

Чернін О.Я.

## ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ ТРАНЗИТОМ

*У статті висвітлено результати дослідження участі підприємств оптової торгівлі у транзитному товарообороті. Виокремлено порядок зазначеної участі, досліджено питання переходу права власності на товар у процесі здійснення операцій з реалізації товарів транзитом. Висвітлено стан наукових досліджень щодо облікового відображення операцій з продажу товарів транзитом. Виявлено особливості та розроблено пропозиції з удосконалення бухгалтерського обліку операцій з реалізації товарів транзитом з участю у розрахунках.*

**Ключові слова:** товар, транзитний товарооборот, транзитна торгівля, підприємство оптової торгівлі.

### ВСТУП

**Постановка проблеми.** В умовах активного розвитку комунікацій, збільшення товарообмінних операцій актуалізується роль транзитної торгівлі. Використання останньої підприємствами оптової торгівлі сприяє оптимізації витрат, веде до економії на оренді складських приміщень, забезпечує зменшення транспортних витрат, термінів доставки товарів кінцевому споживачу. Для розвитку ефективної системи транзитної торгівлі для потреб управління повинна надаватись достовірна та оперативна інформація, що зумовлює необхідність подальших досліджень щодо розвитку методичних підходів до облікового відображення операцій з реалізації товарів транзитом.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми формування і функціонування транзитного товарообороту, особливості облікового відображення операцій з реалізації товарів транзитом досліджували у своїх працях такі науковці і дослідники, як: Т. Алієв, О.А. Біловодська, В.О. Іваненко, О.Г. Дроздова, В.М. Кислий, О.М. Олефіренко, О.М. Смоляник, М. Тарасова та інші.

**Мета статті** – висвітлити результати дослідження рівня розвитку методичних підходів до облікового відображення операцій з реалізації товарів транзитом з участю у розрахунках, внести пропозиції щодо їх удосконалення.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

“Транзитна торгівля – це такий спосіб продажу, коли суб’єкт торгівлі постачає товар покупцю не зі свого складу, а безпосередньо від постачальника (виробника) товарів, тобто при транзитній торгівлі на склад продавця товари фактично не надходять” [1]. На сьогодні реалізація товарів транзитом здійснюється двома способами: без участі у

розрахунках та з участю підприємства оптової торгівлі у розрахунках.

“Товарорух транзитний без участі в розрахунках – різновид транзитного товароруху, при якому роль посередника зводиться до організації товаропросування” [5, с. 358]. При транзитній реалізації товарів без участі в розрахунках підприємство оптової торгівлі є лише посередником при укладанні договорів поставки між покупцем та постачальником. При транзитній реалізації товарів з участю в розрахунках підприємство оптової торгівлі укладає два самостійних договори поставки: перший – з постачальником товару, в якому підприємство оптової торгівлі є покупцем; другий – з кінцевим покупцем товару, де підприємство оптової торгівлі є продавцем. У цьому випадку умови переходу права власності на товар до підприємства оптової торгівлі визначаються положеннями договору поставки або нормами чинного законодавства (рис. 1).

За загальним правилом, встановленим ст. 334 Цивільного кодексу України [7], право власності у набувача майна за договором виникає з моменту передання майна, якщо інше не встановлено договором або законом. Переданням майна вважається вручення його набувачеві або перевізникові, організації зв’язку тощо для відправлення, пересилання набувачеві майна, відчуженого без зобов’язання доставки.

Погоджуємось з В.О. Іваненко та О.Г. Дроздовою, що “одним з основних елементів договору є зазначення моменту переходу права власності на товари від постачальника до покупця. При цьому місцем переходу цього права може бути як безпосередньо структурний підрозділ покупця, в якому планується зберігати (продавати, використовувати тощо) товари, так і будь-яке інше, територіально віддалене від покупця місце (наприклад, склад постачальника)” [4, с. 56].

