

АНАЛІЗ ПІДХОДІВ ДО ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ВИТРАТ, У ТОМУ ЧИСЛІ НА ЕКСПОРТНУ ДІЯЛЬНІСТЬ

Вацик Н.О.

Розглянуто сутність та особливості основних підходів до трактування поняття «витрати», у т.ч. на експортну діяльність вітчизняних підприємств. Проаналізовано основні переваги та недоліки застосування міжнародного підходу в умовах зовнішньоекономічної діяльності вітчизняними підприємствами. Запропоновано для аналізу підходів до визначення сутності витрат, у т.ч. витрат на експортну діяльність, використати SWOT-аналіз, що дозволить проаналізувати як внутрішнє, так і зовнішнє середовище виникнення витрат, а також оперативно виявити нові фактори та провести їх адекватне оцінювання.

Ключові слова: бухгалтерський підхід; податковий підхід; економічний підхід; міжнародний підхід; витрати (витрати на експортну діяльність); собівартість.

ВСТУП

Сучасний стан ринкової економіки України, політична нестабільність, значні валютні коливання та висока ризиковість проведення будь-яких операцій, у т.ч. на зовнішньому ринку, ускладнює процес ефективного управління підприємством та прийняття оптимальних управлінських рішень, зокрема у сфері витрат. Оскільки витрати є одним із найважливіших об'єктів у системі управління підприємством, тому у сучасних умовах жорсткої конкуренції особливо актуальним постає ефективне управління ними з метою оптимізації їх структури, мінімізації обсягів, в т.ч. скорочення необґрунтованих складових у собівартості продукції/послуг тощо.

Оскільки у теперішніх умовах введення бізнесу операції на зовнішньому ринку постають не менш важливими, ніж операції на внутрішньому і, на думку зарубіжних науковців, розглядаються як невід'ємний елемент діяльності підприємства, тому управління витратами на проведення зовнішньоекономічних операцій (в т.ч. експортних) набуває все більшого значення. Незважаючи на відсутність у сучасних вітчизняних літературних джерелах поняття „витрат на експортну діяльність”, а також виділення їх в окрему категорію з розробленням їх детальної класифікації та моделі управління, таке управління, насамперед, спрямоване на створення самої системи управління такими витратами з метою її використання вітчизняними підприємствами в процесі реалізації зовнішньоекономічних операцій. Ефективне управління витратами на експортну діяльність надасть змогу українським підприємствам приймати оптимальні управлінські рішення у сфері зовнішньоекономічної діяльності стосовно доцільності проведення таких операцій, а також для уникнення необґрунтованих витрат на експортну діяльність, їх мінімізації, розроблення оптимальної

структури та розрахунку основних показників ефективності таких операцій тощо.

Особливо важливим у процесі управління витратами на експортну діяльність постає завдання дослідження взаємозв'язку витрат з основними нормативно-правовими та законодавчими актами, а також з підходами до трактування сутності витрат. Існування декількох підходів до трактування поняття „витрати”, їх складу та порядку визначення у вітчизняній економіці залежно від цілей управління зумовлює виникнення багатьох питань та труднощів і потребує додаткового їх роз'яснення. Особливо важливим у процесі виробничо-господарської та зовнішньоекономічної діяльності є врахування усіх аспектів основних підходів до ідентифікації витрат від операцій на внутрішньому та зовнішньому ринках.

Питання стосовно основних підходів до трактування сутності витрат знайшли своє відображення у публікаціях Ю.С. Цал-Цалка, О.С. Кузьміна, О.Г. Мельник, У.І. Когут, А.М. Дідика, В. Яніка та ін. Відомими є праці зарубіжних науковців П. Беаміша, А. Морісона, Ф. Розенцвейга, А. Інкпена, Д. Белла, М. Мінора та ін. у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Вони розробили основу для аналізу міжнародної торгівлі, яка може бути використана для проведення аналізу експортних ринків, а також здійснили огляд основних способів входу на зовнішні ринки та практику експортування продукції тощо.

Однак, фактично відсутні напрацювання, за допомогою яких можна було б вирішувати питання щодо визначення сутності, складу та порядку визнання витрат на експортну діяльність, як в теоретичному, так і в прикладному аспекті.

Цілями написання даної статті є:

- розглянути сутність основних підходів до визначення витрат;
- проаналізувати основні переваги і недоліки застосовуваних підходів до визначення витрат, в т.ч. на експортну діяльність.

