

УДК 637.53

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

Волкова І. А.
Павлова О. О.

Досліджено розвиток експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання, що свідчить про відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення обліку та контролю експортно-імпортних операцій та призвело до серйозних порушень валютного, податкового і митного законодавства.

В процесі дослідження визначаються концептуальні основи фінансового обліку експортно-імпортних операцій та правильне визначення моменту виконання умов зовнішньоекономічного договору у фінансовому обліку за умови різних термінів груп.

Ключові слова: експортно-імпортні операції, валютне законодавство, податкове законодавство, митне законодавство, фінансовий облік, концептуальні основи, міжнародні стандарти.

ВСТУП

Програмою реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів визначені основні напрями приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до умов ринкової економіки і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Головними з них є: законодавче закріплення принципів ведення бухгалтерського обліку; формування нормативної бази – положень (стандартів); методичне забезпечення та міжнародне співробітництво.

Важливим аспектом нормативного забезпечення є збереження стабільності розвитку системи бухгалтерського обліку і створення належних умов для послідовного та раціонального здійснення притаманих бухгалтерському обліку функцій у конкретному економічно-правовому середовищі. Дослідження розвитку експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання свідчить про відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення обліку та контролю експортно-імпортних операцій, що призводить до серйозних порушень валютного, податкового і митного законодавства.

Аналіз основних досліджень та публікацій. Найбільш ґрунтовно питання реформування бухгалтерського обліку розглянуті у працях вітчизняних учених Голова С., Білухи М.Т., Бородкіна О.С., Бутиця Ф.Ф., Герасимовича А.М., Завгороднього В.П., Дорош Н.І., Житної І.П., Кужельного М.В., Кузьминського А.М., Литвина Б.М., Мниха Є.В., Пархоменка В.М., Пушкаря М.С., Сопка В.В., Шевчука В.О., Фаріона І.Д. Разом з тим, дослідження розвитку обліку та контролю в Україні у своїй більшості висвітлюють або загальні засади формування та подання фінансової звітності згідно національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, або характеризують окремі епізоди обліку та техніку облікових записів згідно з новим Планом рахунків.

Методологія дослідження. Методологічною та методичною основою статті стали основні положення діалектичного методу щодо пізнання різних економічних явищ та процесів в безперервному їх взаємозв'язку. Визначальними у вирішенні поставлених завдань були такі загальнонаукові методи, як аналіз, синтез, моделювання, конкретизація.

У ряді випадків застосовувався метод експертних оцінок при дослідженні стану обліку та контролю зовнішньоторговельних операцій на основі даних суб'єктів господарювання.

Постановка завдань. В процесі дослідження необхідно визначити концептуальні основи фінансового обліку експортно-імпортних операцій та правильне визначення моменту виконання умов зовнішньоекономічного договору у фінансовому обліку за умови різних термінів груп.

1 КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ЕКСПОРТНО- ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

Концептуальний аспект бухгалтерського обліку зовнішньоторговельних операцій регламентується Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [3], в якому закріплені основні принципи бухгалтерського обліку та звітності, серед яких принцип нарахування та відповідність доходів і витрат, згідно з яким доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів, та Положенням

(стандартом) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" [2], у якому зазначені умови визнання доходу від реалізації продукції (товарів, інших активів), а саме:

- Ø покупець передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- Ø підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- Ø сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
- Ø є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією можуть бути достовірно визначені.

Слід відзначити, що згідно з міжнародними нормами право власності переходить до покупця одночасно з ризиком випадкової загибелі або псування товару, якщо інше не передбачено зовнішньоекономічним договором. Момент переходу ризику визначається базовими умовами постачання у зовнішньоекономічних договорах – Правилами ІНКОТЕРМС, застосування яких в Україні, як вже зазначалось, має певні особливості.

А це свідчить про те, що базові умови постачання впливають на бухгалтерський облік експортно-імпорتنних операцій. Отже, виникає нагальна потреба встановити зв'язок між базовими умовами постачання та моментом визнання доходу для цілей бухгалтерського обліку у відповідності до П(С)БО 15 "Дохід" (табл.1.1).

Таким чином, для урахування особливостей здійснення зовнішньоторговельних операцій у відповідності до базових умов постачання необхідно розробити робочий план рахунків для обліку зовнішньоторговельних операцій.

