

Бухгалтерський облік експортно-імпортних операцій

У статті висвітлено стан діючої практики обліку експортно-імпортних операцій; з'ясовано основні проблеми обліку таких операцій.

зовнішньоекономічна діяльність; експортно-імпортні операції; правове, законодавче та нормативне забезпечення; зовнішньоекономічні договори

Постановка проблеми. Реформування та розвиток вітчизняної економіки значною мірою залежить від вирішення проблем зовнішньоекономічних зв'язків, які відіграють суттєву роль у національній економіці, істотно впливають на темпи економічного росту, створення конкурентного ринкового середовища та успіх трансформаційного процесу в Україні. У вирішенні цих проблем важливим є комплексний підхід до розвитку зовнішньої торгівлі як сфери діяльності, результати якої залежать від виваженої економічної політики держави, обраної моделі зовнішньоекономічних зв'язків та впливу інших численних внутрішніх і зовнішніх факторів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження розвитку експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання обговорюються у новітній вітчизняній та зарубіжній економічній літературі. Найбільш ґрунтовно проблеми бухгалтерського обліку розглянуті у працях вітчизняних вчених Бутинця Ф.Ф., Герасимовича А.М., Голова С.Ф., Єфіменка В.Т., Кужельного М.В., Кузьмінського Ю.А., Линника В.Г., Пархоменка В.М., Савченка В.Я., Сопка В.В., та інших, а також російських вчених: Безруких П.С., Григор'єва Ю.А., Мухіна О.Ф., Овсійчука М.І., Палія В.Ф., Соколова Я.В., Шевчука В.О., Фаріона І.Д. та інших.

Невирішена раніше частина загальної проблеми. Аналіз результатів досліджень свідчить, що теоретичні та практичні розробки щодо обліку експортно-імпортних операцій відображають ґрунтовне розуміння проблем, пов'язаних з трансформацією вітчизняної системи обліку. Поряд з цим, важливі аспекти теорії і практики обліку та контролю експортно-імпортних операцій потребують проведення подальших наукових досліджень та розробок в напрямку їх удосконалення. До них слід віднести: поліпшення обліку експортно-імпортних операцій шляхом його оптимізації як основного джерела інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень; розробку нових методичних підходів до контролю та аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємства, що відповідають сучасним інформаційним потребам користувачів та можливостям інформаційних технологій.

Тому, значимість й недостатній рівень теоретичної розробки питань методології та організації обліку експортно-імпортних операцій у системі управління зовнішньоторговельною діяльністю та потреби практики обумовлюють актуальність обраної теми і цільову спрямованість статті.

Метою статті є обґрунтування теоретичних та методологічних положень щодо удосконалення системи обліку експортно-імпортних операцій суб'єктів

господарювання і розробка практичних рекомендацій з організації та методики обліку в умовах реформування бухгалтерського обліку та розвитку міжнародних зв'язків.

Виклад основного матеріалу. Вирішальну роль у системі зовнішньоекономічних відносин відведено міжнародній торгівлі, через яку пролягає шлях до інтеграції будь-якої держави у світове господарство. Перед Україною постають актуальні питання розвитку торговельних відносин з іншими країнами. Зовнішня торгівля є основною формою зовнішньоекономічних зв'язків України і включає в себе вивезення (експорт) та ввезення (імпорт) товарів і послуг [3]. Вигоди від зовнішньої торгівлі полягають в тому, що вона дозволяє порівняти економічні умови країн і якби підштовхує їхній розвиток. При цьому одні країни звільняються від напруги виробництва, а інші – одержують зовнішній імпульс для економічного процесу. Будь – які обмеження зовнішньої торгівлі негативно позначаються на економіці країни, однак це зовсім не означає що вона не повинна стати об'єктом державного регулювання.