Вацик Наталія Орестівна, аспірант кафедри менеджменту і міжнародного підприємництва НУ «Львівська політехніка», тел. (097)94-73-619, e-mail: vatsyknataly@mail.ru

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

В умовах поглиблення міжнародного поділу праці, посилення ролі міжнародних операцій все більше підприємств залучені до міжнародної торгівлі. Зовнішньоекономічні операції виступають невід'ємним елементом діяльності підприємства і розглядаються у сукупності із операціями на внутрішньому ринку. Проте це твердження стосується лише іноземних компаній. На сьогодні значна кількість вітчизняних підприємств будує свою стратегію розвитку з врахуванням зовнішньоекономічних зв'язків, однак отримання не зовсім очікуваних результатів та непрогнозованих витрат від операцій на зовнішніх ринках, у т.ч. експортних, стає вагомою перешкодою для її реалізації. Залучення усіх вітчизняних підприємств до зовнішньоекономічної діяльності на даному етапі розвитку ринкових відносин є неможливим, незважаючи на високий рівень зацікавленості у проведенні операцій міжнародної торгівлі в цілому. Як потенційні, так і реальні ринкові учасники обґрунтовують недоцільність проведення міжнародних операцій багатьма чинниками, зокрема:

- складністю їх проведення, неможливістю врахування усіх аспектів у процесі управління зовнішньоекономічними операціями, в тому числі експортними, що зумовлено відсутністю раціональних механізмів провадження зовнішньоекономічних операцій та єдиного підходу до управління ними;

- невідповідністю фактичних результатів плановим (отримання занижених показників економічної та валютної ефективності, валютного ефекту, рентабельності експортних операцій тощо), тобто не виправдання витрат, понесених на виконання експортних операцій, спричинених відсутністю відповідного обліку таких витрат та обґрунтованої моделі управління ними;

- значним ризиком проведення зовнішньоекономічних операцій, у тому числі експортних, що спричинює недоотримання доходів за експортними операціями та підвищення рівня витрат тощо.

Не менш важливим аспектом є існування значної кількості законодавчих та нормативно-правових актів, що регламентують процес укладання та реалізації зовнішньоекономічних угод, у т.ч. експортних. Неправильне трактування основних положень нормативно-правових актів з питань управління витратами на експортну діяльність в Україні безсумнівно ускладнює облік таких витрат, розрахунок достовірних показників майбутньої вигоди та процес прийняття рішень щодо продовження операцій на зовнішньому ринку чи їх припинення та переорієнтації підприємства.

У сучасних умовах ведення бізнесу перед підприємством постає безліч завдань, найважливішим з яких є ефективне управління витратами, зокрема витратами на експортну діяльність, з метою досягнення високих показників економічної ефективності та результативності. Тому, насамперед, у процесі управління витратами на експортну діяльність

підприємству доцільно розглянути основні підходи до трактування поняття «витрати» та розробити єдину систему нормативно-правового забезпечення зовнішньоекономічних операцій, у т.ч. експортних.

На сьогодні, у вітчизняній економіці залежно від цілей виділяють три основних підходи до тлумачення економічної категорії «витрати»: бухгалтерський, податковий та економічний.

Сутність поняття бухгалтерських витрат охоплює грошовий вираз спожитих факторів виробництва, причиною для визнання і класифікації яких є документально оформлений факт їх здійснення. Варто також відзначити, що метою даного підходу є лише облікові цілі. Згідно бухгалтерського підходу вартісне вираження витрат є доцільним з позиції однорідності спожитих ресурсів та передбачає можливість розрахунку сумарної кількості витрачених засобів, зіставлення витрат на виробництво різної продукції, оцінювання рентабельності тощо [4, с. 106-108].

За даним підходом основними нормативно-правовими актами у сфері управління витрат є: П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 21.06.1999 р. N 391/3684, П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» із змінами і доповненнями від 18.03.2011 р. N 372, П(С)БО 16 «Витрати» із змінами і доповненнями від 18.03.2011 р. N 372, згідно з якими витрати визначаються як зменшення економічних вигод шляхом вибуття активів чи збільшення зобов'язань, що супроводжуються зменшенням власного капіталу (за винятком його вилучення чи розподілу між власниками) [10,11,12].

За бухгалтерським підходом усі витрати підприємства постають у вигляді собівартості продукції/наданих послуг/виконаних робіт, котра відображається у бухгалтерській та статистичній звітності. У П(С)БО 16 «Витрати» виокремлюють два підходи до визнання складу витрат. Відповідно за першим підходом до собівартості реалізованої продукції/робіт/послуг включають виробничу собівартість, постійні нерозподілені загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати.