Згідно із затвердженням Планом рахунків рахунок 26 "Готова продукція" призначений для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства. Адже таке призначення цього рахунку (в частині руху) дає можливість застосовувати певні субрахунки, які б містили інформацію про рух готової продукції від покупця до продавця при здійсненні експортних операцій резидентами України в залежності від базових умов постачання.

2 ПРАВИЛЬНЕ ВИЗНАЧЕННЯ МОМЕНТУ ВИКОНАННЯ УМОВ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОГО ДОГОВОРУ У ФІНАНСОВОМУ ОБЛІКУ

Так, субрахунок 261 "Продукція у дорозі на Україні" доцільно застосовувати при здійсненні експорту продукції на умовах FCA, коли продавець повинен підвезти продукцію до перевізника і передати її йому у розпорядження у пункті, який визначений договором, а також оформити відповідний транспортний документ. Після цього всі втрати і ризики за основним перевезенням несе покупець, а продавець втрачає контроль над поставленою продукцією, тобто згідно з П(С)БО 15 підприємство-продавець визнає виникнення доходу від реалізації продукції на експорт:

Д-т 261 "Продукція у дорозі на Україні"	К-т 26 "Готова продукція"
Д-т 901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	К-т 261 "Продукція у дорозі на Україні"
Д-т 362 "Розрахунки з іноземними покупцями"	К-т 701 "Дохід від реалізації готової продукції"

Субрахунок 261 "Продукція у дорозі на Україні" також доцільно використовувати при відображенні у бухгалтерському обліку експортних операцій на умовах FAS, коли продавець зобов'язаний здійснити підвезення продукції та розміщення її вздовж борту зазначеного судна у порту відвантаження. Завершення постачання розміщенням товару (продукції) вздовж борту судна є визначальним критерієм терміну FAS. На практиці постачання може бути завершено розміщенням товару на причалі або на ліхтерах (а не в буквальному значенні розміщення товару вздовж борту). Тобто під час підвезення товару продавець несе усі ризики загибелі товару і здійснює контроль за відвантаженою продукцією. Після розміщення товару вздовж борту судна і оформлення відповідного документу (транспортного документу, складського), який засвідчує постачання товару, до покупця переходить право власності на товар і він здійснює управління та контроль за перевезенням товару основним перевізником.

Зважаючи на те, що здійснення експорту товарів (продукції) на умовах терміну FOB, який є одним з найбільш розповсюджених термінів ІНКОТЕРМС при морських перевезеннях, і якому віддають перевагу підприємства-експортери, також передбачає підвезення товару зі свого складу в погоджений порт відвантаження за свій рахунок і на свій ризик, у бухгалтерському обліку таких експортних операцій вважаємо за доцільне використовувати субрахунок 261 "Продукція у дорозі на Україні".

Після прийняття покупцем товару, який розміщений на борту зазначеного судна і оформлення відповідного транспортного документу до покупця переходить право власності на товар. Відповідно до умов переходу ризиків на товар згідно з терміном FOB: "продавець зобов'язаний нести всі ризики втрати або ушкодження товару до моменту переходу його через поручні судна у погодженому порту відвантаження".

Таблиця 1.1 Базові умови постачання та їх вплив на облік експортних операцій

Вид транспорту	Умови "ІНКОТЕРМС"		Момент переходу ризику випадкової загибелі та права власності на товар / (момент визнання доходу згідно П(С)БО 15 "Дохід")	Момент вивільнення експортера від накладних витрат
	Назва	Український еквівалент		
1	2	3	4	5
Залізничний, повітряний	FCA Free Carrier	Франко – перевізник	Передача товару під відповідальність перевізника, названого покупцем, у погодженому місці або пункті	Передавання товару під відповідальність перевізника у погодженому місці або пункті
Морський і річковий	FAS Free Along-side Ship	ФАС Франко-вздовж борту судна	Розташування товару вздовж борту судна (на причалі, ліхтері) у погодженому порту відвантаження	Розміщення товару вздовж борту судна (на причалі, ліхтері) у порту відвантаження
	FOB Free On Board	ФОб Франко-борт	Перетинання товаром рейлінгу (поручнів) судна у погодженому порту відвантаження	Те саме, проте зі сплатою ліцензій, мита, зборів і податків за експортом
	CFR Cost and Freight	Вартість і фрахт	Перетинання товаром рейлінгу судна у порту відвантаження	Те саме, проте зі сплатою ліцензій, мита, зборів і податків за експортом, фрахту
	CIF Cost Insurance and Freight	Вартість, страхування і фрахт	Перетинання товаром рейлінгу судна у порту відвантаження	Те саме, проте зі сплатою ліцензій, мита, зборів і податків за експортом, фрахту
	DEQ Delivered Ex Quay	Доставлено франко – причал	Передача товару на причалі (товарній пристані) у порту призначення	Передача товару на причалі (товарній пристані) у порту призначення зі сплатою ліцензій, мита, податків за імпортом, витрат по поставці

