

**В. Г. Васильєва**, кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і аудиту  
Академії митної служби України  
**І. В. Яковенко**, старший викладач  
кафедри обліку і аудиту  
Академії митної служби України

### **ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ РОЗРАХУНКІВ З НЕРЕЗИДЕНТАМИ У СФЕРІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

*У статті розглянуто порядок проведення та оформлення результатів інвентаризації розрахунків з нерезидентами у сфері зовнішньоекономічної діяльності.*

*В статье рассмотрен порядок проведения и оформления результатов инвентаризации с нерезидентами в сфере внешней деятельности.*

*The article discusses the order of carrying out and registration of results of inventory of calculations with non-residents in foreign trade activities sphere.*

**Ключові слова.** Облік, інвентаризація, розрахунки, нерезиденти, зовнішньоекономічна діяльність, експорт, імпорт, дебітори, кредитори.

**Вступ.** Важлива роль в організації обліку експортно-імпортних операцій належить інвентаризації розрахунків з нерезидентами у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Результат інвентаризації – складання інвентарних описів з метою коригування даних про залишки і реальний стан дебіторсько-кредиторської заборгованості у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Питання інвентаризації розрахунків з нерезидентами досліджували такі вітчизняні науковці, як Ф. Бутинець, Т. Войтенко, С. Голов, І. Лукашкова, Є. Мних, В. Сопко та багато інших. Проте з розвитком національної та світової економіки відкриваються нові сторони цієї проблеми, що потребують подальших досліджень у напрямі їх удосконалення.

Теоретико-методичні засади проведення інвентаризації розрахунків з нерезидентами у сфері зовнішньоекономічної діяльності суб'єктами ЗЕД потребують розроблення і визначення всього спектра питань її організації. Розробка методичних рекомендацій з інвентаризації розрахунків з нерезидентами у сфері зовнішньоекономічної діяльності ґрунтується на типових підходах вітчизняної практики. Разом з тим слід ураховувати вимоги Міжнародних стандартів обліку, що дасть змогу розробити методику такої інвентаризації. Перелік і зміст робіт під час інвентаризації нормативно не встановлено. У кожному конкретному випадку цей перелік потрібно доповнювати залежно від специфіки підприємства.

Дослідження боргів та зобов'язань є окремим напрямом проведення інвентаризації розрахунків з нерезидентами у сфері зовнішньоекономічної діяльності, який передбачає такі процедури:

1. Подання списку основних джерел позикових коштів підприємства, включаючи розмір зобов'язань, процентні ставки та інформацію про виплати.

2. Подання плану погашення найбільш значущих боргових зобов'язань із зазначенням суми наявного боргу підприємства.

3. Аналіз актів звірки розрахунків з нерезидентами у сфері зовнішньоекономічної діяльності за останні 3–5 років та оцінка розрахункової дисципліни.

© **В. Г. Васильєва, І. В. Яковенко, 2010**

Отже, облік ЗЕД потребує вдосконалення в частині інвентаризації таких розрахунків у плані узгодження нормативно-правового регулювання обліку і звітності суб'єктів ЗЕД.

Недостатній рівень розробки, обґрунтування проблем здійснення інвентаризації розрахунків з нерезидентами зумовили необхідність проведення цього дослідження.

**Постановка завдання.** Мета статті – обґрунтування теоретичних і науково-практичних аспектів інвентаризації розрахунків з нерезидентами у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

**Результати дослідження.** Згідно з Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків [1], ініціативу в проведенні звірки розрахунків надано кредиторам, тобто тим, у кого є дебіторська заборгованість. Вони мають складати за власними даними **акт звірки і направляти на узгодження контрагентам**. Якщо залишки заборгованостей збігаються, то дані за дебіторською заборгованістю достовірні. Якщо ж ні, то дебітор у відповідь кредитору має право попросити надати документи, на підставі яких обліковується заборгованість. Відповідно, кредитору слід їх надати або повідомити про причини ненадання або відсутності документів. Якщо і після обміну документами залишаються питання у відносинах, то сторонам під час здійснення експортно-імпортних операцій необхідно звернутися до Міжнародного комерційного арбітражного суду.