В ході виробничо-господарської діяльності підприємства вступають у економічні відносини з приводу купівлі-продажу товарів не тільки з вітчизняними, але й з іноземними контрагентами, тому основною умовою успішного здійснення експортно-імпортних операцій є дослідження зовнішньоекономічної політики держави партнера та її впливу на кінцевий економічний ефект, а також вибір надійного іноземного контрагента.

При виборі потенційних партнерів потрібно вивчити різні аспекти їх діяльності: правовий, тобто вивчення норм і правил, що діють в країні потенційного партнера та мають пряме або непряме відношення до співробітництва; технологічний - вивчення технічного рівня продукції підприємства, його технологічної бази та виробничих можливостей; науково-технічний - дані про організацію науково-дослідних робіт і витрат по них; організаційний - вивчення організації управління підприємством; економічний - оцінка фінансового стану підприємства [8]. Ефективне співробітництво в сфері зовнішньоекономічної діяльності залежить від зазначених чинників, що доводить необхідність розробки методики аналізу та оцінки потенційних партнерів при здійсненні експортно-імпортних операцій.

Дослідження показали, що у світовій і вітчизняній практиці існує багато специфічних факторів, які визначають вибір торгового партнера – оцінка ділової репутації, врахування досвіду минулих угод, оцінка фінансового стану та платоспроможності. Але проблема полягає в тому, що не завжди українські підприємці враховують ці фактори при здійсненні зовнішньоекономічних операцій. І як наслідок: товари надходять неналежної якості, порушуються терміни поставки, виникають несплати за поставлений товар.

Тому, однією із найбільш важливих проблем у процесі здійснення експортно-імпортних операцій є підготовка і укладання зовнішньоекономічного контракту. Від того, наскільки кваліфіковано складено такий контракт, залежить не тільки прибутковість або збитковість конкурентної експортно-імпортної операції, а й фінансовий стан суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності в цілому, оскільки збитки за даними операціями, як правило, значно більші, ніж збитки за операціями на внутрішньому ринку. Це пов'язано з значними витратами при розгляді зовнішньоторговельних контрактів у міжнародних арбітражних судах, жорсткими законодавчими умовами повернення валютних цінностей в Україну.

При укладанні договорів необхідно чітко застерегти порядок переходу права власності на товари (в тому числі і на період їх транспортування), що поставляються, враховуючи, що це впливатиме як на оподаткування, так і на бухгалтерський облік операцій; також у договорі бажано закріпити положення, де визначається право якої країни буде застосовуватися при правовідносинах, що виникають. Якщо цього не

зроблено, то на підставі статті 6 Закону про ЗЕД стосовно договору купівлі - продажу буде використовуватися право країни продавця (тобто українське законодавство “за умовчанням” може застосовуватися до договору купівлі - продажу).

Отже, зупинимося на бухгалтерських аспектах експортно-імпортних операцій. У ситуації яка розглядається, резидент А укладає з нерезидентом Б зовнішньоекономічний договір купівлі – продажу 1, на підставі якого зобов’язується поставити останньому товари. Після цього знаходиться продавець потрібного товару – нерезидент В, з яким, у свою чергу укладається договір купівлі – продажу 2, на підставі якого резидент А купує у нерезидента В відповідні товари.

При відображенні у бухгалтерському обліку зовнішньоекономічних операцій, що проводяться резидентом А, враховують норми П(С)БО 9 “Запаси”, П(С)БО 15 “Дохід”, П(С)БО 16 “Витрати”, П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”.

Придбання товарів. Резидент А законно визнає активом товари (далі — запаси), придбані за межами митної території України, первинна вартість яких складається з таких витрат:

- суми, що сплачуються нерезиденту В за зовнішньоекономічним договором;
- інших витрат (якщо такі були), безпосередньо пов’язаних з придбанням і доведенням запасів до стану, придатного для використання.

