



# ОПРИБУТКУВАННЯ ІМПОРТНИХ ТОВАРІВ: БУХОБЛІК У ДЕТАЛЯХ

**Із цієї статті ви дізнаєтеся:** як визначити дату оприбуткування імпортованих товарів та їх первісну вартість згідно з вимогами українського законодавства і міжнародними документами.

**Що можна зробити на практиці:** перевірити, чи правильно ви прибуткуєте імпортований товар, внести коригування до бухгалтерського обліку – якщо буде потрібно, і потім використовувати наведені в цій статті правила і рекомендації у своїй подальшій роботі.

Товари надійшли від нерезидента за ЗЕД-контрактом. Їх вартість виражена в іноземній валюті, умови постачання визначалися за Правилами ІНКОТЕРМС, при ввезенні сплачувалися митні платежі тощо. А це означає, що бухгалтерові, який прибуткуватиме такі товари, треба зв'язати в єдине ціле вимоги бухгалтерських стандартів, норми Цивільного і Митного кодексів (далі – ЦК, МК), нюанси міжнародних торговельних звичаїв та юридичні тонкощі. Завдання – нічого не упустити, щоб **відобразити прихід імпортованих товарів у бухгалтерському обліку правильною датою в правильній сумі**. Мета автора статті – допомогти бухгалтерові справитися із цим завданням.

## Визнання товару активом

Почнемо з базових понять. Товари, як і інші види запасів, відображаються в бухгалтерському обліку на дату визнання їх активами, тобто ресурсами, які:

- контролюються підприємством;
- використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому (п. 1 Закону від 16.07.99 р. № 996-XIV, далі – Закон № 996; п. 3 НП(С)БО 1).

Критерії визнання запасів активами більш повно розкриті в П(С)БО 9 та п. 2.1 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів від 10.01.07 р. № 2 (далі – Методичні рекомендації № 2). Згідно із цими документами запаси визнаються активами, якщо:

- до підприємства перейшли ризики і вигоди, пов'язані з правом власності або з правом повного господарського відання (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси;
- підприємство управляє цими запасами і контролює їх;

- існує вірогідність того, що в майбутньому підприємство отримає економічні вигоди від використання цих запасів;
- вартість запасів може бути достовірно визначена.

На ці критерії неодноразово звертав увагу Мінфін (наприклад, у листі від 18.11.16 р. № 31-11410-07-27/32754, далі – Лист № 32754).

Давайте проаналізуємо кожний критерій, щоб зрозуміти, можемо ми зарахувати на баланс придбані у нерезидента товари чи із цим треба почекати.

### Критерій 1. Перехід права власності

У нас договір, у рамках якого отримуються товари. За загальним правилом право власності у набувача виникає на дату передачі йому майна. У свою чергу, **передачею майна вважається** вручення його набувачеві або перевізникові, організації зв'язку тощо для відправлення, пересилання набувачеві майна, відчуженого без зобов'язання доставки (ч. 1 ст. 334 ЦК). Також до передачі майна прирівнюється вручення коносамента або іншого товарно-розпорядчого документа на майно (ч. 2 ст. 334 ЦК).

Припустимо, товари ще не доїхали до вашого підприємства, але вже в дорозі. Чи можна вважати їх власністю підприємства, спираючись на норму ЦК? Так, якщо за умовами договору продавець не зобов'язаний доставити товар покупцеві «під двері». Ні, якщо ваш продавець узяв доставку на себе.

У ст. 664 ЦК сказано, що **обов'язок продавця з передання майна (товару) покупцеві вважається виконаним у момент:**

- вручення товару покупцеві – якщо договором установленний обов'язок продавця доставити товар;
- надання товару в розпорядження покупця (товар підготовлений до передачі в належному місці, промаркований і покупець проінформований про це) – якщо товар має бути переданий покупцеві за місцезнаходженням товару.

А якщо з договору купівлі-продажу не випливає обов'язок продавця доставити товар або передати товар у місці його перебування покупцеві? Тоді обов'язок продавця **передати товар покупцеві** вважається виконаним у момент пере-

дання товару перевізникові або організації зв'язку для доставки покупцеві. Про це ясно сказано у ст. 334 ЦК.



**На замітку!** Право власності на товари переходить до покупця з моменту передання йому цих товарів продавцем. Спосіб передання товарів залежить від умов постачання.