Коли в ході інвентаризації розрахунків виявиться, що за окремими видами дебіторської та кредиторської заборгованості минув строк позовної давності, їх заносять в окрему довідку, яку додають до **акта інвентаризації**. У ній зазначають назви іноземних дебіторів і кредиторів, суми, причини, дати і підстави виникнення заборгованості. Якщо минув строк позовної давності за дебіторською заборгованістю, додатково вказують осіб, винних у простроченні. Після того, як керівник затвердить протокол щодо проведення інвентаризації, результати врегулювання заборгованості відображають у бухгалтерському і податковому обліку.

Особливістю експортно-імпортних операцій є те, що строк позовної давності становить не три роки, а залежить від того, право якої країни поширюється на відносини сторін договору. Якщо сторонами договору є країни, що приєдналися до Конвенції про позовну давність у міжнародній купівлі-продажу товарів 1974 р. [2], то строк позовної давності дорівнює чотирьом рокам. При цьому Конвенція обмежує максимальний строк позовної давності десятима роками.

Розглянемо наслідки списання дебіторської та кредиторської заборгованості з минулим строком позовної давності, що виникла під час здійснення експортно-імпортних операцій унаслідок отримання від нерезидента або перерахування нерезиденту попередньої оплати за товари чи послуги, а також отримання від нерезидента або поставки нерезиденту товарів чи послуг.

Згідно з П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість” [3] поточну дебіторську заборгованість, за якою існує впевненість в її неповерненні боржником або за котрою минув строк позовної давності, визначають як **безнадійну дебіторську заборгованість**. У періоді закінчення строку позовної давності таку дебіторську заборгованість списують за рахунок резерву сумнівних боргів (**Д-т 38**) або при його недостатності – за рахунок сумнівних і безнадійних боргів (**Д-т 944**) з відображенням на позабалансовому рахунку **071** “Списана дебіторська заборгованість” не менше трьох років.

У податковому обліку, згідно з п. 5.2.8 ст. 5 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” [4], суму безнадійної заборгованості за відвантаженими на експорт товарами (**Д-т 362 – К-т 702**) включають до валових витрат, оскільки під час експорту був відображений валовий дохід. Однак відповідно до п. 12.1 ст. 12 цього Закону безнадійна заборгованість включається у склад валових витрат тільки у випадку, коли відповідні заходи щодо її стягування не дали позитивного результату.

За дебіторською заборгованістю, що виникла внаслідок здійснення вітчизняним покупцем попередньої оплати за товари чи послуги (**Д-т 371 – К-т 312**), право на валові витрати виникає лише на дату фактичного оприбуткування товару, а не на дату оплати. Тому таку безнадійну заборгованість можна зарахувати до валових витрат згідно з п. 5.2.8 ст. 5 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, оскільки вона не була зарахована до валових витрат раніше, лише за умови, що покупець-кредитор вжив відповідних заходів щодо стягування боргу, які не дали позитивного результату. У разі здійснення експортно-імпортних операцій таким заходом може бути подання позову до Міжнародного комерційного арбітражного суду. Розглянемо це на конкретних прикладах.

#### **Приклад 1. Дебіторська заборгованість за відвантаженими нерезиденту товарами зі строком позовної давності, що минув.**

ТОВ “Селком” відвантажило іноземній фірмі “AMQ Group” товар на суму 25 000 €. Покупець не сплатив кошти за товар. 24.10.2005 р. продавець подав позов до Міжнародного комерційного арбітражного суду. Останній виніс рішення про стягнення заборгованості з нерезидента. Однак до моменту закінчення строку позовної давності заборгованість нерезидент не погасив і вона була визнана безнадійною та списана з балансу. Продавець не скористався правом збільшення валових витрат до закінчення строку позовної давності.

Операції у бухгалтерському і податковому обліку показано в табл. 1. Сума заборгованості для цілей податкового обліку не підлягає перерахунку під час списання у зв’язку із закінченням строку позовної давності, її вартість перераховують у гривні з використанням курсу НБУ на дату виникнення такої заборгованості: (25 000 € \* 6,092825 грн/€ = 152 321 грн).