Другий підхід передбачає визначення собівартості за прямими витратами, що безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, наданням послуг чи виконанням робіт, тобто за прямими витратами на матеріали; прямими витратами на оплату праці; амортизацією основних засобів та нематеріальних активів, задіяних у виробничому процесі; вартістю придбаних послуг та іншими прямими витратами, зокрема, витратами на електричну енергію тощо. За умови використання такого підходу визнання витрат, що входять до складу собівартості, відбувається з врахуванням усіх положень податкового законодавства [12].

У процесі виробничо-господарської діяльності вітчизняних підприємств виникають витрати, пов'язані не лише з операціями на внутрішньому ринку, але й на зовнішньому. Отже, для тлумачення витрат на проведення зовнішньоекономічних

операцій, у т.ч. експортних, бухгалтерський підхід може бути використаний у повному обсязі.

З метою аналізу витрат на експортну діяльність можна застосовувати ряд підходів, одним з яких є SWOT-аналіз. Даний підхід на відміну від інших дозволяє проаналізувати як внутрішнє, так і зовнішнє середовище виникнення витрат, а також метою оперативно виявити нові фактори та провести їх адекватне оцінювання. Саме такий аналіз надасть змогу проаналізувати усі сильні й слабкі сторони підходу, а також виявити й оцінити ті можливості, які можуть бути використані підприємством, загрози, що можуть виникнути в умовах застосування підходу до трактування сутності витрат на експортну діяльність. Даний аналіз як метод стратегічної діагностики дозволить виявити переваги і недоліки бухгалтерського підходу, які у майбутньому доцільно враховувати при розробленні стратегії підприємства щодо діяльності на зовнішньому ринку.

Застосування SWOT-аналізу для аналізування бухгалтерського підходу наведено у табл. 1.

Податковий підхід щодо інтерпретації поняття «витрати» виник у зв'язку із затвердженням Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у 1997 р., який на даний момент анульований через прийняття Податкового кодексу України у 2010 р. У цьому документі наводиться визначення поняття

«витрати», їх склад та порядок визнання. У ст. 14 Податкового кодексу України наводиться визначення витрат як суми будь-яких витрат, що здійснюються для провадження господарської діяльності платника податку у грошовій, матеріальній чи нематеріальній формах, що супроводжуються зменшенням економічних вигод шляхом вибуття активів чи збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком змін капіталу власниками у вигляді його вилучення або розподілу). [8, с. 14].

У статті 138 Податкового кодексу України наводиться склад витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, та їх визнання на підставі первинних документів, що підтверджують факт здійснення витрат. Відповідно такі витрати охоплюють: 1) витрати операційної діяльності, що включають собівартість реалізованих товарів/виконаних робіт/наданих послуг та витрати банківських установ, до яких належать комісійні та процентні витрати; збиток від проведення операцій з купівлі/продажу іноземної валюти та банківських металів; суми страхових резервів; витрати на факторинг, тобто купівля права вимоги на виконання зобов'язань за поставлені товари чи надані послуги у вартісній формі та 2) інші витрати, які поділяються на загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати тощо [8, с. 97].

Таблиця 1 Застосування SWOT-аналізу для аналізування бухгалтерського підходу*

Сильні сторони	Можливості
<ul style="list-style-type: none"> - обов'язковість застосування вітчизняними підприємствами; - наявність методологічних засад формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності; - розроблений порядок визнання витрат; - чітка структурованість витрат за економічними елементами; - деталізований опис складу витрат, що входять до виробничої собівартості продукції/робіт/послуг та витрат операційної діяльності; - можливість самостійного встановлення підприємством переліку і складу змінних і постійних загальновиробничих витрат, а також статей калькуляції; - достовірне оцінювання витрат для їх визнання (наприклад, систематичний розподіл амортизації між певними періодами) 	<ul style="list-style-type: none"> - приведення національних стандартів бухгалтерського обліку у відповідність до міжнародних; - можливість розрахунку сумарної кількості витрачених засобів, зіставлення витрат на виробництво різної продукції, оцінювання рентабельності.
Слабкі сторони	Загрози
<ul style="list-style-type: none"> - статичність витрат; - застосування підходу лише з метою обліку витрат, що не передбачає визначення доцільності понесення тих чи інших витрат; - вартісне вираження витрат не відображає їх сутності. 	<ul style="list-style-type: none"> - виникнення додаткових витрат, пов'язаних з відсутністю відокремленого обліку витрат на експортну діяльність; - розрахунок завищених показників, пов'язаних з відсутністю відокремленого обліку витрат на експортну діяльність; - дублювання витрат у фінансовій звітності через відсутність відокремленого обліку витрат на експортну діяльність.

