), інші активи здійснюється за балансовою вартістю тих оборотних активів, що переведені до них з інших рахунків другого класу. Такі оборотні активи поділені на дві групи.

До першої групи відносяться відсутні оборотні активи, що поділяються на дві підгрупи. До першої підгрупи відносять відсутні оборотні активи, що підлягають відчуженню у власника але до певного терміну (визначеної дати або події) право власності на них не передано іншій особі як це очікується, тобто зміна власника ще не відбулася хоча передбачається. Ця підгрупа поділяється на оборотні активи, що відчужуються на платній (компенсаційній) основі (купівля-продаж, міна (бартер), фінансова оренда (лізинг), внесок до статутного капіталу) або на безоплатній (без компенсаційній) основі (дарування). Для цього автором пропонується ввести наступні субрахунки: 291 «Відсутня

оборотні активи до передачі права власності за плату» для обліку операції з реалізації продукції, товарів, робіт, послуг за договорами купівлі-продажу, комісії, консигнації, агентськими договорами, до моменту передачі зазначених активів покупцю або уповноваженій особі, або перевізнику та (або) до моменту його реалізації комісіонером, агентом (посередником); 292 «Відсутні оборотні активи до передачі права власності на іншій компенсаційній основі» для обліку операцій міни (бартеру), у разі якщо першою подією є передача активу до моменту отримання іншого активу, фінансової оренди (лізингу) на час її строку дії, внесків до статутного капіталу до моменту отримання акцій (оформлених часток) від учасника спільної діяльності; 293 «Відсутні оборотні активи до передачі права власності на безоплатній основі» для операцій з безоплатної передачі активів (дарування).

До другої підгрупи першої групи відносяться відсутні оборотні активи, що надаються власником іншій особі в користування, розпорядження, володіння, за якими передача права власності не відбувається. До них відносяться активи передані у тимчасове користування (оперативну оренду) на час дії її строку, у переробку давальницької сировини до моменту її завершення. Для цього пропонується ввести наступні рахунки: 294 «Оборотні активи передані для тимчасового використання» для операцій з оперативної оренди та переробки давальницької сировини; 295 «Інші відсутні оборотні активи без передачі права власності» для операцій з передачі активів за господарськими договорами на збереження (схорон) та у всіх інших випадках реалізації власником його права володіння, користування розпорядження активом без передачі прав власності до кінця строку дії зазначених договорів.

До активів другої групи відносяться оборотні активи, що мають правове обтяження, перебувають у наявності або відсутні, і поділяються на дві підгрупи: добровільно обтяжені активи за договорами застави до моменту закінчення строку дії договорів обтяження – рахунок 296 «Оборотні активи добровільно обтяжені» для операцій з добровільного обтяження активів (застава – іпотека, заклад) та на активи, що примусово обтяжені до моменту прийняття виконавчого рішення уповноваженим органом щодо права власності на них (арешт, конфіскація, ревізія, обмеження у використанні) – рахунок 297 «Оборотні активи примусово обтяжені» для операцій примусового обтяження активів .

Введення рахунку 29 «Відсутні та обтяжені оборотні активи» передбачає внесення змін у порядок відображення в бухгалтерського обліку вищезазначених операцій у тому числі пов'язаних з експортом товарів (продукції, робіт, послуг, інших активів), а саме: в момент відокремлення активів здійснювати запис за кредитом рахунків 26 (28, 23, 22, 20, 10, 11, 12) у дебет рахунку 29, а у момент визнання



доходу, витрат (операції, постачання, оптово-роздрібною торгівлі, консигнація, тощо) надходження іншого активу в обмін на переданий актив (операції міни, переробки (давальницька сировина)) або повернення активів з оренди, зняття застави або арешту, здійснюються відповідні записи у кредит рахунку 29 та дебет рахунків витрат (90 – у разі реалізації продажу, 94 у разі не відповідності іншим ознакам визнання доходу, втрати, примусового відчуження) або рахунків різних активів, що надходять у результаті операцій міни, повернення з оперативної оренди, застави, арешту, зберігання тощо або рахунків витрат у разі їх не повернення. Тобто, використання цього рахунку не суперечить оцінці доходу і за всіма іншими критеріями, а не тільки критеріям, що впливають з передачі прав власності.