Таблиця 1

#### **Журнал реєстрації господарських операцій**

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік, грн	
		Д-т	К-т	Сума	ВД	ВВ
1	26.07.2005 р. Відвантажено товар іноземній фірмі “AMQ Group” (курс НБУ–6,092 825 грн/€)	362	702	<u>25 000 €</u> 152 321 грн	152 321	–
2	Відображено ПЗ з ПДВ за ставкою 0 %	702	641	0	–	–
3	Списано дохід на фінансовий результат	702	791	152 321 грн	–	–
4	На “AMQ Group” подано позов до Міжнародного комерційного арбітражного суду про стягнення заборгованості (курс НБУ – 6,066 060 грн/€)	374	362	<u>25 000 €</u> 152 321 грн	–	–
5	Відображено курсову різницю на дату подання позову до суду [25 000 € – (6,092 825 грн/€ – 6,066 060 грн/€) = 669 грн]. (На практиці курсові різниці визначають на кожну дату балансу)	945	362	669 грн	–	–

6	Нараховано пеню в розмірі 0,3 % від суми неотриманої виручки від "AMQ Group" до дати прийняття позову до розгляду судом (сума умовна)	948	642	3800 грн	-	-
7	Списано витрати на сплату пені на фінансовий результат	791	948	3800 грн	-	-
8	Списано заборгованість після закінчення строку позовної давності (курс НБУ – 12,0075 грн/€)	38	374	<u>25 000 €</u> 300 188 грн	-	152 321 *
9	Відображено курсову різницю на дату списання заборгованості [25 000 € * *(12,0075 грн/€ – 6,066 060 грн/€) = 148 536 грн]	374	714	148 536 грн	-	-
10	Відображено суму списаної безнадійної дебіторської заборгованості за "AMQ Group" на позабалансовому рахунку	071	-	<u>25 000 €</u> 300 188 грн	-	-

\* Після закінчення строку позовної давності відображують валові витрати, оскільки були здійснені відповідні заходи щодо стягування боргу згідно з п. 5.2.8 ст. 5 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств".

**Приклад 2. Дебіторська заборгованість за сплаченими нерезиденту авансами за товари зі строком позовної давності, що минув.**

ТОВ "Селком" здійснило попередню оплату нерезиденту "Food Inc." у сумі 3000 € за товар. Продавець не виконав зобов'язань з поставки товарів. Покупець подав позов до Міжнародного комерційного арбітражного суду. Останній виніс рішення про стягнення заборгованості з нерезидента. Однак до моменту закінчення строку позовної давності нерезидент не погасив заборгованість, її визнали безнадійною і списали з балансу. У бухгалтерському і податковому обліку ці операції відобразатимуться так.

Таблиця 2

**Журнал реєстрації господарських операцій**

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік, грн	
		Д-т	К-т	Сума	ВД	ВВ
1	10.10.2005 р. Перераховано грошові кошти як попередню оплату за товар нерезиденту "Food Inc." (курс НБУ – 6,13 272 грн/€)	371	312	<u>3 000 €</u> 18 398 грн	-	-
2	До Міжнародного комерційного арбітражного суду подано позов про стягнення заборгованості з "Food Inc."	374	371	<u>3 000 €</u> 18 398 грн	-	-
3	Створено резерв сумнівних боргів	944	38	18 398 грн	-	-
4	Списано витрати, пов'язані зі створенням резерву сумнівних боргів, на фінансовий результат	791	944	18 398 грн	-	-
5	Нараховано пеню в розмірі 0,3 % вартості неотриманих товарів від "Food Inc." до дати прийняття позову до розгляду судом (сума умовна)	948	642	2050 грн	-	-
6	Списано витрати на сплату пені на фінансовий результат	791	948	2050 грн	-	-
7	Списано безнадійну дебіторську заборгованість після закінчення строку позовної давності за рахунок створеного раніше резерву сумнівних боргів (курс НБУ – 12,0075 грн/€)	38	374	<u>3000 €</u> 36 023 грн	-	18 398*
8	Відображено курсову різницю на дату списання заборгованості [3 000 € * *(12,0075 грн/€ – 6,13 272 грн/€) = 17 624 грн]	374	714	17 624 грн	-	-
9	Відображено суму списаної безнадійної дебіторської заборгованості за "Food Inc." на позабалансовому рахунку	071	-	<u>3000 €</u> 36 023 грн	-	-

\* Після закінчення строку позовної давності відображують валові витрати, оскільки були здійснені відповідні заходи щодо стягування боргу згідно з пп. 5.2.8 ст. 5 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств".

У бухгалтерському обліку суми кредиторської заборгованості зараховують на дебет субрахунка 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості".

