

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

Світлана ГАЛЕЩУК

ОКРЕМІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Розглянуто особливості відображення у фінансовій звітності експортно-імпортних операцій відповідно до чинного законодавства і сформульовано основні завдання їхнього обліку. Запропоновано шляхи вдосконалення облікового забезпечення міжнародних торговельних операцій.

Features of export and import operations reflecting in the financial reporting according to the current legislation have been investigated. The main tasks of their accounting have been formulated. The ways to improve accounting for international trade operations have been offered.

Високий рівень відкритості української економіки та зростання обсягів зовнішньоторговельних операцій протягом останніх років змушують змінювати підходи до відображення інформації про експортно-імпортні операції відповідно до міжнародних стандартів та зарубіжної практики ведення фінансової звітності. У зв'язку з цим актуального значення набуває вирішення проблеми вдосконалення організації обліку експортно-імпортних операцій як основи інформаційно-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних підприємств.

Значний внесок у вирішення проблеми оптимізації обліку зовнішньоторговельних операцій зробили вітчизняні дослідники Ф. Бутинець та І. Жиглей [1], І. Волкова і Т. Демчук [2], О. Колеснікова [3], Ю. Кузьмінський [4], В. Сопко [5], Р. Циган [6] та інші. Проте в їхніх працях досліджено окремі аспекти відображення інформації про міжнародну торговельну діяльність, причому недостатньо уваги приділено особливостям ведення аналітичного обліку зовнішніх операцій. Тому чимало проблемних аспектів щодо обліку експортно-імпортних операцій та відображення їхніх результатів у бухгалтерській звітності залишаються невирішеними і потребують подальших розробок у напрямку удосконалення.

Умови розвитку міжнародної торгівлі та посилення волатильності валютних курсів диктують необхідність відповідного пристосування методики ведення обліку до потреб зовнішньоекономічної діяльності й підвищують вимоги до інформативності фінансової звітності з метою використання останньої для розроблення системи показників конкурентного потенціалу підприємства на світових ринках.

При порівнянні ВВП України та суми фактичних обсягів експорту й імпорту товарів і послуг 2003–2009 рр. (див. рис. 1.) простежується рівність цих параметрів, виражених в абсолютних одиницях, що свідчить про суттєвий вплив коливань кон'юнктури зовнішніх ринків на українське господарство. Звідси робимо висновок про високий рівень відкритості вітчизняної економіки, що робить її вразливою до екзогенних шоків та до коливань обмінних курсів іноземних валют. Це в свою чергу позначається на методиці формування фінансової звітності підприємств, що підкреслює необхідність створення відповідних умов ведення обліку міжнародних операцій з метою удосконалення та підвищення його інформативності для зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Відповідно до актуальності сформуємо мету статті, яка полягає в аналізі методики обліку зовнішньоторговельних операцій та пошуку можливостей його вдосконалення у напрямку деталізації для підвищення інформативного навантаження фінансової звітності. Для досягнення мети перед автором поставлені такі завдання для дослідження: вивчити об'єкти обліку експортно-імпортних операцій та первинну документацію з їхнього оформлення, проаналізувати особливості відображення інформації про зовнішньоекономічну діяльність та визначити перспективи її поліпшення.

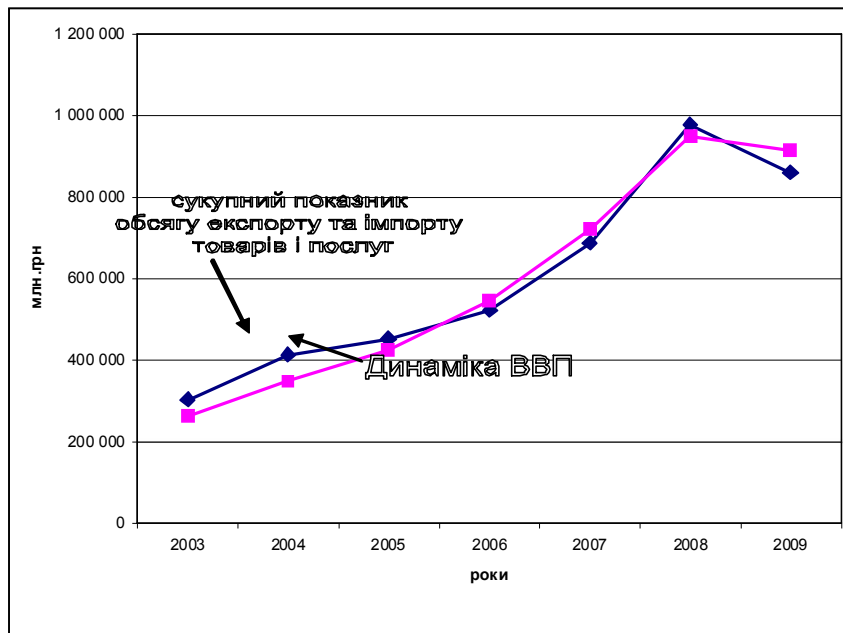


Рис. 1. Динаміка ВВП і сукупного показника обсягу експорту та імпорту товарів і послуг в Україні (2003–2009 рр.) (розраховано на основі офіційних даних НБУ [7])