* Примітка: особиста розробка автора

Податковий підхід також передбачає визначення собівартості виготовлених та реалізованих товарів/виконаних робіт/наданих послуг як суми витрат, що безпосередньо пов'язані з даними процесами, а саме: прямих витрат на матеріали; прямих витрат на оплату праці; амортизації основних засобів та нематеріальних

активів, пов'язаних з виробництвом; вартості придбаних послуг та інших прямих витрат. Процес формування собівартості продукції відбувається з урахуванням ввізного мита, витрат на доставку та приведення до придатного для продажу стану [8, с. 98].

Ідентифікація поняття «витрати» за даним підходом насамперед передбачає визначення усіх можливих витрат, що враховуються/не враховуються при розрахунку прибутку, що підлягає оподаткуванню і таким чином не включає усього необхідного масиву інформації для ефективного управління витратами на підприємстві.

Для тлумачення витрат на проведення зовнішньоекономічних операцій, у т.ч. експортних, податковий підхід може бути використаний у повному обсязі. Тому для аналізування усіх позитивних та негативних аспектів підходу, доцільно як і за бухгалтерським підходом, застосувати SWOT-аналіз. Застосування SWOT-аналізу для аналізування податкового підходу наведений у табл. 2.

Таблиця 2 Застосування SWOT-аналізу для аналізування податкового підходу*

<p>Сильні сторони</p> <ul style="list-style-type: none"> - обов'язковість застосування підходу вітчизняними п-вами; - наявність чітких правил оподаткування товарів та послуг, що переміщуються через митний кордон України; - визначення порядку визнання витрат; - детальна характеристика витрат, що враховуються/не враховуються при розрахунку об'єкта оподаткування; - визначення об'єктів амортизації, методів її нарахування та чітка класифікація груп основних засобів. 	<p>Можливості</p> <ul style="list-style-type: none"> - оцінювання податкового навантаження.
<p>Слабкі сторони</p> <ul style="list-style-type: none"> - неузгодженість положень бухгалтерського підходу з податковим стосовно складу витрат та їх характеристики, а також порядку визнання витрат; - використання підходу лише з метою оподаткування; - неповне входження деяких витрат, пов'язаних з виробничою діяльністю підприємства, до складу витрат на відміну від бух. підходу (наприклад, витрат на виплату добових понад встановлені норми, витрати на паливо-мастильні матеріали на службовий легковий автотранспорт). 	<p>Загрози</p> <ul style="list-style-type: none"> - відсутність відокремленого обліку витрат на експортну діяльність; - невірне визначення об'єкта оподаткування, пов'язаного з відсутністю відокремленого обліку витрат на експортну діяльність.

* Примітка: особиста розробка автора

Щодо економічного підходу, то на думку В. Яніка, власне витрати характеризують раціональне споживання факторів виробництва з метою досягнення певного ефекту, а поняття «витрати» пов'язане з економічним поняттям вартості [4, с. 10]; [13, с. 70-74]. С.Ю. Вігуржинська вважає, що: „розуміння витрат виробництва з позиції економічного підходу базується на рідкості ресурсів та можливості їх альтернативного використання” [3]. Тобто дані витрати тотожні вартості ресурсу, що використовується у виробничому процесі, а сама вартість є найоптимальнішою серед усієї можливої сукупності варіантів.

Витрати за даним підходом поділяються на зовнішні, явні, грошові чи внутрішні (альтернативні витрати у формі прямих платежів постачальникам ресурсів) та неявні чи імпліцитні (альтернативні витрати, пов'язані з використанням ресурсів, що фактично належать власнику підприємства у вигляді землі, нерухомості, виробничих споруд, активів, які

формально ним не оплачуються) тощо [3]. Тобто імпліцитні витрати визнаються у процесі виробничо-господарської діяльності, але не відображаються у даних бухгалтерської звітності і фактично вважаються недоотриманими. Зазвичай такі витрати враховуються при обґрунтуванні економічних рішень та проектів. Такий підхід до визнання витрат, на думку автора, є найефективнішим, оскільки дає змогу обрати найоптимальніший варіант управлінського рішення стосовно використання певних факторів виробництва серед усіх можливих варіантів тощо.

З метою виокремлення позитивних сторін та можливостей, що вкажуть на необхідність їх підсилення, а також негативних сторін і загроз з метою їх нейтралізації, для оцінювання економічного підходу до визначення сутності витрат на експортну діяльність слід, як і у двох попередніх підходах, використати SWOT-аналіз. Застосування SWOT-аналізу для аналізування економічного підходу наведений у табл. 3.