Враховуючи те, що законодавчо передбачена можливість встановлення переходу права власності на товар умовами договору, слід зазначити, що це питання особливої актуальності набуває при реалізації товарів транзитом з участю у розрахунках.

© Чернін Олександр Якович, здобувач кафедри обліку і аудиту, Житомирський державний технологічний університет, тел. 067 4560111, e-mail: 4ermin@i.ua



Рис. 1. Вплив транзитної торгівлі на розвиток бухгалтерського обліку операцій з продажу товарів (власна розробка автора)

Оскільки оптовим підприємством-посередником при здійсненні транзитної реалізації товарів з участю в розрахунках укладаються договори як з постачальником, так і з кінцевим споживачем, момент переходу права власності на товар обов'язково повинен закріплюватися в договорах поставки. Так, при укладенні договору поставки з постачальником на транзитну реалізацію товару він фактично не надходить на склад оптового підприємства-посередника, але оплата за товар здійснюється безпосередньо підприємством оптової торгівлі.

“Фактично поставляти (відвантажувати) товар покупцю може і постачальник, але за договором це обов'язок оптового підприємства-посередника. Тому і свої претензії покупець може пред'явити тільки оптовому підприємству-посереднику, оскільки останній є для нього продавцем” [1]. Саме тому умовами договору може бути передбачено, що право власності на товар належатиме оптовому підприємству-посереднику від моменту відвантаження товарів зі складу підприємства-постачальника до моменту їх отримання кінцевим споживачем (покупцем).

Від умов, передбачених у договорі поставки стосовно переходу права власності на товар при здійсненні транзитної реалізації, порядку відшкодування транспортно-експедиційних витрат залежатиме база оподаткування та порядок відображення операцій з реалізації товарів транзитом з участю в розрахунках.

Серед дослідників дотепер не опрацьований єдиний методичний підхід до відображення операцій з реалізації товарів транзитом з участю в розрахунках. Наведемо пропозиції авторів щодо порядку

відображення таких операцій на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 1).

За результатами аналізу наведених у таблиці 1 підходів авторів до облікового відображення операцій з реалізації товарів транзитом з участю у розрахунках сформувано висновок про наявність дискусій з приводу доцільності відображення у оптового підприємства-посередника собівартості реалізованих товарів на рахунку 902 “Собівартість реалізованих товарів” або ж відображення цих витрат на рахунку 93 “Витрати на збут”. Також невирішеним залишається питання з приводу використання рахунку 28 “Товари” при використанні реалізації товарів транзитом, оскільки надходження товарів на склад оптового підприємства-посередника не відбувається.

Оскільки при реалізації товарів транзитом у підприємства оптової торгівлі виникають непрямі витрати, пов'язані з укладанням договорів поставки та виконанням їх умов, пропонуємо такі витрати відображати на рахунку 93 “Витрати на збут”. Для формування належної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень, поглиблення економічного аналізу витрат періоду підприємства та оцінки їх впливу на результативні показники пропонуємо використовувати такі аналітичні рахунки для відображення інформації про витрати, понесені при реалізації товарів транзитом: 93.1 “Витрати на дослідження кон'юнктури ринку”; 93.2 “Трансакційні витрати при реалізації товарів транзитом”; 93.3 “Транспортно-експедиційні витрати”; 93.4 “Соціальні та інші витрати на реалізацію товарів транзитом”; 93.5 “Витрати на моніторинг договірної політики”.