Пропоную внести зміни до порядку обліку оборотних активів, за ознакою «оборотні активи, що відсутні та обтяжені без передачі права власності». Це поглибить економічну сутність щодо визнання та оцінки таких активів в обліку та дозволить використовуючи метод «система рахунків» внести зміни до діючого плану рахунків бухгалтерського обліку і порядку його застосування.

Ураховуючи критерії визнання доходом операції з реалізації товарів, інших активів необхідно доповнити новим змістом порядок їх обліку на деяких позабалансових рахунках.

Так, для операцій міни (бартеру), як специфічних договорів купівлі-продажу у випадку коли першою подією є їх надходження від продавця автором пропонується доповнити порядок обліку на позабалансовому субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» наступним чином: «одержаних від постачальників (продавців) за договорами купівлі-продажу, міни (бартеру) але несплачених товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), заборонених до витрачання до їх оплати (обміну на інші активи)» та порядок обліку переданих для міни (бартеру) результатів робіт і послуг на рахунку 03 «Контрактні зобов'язання» наступним чином: «одержаних від постачальників (продавців) за договорами міни (бартеру) результати виконаних робіт (наданих послуг) без права використання до їх обміну на інші активи, результати роботи і послуг».

Уточними порядок обліку товарно-матеріальних цінностей, що передані покупцю але з обумовлених причин знаходяться на відповідальному зберіганні моментом передачі права власності на них: «товарно-матеріальні цінності за якими передано право власності покупцю (сплачених або належних до сплати) та, які дозволено, як виняток, залишати на відповідальному зберіганні, оформлених охоронними розписками, та з не вивезених причин, не залежних від підприємства, тощо». Це дозволяє визначати момент визнання доходу за фактично реалізовані товарно-матеріальні цінності покупцю незалежно від того, що ці цінності продовжують знаходитися на підприємстві.

Також слід доповнити порядок обліку товарно-матеріальних цінностей прийнятих на комісію підприємством комісіонером від підприємства комітента, що здійснюється на позабалансовому субрахунку 024 «Товари, прийняті на комісію» моментом належності права власності на передані товари підприємству комітенту, що дозволяє уточнити порядок визнання доходу від реалізації вказаних товарів кожним учасником договором комісії (консигнації) тощо: «обліковуються одержані товари у межах договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі ними права власності на такі товари». А саме – це дозволяє не вважати момент передачі товарів (готової продукції) підприємством комітентом моментом визнання доходу від їх реалізації та розкриває суть невизнання доходом підприємством комісіонером момент надходження коштів від споживачів (покупців) за реалізовані ним товари.

Принцип відповідності доходів і витрат потребує нового тлумачення собівартості реалізованої продукції, робіт послуг, що включає лише виробничу собівартість, а собівартість реалізованих товарів або виробничих запасів є фактичною (повною) і не включає лише торгові націнки для їх реалізації. А це значить, що накладні (невиробничі) витрати, що є прямими для операцій з експорту (прямі витрати адміністративного персоналу, що приймає безпосередню участь в управлінні зазначеними операціями (перемови, узгодження, відрядження); прямі витрати із збуту вантажно-розвантажувальні роботи, доставка (транспортування), митні послуги і платежі, інші податки і збори тощо); інші прямі операційні витрати (зменшення валютних курсів) включаються до відповідних витрат звітного періоду – 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», хоча можуть бути безпосередньо віднесені до собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг – рахунок 90, що дозволить визначати пряму (виробничу і невиробничу) собівартість (балансову вартість) експортних операцій. А тому пропоную залишати на витратах звітного періоду лише непрямі (спільні для всіх видів продукції, робіт, послуг) адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати, всі ж прямі невиробничі витрати розподіляти за видами реалізованої продукції, робіт, послуг з використанням рахунку 90.