Таблиця 3 Застосування SWOT-аналізу для аналізування економічного підходу*

<p>Сильні сторони</p> <ul style="list-style-type: none"> - динамічність обліку витрат; - можливість оцінювання ренти та альтернативного використання витрат. 	<p>Можливості</p> <ul style="list-style-type: none"> - обґрунтування економічних рішень стосовно використання факторів виробництва та проектів з позиції визнання імпліцитних витрат; - прогнозування альтернативних витрат.
<p>Слабкі сторони</p> <ul style="list-style-type: none"> - необов'язковість застосування не стимулює керівництво до використання даного підходу; - відсутність чітко розробленої структури витрат, порядку їх визнання та нормативно-правового забезпечення витрат. 	<p>Загрози</p> <ul style="list-style-type: none"> - невірне тлумачення імпліцитних витрат, що призводить до завищення/заниження ймовірної вигоди підприємства від використання тих чи інших факторів виробництва.

* Примітка: особиста розробка автора

За умови провадження підприємством зовнішньоекономічної діяльності не менш важливу роль відіграє міжнародний підхід, значення якого полягає у застосуванні Міжнародних правил трактування комерційних термінів INCOTERMS-2010, що вступили у дію з 01 січня 2011 р., метою яких є розподіл витрат за договором купівлі-продажу у частині поставки товару між експортером та імпортером тощо.

Основними відмінностями правил INCOTERMS-2010 від INCOTERMS-2000 є: 1) зменшення кількості базисних умов поставки з 13 до 11, що зумовлено анулюванням найменш поширених з практичної позиції термінів (DAF, DES, DEQ, і DDU) та супроводжується введенням у дію нових двох базисних умов, а саме: (DAP (delivered at place - доставлено до пункту), DAT (delivered at terminal - доставлено до терміналу), які можуть використовуватись як мультимодальні; 2) виникнення нових витрат та ризиків в умовах поставки FOB (франко-борт), CFR (вартість і фрахт) та CIF (вартість, страхування і фрахт). В редакції правил INCOTERMS-2000 за умови використання цих трьох базисних умов поставки ризик переходив після доставки товару до борту судна, а за умовами INCOTERMS-2010 ризики переходять лише після повного відвантаження вантажу на борт судна тощо [5].

Згідно листа Державної митної служби України від 29.12.2010 р. «Щодо Інкотермс 2010» № 11/2-10.16/17 217-ЕП за умовами поставки DAT «погоджений термінал», що еквівалентна терміну DEQ, в обов'язки експортера входить перевезення продукції до терміналу, визначеного сторонами, та її розвантаження. У даному випадку «термінал» визначається як крите/некрите місце, таке як склад, причал, вантажні термінали у аеропорту, контейнерні майданчики. Поставка DAP «погоджене місце» визначає обов'язки експортера щодо перевезення товару без його розвантаження у погодженому сторонами місці. За двома новими умовами поставки у продавця не виникає жодних зобов'язань щодо укладання договору страхування тощо [9].

Як і в INCOTERMS-2000 у новій редакції правил є 4 групи (E, F, C, D), відповідно до яких відбувається розподіл зобов'язань експортера та імпортера (обов'язки продавця зростають з кожною наступною групою). Розподіл зобов'язань експортера при здійсненні поставки товару за умовами INCOTERMS-2010 наведено у табл. 4.

Отже, як видно з табл. 4 за умовами INCOTERMS-2010 базисні умови поставки поділяються на дві групи залежно від виду транспорту, який використовується для перевезення товару, а саме: перша група включає ті умови поставки, згідно з якими поставка товару здійснюється будь-якими видами транспортних засобів (EXW, FCA, CIP, CPT, DAT, DAP, DDP); друга група передбачає перевезення товару лише морським та внутрішньо водним транспортом (FAS, FOB, CFR, CIF), тобто за умовами поставок цієї групи

місцем постачання товару є порти. Обов'язки експортера щодо завантаження/розвантаження товару виникають за певної базисної умови поставки з врахуванням основного виду транспортного засобу, тобто останнього у ланцюгу поставки. Не менш суттєвим є те, що у новій редакції правил з'являються нові зобов'язання експортера, пов'язані з укладанням договору перевезення чи страхування. Зобов'язання продавця за договором перевезення включають укладення такого договору за власний рахунок щодо перевезення товару по звичайному судохідному маршруті чи на звичайних умовах до вказаного місця призначення. Зобов'язання, які витікають з договору страхування, передбачають страхування товару за рахунок експортера у страховій компанії з хорошою репутацією з мінімальним покриттям (така страховка повинна покривати ціну товару + 10% і обумовлюватись у валюті договору купівлі-продажу товару) відповідно до умов Інституту з розроблення вантажних термінів чи Об'єднання лондонських страховальників тощо.

