

Альона Григорчук

Слухач магістерської програми

Науковий керівник: к.е.н., доцент Белова І. М.

Тернопільський національний економічний університет

ЗАСАДНИЧІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ТА ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АГРОПРОМИСЛОВОГО БІЗНЕСУ

Зовнішньоекономічна діяльність на сучасному етапі розвитку економіки охопила всю різноманітність взаємозв'язків національних суб'єктів господарювання з іноземними партнерами. Протягом останніх років особливо швидкими темпами розвитку зовнішньоекономічних відносин характеризується діяльність підприємств у сфері агропромислового бізнесу, що зумовлює необхідність вивчення та вдосконалення облікової політики та правового забезпечення саме цієї сфери діяльності підприємств.

Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [14] дає таке визначення – діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що мають місце як на території України, так і за її межами.

Проблематика розвитку системи бухгалтерського обліку, яка була б адаптованою до міжнародних стандартів обліку, є актуальною серед вітчизняних науковців. Дослідженню цих питань присвятили свої праці І.М. Белова, Р.Ф. Бруханський, Ф.Ф. Бутинець, В.М. Жук, М.Я. Дем'яненко, Т.В. Дідоренко, П.Т. Саблук та інші вчені. В їхніх працях висвітлюється механізм формування доходів і витрат, визначення фінансових результатів на підприємствах агропромислового бізнесу, а також відображення цієї інформації у статистичній і фінансовій звітності.

Як зазначає засновник вітчизняної ризикології В. Вітлінський, ЗЕД – це ускладнений процес руху товарів, ресурсів, капіталів, потоків цінностей тощо [4, с. 155].

Васюренко В. [3, с. 219] поняття зовнішньоекономічної діяльності висвітлює так, що це є частина його загальної діяльності, яка визначається як сукупність виробничо-господарських, організаційно-економічних і оперативно-комерційних функцій підприємства відповідно до зовнішньоекономічних зв'язків держави, пов'язаних з виходом підприємства на зовнішній ринок та участю у зовнішньоекономічних операціях, напрями, форми і методи якої узагальнюються відповідно до процесу виробництва згідно з цілями та задачами підприємства щодо його функціонування і розвитку.

На думку Дроздової Г. [7, с. 8], зовнішньоекономічна діяльність - сукупність виробничо-господарських, організаційно-економічних і оперативно-комерційних функцій підприємства, пов'язаних з його виходом на зовнішній ринок та участю у зовнішньоекономічних операціях.

Мельник Л. [11, с. 44] дає таке визначення зовнішньоекономічній діяльності - сфера економічної діяльності держави і підприємств, яка тісно пов'язана із зовнішньою торгівлею, експортом та імпортом товарів, іноземними кредитами та інвестиціями, здійсненням спільних з іншими країнами проектів.

Система обліково-аналітичного забезпечення господарської діяльності підприємств агропромислового бізнесу є невід'ємним елементом ефективного управління, оскільки вона включає виявлення, реєстрацію, узагальнення, збереження та передачу інформації за всіма напрямками взаємовідносин підприємства, а також кількісно-якісну оцінку й аналіз усіх господарських операцій і, зокрема, операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності. На думку Р.Ф. Бруханського, облікова інформація, що оприлюднюється в фінансовій звітності підприємств, є засобом впливу на інвестиційні та позикові рішення її користувачів, таким чином перерозподіляючи наявні на фінансовому ринку інвестиційні та позикові ресурси [12, с. 250].

Необхідно виділити наступні ознаки зовнішньоекономічної діяльності:

– за своєю сутністю вона є господарською діяльністю, тобто діяльністю суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямованою на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність;

– ця діяльність побудована на відносинах між суб'єктами господарювання, що перебувають під юрисдикцією різних держав;

– вона може здійснюватися як на території України, так і за її межами, як з перетином митного кордону України, такі без такого перетину.

Зовнішньоекономічна діяльність здійснюється суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Всі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають право здійснювати будь-які її види, прямо не заборонені законами України.