Р. Згривець наводить класифікацію форм торгівлі залежно від предмета і характеру здійснення зовнішньоекономічних операцій:

1. Торгівля готовою продукцією, тобто призначеною та придатною для безпосереднього кінцевого споживання.
2. Торгівля продукцією в розібраному вигляді.
3. Зустрічні поставки – експортно-імпортні операції, при яких експортери зобов'язуються придбати в імпортерів товари на частину або повну вартість експортованої продукції, їхні найважливіші різновиди.
4. Постачання комплектного устаткування.
5. Торгівля ліцензіями.
6. Подорожі, туризм і транспорт [8].

За результатами опрацювання наукової літератури виокремимо об'єкти бухгалтерського обліку експортно-імпортних операцій, до яких варто віднести валютні цінності й розрахункові валютні операції, товари та їхній рух відповідно до умов міжнародних економічних контрактів, а також фінансові результати зовнішньої господарської діяльності. Відповідно до об'єктів зовнішньоторговельних операцій сформулюємо основні завдання обліку міжнародних економічних операцій, до яких, на нашу думку, належать:

- відображення у бухгалтерській звітності даних про міжнародні торговельні операції та якісне розкриття інформації про фінансові результати за цими операціями;
- визначення суми курсових різниць, що утворилися в процесі перерахунку трансакцій в іноземній валюті у валюту балансу за офіційним обмінним курсом;
- надання інформації про обсяги зовнішньоекономічних операцій і рух коштів за ними з метою контролю використання ресурсів та формування аналітичних показників для вироблення подальшої стратегії діяльності підприємства на зовнішніх товарних ринках.

Ці завдання реалізуються на основі даних первинної документації, яка згідно з нормами чинного законодавства є підставою для відображення у бухгалтерській звітності інформації про господарські операції. У науковій літературі не сформовано єдиного підходу до виділення окремих груп первинних документів, що пояснюється значною кількістю документів, які опосередковують міжнародні торговельні відносини, і важкістю висвітлення їхнього повного переліку при підготовці наукових праць. Проте проведений аналіз досліджень довів, що найоптимальнішою для використання є класифікація, представлена Д. Чиркою (див. рис. 2.). Синтетичний облік експортної продукції на підприємствах, які є її виробниками, реалізується на рахунку 26 «Готова продукція», а для організацій, що виступають посередниками у експортних операціях, – на рахунку 28 «Товари». Для детальнішого відображення в

структурі виробленої продукції питомої ваги для експорту необхідно, на наш погляд, запровадити аналітичні рахунки 2601 «Готова продукція для вітчизняного споживання» та 2602 «Готова продукція для експорту», що дасть змогу робити відповідний аналіз питомої ваги товарів, призначених для торгівлі на зовнішніх ринках, у загальному обсягу виробленої продукції.

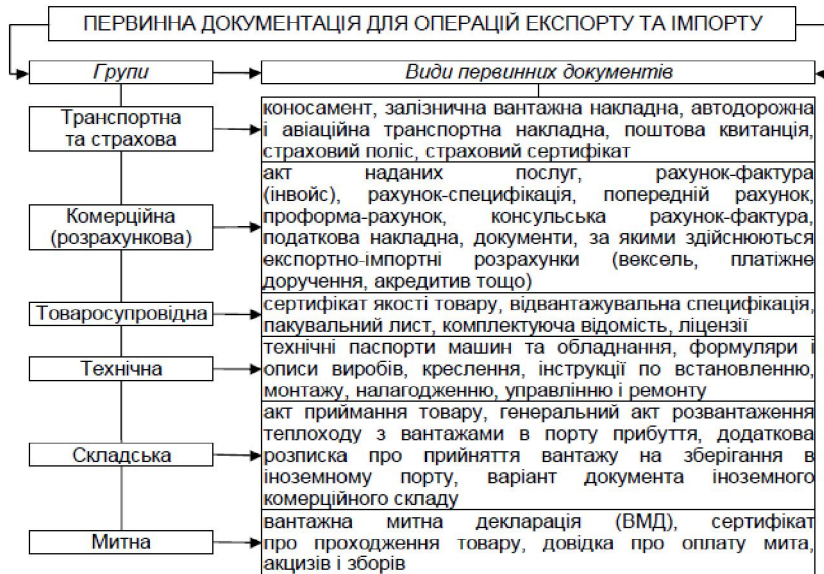


Рис. 2. Первинні документи для оформлення операцій з експорту та імпорту [9, с. 398]