Оскільки з нерезидентом В резидент А розраховується іноземною валютою то, при визначенні первинної вартості запасів необхідно дотримуватися вимог П(С)БО 21. Нижче у табл. 1 наведено записи щодо бухгалтерського обліку операцій з придбання товарів. Припустимо, що резидент А веде облік, використовуючи План рахунків, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291, а для суб’єктів малого підприємництва (у табл. 1 у дужках), ми наводимо порядок відображення цих же операцій із застосуванням спрощеного Плану рахунків, затвердженого Міністерством фінансів України від 19.04.01 р. №186.

Таблиця 1 - Кореспонденція бухгалтерських рахунків з придбання товарів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1. На умовах відстрочення платежу				
1	Здійснено поставку товарів нерезидентом В. Резидент А визнає їх активом (запасами): $(\$10000 \times 5,34 \text{ грн./}\$1) = 53400$	28 (26)	632(68)	<u>\$10000</u> 53400
2*	Проведено на кінець звітного періоду (дату балансу) перерахунок кредиторської заборгованості як монетарної статті: $(\$10000 \times (5,36 \text{ грн./}\$1 - 5,34 \text{ грн./}\$1)) = 200$	945 (84)	632 (68)	200
3*	Перераховано інвалюту за товари нерезиденту В: $\$10000 \times 5,37 \text{ грн./}\$1 = 53700$	632 (68)	312 (31)	<u>\$10000</u> 53700
4*	Проведено перерахунок монетарної статті на дату погашення заборгованості (оплати зобов’язання)* $((\$10000 \times (5,37 \text{ грн./}\$1 - 5,36 \text{ грн./}\$1)) = 53700$	945 (84)	632 (68)	100
2. На умовах передоплати (авансування)				
1	Перераховано інвалюту нерезиденту В $(\$10000 \times 5,34 \text{ грн./}\$1) = 53400$	371 (37)	312(31)	<u>\$10000</u> 53400
2*	Підтверджено поставку товарів нерезидентом В	28 (26)	371 (37)	<u>\$10000</u> 53400
* Кредиторська заборгованість за поставлені товари - це зобов’язання резидента А, погашення якого передбачається в інвалюті. Згідно з П(С)БО21 - це монетарна стаття, що підлягає перерахунку на кожен дату балансу і дату здійснення розрахунків.				

Відповідно до П(С)БО 21 суму передоплати (авансу) в іновалюті при включенні до вартості запасів перераховують за валютним курсом на дату її перерахування нерезиденту. Дебіторська заборгованість, що виникла при оплаті, - це немонетарна стаття. Тому вона не підлягає подальшому перерахунку.

Продаж товарів та посередницькі послуги, пов'язані з продажем. Розглянемо критерії визнання резидентом А доходу від продажу (реалізації) товарів нерезиденту Б.

У першу чергу звернемося до П(С)БО 15. Відповідно до нього резидент А повинен визнати дохід від реалізації товарів нерезиденту Б, якщо виконано такі умови:

- покупцю (нерезиденту В) передані ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на товари;
- резидент А не здійснює надалі управління і контроль за реалізованими товарами;
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- існує впевненість, що у результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод резидента А, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

До речі, у МСБО 18 «Дохід», на відміну від П(С)БО 15, більш повно розкрито критерії визнання доходу при реалізації товарів і говориться про передачу істотних ризиків і вигод покупцю. І не кожен операцію з надання товарів покупцю (з передачею права власності) можна назвати реалізацією з визнанням відповідного доходу. У МСБО 18 наведено такий приклад: підприємство-продавець після надання товарів покупцю зберігає за собою відповідальність щодо цих товарів, яка не покривається гарантійними зобов'язаннями. У цьому випадку кажуть: продавець залишив за собою істотні ризики та винагороди, тому на дату поставки дохід не визнають, незважаючи на те, що право власності перейшло до покупця.