Специфіка обліку операцій ЗЕД обумовлена наступним:

– розрахунки, платежі з іноземними контрагентами та митними органами здійснюються в національній та іноземній валюті;

– контрагентами (покупцями, постачальниками, підрядниками, замовниками тощо) виступають вітчизняні й іноземні фірми;

– майно, товарно-матеріальні цінності знаходяться в дорозі, складуються і зберігаються на території різних держав;

– витрати, пов'язані із зовнішньоторговельними операціями здійснюються як у межах України, так і на території іноземних держав, з урахуванням їх розподілу між контрагентами відповідно до умов поставки системи Інкотермс [16, с. 199].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», «облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [8]. Облікова політика визначається на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку й фінансової звітності. Її складовими на рівні підприємства є:

– суб'єкти – власник (власники) підприємства або уповноважений орган (посадова особа), які несуть відповідальність за формування облікової політики;

– об'єкти – включають в себе об'єкти обліку, визначені законодавчими актами та об'єкти обліку, які впливають виходячи з умов і специфіки діяльності конкретного підприємства;

– елементи – способи (прийоми) або процедури з організації і ведення обліку вибрані або самостійно розроблені підприємством відповідно до напрямку його діяльності.

Зовнішньоекономічна діяльність підприємства – це частина його загальної діяльності, котра визначається як сукупність виробничо-господарських, організаційно-економічних та оперативно-комерційних функцій підприємства відповідно до зовнішньоекономічних зв'язків держави, пов'язаних із виходом підприємства на зовнішній ринок та участю у зовнішньоекономічних операціях, напрямки, форми та методи якої узагальнюються відповідно до процесу виробництва згідно із цілями та завданнями підприємства щодо його функціонування та розвитку. Організаційно-економічний механізм виступає як сукупність усіх можливих практичних заходів, засобів та важелів організаційного і економічного характеру, відповідних структур та регуляторів, методів управління, управлінських рішень, за допомогою яких підприємство досягає своїх цілей найбільш ефективним засобом [5].

Важливим чинником необхідності формування об'єктивної та правильної облікової політики є часта зміна законодавства, що регулює відносини українського бізнесу з іноземними партнерами, яка проводиться віднедавна з метою його адаптації до нормативних документів міжнародного значення. Суб'єктом регулювання облікової політики на державному рівні є Міністерство фінансів України, Кабінет Міністрів України, Верховна Рада України та інші органи влади. Саме ці органи здійснюють нормативно-правове регулювання питань методології фінансового обліку й фінансової звітності через затвердження національних стандартів бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення обліку на підприємствах агропромислового бізнесу.

Так, зокрема, основними документами, встановленими на загальнодержавному рівні для ведення облікової політики підприємства та здійснення ним зовнішньоекономічної діяльності, є:

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, які діють в Україні та запроваджуються у світовій практиці Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, куди входять представники 88 країн світу. Слід зазначити, що стандарт бухгалтерського обліку 41 “Сільське господарство” визначає обліковий підхід та розкриття інформації, пов’язаної з сільськогосподарською діяльністю; стандарт 21 “Вплив змін валютних курсів” встановлює методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах. Разом з тим, агропромисловими підприємствами використовуються й ряд інших міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, який є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. Основними рахунками, які забезпечують бухгалтерський облік зовнішньоекономічних операцій агропромислових підприємств є 362 “Розрахунки з іноземними покупцями” та 632 “Розрахунки з іноземними постачальниками”.

Податковий кодекс України встановлює засади здійснення нарахування та справляння податкових зборів та платежів за результатами господарської діяльності суб’єктів зовнішньоекономічної діяльності, а також оподаткування доходів іноземних партнерів – нерезидентів джерелом походження з України [13].

Митний кодекс України – документ, який регламентує діяльність підприємств при переміщенні вантажів через митний кордон України.

Стандартні торговельні правила ІНКОТЕРМС, розроблені і впроваджені Міжнародною торговельною палатою. Сфера дії правил ІНКОТЕРМС 2010 поширюється на права та обов’язки сторін по договорах купівлі-продажу в частині поставки товарів.

Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), яке визначає основні аспекти та вимоги при укладенні зовнішньоекономічних договорів.

Закон України “Про зовнішньоекономічну діяльність” – є основним документом з правового регулювання всіх видів зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу в Україні, включаючи зовнішню торгівлю, економічне, науково-технічне співробітництво, надання різноманітних послуг тощо.

Закон про валюту і валютні операції, який впроваджений в Україні з 7 лютого 2019 року [9] і є новацією у сфері здійснення зовнішньоекономічної діяльності на сьогоднішній день. Він скасував ряд нормативно-правових актів, які регулювали таку діяльність до його введення і встановив більш ліберальні правила у цій сфері.