Згідно з вітчизняним законодавством фінансовий результат звітного періоду визначається шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати» доходи і витрати відображають у бухгалтерському обліку в момент їхнього виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів. Після переходу права власності від продавця до покупця в бухгалтерському обліку дохід від збуту продукції відображається проведенням: Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» Кт 701 «Дохід від реалізації готової продукції». На нашу думку, до субрахунків і рахунка 70 варто відкрити аналітичні рахунки за напрямком збуту продукції/товарів (табл. 1). У розрізі цих рахунків варто вести додатковий аналітичний облік за кожним контрактом і валютою платежу.

Таблиця 1

Пропонований робочий план рахунків з обліку доходів від реалізації експортної продукції

І а і аі де° і нòààò-àèòí áí èèàòí òí äóèò°ç	
701 «Äí õâ äâ äâäèçàò°çä òí áí çí òí äóèò°çä èü ñí í æèàáí í ý í à äâ-èçí ýí í ò òèí èó»	7011 «Äí õâ äâ äâäèçàò°çä òí áí çí òí äóèò°çä èü ñí í æèàáí í ý í à äâ-èçí ýí í ò òèí èó»
	7012 «Äí õâ äâ äâäèçàò°çä òí áí çí òí äóèò°çä í ñàðàáí èòüèèí í òâáí çàò°çä èü ýí í äâèüø í ä çäèñí í òòó»
	7013 «Äí õâ äâ äâäèçàò°çä òí áí çí òí äóèò°çä í äõ p í òýí í ä äèñí í òòó»
Í á í äí òè° í ñòààò, ù í çàèí àp òüñý í í ñàðàáí èòüèí p ä°yèíí ñòò à äèñí í òòí èòí í äðàò°yò	
702 «Äí õâ äâ äâäèçàò°çä òí äàðâ»	7021 «Äí õâ äâ äâäèçàò°çä òí äàðâ èü ñí í æèàáí í ý í à äâ-èçí ýí í ò òèí èó»
	7022 «Äí õâ äâ äâäèçàò°çä òí äàðâ ç í äõ p äèñí í òòó»

Відповідно до Інструкції № 291 виробничі й торговельні підприємства повинні обліковувати свої витрати із застосуванням рахунків класу 9. Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг призначений рахунок 90 «Собівартість реалізації». Підприємства, що здійснюють прямий експорт продукції, для відображення собівартості та витрат за міжнародними торговельними операціями використовують субрахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції». З метою оптимізації ведення обліку таких зовнішньоекономічних операцій, на наш погляд, варто відкрити окремі аналітичні рахунки 9011 «Собівартість реалізованої продукції для споживання на вітчизняному ринку», 9012 «Собівартість реалізованої продукції посередницьким організаціям для подальшого її експорту» і 9013 «Собівартість реалізованої продукції для експорту» (табл. 2).

Таблиця 2

**Пропонований робочий план рахунків
з обліку собівартості експортної продукції**

Í à ĩ ä ĩ ð è ° ì ñ ò à à ò - à è ð ĩ á í è è à ò ĩ ð ĩ ä ö è ö º ĸ	
901 «Í ĩ á ä à ð ò ĩ ò ù ð à à è ĸ ĩ á à ĩ ĩ ĸ ð ĩ ä ĩ ö è ö º ĸ»	9011 «Í ĩ á ä à ð ò ĩ ò ù ð à à è ĸ ĩ á à ĩ ĩ ĸ ð ĩ ä ĩ ö è ö º ĸ ä ĩ ĩ ĩ ä è à à ĩ ĩ ĸ ĩ à à ĩ ĩ ĩ ĩ ò ð è ĩ é ó»
	9012 «Í ĩ á ä à ð ò ĩ ò ù ð à à è ĸ ĩ á à ĩ ĩ ĸ ð ĩ ä ĩ ö è ö º ĸ ĩ ĩ ñ ð à à ĩ é ö ü è è ĩ ĩ ð ä ĩ ĸ à ò ĸ ĩ ä ĩ ĩ ĩ ä è ü ð ĩ ä ĩ ĩ ä è ĩ ĩ ĩ ð ò ó»
	9013 «Í ĩ á ä à ð ò ĩ ò ù ð à à è ĸ ĩ á à ĩ ĩ ĸ ð ĩ ä ĩ ö è ö º ĸ ä ĩ ĩ ĩ ä è ĩ ĩ ĩ ð ò ó»
Í à ĩ ä ĩ ð è ° ì ñ ò à à ò , ù ĩ ç à è ĩ à ð ò ũ ĩ ĩ ĩ ñ à ð à ĩ é ö ö ü ĩ ð ä ĩ ĩ ĩ ĩ ð ò ó	
902 «Í ĩ á ä à ð ò ĩ ò ù ð à à è ĸ ĩ á à ĩ é ð ò ĩ à à ð à»	9021 «Í ĩ á ä à ð ò ĩ ò ù ð à à è ĸ ĩ á à ĩ ĩ ĸ ð ĩ ä ĩ ö è ö º ĸ ä ĩ ĩ ĩ ä è à à ĩ ĩ ĸ ĩ à à ĩ ĩ ĩ ĩ ò ð è ĩ é ó»
	9022 «Í ĩ á ä à ð ò ĩ ò ù ð à à è ĸ ĩ á à ĩ é ð ò ĩ à à ð à ä ĩ ĩ ĩ ð ò ó»