Дана пропозиція дозволить використати однозначний підхід та обґрунтування пропозиції, спрямованої на удосконалення вітчизняних стандартів у напрямі розширення підходів до класифікації доходів залежно від характеру тієї чи іншої операції реалізації, визначення справедливої вартості та критеріїв визнання доходу від операцій з експорту продукції (інших оборотних активів). Це сприятиме більш

якісному формуванню інформації в фінансовій звітності та гармонізації положень національних і міжнародних стандартів.

**Висновки.** Теоретичні та науково-методичні основи і практичні положення обліку операцій з експорту товаровиробників України повинні бути направлені на удосконалення інформаційної та контрольної функцій обліку. Облікова інформація повинна відповідати вимогам положень (стандартів) бухгалтерського обліку щодо формування достовірної та об'єктивної фінансової звітності. Отже, завдання обліку операцій з експорту вимагають удосконалення методики та організації їх облікової оцінки, яка повинна ґрунтуватись на національних положеннях (стандартів) бухгалтерського обліку та можливості ефективного використання комп'ютерних технологій.

Підбиваючи підсумки, зазначу, що в умовах воєнного та післявоєнного відновлення економіки України, і інтеграцію країни в світовий економічний простір, вступ до ЄС, важливого значення набуває інформація про фінансові результати господарської діяльності підприємств, як для прийняття ефективних управлінських рішень на рівні підприємства, так і для розрахунку загальнодержавних статистичних показників. Важливість показника прибутку (збитку) для внутрішніх та зовнішніх користувачів підтверджує об'єктивну необхідність запровадження єдиних принципів, методологічних засад визнання доходів та витрат за операціями з експорту.

На основі розгляду положень міжнародних і національних стандартів, умов переходу ризиків і вигід, пов'язаних з володінням продукції (інших оборотних активів) за правилами «Інкотермс-2000» і норм національного законодавства, було уточнено критерії визнання доходу з врахуванням специфічних особливостей об'єктів та правових умов угоди при експорті продукції (інших оборотних активів) товаровиробників України.

Обґрунтовано правомірність визнання доходу за товарообмінними операціями після завершення обмінної операції, так як перехід права власності на активи, що обмінюються, за нормами Цивільного кодексу України та вимог визнання доходу за ПСБО 15, переходить до сторін одночасно тільки після виконання ними обома зобов'язань за контрактом, що в свою чергу призведе до удосконалення організації обліку операцій з експорту продукції (інших оборотних активів).

Доповнення Інструкції щодо використання плану рахунків Для цього автором пропонується ввести рахунок 29 «Відсутні та обтяжені оборотні активи». Оцінка і визнання в обліку таких оборотних активів (що включають готову, продукцію, товари, результати робіт і послуг (закінчені витрати з виконання робіт, послуг), інші активи здійснюється за балансовою вартістю тих оборотних активів, що переведені до них з інших рахунків другого класу. Такі оборотні активи поділені на дві групи, класифікація оборотних активів, що відсутні, обтяжені, за якими

момент передачі права власності не настав при здійсненні операцій з експорту для забезпечення повноти і достовірності оцінки і визнання в обліку операцій з експорту.

Дані пропозиції дозволяють використати однозначний підхід та обґрунтування пропозиції, спрямованої на удосконалення вітчизняних стандартів у напрямі розширення підходів до класифікації доходів залежно від характеру тієї чи іншої операції реалізації, визначення справедливої вартості та критеріїв визнання доходу від операцій з експорту продукції (інших оборотних активів). Це сприятиме більш якісному формуванню інформації в фінансовій звітності та гармонізації положень національних і міжнародних стандартів.

