

4. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / за наук. ред. С. Голова. — К.: Три крапки, 2005. — 584 с.

5. Робертсон Дж. Аудит: Пер. с англ. — М.: KPMG, Контакт, 1993. — 496 с.

Стаття надійшла до редакції 15 квітня 2012 р.

УДК657.421

Ю. В. Стащенко, канд. екон. наук, доцент
кафедри обліку підприємницької діяльності
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ЗАКОНОДАВЧО-НОРМАТИВНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТРАНСПОРТНО-ЕКСПЕДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

АННОТАЦИЯ. В статье рассмотрено понятие транспортно-экспедиторской деятельности согласно законодательства Украины, исследовано, проанализировано законодательно-нормативное обеспечение транспортно-экспедиторских услуг и раскрыто методика их отображения в учете.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: транспортно-экспедиторская деятельность, транспортно-экспедиторская услуга, экспедитор, клиент, перевозчик, участник транспортно-экспедиторской деятельности, договор, накладная, актив, обязательства, собственный капитал, товарно-транспортный документ.

ABSTRACT. In the article the concept of a transport-dispatch activity is considered in obedience to the legislation of Ukraine, investigational, the legislatively-normative providing of transport-dispatch services is analysed and methodology of their reflection is exposed in an account.

KEY WORDS: transport-dispatch activity, transport-dispatch service, dispatch, client, ferryman, participant of a transport-dispatch activity, agreement, invoice, asset, obligation, property asset, commodity-transport document.

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто поняття транспортно-експедиторської діяльності згідно законодавства України, досліджено, проаналізовано законодавчо-нормативне забезпечення транспортно-експедиторських послуг та розкрито методику їх відображення в обліку.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: транспортно-експедиторська діяльність, транспортно-експедиторська послуга, експедитор, клієнт, перевізник, учасник транспортно-експедиторської діяльності, договір, накладна, актив, зобов'язання, власний капітал, товарно-транспортний документ.

Сучасні економічні відносини не можна уявити без транспортування товарів. Досить часто суб'єкт господарювання, у якого виникає необхідність у перевезенні товарів (замовник), звертається до експедитора. Таким чином, замовник отримує послугу з перевезення вантажу, а експедитор за певну винагороду організовує таке перевезення (крім власне транспортних послуг, надає досить широкий спектр супутніх послуг: навантаження/розвантаження, супровід товарів, страхування тощо). Такі послуги експедитор може надавати самостійно або ж залучати інших виконавців.

Метою даної статті є оцінка законодавчо-нормативного забезпечення та методичні аспекти обліку транспортно-експедиторської діяльності України.

Законом України «Про транспортно-експедиторську діяльність» 01.07.2004 р. № 1955-IV [1] визначені правові та організаційні засади транспортно-експедиторської діяльності в Україні, що спрямовані на створення умов для її розвитку та вдосконалення.

В ст. 1 Закону «Про транспортно-експедиторську діяльність» визначено терміни [1]:

— транспортно-експедиторська діяльність — підприємницька діяльність із надання транспортно-експедиторських послуг з організації та забезпечення перевезень експортних, імпорتنих, транзитних або інших вантажів;

— транспортно-експедиторська послуга — робота, що безпосередньо пов'язана з організацією та забезпеченням перевезень експортного, імпортного, транзитного або іншого вантажу за договором транспортного експедирування;

— експедитор (транспортний експедитор) — суб'єкт господарювання, який за дорученням клієнта та за його рахунок виконує або організовує виконання транспортно-експедиторських послуг, визначених договором транспортного експедирування;

— клієнт — споживач послуг експедитора (юридична або фізична особа), який за договором транспортного експедирування самостійно або через представника, що діє від його імені, доручає експедитору виконати чи організувати або забезпечити виконання визначених договором транспортного експедирування послуг та оплачує їх, включаючи плату експедитору;

— перевізник — юридична або фізична особа, яка взяла на себе зобов'язання і відповідальність за договором перевезення вантажу за доставку до місця призначення довіреного їй вантажу,

перевезення вантажів та їх видачу (передачу) вантажоодержувачу або іншій особі, зазначеній у документі, що регулює відносини між експедитором та перевізником;

— учасники транспортно-експедиторської діяльності — клієнти, перевізники, експедитори, транспортні агенти, порти, залізничні станції, об'єднання та спеціалізовані підприємства залізничного, авіаційного, автомобільного, річкового та морського транспорту, митні брокери та інші особи, що виконують роботи (надають послуги) при перевезенні вантажів.