В рамках міжнародного підходу доцільно також розглянути основні положення зарубіжних стандартів з бухгалтерського обліку щодо визначення сутності витрат. В російському ПБУ 10/99 "Расходы организации" під витратами організації розуміється зменшення економічних вигод шляхом вибуття активів (грошових засобів чи інших видів капіталу) і/чи поява зобов'язань, що супроводжуються зменшенням капіталу організації, за винятком зменшення розміру вкладів за рішенням учасників (власників капіталу). Загалом витрати підприємства залежно від сфери діяльності поділяються на [2]:

1) витрати звичайної діяльності, що безпосередньо пов'язані з виробничими, закупівельними та реалізаційними процесами, які класифікують за такими елементами, як: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальне страхування, амортизація та інші витрати. Для цілей бухгалтерського обліку у Росії облік витрат здійснюється за певними статтями витрат, перелік яких встановлюється підприємством самостійно;

2) інші витрати.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS), що є обов'язковими для деяких країн Європи, а саме: IAS18 Виручка визначають витрати як зменшення економічних вигод під час звітного періоду у формі вибуття/зменшення вартості активів чи збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення розміру капіталу, не враховуючи його розподіл між учасниками [6].

У США діють власні стандарти бухгалтерського обліку US GAAP, які відрізняються від МСФЗ, насамперед тим, що вони регулюють практичний аспект обліку певних ситуацій. Витрати організації згідно даних стандартів є важливим елементом фінансової звітності, під якими розуміють зменшення активів і/чи визнання зобов'язань внаслідок здійснення основних видів діяльності, тобто реальне чи плановане вибуття грошових засобів тощо [7].

Таблиця 4 Розподіл зобов'язань експортера (продавця) при здійсненні поставки товару за умовами INCOTERMS-2010

Вид операції	Група	Назва умов поставки	Вид транспорту	Завантаження	Фрахт	Розвантаження	Ліцензії, свідоцтва і формальності	Страховання	Докази доставки, транспортні документи	Мито експортне	Мито імпортне
Відвантаження	E	EXW Франко-завод	Будь-які види транспорту	-	-	-	+(за рахунок і на ризик імпортера)	-/-	-	-	-
		Варіант	-//-	+	-	-	-	-	-	-	-
Основне перевезення не оплачене продавцем	F	FCA Франко-перевізник (постачання в інше місце)	-//-	-	-	-	+	-	+	+	-
		FCA (постачання в приміщенні продавця)	-//-	+	-	-	+	-	+	+	-
		FAS Франко вздовж борту судна	Морський чи внутрішній водний транспорт	-	-	-	+	-	+	+	-
		FOB Франко-борт	-//-	+	-	-	+	-	+	+	-
Основне перевезення оплачене продавцем	C	CFR Вартість і фрахт	-//-	+	+	+	+	-	+	+	-
		CIF Вартість, страхування та фрахт	-//-	+	+	-	+	+	+	+	-
		CIP Перевезення та страхування оплачено до	Будь-які види транспорту	+	+	+	+	+	+	+	-
		CPT Перевезення оплачено до	-//-	+	+	+	+	-	+	+	-
Доставка	D	DAT Поставка на терміналі	-//-	+	+	+	+	-	+	+	-
		DAP Поставка в місці	-//-	+	+	-	+	-	+	+	-
		DDP Поставка зі сплатою мита	-//-	+	+	-	+	-	+	+	+

* складено за [1], [5]

Оскільки міжнародні стандарти фінансової звітності та американські стандарти бухгалтерського обліку вітчизняними підприємствами не застосовуються, тому доцільно провести оцінювання міжнародного підходу за

допомогою SWOT-аналізу лише в межах INCOTERMS-2010. SWOT-аналіз для оцінювання застосування міжнародного підходу до тлумачення сутності витрат на експортну діяльність наведений у табл. 5.