Дотримуюсь вимог Законів України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (ст.2) та «Про зовнішньоекономічну діяльність» (ст. 22), усі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб’єктів господарської діяльності які зобов’язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

Відповідно до статей 8, 14 Закону України «Про державну статистику», враховуючи положення статей 80, 81 Цивільного кодексу України, частини восьмої статті 19 та статті 55 Господарського кодексу України, та з метою подальшого удосконалення державних статистичних спостережень зі статистики зовнішньої торгівлі товарами і послугами та отримання повної, всебічної й об’єктивної статистичної інформації Державною службою статистики України затверджено форми державних статистичних спостережень зі статистики зовнішньої торгівлі товарами і послугами.

Слід зазначити, що відносини з укладання договорів та їх практичне виконання у сфері АПК мають певні особливості і не достатньо відображені Цивільним та Господарським кодексами України, що потребує використання спеціалізованих нормативно-правових актів.

Особливості правового регулювання аграрно-договірних відносин зумовлюються: сферою аграрного виробництва, в якій укладається договір, особливостями галузі господарювання, видом господарської діяльності та економічною формою результату цієї діяльності; особливостями правового становища суб'єктів, між якими виникають аграрні відносини [10, с. 26].

Метою обліково-аналітичної роботи у сфері зовнішньоекономічної діяльності та результатом досконалого вивчення та використання на практиці правових основ її здійснення у сфері агропромислового бізнесу нашої держави є: відображення в бухгалтерському обліку валютних операцій у валюті їх здійснення і паралельно у валюті звітності за курсом НБУ на дату здійснення операції; своєчасне надання адміністрації, податковим і статистичним органам інформації про товарорух, ефективність його використання, про доходи, витрати, фінансові результати, обов'язкові відрахування і платежі; забезпечення своєчасних і правильних розрахунків із зовнішньо торгівельних операцій; досягнення максимальних прибутків підприємств.

Відповідно до принципу єдиного грошового вимірника, вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці – в національній валюті України. При розрахунках між резидентами і нерезидентами у зовнішньоекономічних операціях як засіб платежу використовується іноземна валюта. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах визначає П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [15], відповідно до положень якого під операціями в іноземній валюті розуміють господарські операції, вартість яких визначена в іноземній валюті або які потребують розрахунків в іноземній валюті.

Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Якщо на дату балансу або на дату здійснення розрахунків валютний курс змінився, виникають курсові різниці.

Особливістю побудови бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті є наявність різниць, які виникають внаслідок зміни валютних курсів. Досить складним моментом обліку є визначення порядку розрахунку та інформативного відображення коливання валютних курсів. У процесі валютного перерахунку можуть застосовуватися декілька видів валютних курсів: історичний курс, курс «закриття» (або поточний курс) та середній курс [17].

У діючій формі Балансу (Звіту про фінансовий стан) для відображення грошових коштів в касі та на рахунках в банку передбачено рядок 1165 «Грошові кошти та їх еквіваленти», а у складі додаткових статей фінансової звітності 1166 «Готівка» та 1167 «Рахунки в банках», тобто наявна іноземна валюта в касі підприємства та на рахунках в банку відображення повністю відповідає принципам складання фінансової звітності, а особливо принципу застосування єдиного грошового вимірника. На нашу думку, для надання більшій інформативності Звіту про фінансовий стан, пропонуємо внести до складу додаткових статей фінансової звітності такі рядки: 1168 «Готівка в іноземній валюті» та 1169 «Рахунки в банках в іноземній валюті».

Специфічними видами доходів та витрат, які виникають при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності та підлягають відображенню в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), є курсові різниці.

В залежності від впливу на фінансовий результат курсові різниці поділяють на позитивні і негативні; в залежності від виду діяльності – операційні та не операційні. Тому, у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) вони відображаються в окремих статтях.

Зміна курсів валют впливає також на заповнення річної форми фінансової звітності – Звіту про рух грошових коштів форми у випадку, якщо на дату його складання в Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства відображені статті в іноземній валюті. При

складанні фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання Звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

Так, у Звіті про рух грошових коштів, що складається за непрямим методом у рядку 3515 «Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць» у графі «Надходження» відображаються збитки, у графі «Витрати» - прибутки від курсових різниць, що виникли внаслідок перерахунку у результаті перерахунку статей Балансу в іноземній валюті, не пов'язаних з операційною діяльністю.

Незалежно від обраного методу складання Звіту про рух грошових коштів, у рядку 3410 «Вплив зміни валютних курсів на залишок грошових коштів» відображається сума збільшення або зменшення залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду.