### Критерій 2. Управління і контроль

Ми говоримо про зовнішньоекономічну діяльність. Тому не факт, що відразу після переходу права власності на товар автоматично буде виконаний і другий критерій визнання товарів активами: товари опиняться під управлінням і контролем покупця. Тут усе залежить від прописаних у ЗЕД-контракті умов постачання згідно з Правилами ІНКОТЕРМС.

Нагадаємо: базис постачання товарів належить до істотних умов ЗЕД-контракту. В одному з розділів контракту обов'язково зазначаються: вид транспорту, базисні умови постачання згідно з Правилами, а також конкретний строк постачання товарів (п. 1.5 Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), затвердженого наказом Мінекономіки від 06.09.01 р. № 201).



**На замітку!** Актуальною редакцією Правил є ІНКОТЕРМС-2020 (дата набуття чинності – 1 січня 2020 року). Проте це не заважає сторонам використовувати будь-яку більш ранню їх редакцію (наприклад, Правила ІНКОТЕРМС-2010), яку вони узгоджують у контракті.

Правила розподіляють між сторонами контракту:

- зобов'язання: хто і за що відповідає у взаємовідносинах між продавцем і покупцем (наприклад, хто організовує перевезення або страхування товару, хто отримує транспортні документи, експортні або імпорتنі ліцензії тощо);
- ризики: де і коли продавець поставляє товари, тобто коли саме ризик втрати або пошкодження товарів переходить від продавця до покупця;
- витрати: яка зі сторін відповідає за ті або інші витрати (наприклад, на транспортування, пакування, навантаження або розвантаження товару, а також на перевірку або безпеку, митне оформлення, сплату мита тощо).



**Зверніть увагу!** У самих Правилах чітко сказано, що вони не встановлюють момент переходу права власності. Тому для цілей визнання імпортного товару активом треба зіставити умови конкретного базису постачання з наведеними вище положеннями ЦК щодо переходу права власності.

**Наприклад,** постачання на умовах **F** (FCA, FAS, FOB) означає, що продавець зобов'язаний передати товар призначеному покупцем перевізникові на умовах free (франко), тобто передати всі подальші ризики пошкодження або втрати товарів і витрати покупцеві. Як правило, на дату передання товарів (а разом з ними і ризиків) до покупця переходить і право власності на товари (якщо інше прямо не застережене в контракті), причому покупець отримує можливість управляти товаром і контролювати його. Тобто виконуються два перших (ключових) критерії визнання товару активом у бухгалтерії покупця.

На думку Мінфіну, висловлену в Листі № 32754, датою зарахування підприємством активів (товарів) на баланс є дата, на яку до підприємства переходять усі ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на придбані активи (товари) (тобто достатньо виконання перших двох критеріїв визнання запасів активами). **У нашому випадку** (постачання на умовах F) **це дата передачі товарів перевізникові, підтверджена відповідними товаросупровідними документами.**

**Проте на момент визнання товарів активами сам товар фізично перебуває в дорозі.** Тому можна **порадити** підприємству обліковувати його вартість (на підставі товаророзпорядчих документів) на окремому субрахунку, наприклад: Дт **287** «Товари в дорозі» у кореспонденції з Кт **632**.

Завважимо, що Інструкція, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291, дозволяє підприємствам – виходячи з потреб управління, контролю, аналізу і звітності додатково – вводити нові субрахунки (рахунки другого, третього порядку) зі збереженням кодів (номерів) субрахунків Плану рахунків. Використання субрахунка **287** для товарів у дорозі актуально за ситуації, коли товар виїхав до покупця в одному звітному періоді (що підтверджується, наприклад, міжнародним транспортним документом), а прибуткується в наступному звітному періоді. Під час надходження товарів на склад у бухгалтерії роблять проведення Дт **281** – Кт **287** (складається прибутковий ордер типової форми № М-4, затвердженої наказом Мінстату від 21.06.96 р.

№ 193), а також відображають інші операції, що дозволяють повністю сформувані первісну вартість товарів, що надійшли за імпортом (докладніше про це нижче).

Окремо зупинимось на **базисі постачання EXW (франко-завод)**, згідно з яким:

- продавець зобов'язаний підготувати товар до відвантаження;
- покупець зобов'язаний виконати експортне, імпорتنе митне оформлення товару і здійснити доставку товару;
- ризики переходять до покупця у момент передачі йому товару на складі продавця.