У податковому обліку така сума вважається безповоротною фінансовою допомогою, згідно з п. 1.22.1 ст. 1 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", і включається до валового доходу. Тобто після закінчення строку позовної давності за вартістю отриманих від нерезидента авансів (Д-т 312 – К-т 681) необхідно зменшити валовий дохід за отриманою попередньою оплатою, оскільки така операція не може вважатися продажем, бо вона не відбулася з одночасним його збільшенням, відповідно до п. 4.1.6 ст. 4 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [4].

Вартість отриманих товарів (Д-т 28 – К-т 632) також вважається доходом з інших джерел і оподатковується податком на прибуток.

**Приклад 3. Кредиторська заборгованість за отриманими від нерезидента авансами зі строком позовної давності, що минув.**

ТОВ “Селком” отримало від покупця-нерезидента “Aleston” попередню оплату за товар у сумі 3800 € за курсом 6,028 185 грн/€. Після закінчення строку позовної давності кредиторська заборгованість не погашена і не списана (табл. 3).

Таблиця 3

**Журнал реєстрації господарських операцій**

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік, грн	
		Д-т	К-т	Сума	ВД	ВВ
1	19.10.2005 р. Отримано попередню оплату за товар від покупця-нерезидента “Aleston” за курсом 6,028 185 грн/€	312	681	<u>3800 €</u> 22 907 грн	22 907	–
2	Списано заборгованість за “Aleston” у зв’язку із закінченням строку позовної давності (курс НБУ – 12,0075)	681	717	<u>3800 €</u> 45 629 грн	– 22 907* 22 907*	–
3	Відображено курсову різницю на дату списання заборгованості [ $3800 € * (12,0075 \text{ грн/€} - 6,028 185 \text{ грн/€}) = 22 721 \text{ грн}$ ]	945	681	22 721 грн	–	–

\* У рядку 02.1 Декларації з податку на прибуток показують 22 907 грн зі знаком мінус та одночасно в рядку 01.6 зі знаком плюс.

**Приклад 4. Кредиторська заборгованість за отриманими від нерезидента товарами зі строком позовної давності, що минув.**

ТОВ “Селком” імпортувало товар від іноземної фірми “Star” на суму 4000 €. На дату митного оформлення сплачено мито, митні збори і ПДВ. Після закінчення строку позовної давності гроші за товар нерезиденту не перераховано, заборгованість не погашено і списано з балансу.

Для зручнішого сприйняття курсові різниці з кредиторської заборгованості відобразимо тільки на дату її списання з балансу.

У бухгалтерському і податковому обліку ці операції відобразатимуться так.

Таблиця 4

**Журнал реєстрації господарських операцій**

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік, грн	
		Д-т	К-т	Сума	ВД	ВВ
1	31.10.2005 р. Сплачено митні платежі та ПДВ на рахунок митного органу (курс НБУ – 6,129 690 грн/€)	377	311	4599,51 грн	–	–
2	Оприбутковано імпортований товар від іноземної фірми “Star” (курс НБУ – 6,129 690 грн/€)	281	632	<u>4000 €</u> 24 519 грн	–	24 519
3	Включено до первісної вартості товару суму мита і митних платежів	281	377	1551,42 грн	–	1551,42
4	Зараховано до складу податкового кредиту ПДВ, сплачений у момент митного оформлення на підставі ВМД	641	377	3048,09 грн	–	–
5	Списано кредиторську заборгованість після закінчення строку позовної давності (курс НБУ – 12,0075 грн/€)	632	717	<u>4000 €</u> 48 030 грн	24 519*	–
6	Відображено курсову різницю за заборгованість на дату її списання [ $4000 € * (12,0075 \text{ грн/€} - 6,12 969 \text{ грн/€}) = 23 511 \text{ грн}$ ]	945 791	632 945	23 511 грн	–	–

\* Оскільки для цілей податкового обліку така заборгованість, виражена в іноземній валюті, не підлягає перерахунку, під час її списання у зв’язку із закінченням строку позовної давності її вартість перераховують у гривні з використанням курсу НБУ на дату виникнення такої заборгованості ( $4000 € * 6,12 969 \text{ грн/€} = 24 519 \text{ грн}$ ).

Тепер розглянемо, як операції зі списання дебіторської та кредиторської заборгованості з нерезидентами відображують під час інвентаризації розрахунків.