Крім загальноприйнятих форм звітності, що подаються до відповідних контролюючих органів на рівні з іншими суб'єктами господарювання, суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності подають наступні форми статистичної звітності:

1. Звіт про експорт (імпорт) товарів, що не проходять митного декларування (№5-ЗЕД) – подать юридичні особи, які здійснюють експортно-імпорتنі операції з товарами, що не проходять митного декларування.

2. Звіт про експорт (імпорт) послуг (№ 9-ЗЕЗ) - подать юридичні особи-резиденти України та їхні відокремлені підрозділи, усіх видів економічної діяльності, які здійснюють експортно-імпорتنі операції послугами та постійні представництва нерезидентів в Україні.

3. Звіт про іноземні інвестиції в Україну(№10-ЗЕЗ) - Подать юридичні особи (резиденти) усіх видів економічної діяльності, які одержали інвестиції від зарубіжних партнерів-нерезидентів та мають пов'язані з цим зобов'язання/вимоги перед нерезидентами, включаючи дані щодо всіх відокремлених та структурних підрозділів, а також філії та постійні представництва нерезидентів в Україні.

4. Звіт про придбання (продаж) товарів для забезпечення життєдіяльності транспортних засобів, потреб пасажирів і членів екіпажу (№ 14 – ЗЕД) - подать юридичні особи, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність та мають ліцензію на право перевезення пасажирів і вантажів транспортними засобами.

Отже, удосконалення обліково-аналітичного та правового забезпечення зовнішньоекономічної діяльності агропромислового бізнесу має сприяти досягненню зазначеної мети, що доводить необхідність розширення ролі обліково-аналітичної роботи в сучасній системі галузевого управління, необхідність більш повного відображення господарської діяльності в частині обліку господарської діяльності підприємств агропромислового бізнесу у сфері ЗЕД в умовах посилення міжнародної конкуренції та в напрямку забезпечення відповідності потребам стратегічного управління.

Список використаних джерел

1. Белова, Ірина. Історичний огляд правового забезпечення розвитку обліку та контролю [Текст] / Ірина Белова // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. С. 9-13.

2. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності. Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. Миколаїв, 2015. Вип. 3. С. 821-826.

3. Васюренко В.О. Теоретичні узагальнення щодо розуміння сутності поняття «зовнішньоекономічна діяльність підприємства». Механізм регулювання економіки. 2008. № 2. С. 214–220.

4. Вітлінський В. В. Ризикологія в зовнішньоекономічній діяльності. Київ : КНЕУ. 432 с.

5. Гузенко Г.М. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: сутність, економічний механізм її розбудови, особливості. Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». № 3 (14). 2013. С. 77-89.
6. Дідоренко Т.В., Белова І.М. Особливості економічного розвитку та експортних можливостей агропромислових підприємств. Молодий вчений. 2017. №6.
7. Дроздова Г. М. Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності підприємства : навч. посібник. Київ : ЦУЛ, 2002. 72 с.
8. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14/> (дата звернення: 15.04.2019).
9. Закон України «Про валюту і валютні операції» від 21 червня 2018 року № 2473-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19> (дата звернення: 15.04.2019).
10. Корольов В. Тенденції розвитку договірних відносин аграрних суб'єктів у ринкових умовах та вдосконалення їх законодавчого забезпечення. Підприємництво, господарство і право. 2008. № 6. С. 25-26.
11. Мельник Л. Г. Экономика и информация: экономика информации и информация в экономике : энциклопедический словарь. Сумы : Университетская книга, 2005. 384 с.
12. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств: монографія/ Р.Ф. Бруханський, М.К. Пархомець, П.Р. Пуцентейло та ін. Тернопіль: Крок, 2015. 300 с.
13. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. Київ: ДП «СВЦ», 2018. 400 с.
14. Про зовнішньоекономічну діяльність [Електронний ресурс] : закон України від 16.04.1991 р., № 959-XII. –Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12/ed20120419>.
15. П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»: Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 193 від 10.08.2000р. [Електронний ресурс]. –Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1027.441>.
16. Смірнова І.В., Смирнова Н.В. Методичні підходи до формування облікової політики імпорتنих операцій. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2017. Вип. 31. С. 197-207.
17. Смірнова І. В. Вплив зміни валютних курсів на фінансову звітність: аналіз закордонного та вітчизняно-го досвіду [Електронний ресурс] / І. В. Смірнова, Н. В. Смірнова. – 2012. – Режим доступу до ресурсу:www.irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64