Поряд з цим, у МСБО 18 наведено інший приклад, коли продавець залишає за собою юридичне право власності (резервує його) виключно як гарантію сплати покупцем визначеної суми коштів. Тоді йдеться про те, що продавець залишив за собою неістотні ризики і винагороди, тому цю операцію вважають реалізацією і визнають дохід, незважаючи на те, що право власності ще не перейшло до покупця. П(С)БО 15 значно суворіше ставиться до доходу: зокрема, не робиться акцент на істотності або неістотності переданих ризиків і вигод. Так, дохід у резидента А може виникнути у момент:

- 1) переходу права власності згідно з умовами договору, укладеного нерезидентом В (за дорученням українського суб'єкта ЗЕД) з нерезидентом Б;
- 2) надання звіту нерезидентом В про виконання доручення;
- 3) відвантаження товарів (або прийняття їх покупцем-нерезидентом Б).

Отже, при визнанні доходу потрібно дотримуватися всіх умов п.8 П(С)БО 15.

Про оцінку доходів у П(С)БО 15 сказано так: дохід визнають у сумі справедливої вартості активів, які отримали або підлягають отриманню. Як правило, під такою справедливою вартістю розуміють ціну контракту, тобто суму, узгоджену його сторонами (продавцем і покупцем). Інакше кажучи, дохід визнають у номінальній сумі компенсації. Однак трапляється, що товари реалізують з торговою знижкою. Тоді і дохід буде визнаний у меншій, ніж справедлива вартість, сумі.

Тепер декілька слів про витрати, понесені резидентом А при поставці товарів до нерезидента Б через посередника - нерезидента В. Тут доцільним буде пригадати принцип відповідності доходів і витрат, а саме: доходи і витрати, пов'язані з тими самими операціями, визнають одночасно. Виходячи з цього, витрати, що виникли при поставці товарів через посередника, резидент А обліковує як витрати на збут і співвідносить з доходом, одержаним від продажу (реалізації) цих товарів. Суми

попередньої оплати (авансу) послуг як витрати не відображають, а також, крім вищезазначених витрат, суму доходу «зменшують» також на собівартість реалізованих товарів. Нижче у табл. 2 запропоновано порядок бухгалтерського обліку операцій продажу товарів нерезиденту Б через посередника - нерезидента В.

Таблиця 2 - Кореспонденція бухгалтерських рахунків з продажу товарів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1 . Продаж товарів на умовах відстрочення платежу				
1	Нерезидент В за дорученням резидента А здійснює поставку товарів нерезиденту Б. Визнано дохід у сумі: ($\$15000 \times 5,38$ грн./ $\$1$) = 80700	362 (37)	702 (70)	<u>$\\$15000$</u> 80700
2	Списано собівартість реалізованих товарів	902 (84)	28 (26)	53400
3	Списано суму одержаного доходу на фінансовий результат	702 (70)	791 (79)	80700
4	Списано суму витрат на фінансовий результат	791 (79)	902 (84)	53400
5	Зараховано на банківський рахунок резидента А інвалюту як оплату поставлених товарів: ($\$15000 \times 5,385$ грн./ $\$$) = 80775	312 (31)	362 (37)	<u>$\\$15000$</u> 80775
6*	Відображено курсову різницю: ($\$15000 \times (5,385$ грн./ $\$1 - 5,38$ грн./ $\$1)$) = 75	362 (371)	714 (70)	75
* Оскільки погашення заборгованості нерезидента відбувається в інвалюті, дана стаття балансу - монетарна і згідно з П(С)БО 21, на дату балансу або здійснення розрахунків підлягає перерахунку при зміні офіційного курсу НБУ.				
2. Продаж товарів за умови передоплати (авансування)				
1	Одержано передоплату від нерезидента: Б ($\$ 15000 \times 5,38$ грн./ $\$1$) = 80700	312(31)	681 (68)	<u>$\\$15000$</u> 80700
2*	Здійснено поставку товарів нерезиденту Б (дохід визнано у сумі одержаної раніше передоплати)	681 (68)	702 (70)	80700
3	Списано собівартість реалізованих товарів	902(84)	28 (26)	53400
4	Списано суму одержаного доходу на фінансовий результат	702 (70)	791 (79)	80700
5	Списано суму витрат на фінансовий результат	791(79)	902 (84)	53400
* Зауважимо, що кредиторська заборгованість резидента - це немонетарна стаття, відповідно до П(С)БО 21 на дату балансу або проведення розрахунків її потрібно відображати за валютним курсом, встановленим на дату одержання авансу. За цим же валютним курсом суму авансу включають до доходу звітного періоду.				