Будь-який вид транспорту	EWS Ex works	Франко – завод	Передача товару покупцю на складі	Передача товару покупцю на складі
	CPT Carriage Paid to	Перевезення сплачене до ...	Передача товару на зберігання першому перевізнику	Те саме, проте зі сплатою ліцензій, мита і зборів країни вивезення і фрахту
	CIP Carriage and Insurance Paid to	Перевезення і страхування сплачені до ...	Передача товару першому перевізнику	Те саме, проте зі сплатою ліцензій, мита і зборів країни вивезення, а також фрахту і страхової премії
	DAF Delivered at Frontier	Поставка до кордону	Передача товару у погодженому місці на кордоні	Те саме, проте зі сплатою ліцензій, мита, податків і зборів у країні експортера до передачі вантажу покупцеві
	DDU Delivered Duty Unpaid	Поставка, мито не сплачене	Передача товару у погодженому місці призначення у країні ввезення (імпорту)	Те саме, проте зі сплатою ліцензій
	DDP Delivered Duty Paid	Поставка оплачена митом	Передача товару у погодженому місці призначення у країні ввезення (імпорту)	Те саме, проте зі сплатою ліцензій, мита, податків і зборів

На практиці проблема використання поручнів судна як моменту переходу ризику на товар (продукцію) з продавця до покупця вирішується з урахуванням звичаїв порту, так само і при розподілі витрат на навантаження. Виходячи з того, що товар (продукція) до навантаження на борт судна певний час може знаходитись в порту і відповідно до звичаїв порту на продавця може бути покладено частину витрат на навантаження товару, у бухгалтерському обліку, на нашу думку, доцільно використовувати субрахунок 262 "Продукція у портах та на складах в Україні".

Отже, у бухгалтерському обліку потрібно зробити наступні записи:

1) Передано продукцію, призначену для експорту, транспортній організації для підвезення у відповідний порт

Д-т 262 "Продукція у портах та на складах в Україні" К-т 26 "Готова продукція"

2) Експортована продукція розміщена в порту на причалі, складах, ліхтерах для наступного навантаження на судно (докова розписка)

Д-т 262 "Продукція у портах та на складах в Україні" К-т 261 "Продукція у дорозі на Україні"

3) Розміщення товару (продукції) на борту судна та оформлення відповідних транспортних документів

Д-т 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" К-т 262 "Продукція у портах та на складах в Україні"

Д-т 362 "Розрахунки з іноземними покупцями" К-т 701 "Дохід від реалізації готової продукції"

При здійсненні експортно-імпорتنних операцій підприємства можуть використовувати базові умови постачання групи С правил ІНКОТЕРМС.

Для підприємства експортера важливим є правильне визначення моменту виконання умов зовнішньоекономічного договору. За умовами термінів групи С експортер виконує свої обов'язки постачання з моменту передачі товару основному перевізнику. Саме з цього моменту до покупця переходить ризик втрати або пошкодження товару, а також ризик будь-якого збільшення витрат по товару. Тобто виконуються умови визнання доходу від реалізації продукції за П(С)БО 15 "Дохід". Отже, виникає необхідність

використання запропонованих субрахунків 261 "Продукція у дорозі на Україні" та 262 "Продукція у портах та на складах в Україні". Ці рахунки містять інформацію про продукцію (товар), яка призначена для експорту і знаходиться певний час у транспортній (експедиційної) організації, яка здійснює підвезення товару (продукції) до основного перевізника продукції або розташована на складі в портах України. Тільки після фактичної передачі продукції (товару) основному перевізнику, що підтверджується певними товарно-транспортними документами експортер (продавець) втрачає управління та контроль над експортованою продукцією.