Синтетичний облік імпортованих товарів також слід вести на окремих аналітичних рахунках до рахунку 28 «Товари». Імпортовані товари відображаються в обліку з моменту їхнього одержання за купівельними або продажними цінами, залежно від виду торгівлі (оптова, роздрібна).

Для розрахунків з іноземними постачальниками за придбані товари використовується субрахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». Облік імпортованих товарів потрібно вести паралельно в національній та іноземній валютах. За умови наступної оплати імпортованої поставки грошовими коштами цей рахунок є монетарною статтею, у зв'язку з чим необхідно визначити в бухгалтерському обліку курсову різницю на дату балансу і на дату здійснення операції. За умови зростання курсу іноземної валюти «до якого, на нашу думку, необхідно відкривати аналітичний рахунок «Втрати від операційної курсової різниці», а за умови зменшення курсу іноземної валюти, в якій обліковується заборгованість – на субрахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці». На наш погляд, у випадку здійснення зовнішньоекономічної діяльності аналітичний облік на цьому субрахунку потрібно вести на рахунок «Дохід від операційної курсової різниці за операціями з іноземними контрагентами».

Для відображення фінансових результатів за операціями до рахунку 791 «Результат операційної діяльності» варто відкрити аналітичні рахунки 7911 «Результат основної операційної діяльності» та 7912 «Результат іншої операційної діяльності». У розрізі цих рахунків аналітичний облік за результатами експортних та імпортованих операцій доцільно вести окремо.

Проведені дослідження дають змогу сформулювати висновки науково-прикладного характеру, що задовольняють поставлені завдання:

1. На основі тематичного аналізу наукових джерел вивчено особливості обліку експортно-імпортних операцій та відображення курсових різниць у фінансовій звітності, що виникають в результаті купівлі-продажу товарів, ціни яких номіновані у валюті, відмінній від валюти звітності.

2. За результатами проведеного дослідження виявлено, що експортно-імпортні операції передбачають чимало методів організації зовнішньоекономічної діяльності та формування міжнародних торговельних відносин, що ускладнює процес визначення об'єктів їхнього обліку та створює перешкоди щодо формування єдиного підходу до відображення інформації про них у фінансовій звітності.

3. Опрацювання методики синтетичного обліку зовнішньоторговельних операцій виявило необхідність детальнішого розкриття інформації про міжнародну діяльність на рахунках аналітичного обліку з метою підвищення інформативності бухгалтерської звітності як необхідної умови прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Література

1. Бутинець Ф. Ф. Облік зовнішньоекономічної діяльності : підруч. / Ф. Ф. Бутинець, І. В. Жиглей ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Вид. 3-тє [доп. і перероб.]. – Житомир, 2006. – 388 с.
2. Волкова І. А. Облік розрахунків іноземною валютою в зовнішньоекономічній діяльності підприємств / І. А. Волкова, Т. П. Демчук // Економіка і управління. – 2010. – № 2. – С. 65–70.
3. Колеснікова О. М. Особливості обліку операцій із зовнішньої торгівлі / О. М. Колеснікова // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2010. – Вип. 15. – Ч. 3.
4. Кузьмінський Ю. А. Облік міжнародних операцій : підруч. / Ю. А. Кузьмінський, В. Г. Козак, Л. І. Лук'яненко, О. В. Небильцова ; за заг. ред. проф. Ю. А. Кузьмінського. – К. : КНЕУ, 2006. – 336 с.
5. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. В. Сопко. – 3-тє вид. [перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.
6. Циган Р. М. Особливості обліку експортних операцій вітчизняних підприємств / Р. М. Циган // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2009. – № 1. – С. 282–288.
7. Офіційний сайт Національного банку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=44464.
8. Згривець Р. Ф. Зовнішньоекономічна діяльність суб'єктів господарювання як об'єкт банківського кредитування / Р. Ф. Згривець // Менеджмент. – 2009. – № 12.
9. Чирка Д. М. Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності / Д. М. Чирка // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – № 1(19). – С. 393–400.