Таблиця 1. Пропозиції різних авторів щодо відображення операцій з реалізації товарів транзитом з участю в розрахунках

№ з/п	Автор та джерело	Пропозиції
1	Іваненко В.О. Особливості облікового відображення руху товарів за різними каналами збуту / В.О. Іваненко, О.Г. Дроздова // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 2 (64). – С. 56-62 [4]	Здійснюючи продаж товару транзитом з участю в розрахунках, підприємство оптової торгівлі не оприбутковує товари на балансі (тобто не використовує рахунок 28 “Товари”), оскільки вони транспортуються транзитом (повз нього), у зв’язку з чим у такого підприємства немає такої категорії витрат, як собівартість реалізованих товарів, а понесені витрати, пов’язані з придбанням товарів для продажу, необхідно включити до витрат, пов’язаних зі збутом на рахунок 93 “Витрати на збут”
2	Тарасова М. Продаж товару з доставкою / М. Тарасова // Дебет-Кредит. – 2010. – № 35. – С. 150-152 [6]	Установити для обліку транзитних товарів рахунок 289 “Транзитні товари” та використовувати його при надходженні товарів від постачальника до кінцевого споживача, а також при списанні собівартості реалізованого транзитного товару у оптового підприємства-посередника
3	Грек Г. Продаж товарів транзитом / Г. Грек, З. Романова // Бухгалтерія. – 2002. – № 28. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href="http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=300">http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=300</a> [2]	Особливістю відображення в бухгалтерському обліку підприємства-посередника операції з продажу товарів транзитом є те, що товари не підлягають оприбуткуванню (тобто відсутній рахунок 28 “Товари”). Оскільки при торгівлі транзитом підприємство-посередник не зберігає товари, а реалізує їх безпосередньо в момент придбання, то застосовувати рахунок 902 недоцільно. У цьому разі заборгованість посередника перед постачальником товарів без ПДВ списується на рахунок 93 “Витрати на збут”
4	Алиев Т. Торговля транзитом: особливості учета / Т. Алиев // Бухгалтер и закон. – 2011. – № 44 (127) [1]	На субрахунку 902 “Собівартість реалізованих товарів” відображається собівартість реалізованих товарів. При торгівлі транзитом фактичного зберігання товарів не відбувається, що свідчить про необхідність використання рахунку 93 “Витрати на збут”. Але ці витрати безпосередньо пов’язані з реалізацією цих же товарів. Тому, користуючись принципом превалювання сутності над формою з метою достовірності фінансової звітності в цьому разі слід використовувати рахунок 902 “Собівартість реалізованих товарів”

Дискусійним питанням залишається також правомірність використання рахунку 28 “Товари” при реалізації товарів транзитом з участю у розрахунках. Вважаємо, що використання рахунку 28 “Товари” при відображенні операцій з реалізації товарів транзитом можливим є лише у разі, якщо умовами договору поставки між продавцем та оптовим підприємством-посередником передбачено перехід права власності на товар у період його транзиту між продавцем та покупцем. У цьому разі пропонуємо використовувати субрахунок 287 “Транзитні товари в дорозі”. У випадку, якщо умовами договору перехід права власності до оптового підприємства-посередника не здійснюється, погоджуємось з

О.Г. Дроздовою [3] щодо доцільності використання позабалансового рахунку. Пропонуємо використовувати рахунок 026 “Транзитна реалізація товарів”, на якому повинна відобразитися продажна вартість товарів, що відвантажені кінцевому споживачу в розрізі асортименту товарів та контрагентів. Використання цього позабалансового рахунку дозволить контролювати рух товарів, проданих транзитом, виявити випадки невиконання умов договору поставки в частині доставки товарів до кінцевого споживача. Порядок використання запропонованих рахунків для відображення операцій з продажу товарів транзитом наведено в табл. 2.