Відповідно до норм ст. 2 Закону України «Про транспортно-експедиторську діяльність», сфера дії цього Закону поширюється на відносини, що виникають при транспортному експедируванні вантажів усіма видами транспорту, крім трубопровідного. Положення цього Закону поширюються також на випадки, коли обов'язки експедитора виконуються перевізником [1].

У статті 4 вказаного Закону України визначені засади діяльності експедитора, зокрема [1]:

Транспортно-експедиторська діяльність здійснюється суб'єктами господарювання різних форм власності, які для виконання доручень клієнтів чи відповідно до технологій роботи можуть мати: склади, різні види транспортних засобів, контейнери, виробничі приміщення тощо.

Експедитори для виконання доручень клієнтів можуть укладати договори з перевізниками, портами, авіапідприємствами, судноплавними компаніями тощо, які є резидентами або нерезидентами України.

Транспортно-експедиторську діяльність можуть здійснювати як спеціалізовані підприємства (організації), так і інші суб'єкти господарювання.

Згідно з приписами ст. 7 Закону України «Про транспортно-експедиторську діяльність» передбачена державна підтримка транспортно-експедиторської діяльності, яка формується і здійснюється відповідно до загальнодержавних програм економічного розвитку в галузі транспорту [1].

Статтею 8 даного Закону визначено, що експедитори надають клієнтам послуги відповідно до вимог законодавства України та держав, територією яких транспортуються вантажі, згідно з переліком послуг, визначеним у правилах здійснення транспортно-експедиторської діяльності, а також інші послуги, визначені за домовленістю сторін у договорі транспортного експедирування.

Транспортно-експедиторські послуги надаються клієнту при експорті з України, імпорті в Україну, транзиті територією України чи іншими державами, внутрішніх перевезеннях територією України [1].

Вимоги до договору транспортного експедирування та його виконання визначені у ст. 9 Закону України «Про транспортно-експедиторську діяльність» [1].

Так, за договором транспортного експедирування одна сторона (експедитор) зобов'язується за плату і за рахунок другої сторони (клієнта) виконати або організувати виконання визначених договором послуг, пов'язаних з перевезенням вантажу.

Зовнішньоекономічні договори (контракти) транспортного експедирування повинні відповідати вимогам законодавства про зовнішньоекономічну діяльність.

Для систематичного надання послуг експедитора можуть укладатися довгострокові (генеральні) договори транспортного експедирування.

У разі залучення експедитором до виконання його зобов'язань за договором транспортного експедирування іншої особи у відносинах з нею експедитор може виступати від свого імені або від імені клієнта.

Згідно Закону України «Про транспортно-експедиторську діяльність» від 01.07.2004 р. № 1955-IV [1], ст. 929 Цивільного кодексу України від 16.01.2003 р. № 435-IV [10] і ст. 316 Господарського кодексу України від 16.01.2003 р. № 436-IV [3] експедитор надає клієнту послуги з організації перевезення вантажу за дорученням клієнта і за його рахунок. Тобто, експедитор отримує від клієнта два види перерахувань: винагороду експедитора, яка є оплатою наданих експедитором послуг, та кошти для оплати послуг третіх осіб.

Експедитори ведуть облік надходження та відправлення вантажів з портів, залізничних станцій, складів, терміналів або інших об'єктів, здійснюють оформлення товарно-транспортної документації.

Бухгалтерський облік на підприємствах транспортно-експедиторської діяльності ведеться за загальними правилами, встановленими Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [2].