**Перший критерій** визнання товару активом **до-тримується** (до покупця перейшли ризики і вигоди від володіння товаром). А ось **з виконанням другого критерію (управління і контроль) виникає проблема**, зокрема якщо товар експортується з Європи. Митне законодавство Євросоюзу вимагає, щоб експортер (а їм за цим базисом постачання є покупець товару – резидент України) був зареєстрований на митній території ЄС, чого зазвичай не буває. Тобто практично товар не може бути поміщений покупцем у режим експорту і вивезений з іноземної території.

Іншими словами, де-факто покупець не управляє товаром, тому проводити митне очищення товару для експорту доводиться продавцеві. Це робить використання цього базису у сфері ЗЕД безглуздим.



**Підказка!** Розробники Правил ІНКОТЕРМС рекомендують експортерам замість EXW використовувати FCA, згідно з яким постачання здійснюється в мить, коли продавець передав товар, що пройшов митне очищення для експорту, зазначеному покупцем перевізникові або іншій особі для передання товару покупцеві.

### Критерій 3. Майбутні вигоди

Після виконання перших двох критеріїв можна говорити про третій. Покупець отримує можливість розпоряджатися товаром на свій розсуд, щоб у майбутньому отримати економічну вигоду від його використання. А оскільки йдеться про економічну вигоду, відштовхуватися треба від того, у скільки врешті-решт покупцеві обійшовся імпортований товар. Тобто потрібно достовірно визначити його первісну вартість. Це і є останній, четвертий критерій визнання товару активом.

## Критерій 4. Первісна вартість

Згідно з п. 8 П(С)БО 9 придбані (отримані) запаси прибуткують на баланс за первісною вартістю. Складові первісної вартості куплених імпорتنих запасів названі в **п. 9 П(С)БО 9 та п. 2.2 Метод-рекомендацій № 2**. Зупинимось на кожній зі складових докладніше.

**1. Суми, сплачені постачальникові (продавцеві), за вирахуванням непрямих податків.** Для імпортного товару це фактурна вартість, зазначена в рахунку-фактурі (інвойсі).



**Будьте уважні!** У цьому випадку йдеться саме про вартість товару за ЗЕД-контрактом, а зовсім не про митну вартість такого товару, зазначену в митній декларації (далі – МД). Адже митна вартість визначається митницею виключно для митних цілей.

Оскільки імпортний товар оплачується іновалютою, його вартість відображається в бухгалтерії за правилами П(С)БО 21.

**Якщо перша подія – перерахування передоплати** нерезиденту (Дт 3712 «Розрахунки за виданими авансами в іновалюті»), то сума такої заборгованості в гривневому еквіваленті відображається в обліку за курсом НБУ, що діяв на початок дня дати сплати авансу (п. 6 П(С)БО 21). Така заборгованість є **немонетарною статтею** балансу (тобто при її погашенні підприємство не отримує грошей або їх еквівалентів), тому її сума не підлягає перерахунку на дату балансу і дату її погашення (пп. «б» п. 7 П(С)БО 21).

Товари, отримані в рахунок передоплати, прибуткують на баланс за ціною в гривнях, яка розраховується шляхом множення їх фактурної вартості в іновалюті на курс НБУ, що діяв на початок дня дати перерахування передоплати. Якщо ж передоплата в іновалюті перераховувалася декількома платежами, то вартість отриманих товарів визначається як сума таких платежів із застосуванням курсів НБУ, що діяли на кожну дату часткової оплати (п. 6 П(С)БО 21).

**Якщо перша подія – оприбуткування товару,** то товари прибуткують на баланс за ціною в гривнях, яка розраховується шляхом множення їх фактурної вартості в іновалюті на курс НБУ, що діяв на початок дня дати такого оприбуткування (п. 5 П(С)БО 21). Одночасно в обліку підприємства

на цю ж суму виникає грошова кредиторська заборгованість перед нерезидентом за отриманий товар (Кт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»), яка є монетарною статтею балансу (на підставі п. 4 П(С)БО «1»). Тому на дату погашення заборгованості і на дату балансу (якщо до цього часу заборгованість не буде погашена) її суму необхідно перерахувати з урахуванням курсових різниць (пп. «а» п. 7, п. 8 П(С)БО 21).

У цьому випадку курсові різниці відображаються в бухгалтерії такими кореспонденціями:

- Дт 632 – Кт 714 «Доходи від операційної курсової різниці»;
- Дт 945 «Витрати від операційної курсової різниці» – Кт 632.



