

РОЗВИТОК ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ЇХ В ОБЛІКУ

**ГУБАРИК О.М., К.Е.Н., ДОЦЕНТ,
ЧЕПЕЦЬ О.Г., СТАРШИЙ ВИКЛАДАЧ,
ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

У статті досліджено розвиток експортних операцій суб'єктів господарювання, визначені концептуальні основи їх обліку та умов виконання зовнішньоекономічного договору в обліку.

This article explores the development of export operations enterprises, defined conceptual framework of accounting and conditions of the foreign economic contract in accounting.

Постановка проблеми в загальному вигляді.

Зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД) є однією з основних форм економічних відносин України з іноземними державами. Однією з форм здійснення ЗЕД є зовнішня торгівля. Вона відіграє значну роль як у розвитку економіки України, так і насиченні споживчого ринку товарами належної якості та просуванню товарів вітчизняних виробників на зовнішній ринок.

Експортні операції, як складова частина зовнішньої торгівлі є джерелом одержання прибутку держави. Досягнення максимальної ефективності експортних операцій, а також максимізація прибутку можлива тільки з використанням знань і досвіду, накопичених протягом тривалого часу.

Основною інформацією про експортну сферу суб'єктів підприємницької діяльності є данні бухгалтерського обліку. Інформаційне забезпечення набуває, як ніколи, великої важливості та значущості в прийнятті управлінських рішень. Однак незбалансованість між бухгалтерським обліком і податковим обліком експортних операцій є причиною виникнення проблем при отриманні ефективних результатів фінансово-господарської діяльності.

Програмою реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів визначені основні напрямки приведення національної системи бухгалтерського обліку, відповідно

до умов ринкової економіки і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Головними з них є: законодавче закріплення принципів ведення бухгалтерського обліку, формування нормативної бази – положень (стандартів), методичне забезпечення та міжнародне співробітництво.

Здійснювати операції, пов'язані з зовнішньоекономічною діяльністю підприємства можуть лише використовуючи міжнародні правила розрахунків, порядок укладання договорів, аналізуючи кон'юнктуру валютних ринків, а також, володіючи нормативно-правовою базою з регулювання порядку проведення операцій в іноземній валюті на території України і за її межами.

Формування і здійснення комерційних зв'язків з іноземними партнерами, ефективне управління експортно-імпортними операціями неможливе без науково обґрунтованого підходу до розв'язання комплексу завдань їх інформаційного забезпечення, які вирішуються в системі обліку й аналізу. Дані бухгалтерського обліку, аналіз та аудит стали необхідними елементами при прийнятті обґрунтованих управлінських рішень, обранні надійних партнерів для одержання ефективних результатів фінансово-господарської діяльності.

Разом з тим, неузгодженість бухгалтерського і податкового законодавства з питань зовнішньоекономічної діяльності, викликає багато проблем з відображення експортних операцій у бухгалтерському обліку і побудови ефективної системи її аналізу.

Дослідження розвитку експортних операцій суб'єктів господарювання свідчить про відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення їх обліку і аналізу, що призводить до серйозних порушень валютного, податкового та митного законодавства. Більше того, становлення зовнішньоекономічної діяльності відбувається в період реформування бухгалтерського обліку, що характеризується наявністю певних прорахунків та неузгодженостей і підвищує ризик ринкової невизначеності.

Відсутність методичних вказівок і рекомендацій щодо застосування окремих П(С)БО уповільнює процес трансформації бухгалтерського обліку до загальноприйнятих у міжнародній практиці вимог. Саме тому, виникає потреба у подальшому розвитку методології обліку. Особливо це стосується експортних операцій,

враховуючи їх певну специфіку, суперечливість законодавства, недосконалість інформаційного забезпечення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам реформування бухгалтерського обліку в здійсненні зовнішньоекономічної діяльності присвячені роботи вітчизняних вчених Білухи М.Т., Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Завгороднього В.П., Лукашової І.О., Кужельного М.В., Кузьмінського Ю.А., Пархоменка В.М., Сопка В.В. Степаненко О.І. та інших.

Завдяки роботам цих вчених сформульовано підґрунтя для подальших наукових досліджень у частині обліку експортних операцій підприємства.

Формулювання цілей статті. Дослідити розвиток експортних операцій суб'єктів господарювання, визначити концептуальні основи обліку експортних операцій та умов виконання зовнішньоекономічного договору в обліку за сучасних умов господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Метою написання статті є визначення концептуальних основ обліку експортних операцій та правильне визначення умов виконання зовнішньоекономічного договору.