Оскільки експедитор є посередником між клієнтом і третіми особами, зокрема, перевізниками, в його обліку доходи і витрати відображаються з певними особливостями.

Пунктом 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», абз. 4 п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» та абз. 7 п. 3 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначено, що дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінку доходу може бути достовірно визначено [5, 7, 8].

Згідно нормативно-законодавчих документів:

- активи — ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому (абз. 2 ст. 1 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», абз. 2 п. 4 П(С)БО 2 «Баланс» [2, 6];

- зобов'язання — заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди (абз. 6 ст. 1 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», абз. 11 п. 3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», абз. 6 п. 4 П(С)БО 2 «Баланс» [2, 5, 6];

- власний капітал — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань (абз. 6 п. 3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», абз. 3 п. 4 П(С)БО 2 «Баланс», абз. 3 п. 4 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [5—7].

Тобто, сума коштів, отримана експедитором для оплати послуг третіх осіб, залучених для виконання договору транспортного експедирування, не відображається у складі доходів, оскільки відсутнє збільшення власного капіталу. У випадку оплати послуг експедитора авансом або у вигляді передоплати такі суми також не визнаються доходами.

Отже, визнання доходу експедитором в розмірі плати за експедиторські послуги здійснюється після надання послуг замовнику (клієнту), яке оформлюється двостороннім актом наданих послуг.

Облік коштів, отриманих від клієнта на виконання договору транспортного експедирування, здійснюється на субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» в кореспонденції з рахунком 311 «Поточні рахунки в національній валюті». Оплата експе-

дитором послуг третіх осіб, зокрема, перевізника відображається записом за дебетом 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» та кредитом 311 «Поточні рахунки в національній валюті». У випадку нарахування ПДВ з вартості послуг нерезидента відображається нарахування податкових зобов'язань за дебетом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» та кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками». Облік відображення податкового кредиту з ПДВ з вартості послуг нерезидента (за умови оплати вартості послуг) здійснюється на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» в кореспонденції з субрахунком 644 «Податковий кредит». Закриваємо розрахунки з ПДВ (з послуг нерезидента) за дебетом субрахунку 644 «Податковий кредит» та кредитом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання».

При оплаті послуг з охорони вантажу під час його перевезення територією України, які надаються резидентом — платником ПДВ здійснюється запис: дебет 377 «Розрахунки за іншими дебіторами» — кредит 31 «Рахунки в банках». На дату передоплати відображаємо податковий кредит (за наявності податкової накладної) за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» та кредитом субрахунку 644 «Податковий кредит».

Відображення за фактом надання послуг заліку заборгованостей перед клієнтом і третіми особами — перевізником-нерезидентом і охоронною організацією — резидентом у системі рахунків бухгалтерського обліку здійснюється кореспонденцією рахунків за дебетом 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» та кредитом 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». При цьому нараховані податкові зобов'язання з ПДВ при переданні придбаних експедитором послуг клієнту (виписана податкова накладна) обліковуються на субрахунках 643 «Податкові зобов'язання» та 641 «Розрахунки за податками». Закриваються розрахунки з ПДВ (послуги з охорони вантажу) за дебетом субрахунку 644 «Податковий кредит» та кредитом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання».

За фактом надання транспортно-експедиторських послуг (складено акт наданих послуг) відображено у складі доходу винагороду експедитора в кореспонденції з субрахунками 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» або 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» залежно від того, клієнт є резидентом або нерезидентом. При цьому нарахування податкових зобов'язань з ПДВ із суми винагороди відображається за кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками».

Відповідно до п. 6 П(С)БО 16 «Витрати», абз. 2 п. 4 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» та абз. 5 п. 3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [5, 7, 9].

Отже, витрати, пов'язані з проведенням взаєморозрахунків із третіми особами, зокрема, за надання послуг перевізником, не визнаються витратами у експедитора, так як перерахування коштів третім особам не впливає на власний капітал. Пов'язано це з тим, що такі послуги експедитор замовляє за дорученням і за рахунок клієнта. Такий висновок підтверджується також положеннями п. 9 П(С)БО 16 «Витрати» [9]. Саме у клієнта виникають витрати щодо таких послуг.