**На замітку!** Згідно з п. 8 П(С)БО 21 курсові різниці можуть розраховуватися або в межах суми операції, або за монетарною статтею в цілому (перераховується вся сума заборгованості). Вибраний метод розрахунку підприємство повинне закріпити у своїй обліковій політиці.

При отриманні частково передоплачених товарів їх вартість перераховується в гривні із застосуванням курсу НБУ: для оплачених товарів – на дату їх оплати; для неоплачених товарів – на дату їх оприбуткування (п. 5, 6 П(С)БО 21).

**2. Ввізне мито,** сума якого розраховується митним органом на підставі Закону від 04.06.20 р. № 674-IX «Про митний тариф» і наводиться у графі 47 «Нарахування платежів» МД. Ввізне мито справляється за товари, що ввозяться на митну територію України (ст. 272 МК). Ставки такого мита встановлені Митним тарифом України і залежать від кодів УКТЗЕД.

**3. Непрямі податки, які сплачені у зв'язку з придбанням запасів і не відшкодовуються підприємству.** Суми таких податків, як і сума ввізного мита, наводяться у графі 47 МД (наприклад, ПДВ, сплачений згідно з п. 190.1 ПК при митному оформленні товарів підприємствами – неплатниками ПДВ або платниками податку, які припускають використовувати ці товари в негосподарській діяльності або в операціях, що не обкладаються ПДВ). До непрямих податків належить також акцизний податок, який сплачується згідно з розд. IV Податкового кодексу.

**4. Транспортно-заготівельні витрати** (далі – ТЗВ). Це витрати на заготівлю запасів, сплату

фрахту за навантажувально-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів. Окремі суми ТЗВ можуть або повністю відноситися на конкретну партію товару, або розподілятися за всім обсягом товару за звітний період за допомогою методів, передбачених обліковою політикою підприємства.



**Важливий нюанс!** Сума ТЗВ імпорتنих запасів залежить від конкретних умов їх постачання (базису постачання) згідно з Правилами ІНКОТЕРМС (ідеться про розподіл витрат на доставку товарів між продавцем і покупцем).

**5. Інші витрати,** безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях, наприклад:

- оплата послуг митних брокерів – якщо ці послуги безпосередньо пов'язані з придбанням товарів, призначених для продажу (лист Мінфіну від 29.11.13 р. № 31-08410-07-27/34996). Інакше (якщо важко визначити, яка саме сума витрат була здійснена на митне оформлення цього товару) оплату вартості послуг митного брокера, на нашу думку, можна відобразити у витратах періоду;
- оплата посередницьких послуг, пов'язаних з придбанням запасів;
- плата за отримання дозвільних документів на ввезення запасів до України, наприклад на сертифікацію товару;
- усі види мита (крім ввізного), перелічені в ч. 2 ст. 271 ПК;
- інші платежі, що сплачуються на митниці у зв'язку з імпортом запасів. Наприклад, плата за виконання митних формальностей митними органами поза місцем їх розташування або в неробочий час за рахунок зацікавлених осіб (ч. 8 ст. 247 МК), плата за зберігання товарів на митному складі;
- витрати на доведення запасів до стану, придатного для їх подальшого використання (наприклад, розфасування).

Ми назвали витрати, з яких формується первісна вартість імпорتنих товарів. Нагадаємо, що всі ці витрати слід підтвердити первинними документами, оскільки саме **первинні документи** є підставою для відображення в бухобліку та

фінзвітності господарських операцій (ст. 9 Закону № 996).

Також ми з'ясували, що активи зараховуються на баланс за умови їх контрольованості підприємством, очікування економічної вигоди від їх використання і достовірності оцінки вартості. Тому первинні документи повинні мати, зокрема, такі обов'язкові реквізити, як зміст (отримання, передача) та обсяг (кількісна і вартісна оцінка) господарської операції. На це звертав увагу Мінфін у листі від 15.09.09 р. № 31-34000-10-16/24584.