### **Список використаних джерел:**

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://portal.rada.gov.ua>
2. Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.07.2000 р. № 1775-III. URL: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)
3. Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.1994 р. №185/94-Вр (із змінами і доповненнями). URL: <http://portal.rada.gov.ua>
4. Кадуріна Л. О. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. для студ. вищих навч. закладів і вузів. Київ : Слово, 2016. 288 с.
5. Кадуріна Л.О., Стрельнікова М.С. Облік зовнішньоекономічної діяльності на підприємствах України: теорія, практика, рекомендації : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2017. 606 с.
6. Митний кодекс України. URL: <http://portal.rada.gov.ua>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» ; затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» ; затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» ; затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193. URL: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
10. Положення про вантажну митну декларацію ; затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 09.06.1997 р. № 574 (із змінами і доповненнями). URL: [www.kmu.gov.ua](http://www.kmu.gov.ua)
11. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок визначення митної вартості товарів та інших предметів у разі переміщення їх через митний кордон України» від 05.10.1998 р. № 1598. URL: [www.kmu.gov.ua](http://www.kmu.gov.ua)
12. Постанова Кабінету Міністрів України і Національного банку України «Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті» від 21.06.1995 р. № 444. URL: [www.kmu.gov.ua](http://www.kmu.gov.ua)
13. Цивільний кодекс України із змінами і доповненнями. внесеними Законом України від 19.06.2003 р. № 980-IV. URL: <http://portal.rada.gov.ua>
14. Правила ИНКОТЕРМС-2020. URL <https://ua.kuehne-nagel.com/-/znannya/inkoterms>

## АВТОРИ МОНОГРАФІЇ

**Анісімова О.Ю.** – кандидат економічних наук, завідувач сектору аналізу освітнього фінансування ДНУ «Інститут освітньої аналітики»

**Бабій Л.І.** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри податкового менеджменту та фінансового моніторингу Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

**Бойко В.В.** – доктор економічних наук, професор кафедри менеджменту організацій Національного університету «Львівська політехніка»

**Бондарук Т.Г.** – доктор економічних наук, професор, провідний науковий співробітник відділу державних фінансів Державної установи «Інститут економіки та прогнозування Національної академії наук України»

**Ванькович Ю.М.** – здобувач ступеня доктора філософії з економіки Національного університету «Львівська політехніка»; директор ПП НВФ «ГЕОНАФТОГАЗПРОЕКТ»

**Гончаренко С.М.** – старший викладач Київського національного університету технологій та дизайну

**Демидьонук І.А.** – аспірант Державної навчально-наукової установи «Академія фінансового управління»

**Затонацька Т.Г.** – доктор економічних наук, професор, професор кафедри економічної кібернетики Київського національного університету імені Тараса Шевченка

**Затонацький Д.А.** – доктор філософії PhD з економіки, докторант ДННУ «Академія фінансового управління»

**Коломієць В.М.** – доктор економічних наук, доцент, професор кафедри обліку та економіки Мелітопольського інституту державного та муніципального управління «Класичного приватного університету»

**Кононова О.Є.** – доктор економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів, економіки та підприємництва ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури»

**Краснюк М.Т.** – кандидат економічних наук, доцент, Київський національний університет імені Вадима Гетьмана

**Краснюк С.О.** – старший викладач Київського національного університету технологій та дизайну

**Метеленко Н.Г.** – докторка економічних наук, професорка, директорка Інженерного навчально-наукового інституту імені Ю.М. Потебні Запорізького національного університету

**Оглобліна В.О.** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри Інформаційної економіки, підприємництва та фінансів наукового інституту імені Ю.М. Потебні Запорізького національного університету

**Петруха Н.М.** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри менеджменту в будівництві Київського національного університету будівництва і архітектури

**Петруха С.В.** – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри менеджменту в будівництві Київського національного університету будівництва і архітектури

**Рябець Н.М.** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри міжнародного менеджменту Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

**Сиротюк Г.В.** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри економіки Львівського національного університету природокористування

**Сумма В.С.** – аспірант кафедри інформаційної економіки, підприємництва та фінансів Інженерного навчально-наукового інституту імені Ю.М. Потебні Запорізького національного університету

**Тарасенко М.І.** – аспірантка Державної навчально-наукової установи «Академія фінансового управління»

**Тимків І.В.** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри міжнародного менеджменту Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

**Чиркова Ю.Л.** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри зовнішньоекономічної та митної діяльності Національного університету «Львівська політехніка»

**Шевченко Л.С.** – докторка економічних наук, професорка, професорка кафедри економічної теорії Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

**Шпатакова О.Л.** – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри економіки підприємств ДВНЗ «Приазовський державний технічний університет»