ТОВ "Селком"

**ДОПОМІЖНА ВІДОМІСТЬ № 1**  
**до акта інвентаризації за розрахунками з іноземними покупцями**  
**та постачальниками**

№ 45 станом на 02.11.2009 р.  
"09" листопада 2009 р.

м. Дніпропетровськ

№ з/п	Субрахунок, за яким існує заборгованість	Найменування контрагента	Сума заборгованості станом на 02.11.2009 р., €		Підстава	
			дебіторської	кредиторської	Договір (замовлення, рахунок)	Первинні документи, що підтверджують заборгованість
1	632	"Star"	-	4000	Договір поставки № 34А від 14.10.2005 р.	ВМД № 453 від 31.10.2005 р. на суму 4000 €
Разом за субрахунком 632			-	4000	-	-
2	681	"Aleston"	-	3800	Договір поставки № 79 від 03.10.2005 р.	Виписка банку № 83 від 19.10.2005 р. на суму 3800 €
Разом за субрахунком 681			-	3800	-	-
3	362	"AMQ Group"	25 000	-	Договір поставки № 113 від 12.07.2005р.	ВМД № 188 від 26.07.2005 р. на суму 25 000 €
Разом за субрахунком 362			25 000	-	-	-
4	371	"Food Inc."	3000	-	Договір поставки № 89 від 06.10.2005 р.	Виписка банку № 52 від 10.10.2005 р. на суму 3000 €
Разом за субрахунком 371			3000	-	-	-
Усього			28 000	7800	-	-

Головний бухгалтер ТОВ "Селком" \_\_\_\_\_ Іванова О. Т.  
(підпис)

Бухгалтер ТОВ "Селком" \_\_\_\_\_ Пронь Л. М.  
(підпис)

**ДОВІДКА № 1**  
до акта інвентаризації розрахунків з іноземними покупцями  
та постачальниками

№ 45

"23" листопада 2009 р.

м. Дніпропетровськ

№ з/п	Найменування та адреса дебітора, кредитора	За що існує заборгованість	з якого часу	Сума заборгованості станом на 01.11.2009 р., €		Документ, що підтверджує заборгованість, та особа, винна у пропущеному строку позовної давності	Примітка
				дебіторської	кредиторської		
<b>Субрахунок 632</b>							
1	"Star", м. Парма, Італія	Товар	31.10.2005		4000	ВМД № 453 від 31.10.2005 р. на суму 4000 € за договором поставки № 34А від 14.10.2005 р. Бухгалтер ТОВ "Селком" Пронь Л. М.	Заборгованість списати на дохід від списання кредиторської заборгованості й + ВД
<b>Субрахунок 681</b>							
2	"Aleston", м. Плоешти, Румунія	Товар	19.10.2005		3800	Виписка банку № 83 від 19.10.2005 р. на суму отриманої передплати 3800 € за договором поставки № 79 від 03.10.2005 р. Бухгалтер ТОВ "Селком" Пронь Л. М.	Заборгованість списати на дохід від списання кредиторської заборгованості й – ВД + ВД
<b>Субрахунок 362</b>							
3	"AMQ Group", м. Арлон, Бельгія	Товар	26.07.2005	25 000		ВМД № 188 від 26.07.2005 р. на суму 25 000 € за договором поставки № 113 від 12.07.2005 р. Бухгалтер ТОВ "Селком" Пронь Л. М.	Заборгованість списати за рахунок резерву сумнівних боргів і + ВВ
<b>Субрахунок 371</b>							
4	"Food Inc.", м. Варна, Болгарія	Товар	10.10.2005	3000		Виписка банку № 52 від 10.10.2005 р. на суму перерахованого авансу 3000 € за договором № 89 від 06.10.2005 р. Бухгалтер ТОВ "Селком" Пронь Л. М.	Заборгованість списати за рахунок резерву сумнівних боргів і + ВВ
<b>Усього</b>		–	–	28 000	7800	–	–

Бухгалтер ТОВ "Селком" \_\_\_\_\_ Пронь Л. М.  
(підпис)



2. Конвенція про позовну давність у міжнародній купівлі-продажу товарів (ратифікована Верховною Радою України 14.07.1993 р., дата набуття чинності для України : 01.05.1994 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

4. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28.12.1994 р. № 335/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).