Розрахунки з іноземними партнерами здійснюються в іноземній валюті, а в бухгалтерському обліку записи повинні здійснюватися в національній грошовій одиниці. Для цього робиться перерахунок суми в іноземній валюті в національну за курсом НБУ на дату здійснення операцій.

Тому, з метою розмежування заборгованості, яка виникає після здійснення факту відвантаження або отримання товарів, і заборгованості, що утворилася в результаті авансових платежів рекомендується підприємствам відкривати окремі субрахунки другого порядку до субрахунків 371 та 681: 3711"Розрахунки за виданими авансами в національній валюті"; 3712"Розрахунки за виданими авансами в іноземній валюті"; 6811"Розрахунки за авансами, отриманими в національній валюті"; 6812 "Розрахунки за авансами, отриманими в іноземній валюті". Суми, відображені на субрахунках 3712 і 6812, не будуть перераховуватись у зв'язку зі зміною валютного курсу. Але одночасне відображення в бухгалтерському обліку експортно-імпортних операцій у двох валютах призводить до значних викривлень величини витрат,

собівартості та ціни реалізації товару, а в подальшому – до недостовірної суми валових доходів і валових витрат, неточного розрахунку фінансового результату діяльності підприємства. Таким чином, необхідно приділити увагу формуванню та реєстрації облікової інформації про курсові різниці та рух валютних коштів.

Для накопичення інформації про курсові різниці, які виникають при здійсненні експортних (імпортних) операцій, та зручності їх розрахунку пропонується використовувати окремі аналітичні відомості курсових різниць, довільної форми, за видами операцій. Це дозволить систематизувати інформацію по курсових різницях за експортно-імпортними операціями та швидко визначити фінансовий результат.

Висновки. У статті проаналізовано бухгалтерський облік експортно-імпортних операцій згідно П(С)БО та податкового законодавства, розроблено пропозиції щодо удосконалення методики та організації бухгалтерського обліку таких операцій. Сформована облікова інформація повинна відповідати вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та нормам податкового законодавства, з метою правильності визначення доходів та податків.

Список літератури

1. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97р. № 283/97-ВР, зі змінами і доповненнями.
2. Закон України “Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті” від 23.09.94р. № 185/94 - ВР, зі змінами і доповненнями.
3. Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.91р. № 959-ХП, зі змінами і доповненнями.
4. Закон України “Про податок на додану вартість” від 03.04.97р. № 168/97-ВР, зі змінами і доповненнями.
5. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99р. №996-ХІV.
6. Про затвердження Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів): Наказ Міністерства економіки, європ. інтеграції, 06.09.2001р. №201 зареєстрований Міністром України 21.09.2001 №833/6024.
7. Положення бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000р. №193.
8. Багрова І.В., Редіна Н.І. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств - К.: Центр навчальної літератури. 2004.-580с.
9. Бутинець Ф.Ф., Олійник О.В. Облік та аналіз зовнішньоекономічної діяльності - Житомир.: ЖІТІ, 2001.-576с.
10. Дупай К., Денчук І. Облік та аналіз діяльності підприємств у сфері зовнішньоекономічних відносин. –К.: Знання. 2003.- 326с.
11. Сук Л., Сук П. Облік зовнішньоекономічної діяльності // Бухгалтерія в сільському господарстві. 2004.-№3-с.35-40.

В статье рассмотрено состояние учета экспортно-импортных операций; выделены основные проблемы этих операций.

In this article is shown the real situation of practice of comptable of export-import operations, is known the main problems of comptable of this operations.