

О. І. Конопля

студ. II курсу

спеціальність «Облік і оподаткування»

Науковий керівник: д.е н., проф. О. В. Побережець

АНАЛІЗ ВПЛИВУ ПРАВИЛ «ІНКОТЕРМС» НА ОРГАНІЗАЦІЮ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ

Досліджувана тема є актуальною, оскільки суб'єкти господарювання, перебуваючи в умовах глобальних інтеграційних процесів, для формування умов реалізації договірних відносин все частіше орієнтуються на міжнародні рекомендації, найпоширенішими з яких є Міжнародні правила тлумачення комерційних термінів (правила «Інкотермс»), які впливають на ефективність

організації розрахункових операцій на підприємстві.

Необхідно підкреслити, що «Інкотермс» (з англ. – Incoterms, International Commercial Terms) – це міжнародні комерційні умови, розроблені Міжнародною торговою палатою, які призначені для визначення обов’язків, витрат і ризиків, пов’язаних з доставкою товарів від продавця покупцю [1]. Зазначимо, що дані правила притаманні не тільки міжнародним договорам, але й успішно використовуються суб’єктами національного макроекономічного середовища.

Важливим аспектом правил «Інкотермс» формування чітких рекомендацій щодо передачі прав власності на товар від одного суб’єкту до іншого, з визначенням можливих ризиків, які можуть виникнути під час транспортування різними та можливими засобами відповідних вантажів.

Правила «Інкотермс» представлені у декількох редакцій. Вперше вони були опубліковані в 1936 р. У подальшому – у 1953, 1967, 1976, 1980, 1990, 2000, 2010 і 2020 рр., у зв’язку з розвитком торгівлі й транспорту, до них були внесені зміни й доповнення. Крім того, трансформація певних правил та норм значно підвищила ефективність міжнародної торгівлі, з урахуванням національних особливостей. Важливо, що на сьогоднішній день суб’єкти господарювання можуть користуватися правилами «Інкотермс» будь-якої редакції, для чого в договорі постачання сторонам необхідно зазначити конкретний їх номер.

Остання офіційна редакція правил «Інкотермс – 2010», яка сьогодні найбільш поширена серед господарюючих суб’єктів України, діє з 01.01.2011 і передбачає використання 11 визначених умов поставки (табл. 1 – розроблено автором на основі [2]).

Таблиця 1

Правила «Інкотермс – 2010»

Група	Назва терміну			Вид транспорту	Перехід ризиків	Обов’язки продавця (скорочено)
	Скорочена	Повна	Переклад			
Категорія Е (Відвантаження)	EXW	Ex Works	Франко-завод	Будь-який	У момент передачі товару на склад продавця	Мінімальний ризик для продавця: продавець передає товар на заводі або своєму складі, не несе відповідальності за відвантаження
Категорія F (Основні перевезення)	FCA	Free Carrier	Франко-перевізник	Будь-який	У момент передачі перевізнику на склад продавця	Поставка товару перевізнику, вказаному покупцем

ня, не оплачені продавцем)	FAS	Free Alongside Ship	Франко вздовж борта судна	Морські та внутрішні водні перевезення	У момент розміщення товару вздовж борта судна	
	FOB	Free On Board	Франко борт	Морські та внутрішні водні перевезення	З моменту повного завантаження на борт судна	
Категорія С (Основні перевезення, оплачені продавцем)	CFR	Cost and Freight	Вартість й фрахт	Морські та внутрішні водні перевезення	З моменту завантаження на борт судна	Продавець укладає договір доставки товару, але не несе відповідальності за ушкодження або загибель товару
	CIF	Cost, Insurance and Freight	Вартість, страхування, фрахт	Морські та внутрішні водні перевезення	З моменту повного завантаження товару на борт судна	
	CIP	Carriage and Insurance Paid To	Фрахт / перевезення та страхування сплачені до	Будь-який	У момент доставляння / передачі перевізнику	
	CPT	Carriage Paid To	Фрахт / перевезення сплачені до	Будь-який	У момент доставляння / передачі перевізнику	
Категорія D (Доставка)	DAT	Delivered At Terminal	Поставка на терміналі	Будь-який	У момент доставки товару на термінал покупця.	Продавець несе всі витрати і ризики, пов'язані з доставкою товару в країну покупця
	DAP	Delivered At Point	Поставка до пункту	Будь-який	У момент доставки товару до пункту вказаного покупцем	
	DDP	Delivered Duty Paid	Поставка зі сплатою мита	Будь-який	У момент передачі товару у розпорядження покупця	

Крім того, з 01.01.2020 запроваджено нову редакцію правил «Інкотермс – 2020», яка передбачає наступні зміни [3]:

1) видалення терміну EXW у зв'язку з тим, що дані умови не відповідають Митному кодексу ЄС й переважно орієнтовані на здійснення

поставок усередині країни;

2) видалення умови FAS, оскільки вона може бути замінена умовою FCA, що належить до тієї самої групи;

3) поділ терміну FCA на два базису поставки: один для морських контейнерних перевезень, а другий – винятково для наземного транспорту;

4) запровадження терміну CNI (Cost and Insurance, вартість і страхування), відповідно до якого поставка вважається здійсненою продавцем, коли застрахований продавцем товар розміщено в зазначеному порту відвантаження з переходом у тому самому місці всіх ризиків від продавця до покупця;

5) використання замість умов DDP два нових базису поставок – DTP (Delivered at Terminal Paid, доставка на терміналі з оплатою мита) і DPP (Delivered at Place Paid, доставка до місця з оплатою мита).

Між базовими умовами постачання, визначеними правилами «Інкотермс», та моментом визнання доходу для цілей бухгалтерського обліку існує чіткий взаємозв'язок. Як визначено п. 8 П(С)БО 15 «Дохід», дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов [4]:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

- суб'єкт господарювання 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 вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Вищезазначені умови свідчать про те, що відображати виникнення доходів в бухгалтерському обліку одночасно з відвантаженням продукції на реалізацію не завжди правильно, адже слід звертати увагу не лише на момент передачі права власності на активи, а й на момент переходу ризиків від продавця до покупця [5].

Зазвичай, у більшості господарських операцій суб'єктів господарювання момент передачі права власності на товар і момент переходу ризиків між контрагентами співпадають (роздрібна торгівля чи разові оптові поставки), тож у даному випадку і одночасно спостерігається виникнення доходу в бухгалтерському обліку. Однак, інша ситуація виникає за наявності договору.

Відповідно до ч. 1 ст. 334 Цивільного кодексу України, право власності у набувача майна за договором виникає з моменту передання майна, якщо інше не встановлено договором або законом [6, ст. 334]. Підкреслимо, що «інше» пов'язане з моментом передачі ризиків випадкового знищення або

пошкодження товару, які, відповідно до норм чинного законодавства переходять до покупця з моменту передання йому товару, якщо інше не встановлено договором або законом [6, ст. 668]. У даному випадку «інше» – це всі нюанси договору постачання, одним з яких можуть бути базові умови поставки, що визначені правилами «Інкотермс» відповідної редакції.

Так, наприклад, відповідно до умов DDP (поставка зі сплатою мита), перехід ризиків від продавця до покупця відбувається в момент передачі товару у розпорядження покупця. Тобто, фактично відвантажити товар зі складу згідно з умовами договору постачання можна 20 квітня, а нести відповідальність за нього, відповідно до умов цього ж договору, до 20 травня, доки він не потрапить до покупця [5]. Даний приклад показує порядок виникнення і відображення доходу одночасно з відвантаженням продукції у відповідні звітні періоди, що, в свою чергу, може призвести до викривлення показників звітності окремого суб'єкта господарювання. Необхідно підкреслити той факт, якщо умови поставки між суб'єктами господарювання визначають наявність відповідних ризиків та відстрочку у передачі прав власності, у бухгалтерському обліку не визначається дохід від реалізації продукції або товарів.

Таким чином, на нашу думку, інтернаціоналізація соціально-економічних процесів потребує використання системних правил, від яких залежить організація поставок та розрахункових операцій суб'єктів господарювання на внутрішньому та зовнішньому ринках, що забезпечується правилами «Інкотермс». Крім того, з метою уникнення розбіжностей у фінансовій звітності підприємства виникає нагальна потреба в більш глибокому аналізі впливу деяких базових умов постачання за міжнародними правилами «Інкотермс» на момент визнання доходу в бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО 15 «Дохід», що дозволить в подальшому формувати достовірну інформацію щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Список використаної літератури

1. Договір поставки (ч. 1). *Податки та бухгалтерський облік*. 2017. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/june/issue-50/article-28359.html> (дата звернення: 17.03.2020).
2. Інкотермс 2010 і його відмінності від Інкотермс 2000. *Контейнери України*. 2016. URL: <https://containers.ua/uk/articles/inkoterm-2010/> (дата звернення: 17.03.2020).
3. ІНКОТЕРМС 2020: особливості можливого застосування. *Вісник «Офіційно про податки»*. 2019. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/news/100015209-inkoterm-2020-osoblivosti-mozhlivogo-zastosuvannya-1> (дата звернення: 17.03.2020).
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 17.03.2020).
5. ІНКОТЕРМС для бухгалтера. *Дебет-Кредит*. 2002. URL: <https://dtk.com.ua/show/3cid0889.html> (дата звернення: 17.03.2020).

6. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 435-IV.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 17.03.2020).