Таблиця 5 Застосування SWOT-аналізу для аналізу міжнародного підходу*

<p>Сильні сторони</p> <ul style="list-style-type: none"> - обов'язковість використання базисних умов поставки при укладанні зовнішньоекономічних договорів; - практичне значення у зовнішній торгівлі; - розподіл витрат за договорами купівлі-продажу у частині поставки товарів між експортером та імпортером; - наявність мультимодальних базисних умов поставки; - диференціація зобов'язань експортера залежно від виду операцій та поступове зростання витрат залежно від групи; - чітке визначення виду транспортного засобу, що використовується під час перевезення товару. 	<p>Можливості</p> <ul style="list-style-type: none"> - можливість застосування правил міжнародної торгівлі для внутрішніх відносин; - оптимізація витрат на міжнародні та транзитні перевезення за умови використання мультимодальних умов поставки; - можливість розрахунку основних показників ефективності проведення зовнішньоекономічної операції.
<p>Слабкі сторони</p> <ul style="list-style-type: none"> - не обумовленість моменту виникнення зобов'язань експортера щодо завантаження/розвантаження товару за певної умови поставки з позиції «основного виду транспортного засобу»; - багатозначність поняття «страхової компанії з хорошою репутацією»; - відсутність можливості співпраці вітчизняних підприємств з Об'єднанням лондонських страховальників чи Інститутом з розроблення вантажних термінів з метою укладення договору страхування. 	<p>Загрози</p> <ul style="list-style-type: none"> - виникнення непередбачуваних витрат, пов'язаних з неповним розумінням імпліцитних витрат, що виникають за певної умови поставки, а також витрат, пов'язаних з ускладненим пошуком страхової компанії «з хорошою репутацією».

* Примітка: особиста розробка автора

Власне проведення такого аналізу для оцінювання підходів до визначення сутності витрат дозволить виявити усі позитивні аспекти застосування підходів при обліку витрат, а також вкаже на ланки,

які можуть супроводжуватись виникненням додаткових витрат для підприємства.

Комплексна характеристика розглянутих підходів до трактування сутності витрат, у т.ч. на експортну діяльність наведені у табл. 6.

Таблиця 6 Комплексна характеристика підходів до тлумачення сутності витрат, в т.ч. на експортну діяльність*

Ознаки	Назва підходів			
	Бухгалтерський	Податковий	Економічний	Міжнародний
Мета підходу	Визнання витрат з метою їх достовірного обліку	Визнання витрат з метою оподаткування	Визнання витрат як вартості	Розподіл витрат за договором купівлі-продажу у частині поставки товару між експортером та імпортером
Трактування витрат	Витрати - зменшення економічних вигод шляхом вибуття активів чи збільшення зобов'язань, що супроводжуються зменшенням власного капіталу (за винятком його вилучення чи розподілу між власниками).	Витрати - сума будь-яких витрат, що здійснюються для провадження господарської діяльності платника податку у грошовій, матеріальній чи нематеріальній формах, що супроводжуються зменшенням економічних вигод шляхом вибуття активів чи збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу.	Витрати характеризують раціональне споживання факторів виробництва з метою досягнення певного ефекту. Витрати тотожні вартості ресурсів.	Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS) визначають витрати як зменшення економічних вигод під час звітного періоду у формі вибуття/зменшення вартості активів чи збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення розміру капіталу, не враховуючи його розподіл між учасниками.

Основні нормативно-правові документи	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», П(С)БО 1, П(С)БО 3, П(С)БО 16	Податковий кодекс України	-	Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS), зокрема IAS18 Виручка, американські стандарти US GAAP, INCOTERMS-2010
Порядок визнання витрат	Витрати підприємства виступають у вигляді собівартості продукції. Визначення собівартості за прямими витратами відбувається з врахуванням усіх положень податкового законодавства.	Визнання витрат відбувається на підставі первинних документів, що підтверджують факт їх здійснення.	За умови виникнення внутрішніх витрат вони визнаються у вигляді прямих платежів постачальникам ресурсів.	Витрати визнаються залежно від виду умов поставки.
Склад витрат	Собівартість реалізованої продукції включає: 1) виробничу собівартість, постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати; 2) прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів; вартість придбаних послуг та інші прямі витрати, зокрема, витрати на електричну енергію.	Витрати включають: витрати операційної діяльності та інші витрати. Зокрема, собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт чи наданих послуг складається з витрат, що прямо пов'язані з даними процесами, а саме: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів; вартість придбаних послуг та інші витрати.	Зовнішні, явні/грошові/внутрішні, неявні/імпліцитні.	Витрати експортера при здійсненні поставки товару включають витрати на завантаження, перевезення, розвантаження, страхування, ліцензії, свідоцтва та витрати на митне очищення товару для експорту та імпорту товару.
Позитивні сторони	- обов'язковість застосування; - наявність складу витрат та порядку їх визнання; - можливість розрахунку певних економічних показників та самостійне встановлення статей калькуляції підприємством.	- обов'язковість застосування; - оцінювання податкового навантаження; - характеристика складу витрат при визначенні об'єкта оподаткування та порядку їх визнання; - чітка процедура оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України.	- динаміка обліку витрат; - можливість оцінювання та прогнозування витрат.	- обов'язковість застосування підходу при укладанні зовнішньоекономічних договорів; - уніфікація торговельних норм законодавства різних країн; - полегшення процедури укладення та виконання зовнішньоекономічного договору; - зменшення ризику юридичних ускладнень та полегшення ведення міжнародної торгівлі;