Таблиця 2. Відображення операцій з транзитної реалізації товарів з участю в розрахунках в оптового підприємства-посередника з використанням запропонованих рахунків

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
<b>Право власності на товар на період транзиту переходить до оптового підприємства</b>		
<b>ПЕРЕГОВОРИ ТА УКЛАДЕННЯ ДОГОВОРУ ПОСТАВКИ</b>		
Надані послуги з маркетингового дослідження кон’юнктури ринку	<b>93.1 “Витрати на дослідження кон’юнктури ринку”</b>	631 “Розрахунки з покупцями і замовниками”
Відображені трансакційні витрати пов’язані з укладенням договору поставки	<b>93.2 “Трансакційні витрати при реалізації товарів транзитом”</b>	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
<b>ВИКОНАННЯ УМОВ УКЛАДЕНИХ ДОГОВОРІВ ПОСТАВКИ</b>		

Відображена заборгованість за відвантажений товар перед постачальником	<b>287 “Транзитні товари в дорозі”</b>	631 “Розрахунки з покупцями і замовниками”
Нарахована сума ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	631 “Розрахунки з покупцями і замовниками”
Сплатена вартість товару постачальнику	631 “Розрахунки з покупцями і замовниками”	311 “Рахунки в банках”
Відображений дохід від реалізації товарів покупцеві	361 “Розрахунки з покупцями і замовниками”	702 “Дохід від реалізації товарів”
Нарахована сума ПДВ	702 “Дохід від реалізації товарів”	641 “Розрахунки за податками”
Списана собівартість реалізованих товарів	902 “Собівартість реалізованих товарів”	<b>287 “Транзитні товари в дорозі”</b>
Відображено вартість послуг з транспортування товарів	<b>93.3 “Транспортно-експедиційні витрати”</b>	631 “Розрахунки з покупцями і замовниками”
Нарахована сума ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	631 “Розрахунки з покупцями і замовниками”
Нарахована заробітна плата працівникам відділу збуту транзитних товарів	<b>93.4 “Соціальні та інші витрати на реалізацію товарів транзитом”</b>	66 “Розрахунки за виплатами працівникам”
Отримано оплату за товар від покупця	311 “Рахунки в банках”	361 “Розрахунки з покупцями і замовниками”
<b>КОНТРОЛЬ ЗА НАЛЕЖНИМ ВИКОНАННЯМ УМОВ ДОГОВОРУ</b>		
Нарахована заробітна плата працівникам за контроль договірної політики	<b>93.5 “Витрати на моніторинг договірної політики”</b>	66 “Розрахунки за виплатами працівникам”

Використання запропонованого методичного підходу до відображення операцій з реалізації товарів транзитом за умови переходу права власності на товар до оптового підприємства-посередника сприятиме більш повному задоволенню інформаційних потреб користувачів із різним ступенем деталізації щодо витрат та доходів, отриманих від реалізації товарів транзитом, підвищенню ефективності управління товарооборотом підприємства оптової торгівлі.

## ВИСНОВКИ

Дослідження існуючих напрацювань науковців у частині розвитку методичних підходів до облікового відображення операцій з реалізації товарів транзитом дозволило зробити висновок про їх дискусійність та фрагментарність. З метою вирішення існуючих питань запропоновано доповнити аналітичні рахунки в частині облікового відображення операцій з реалізації товарів транзитом з участю в розрахунках. Перспективами подальших досліджень є вивчення проблемних питань управлінського обліку товарів.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алиев Т. Торговля транзитом: особенности учета / Т. Алиев // Бухгалтер и закон. – 2011. – № 44 (127).
2. Грек Г. Продажа товаров транзитом / Г. Грек, З. Романова // Бухгалтерия. – 2002. – № 28 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=300>.
3. Дроздова О.Г. Бухгалтерський облік і контроль руху товарів: організація і методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. к.е.н. за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомир, 2013. – 21 с.
4. Іваненко В.О. Особливості облікового відображення руху товарів за різними каналами збуту / В.О. Іваненко, О.Г. Дроздова // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 2 (64). – С. 56-62.
5. Кислий В.М. Логістика: теорія та практика: навч. посіб. / В.М. Кислий, О.А. Біловодська, О.М. Олефіренко. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 360 с.
6. Тарасова М. Продажа товара с доставкой / М. Тарасова // Дебет-Кредит. – 2010. – № 35. – С. 150-152.
7. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

Одержано 12.05.2014 р.