Первинними документами в нашому випадку можуть бути:

- специфікація до ЗЕД-контракту, рахунок (інвойс);
- митна декларація;
- перевізні документи: міжнародна товарно-транспортна накладна – CMR, залізнична накладна, авіаційна вантажна накладна (Air Waybill), коносамент (Bill of Lading) тощо, які підтверджують обов'язок перевізника передати вантаж за цим документом вантажоотримувачеві на підставі положень міжнародних Конвенцій у сфері перевезень, наприклад Конвенції про договір міжнародного автомобільного перевезення вантажів від 19.05.56 р., Конвенції ООН про морське перевезення вантажів 1978 року (Гамбурзькі правила) від 31.03.78 р.;
- страхові поліси (для базисів постачання за Правилами, що передбачають страхування вантажу);
- акти приймання-здачі робіт за вантаженням-розвантаженням та інших робіт, пов'язаних із придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Стосовно МД зауважимо таке. Згідно з визначенням у МК це заява встановленої форми, у якій особою зазначена митна процедура, що підлягає застосуванню до товарів, і передбачені законодавством відомості про товари, умови і способи їх переміщення через митний кордон України, а також про нарахування митних платежів, необхідних для застосування цієї процедури (п. 20 ч. 1 ст. 4 МК). Ми згодні з позицією Мінфіну, викладеною в листі від 23.01.13 р. № 31-08410-07-16/2073, де сказано, що МД – це первинний документ, який фіксує господарську операцію з узяття підприємством зобов'язання в сумі нарахованих митних платежів. Наприклад, МД підтверджує витрати імпортера на сплату ПДВ, акцизного податку і мита.

Для розрахунку митних платежів береться митна вартість імпортованих товарів. Порядок її визначення викладений у гл. 9 МК (ч. 1 ст. 57, ч. 1 ст. 65). А саме: до ціни, що фактично сплачена або підлягає сплаті за товари, додаються **витрати імпортера**, які не включені до ціни товару постачальником. Перелік таких витрат (**складових митної вартості**) наведений у **п. 10 ст. 58 МК**.

Таким чином, у загальному випадку дата оприбуткування імпортного товару не залежить від дати оформлення МД. Ці дати можуть збігатися тільки в тому випадку, коли на дату оформлення МД підприємству передані всі ризики і вигоди, отриманий контроль над товаром, а також вартість товарів, що імпортуються, достовірно визначена.

## Застосовуємо на практиці

Для наочності покажемо на умовному числовому прикладі, як слід оприбутковувати імпортний товар.

### Приклад

Підприємство в жовтні 2020 року придбало у резидента Німеччини товар (меблі) вартістю 10 000 євро на умовах 100%-вої передоплати. Базис постачання за контрактом – FCA (продавець передає товар перевізникові покупця). Перевізник – резидент України, платник ПДВ. Вартість перевезення – 8 000 грн до кордону з Україною, 2 000 грн – по території України. Товар обкладається ввізним митом за ставкою 10 %. 29 жовтня товар був розмитнений і оприбуткований.

(євро/грн)

№ п/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Перераховано постачальникові передоплату. Курс НБУ – 27 грн за €1	Банківська виписка	3712	312	€10 000 270 000
2	Перераховано передоплату перевізникові		3711	311	10 000
3	Перераховано гроші на митницю для сплати митних платежів		377	311	100 000
4	Оприбутковано товар за курсом НБУ на дату перерахування передоплати. Курс НБУ на дату оприбуткування – 28 грн за €1	ЗЕД-контракт, інвойс, МД	281	632	€10 000 270 000
5	Відображено зарахування заборгованостей	Обліковий реєстр	632	3721	270 000
6	Включено до первісної вартості товару: – вартість послуг перевезення – ввізне мито, розраховане виходячи з митної вартості товару* (288 000 x 10 %)	CMR, акт наданих послуг	281	631	10 000
			281	377	28 800
7	Включено до податкового кредиту суму ПДВ, сплачену на митниці [(288 000 + 28 800) x 20 %]	МД	641/ПДВ	377	63 360
8	Відображено зарахування заборгованостей	Регістри бухобліку	631	3711	10 000
9	Повернено залишок суми, сплаченої авансом на митниці (100 000 – 92 160)	Акт звірки, банківська виписка	311	377	7 840

\* До митної вартості товару включається договірна (фактурна) вартість товару на дату митного оформлення і витрати на його доставку до пункту в'їзду до України (пп. 5 п. 10 ст. 58 МК):  

$$€10\,000 \times 28\text{ грн} + 8\,000 = 288\,000\text{ грн.}$$

## ВИСНОВКИ

Імпортні товари прибуткують у бухобліку на дату визнання їх активами.

Дата відображення в обліку імпортного активу не залежить від дати оформлення митної декларації.

Первісна вартість імпортних товарів визначається на підставі П(С)БО 9, П(С)БО 21 і норм МК виходячи з конкретних умов постачання, зафіксованих у ЗЕД-контракті.