Відмінність термінів групи D від термінів групи C полягає в тому, що продавець повинен не тільки здійснити підвезення товару (продукції), а й повинен оплатити основне перевезення товару, уклавши при цьому від свого імені і за свій рахунок договір перевезення за звичайними умовами, а згідно з термінами CIF та CIP до обов'язків продавця входить також страхування товару за свій рахунок від ризиків втрати або пошкодження під час перевезення. Планом рахунків для відображення витрат, пов'язаних з експортом, передбачений рахунок 93 "Витрати на збут", а методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [1]. Згідно з цим положенням до витрат на збут крім інших відносяться витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) постачання, а також інші витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг).

Отже, виходячи з того, що підприємство зацікавлене в отриманні інформації щодо витрат, пов'язаних з експортом продукції, і використовуючи можливість підприємств самостійно вводити додаткові субрахунки, було б доцільно ввести до рахунку 93 субрахунок 931 "Витрати на збут за експортом". Перш за все, саме так, без додаткових зусиль можна розподілити усі витрати на збут на ті, що пов'язані з експортом, і ті, що з ним не пов'язані, а по-друге, це дасть можливість у подальшому оцінити як фінансовий результат від експортної угоди, так і ефективність експортної діяльності підприємства використовуючи уже зібрану аналітичну інформацію.

Використання термінів групи D при здійсненні експортних операцій підприємствами також потребує застосування додаткових субрахунків, які б містили достовірну інформацію про рух експортованої продукції, яка в процесі постачання належить продавцю, і за допомогою яких у бухгалтерському обліку достовірно відображався б момент реалізації згідно з принципом нарахування та момент визнання доходу від реалізації.

Термін DAF вимагає постачання продавцем товару (продукції) у погоджений пункт або місце на кордоні України або іншої країни, яка не має спільного кордону з Україною. Оскільки тільки після виконання цих зобов'язань ризик втрати та пошкодження товару (продукції) переходить від продавця до покупця, у бухгалтерському обліку доцільно використовувати субрахунки 261 та 262, а також 263. Як свідчить практика, найчастіше термін DAF використовується при залізничних перевезеннях, рідше при автомобільних, але він може використовуватись і при інших видах перевезень.

Утім, особливість залізничних перевезень на умовах терміну DAF полягає в тому, що, як правило, після постачання на кордон, де знаходиться погоджений сторонами пункт постачання, товар (продукція) в тому ж вагоні, без будь-якої перевалки продовжує рухатися далі – до кінцевого пункту призначення у країні покупця. У цьому випадку фактичної передачі продавцем товару в розпорядження покупця не відбувається, а продавець лише передає покупцю відповідні документи на товар, наприклад, залізничну накладну. При цьому продавець на прохання покупця може оформити залізничну накладну не тільки до погодженого пункту постачання на кордоні, а й до кінцевого пункту призначення товару в країні імпорту, яка зазначена покупцем. Адже у подібних випадках погоджений пункт на кордоні виступає не як фактичний пункт постачання (юридично він є пунктом постачання), а як "тарифний пункт", який служить пунктом розподілу витрат по перевезенню і ризиків по товару між продавцем та покупцем. У зв'язку з цим потрібно правильно відображати і бухгалтерському обліку момент здійснення реалізації товару використовуючи субрахунки 261 та 262, 263, враховуючи те, що під час постачання товару (продукції) у погоджений пункт на кордоні продавець здійснює управління та контроль за продукцією і у разі виникнення пошкодження товару він несе усі ризики по товару, але має можливість висунути претензії транспортній або експедиційній організації.

За умовами терміну DES ("поставлено франко-судно") продавець несе усі ризики до моменту постачання товару в обумовлений термін у погоджений порт призначення та надання товару (продукції) на судні у цьому порту в розпорядження покупця. Тобто в бухгалтерському обліку таких операцій також доцільно використовувати субрахунки 261, 262, 263 у залежності від етапів просування товару від продавця до покупця.