Бухгалтерський облік експортних операцій доцільно розглянути за економіко-правовими видами угод: продаж, міна і посередництво. У відповідності з цим виділимо основні види операцій: прямий експорт з розрахунками у іноземній валюті, прямий експорт на основі бартеру, експорт за договорами комісії (консигнації). Зазначені види операцій є найбільш поширеними в Україні, тому оцінка методики їх бухгалтерського обліку та оподаткування є найбільш актуальною.

Експорт – це продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у т.ч. з оплатою у не грошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України [5].

При здійсненні експорту в бухгалтерському обліку відображаються такі господарські факти, як: відвантаження товару зі складу, надходження грошей на поточний рахунок або оприбуткування товару (якщо експорт здійснюється на умовах бартеру), отримання доходу та віднесення витрат за операцією і визначення фінансового результату. При цьому вирішуються наступні завдання: визначення методу оцінки вибуття товарів; визначення

моменту визнання доходів і витрат; оцінка витрат за експортними операціями; оцінка дебіторської та кредиторської заборгованості і контроль за повнотою і своєчасністю її погашення; контроль за станом розрахунків з іноземними партнерами (покупцями, комісіонерами, перевізниками тощо); визначення результатів експортних операцій; формування достовірної інформації про курсові різниці, контроль за правильністю і повнотою оподаткування; контроль за правильністю митного оформлення експорту.

Під впливом глобалізаційних і інтеграційних процесів, а також транснаціоналізації світового господарства міжнародні зв'язки України, з кожним роком, розширюються і поглиблюються. Експортні операції, як один із основних джерел іноземних інвестицій у підприємства і державу в цілому, досліджуються і аналізуються за допомогою організації бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Для організації бухгалтерського обліку експортних операцій вітчизняні підприємства України користуються планом рахунків та інструкцією з його використання, що діють на території України та іншими нормативно-правовими актами з питань регулювання обліку ЗЕД, які відображають специфіку зовнішньоекономічної діяльності.

Організація бухгалтерського обліку експортних операцій пов'язана з тим, що розрахунки за такими видами операцій здійснюються в іноземній валюті. Відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» операції в іноземній валюті при первісному визнанні відображаються у валюті звітності – грошовій одиниці України перерахунком сум в іноземній валюті на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Подальший облік експортних операцій потребує достовірної оцінки активів, зобов'язань, що виникли внаслідок здійснення цих операцій, за допомогою визначення курсових різниць за монетарними статтями. Правила розрахунку курсових різниць встановлені П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [8].

Підприємства України, які зайняті зовнішньоекономічною діяльністю відображають її результати окремими показниками у своїй річній фінансовій звітності:

1. В бухгалтерському балансі окремо виділяють засоби (активи), що знаходяться у зовнішньоекономічному обороті, - товари,

документи, цінні папери, а також їх джерела (пасиви) - кредити, заборгованість, одержані прибутки тощо.

2. У звіті про фінансові результати окремо відображають виручку від зовнішньоекономічних операцій і відповідні витрати.

3. У примітках до річного фінансового звіту робляться необхідні пояснення щодо наведених показників зовнішньоекономічної діяльності [5].

Таким чином, зовнішньоекономічна діяльність підприємств, невід'ємною і найбільшою складовою якої є експортні операції, є пріоритетом формування і розвитку міжнародного бізнесу, тому потребує правильного і достовірного бухгалтерського обліку і контролю з боку держави.

Основою для бухгалтерських записів з оприбуткування товарів для експорту є товарно-розрахункові документи, які відображають їх рух до іноземного покупця і які фіксують рух товарів: акцептовані рахунки підприємств-постачальників з додатком специфікацій, коносаментів, авіа накладних поштових квитанцій, які свідчать про відвантаження товарів в установлені адреси; приймальні акти, які підтверджують, надходження товарів в порт чи на склади; комерційні та інші акти, які свідчать про нестачі, залишки та псування товарів; приймальні акти іноземних експедиторів та інші документи, які підтверджують рух експортних товарів за кордоном [3].

Усі питання, які необхідно вирішити при удосконаленні обліку неможливо розглядати без взаємозв'язку з удосконаленням документування.

Поряд з методикою досліджується і техніка. Ще Дієго дель Кастілло, визнаючи предметом бухгалтерії договори, значно розширив сферу об'єктів обліку. Наприклад, бухгалтер повинен був реєструвати не просто надходження товарів, а спочатку обсяг поставки за договором, а потім його виконання. Баланс включав усіх осіб, з якими були укладені договори, і відображав обсяг прав та вимог, що витікають з цих договорів [1].