				<ul style="list-style-type: none"> - чіткий розподіл витрат та зобов'язань між продавцем та покупцем; - вирішення типових питань стосовно переходу права власності на товар, ризику випадкової втрати товару, обов'язки сторін щодо укладення договору страхування і оплати вартості страховки, організації транспортування вантажу та його оплати; сплати митних та податкових платежів; - можливість розрахунку основних показників ефективності зовнішньоекономічних операцій та оптимізації витрат.
Негативні сторони	<ul style="list-style-type: none"> - статичність витрат; - використання підходу лише з метою обліку витрат; - відсутність відокремленого обліку витрат на експортну діяльність. 	<ul style="list-style-type: none"> - використання підходу лише з метою оподаткування; - неузгодження певних положень податкового підходу з бухгалтерським ; - відсутність відокремленого обліку витрат на експортну діяльність. 	<ul style="list-style-type: none"> - необов'язковість застосування витрат; - відсутність чіткої класифікації витрат, порядку їх визнання та нормативно-правового забезпечення. 	<ul style="list-style-type: none"> - застосування Інкотермс лише в рамках договорів купівлі-продажу; - відсутність розгляду питань у Інкотермс стосовно передачі прав власності, порушення домовленості й наслідку такого порушення; - не призначення Інкотермс для заміни умов договору, необхідних для повного договору купівлі-продажу; - відсутність розгляду способів правового захисту; - виникнення додаткових витрат.

* Примітка: особиста розробка автора

ВИСНОВКИ

Загалом у процесі ідентифікації витрат на експортну діяльність вітчизняним підприємствам рекомендується враховувати аспекти усіх підходів. Проте в умовах реалізації зовнішньоекономічних операцій, у т.ч. експортних, особливого значення

набуває міжнародний підхід, який у зв'язку з введенням у дію нової редакції інтерпретації комерційних термінів, потребує додаткового роз'яснення. Щодо подальших досліджень проблеми, визначеної у назві статті, то доцільним є розгляд витрат на експортну діяльність у розрізі INCOTERMS – 2010.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Асоціація експортерів і імпортерів «ЗЕД» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zed.com.ua/ua/index.html>
2. Бухгалтерский учет и налоги [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.businessuchet.ru/content/document_r_D80F6CB0_3C7C_4AE4_800F_5A6A01B3324B.ht ml.
3. Економіка підприємства/ С.Ю. Вігуржинська [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.inpos.com.ua/79>
4. Кузьмін О.С., Мельник О.Г. Бюджетування в системі управління організацією: теоретичні та прикладні засади: Монографія. – К.: Кондор, 2007. – 234 с.
5. Митно-брокерська. Транспортно-експедиторська компанія «ПАКТУМ СЕРВІС УКРАЇНА» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pact.com.ua/incoterms.html>

6. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS)18 Виручка [Електронний ресурс]. - Режим доступу:http://prou4ot.info/files/ias/IFRS2009rus/ias18_www.pro-u4ot.info.pdf
7. Обермейстер А. Расходы в US GAAP [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gAAP.ru/articles/49438>
8. Податковий кодекс України. Спеціальний випуск бухгалтерського тижневика «Дебет-Кредит» від 27.12.2010 р. №52/2010. – 288 с.
9. Професійна юридична система Мега-Нау [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nau.Kiev.ua/druk.php>
10. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 21.06.1999 р. N 391/3684 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pro-u4ot.info/index.php>
11. П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» із змінами і доповненнями від 18.03.2011 р. N 372. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
12. П(С)БО 16 «Витрати» із змінами і доповненнями від 18.03.2011 р. N 372. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
13. Янік В. Ефективність формування і розвитку підприємництва в умовах трансформації економіки постсоціалістичних країн: Монографія. Львів: Видавничий дім «Панорама», 2001. – 304 с.