Термін DEQ використовується тільки при перевезеннях морським або внутрішнім водним транспортом. Згідно з цим терміном продавець зобов'язаний поставити товар у призначений порт в установлену дату (термін) і надати товар на причалі, пристані у цьому порту в розпорядження покупця. Як свідчить аналіз можливостей використання термінів ІНКОТЕРМС українськими резидентами, використання цього терміну має певні обмеження, пов'язані зі здійсненням митного оформлення на ввезення товару в країну покупця. Проте, якщо резидент все ж таки використовує цей термін (з обмеженнями) і товар вже перейшов з під опіки перевізника, то для цілей бухгалтерського обліку крім наведених субрахунків можливо використовувати також субрахунок 264 "Продукція на складах та портах за кордоном".

При відображенні в бухгалтерському обліку операцій за експортом продукції на умовах DDU також потрібно використовувати субрахунок 264, враховуючи те, що право власності, а з ним і всі ризики по товару переходять від продавця до покупця з моменту постачання товару в узгоджений пункт призначення, який знаходиться в країні ввезення (імпорту) товару і надання його там в розпорядження покупця (без митного оформлення на ввезення), навіть на власному складі. Якщо товар забирається продавцем у зазначеному місці в зазначений термін безпосередньо у перевізника, то достатньо використання в бухгалтерському обліку тільки субрахунок 263. Документами, які підтверджують момент постачання, є або транспортні документи, або складські документи.

За умовами терміну DDR вважається, що покупець виконав свої обов'язки постачання товару (продукції) в погоджений пункт призначення, який знаходиться в країні ввезення (імпорту) і передав його там у розпорядження покупця. При цьому до обов'язків продавця входить здійснення митного оформлення товару (продукції) на ввезення (імпорт) в країні імпорту. У зв'язку з цим методика відображення у бухгалтерському обліку операцій за експортом на умовах DDR буде аналогічною методиці відображення експортних операцій на умовах терміну DDU (якщо все ж таки експортер використовуватиме цей термін з певними обмеженнями).

Проте, при здійсненні експортних операцій можуть виникати випадки, коли вже відвантажений товар (згідно з умовами (базису) постачання він ще належить продавцю) з певних причин (скажімо, невідповідність якості тощо) повертається до покупця. Адже планом рахунків не передбачено відповідних субрахунків, які б узагальнювали інформацію про наявність та рух такого товару (продукції). Тому, мабуть, доцільно використовувати додатковий субрахунок 265 "Продукція, що знята з експорту".

ВИСНОВКИ

Отже, відсутність методичних вказівок та рекомендацій із застосування окремих положень (стандартів) бухгалтерського обліку уповільнює процес уніфікації фінансового обліку, робить його незрозумілим для багатьох бухгалтерів; і як результат – фінансова звітність підприємств не ґрунтується на методичних засадах обліку, викладених у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Саме тому, виникає потреба у подальшому розвитку методології обліку. Особливо це стосується обліку експортно-імпортних операцій, враховуючи їх певну специфіку, зарегульованість та суперечливість законодавства, недосконалість інформаційного забезпечення з точки зору міжнародної практики застосування первинних документів.

Для подолання методологічного вакууму щодо здійснення обліку експортно-імпортних операцій запропонований робочий план рахунків, у основу побудови якого покладено взаємозв'язок між базовими умовами постачання (правилами ІНКОТЕРМС) та моментом визнання доходу згідно з П(С)БО 15 "Дохід". Застосування робочого плану дозволить здійснювати контроль на усіх етапах просування експортної (імпортної) продукції; формувати достовірну інформацію про доходи та витрати зовнішньоторговельної діяльності підприємства.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 № 87.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 “Запаси”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246.
3. Про Єдиний митний тариф. Закон України від 05.02.1992 № 2097-ХП. // Відомості Верховної Ради . – 1992 . - № 19. – С. 259. (зі змінами та доповненнями).

Волкова Ірина Анатоліївна, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Волинського інституту економіки та менеджменту, тел. 0505166912, E-mail:1990oleg1@gambler.ru

Павлова Олена Олександрівна, здобувач Волинського інституту економіки та менеджменту (ВІЕМ), Тел.. 0637321702, 0662716194, E-mail: P_Lena101@mail.ru