Розглядаючи техніку обліку, Кастілло виділяв три варіанти ведення обліку: касовий; ресконтро (незалежно від обліку каси вівся облік зобов'язань, що виникають, та їх погашення); повний [5].

В основі будь-якої зовнішньоекономічної операції лежить угода про її здійснення: договір (контракт) комісії (консигнації) чи договір (контракт) поставки. Згідно з Законом України "Про

зовнішньоекономічну діяльність", для здійснення експортно-імпорتنих операцій експортери повинні укладати контракти з контрагентами за власним бажанням, використовувати відомі міжнародні рекомендації, які не суперечать законодавству України. Зовнішньоекономічний контракт – це юридично оформлена письмова угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних партнерів з метою встановлення, зміни, припинення, прав і обов'язків зовнішньоторговельної діяльності за підписом керівника суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності [7].

Облік експортних операцій супроводжується відображенням податку на додану вартість. І тому, удосконалення документального оформлення розрахунків з ПДВ ми вбачаємо в його спрощенні.

Наприклад, відмова від виписування податкових накладних взагалі значно знизить трудомісткість облікових робіт, а реквізити платника цього податку можна заносити в первинні документи: рахунки-фактури, накладні, акти виконаних робіт, товарні чеки, платіжні документи тощо. Можливість такого підходу підтверджує той факт, що податкову накладну як документ не використовують ні в Російській Федерації, ні у Франції, ні в низці інших країн [6].

Отже, для вдосконалення податкових розрахунків з ПДВ, на наш погляд, потрібно вирішити такі основні завдання: налагодити документальне оформлення й аналітичний облік, а також запровадити накопичення даних, яке відповідає б потребам бухгалтерської й податкової звітності.

Облік експортних товарів на всіх етапах їх руху підприємства ведуть на рахунку 28 «Товари» на таких субрахунках: «Товари експортні на складах постачальників»; «Товари експортні по дорозі в Україні»; «Товари експортні в портах, на складах і у переробці в Україні»; «Товари експортні по дорозі за кордоном»; «Товари експортні на складах, в переробці і на комісії за кордоном» [3].

Відповідно до законодавства усі записи в бухгалтерському обліку по валютним рахункам, а також щодо відображення господарських операцій в іноземній валюті, здійснюються у національній грошовій одиниці України. Одночасно ці записи повинні відображатися в обліку у тій грошовій одиниці, у якій фактично здійснюється операція. Це досягається записом вартісних показників у вигляді дробу, у чисельнику якого вказується сума в іноземній валюті, а у знаменнику – її еквівалент у грошовій одиниці України [5].

Після переходу права власності від продавця до покупця на підставі вантажної митної декларації (акту виконаних робіт, послуг) в бухгалтерському обліку дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відображається по дебету рахунку 362 “Розрахунки з іноземними покупцями” та кредиту рахунку 70 “Доходи від реалізації” з використанням відповідних субрахунків.

Облік готової продукції повинен забезпечити контроль за виконанням завдань по випуску продукції згідно договірному асортименту на всіх стадіях її руху; зберіганням готової продукції за обсягом, асортиментом і якістю (в місцях складування і в дорозі); своєчасною випискою документів на відвантаження; поданням розрахункових документів покупцям та їх контроль своєчасного здійснення платежів; використанням матеріальних і фінансових ресурсів за допомогою складання планових і фактичних калькуляцій собівартості продукції.

Відображення витрат, а саме списання реалізованих на експорт товарів і готової продукції іноземним покупцям відображаються за дебетом рахунку 90 “Собівартість реалізації” та кредитом рахунків 28 або 26.

В процесі реалізації експортної продукції у підприємства виникають комерційні витрати, зокрема витрати на підготовку товарів до відвантаження, їх перевезення всередині країни та за кордоном, вантажно-розвантажувальні роботи, страхування та зберігання вантажів в дорозі, оплата зборів за митне оформлення вантажів тощо. Такі витрати накопичуються на рахунку 93 «Витрати на збут» з подальшим перенесенням до складу фінансових результатів (рахунок 79 «Фінансові результати») [2].