В обліку списання власних витрат експедитора на виконання договору (собівартості наданих послуг) відображається в кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво».

Платою експедитору вважаються кошти, сплачені клієнтом експедитору за належне виконання договору транспортного експедирування.

У плату експедитору не включаються витрати експедитора на оплату послуг (робіт) інших осіб, залучених до виконання договору транспортного експедирування, на оплату зборів (обов'язкових платежів), що сплачуються при виконанні договору транспортного експедирування.

Підтвердженням витрат експедитора є документи (рахунки, накладні тощо), видані суб'єктами господарювання, що залучалися до виконання договору транспортного експедирування, або органами влади.

Перевезення вантажів супроводжується товарно-транспортними документами, складеними мовою міжнародного спілкування залежно від обраного виду транспорту або державною мовою, якщо вантажі перевозяться в Україні.

Факт надання послуги експедитора при перевезенні підтверджується єдиним транспортним документом або комплектом документів (залізничних, автомобільних, авіаційних накладних, коносаментів тощо), які відображають шлях прямування вантажу від пункту його відправлення до пункту його призначення.

Розгляд Закону України «Про транспортно-експедиторську діяльність» 01.07.2004 р. №1955-IV показує, що споживачем послуг експедитора (транспортного експедитора) є клієнт, який доручає експедитору виконати чи організувати або забезпечити виконання визначених договором транспортно-експедитування послуг та оплачує їх, включаючи плату експедитору. При здійсненні транспортно-експедиційної діяльності може бути залучений перевізник (за відповідним договором), що здійснить перевезення вантажів та їх видачу (передачу) вантажоодержувачу або іншій особі, зазначеній у документі, що регулює відносини між експедитором та перевізником [1].

Згідно з Конвенцією про договір міжнародного дорожнього перевезення вантажів (КДПВ) договір перевезення встановлюється накладною. Накладна складається в трьох оригіналах. Перший екземпляр передається відправнику, другий супроводжує вантаж, а третій залишається у перевізника. Накладна має силу договору відносно його умов і задоволення прийняття вантажу перевізником [4].

Окремо слід зазначити, що платою експедитору вважаються кошти, сплачені клієнтом експедитору за належне виконання договору транспортно-експедитування. У плату експедитору не включаються витрати експедитора на оплату послуг (робіт) інших осіб, залучених до виконання договору транспортно-експедитування, на оплату зборів (обов'язкових платежів), що сплачуються при виконанні договору транспортно-експедитування.

Таким чином, на підставі викладеного вище можна дійти висновку, що проаналізовані організаційні та облікові аспекти транспортно-експедиторських послуг, наведена методика їх обліку свідчить про необхідність подальшого наукового обґрунтування цих питань в умовах ринкової економіки України.

Література

1. Закон України «Про транспортно-експедиторську діяльність» від 01.07.2004р. №1955-IV, із змінами та доповненнями.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. №996-XIV, із змінами та доповненнями.
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV.

4. Конвенція про договір міжнародного автомобільного дорожнього перевезення вантажів (КДПВ). Протокол від 19.05.1956 р.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. №87.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс»: Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. №87.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати»: Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 №87.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290.

9. Положення (стандарту бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318.

10. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.

Стаття надійшла до редакції 15 квітня 2012 р.

УДК 336.764.2

Г. О. Супрович, аспірант, асистент
кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ РОЗКРИТТЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ПОХІДНІ ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

АННОТАЦИЯ. В статье рассмотрены и проанализированы особенности раскрытия учётно-аналитической информации о производных финансовых инструментах в финансовой отчётности.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: финансовый инструмент, производный финансовый инструмент, финансовая отчётность.

ABSTRACT. Particulars of disclosure of analytical information about derivative financial instruments in financial statements are considered and analysed in the article.

KEY WORDS: financial instrument, derivative financial instrument, financial statements