Для більш детального відображення собівартості реалізованої продукції, вважаємо за доцільне, до рахунку 90 “Собівартість реалізації” відкрити субрахунки:

— для відображення собівартості та витрат від експортних операцій – 9011 «Собівартість реалізованої експортної готової продукції»; 9021 «Собівартість реалізованих експортних товарів»; 9031 «Собівартість реалізованих експортних робіт та послуг»; 931 «Експортні витрати на збут»;

— для відображення доходів фінансових результатів від експортних операцій 7011 «Доход від реалізації експортної готової

продукції»; 7021 «Доход від реалізації експортних товарів»; 7031 «Доход від реалізації експортних робіт та послуг»;

— для відображення фінансових результатів від експортних операцій – 7911 «Фінансовий результат від експортних операцій».

Це дозволить накопичувати інформацію щодо вартісних об'ємів експорту в залежності від видів операцій. Наведені субрахунки можливо використовувати для аналітичного обліку реалізації по країнах та по товарах. Особливо це актуально для підприємств котрі мають великий обсяг та широку географію поставок.

На нашу думку, доцільно відкрити окремі субрахунки другого порядку до субрахунку 681:

- 6811 «Розрахунки по авансах, отриманих в національній валюті»;
- 6812 «Розрахунки по авансах, отриманих в іноземній валюті».

Відображені суми на субрахунку 6812 в зв'язку зі зміною валютного курсу перераховувати не треба. Ці субрахунки другого порядку після впорядкування чітко демонструватимуть результати співпраці підприємства з резидентами і нерезидентами окремо, та відповідно, полегшують облік та контроль таких розрахунків.

Отже, така методика дасть можливість уникнути суттєвих помилок при складанні фінансової і податкової звітності підприємствам, які займаються зовнішньоекономічною діяльністю.

Висновки. У результаті вищенаведеного можна зазначити наступне, що процес реформування економіки України істотно вплинув на необхідність створення нової методології бухгалтерського обліку, зокрема, на облік експортних операцій.

Таким чином, підсумовуючи викладене, пропонуємо заходи, які, на нашу думку, направлені на вдосконалення обліку експортних операцій відповідно умов функціонування саме українських підприємств:

— доцільно чітко визначити, хто експортер товарів – підприємство-виробник чи зовнішньоторговельна фірма, що була створена на підприємстві для цих цілей і не виступає юридичною особою, чи спеціалізована зовнішньоторговельна фірма, яка виконує доручення підприємства-виробника експортувати товар за комісійну винагороду (тобто, здійснює посередницьку функцію) під час обліку експортних операцій;

— облік експорту товарів та готової продукції повинен забезпечити контроль за виконанням завдань по випуску продукції згідно договірному асортименту на всіх стадіях її руху; зберіганням товарів і готової продукції за обсягом, асортиментом і якістю (в місцях складування і в дорозі).

— документальне оформлення повинно забезпечувати правильність відображення фактичних показників здійснення експортно-імпортних операцій, і обов'язково повинно підлягати удосконаленню первинної документації.

— використовувати запропоновані нами субрахунки другого порядку, які чітко демонструватимуть результати співпраці підприємства з резидентами і нерезидентами окремо, та відповідно, полегшують облік та контроль таких розрахунків.

Література.

1. Бутинець Ф. Ф. та ін. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: підручник [для студентів вищих учбових закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”] / Ф. Ф. Бутинець, І. В. Жиглей, В. М. Пархоменко ; ред. проф. Ф. Ф. Бутинця; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП “Рута”, 2001. – 544 с.

2. Витрати [Електронний ресурс]: П(С)БО 16 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 // «Все про бухгалтерський облік» №10 від 30.01.2009 р. – Режим доступу: <http://www.readbooks.com/book/5/184.html>.

3. І. Волкова, І. Гірчук. Облік експортних операцій в сучасних умовах господарювання // ISSN 1993-0259. Економічний аналіз. – 2010 р. - № 6. – С. 197-199.

4. ІНКОТЕРМС-2010: Рекомендації до чіткого застосування // Все про бухгалтерський облік. – 2011. - № 107. – С 28-30.

5. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність», від 16.04.1991 №959-ХП із змінами і доповненнями. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=959-12>.

6. Мухин А. Ф. Учет во внешней торговле: [учебное пособие] / А. Ф. Мухин, Ю. А. Григорьев. – М. : МГИМО, 1976. – 198 с.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в Україні. – К. : Компас, 2004. – 248 с.

8. О. Коваль, Н. Балабайкіна. Методика бухгалтерського обліку експортних - імпортних операцій // Бухгалтерський облік і аудит. - 2010. - № 4. – С. 31-35.