

УДК:657:339.5:330.3(477)

*Л. В. Гуцаленко,
д. е. н., професор, завідувач кафедри аудиту та державного контролю,
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця
У. О. Марчук,
к. е. н., доцент кафедри обліку та оподаткування,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ*

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ЗЕД - АКТИВІЗАЦІЯ УПРАВЛІННЯ СТРАТЕГІЧНИМ РОЗВИТКОМ УКРАЇНИ

*L. V. Gutsalenko
Doctor of Economics, professor, Head of the Department of Audit and State Control,
Vinnitsia National Agrarian University, Vinnitsia
U. O. Marchuk
PhD (Economics), Associate Professor, of the Department of Accounting and Taxation
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman*

ACCOUNTING OPERATIONS OF FOREIGN ECONOMIC ACTIVITIES – IS AN ACTIVATION OF MANAGEMENT STRATEGIC DEVELOPMENT OF UKRAINE

В статті досліджено особливості розвитку зовнішньоекономічної діяльності України. Охарактеризовано норми основних нормативно-законодавчих актів, що забезпечують зовнішньоекономічну діяльність на міжнародному рівні. Наведено еволюцію формування та впровадження ІНКОТЕРМС, що визначає стандартні торговельні правила визначені Міжнародною торговельною палатою (далі – МТП) Представлено категорії термінів ІНКОТЕРМС-2010. Розглянуто порядок формування Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД), яка складається на основі Гармонізованої системи опису та кодування товарів Всесвітньої митної організації з урахуванням Комбінованої номенклатури Європейського Союзу.

Наведено аналітичну оцінку основних торговельних партнерів України в експорті товарів у 2017 і 2018 рр. та відзначено основні групи товарів, що експортуються. Акцентовано увагу на основних об'єкта бухгалтерського, завданнях та особливостях обліку зовнішньоекономічної діяльності.

The features of development of foreign economic activity of Ukraine are investigational in the article. The norms of basic normatively-legislative acts that provide foreign economic activity at an international level are described. An evolution over of forming and introduction of INCOTERMS, that determines standard trade rules defined by the International Chamber of Commerce (hereinafter referred to as ICC), presents the categories of terms INCOTERMS-2010. The order of forming of Ukrainian classification of goods of foreign economic activity (UCT FEA) is considered, that is folded on the basis of the Harmonized System of Description and Coding of Goods of the World Customs Organization taking into account the Combined Nomenclature of the European Union.

An analytical estimation over of basic trade partners of Ukraine in the export of goods in 2017 and

2018 is brought and the main groups of commodities that is exported are marked. Attention is accented on basic object accounting, tasks and features of accounting of foreign economic activity.

Ключові слова: облік, зовнішньоекономічна діяльність, стратегічний розвиток, ІНКОТЕРМС, Міжнародна торговельна палата, класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності.

Keywords: accounting, foreign economic activity, strategic development, INCOTERMS, International Chamber of Commerce, classification of goods of foreign economic activity.

Постановка проблеми в загальному вигляді. Стратегічний розвиток України спрямований на інтеграцію у світовий економічний простір, який супроводжується розвитком торговельного партнерства та створює можливості розширення господарюючими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Розвиток зовнішньоекономічної діяльності для господарюючих суб'єктів супроводжується валютними операціями, особливостями податкових розрахунків з бюджетом, тощо, що вимагає організації відповідного облікового забезпечення.

Управління зовнішньоекономічною діяльністю потребує глибоких знань з бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій. Законодавство України постійно удосконалюється до принципів і директив Європейського Союзу, а у сфері тарифно-митного законодавства – до стандартів Світової організації торгівлі, що приносить істотні вигоди міжнародним обмінам і забезпечить високий ступінь спрощення та гармонізації митних режимів, а це є однією з основних цілей європейської інтеграції [10, с. 213].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблем стратегічного менеджменту, та обліку як його основній функції присвячено праці зарубіжних та вітчизняних вчених. Зокрема питанням обліку операцій в іноземній валюті присвячені праці П.М. Грицюк [2], М.П. Войнаренка, С.Ф. Голова, М.І. Гордієнка, В.М. Пархоменка, В.П. Фурси [10], В.О. Хомедюк та інших вчених-економістів.

В Україні регулювання зовнішньоекономічної діяльності підприємств здійснюється такими законодавчо-нормативними актами: Податковим кодексом України [8], Митним кодексом України [5], Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [3], Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» [4] та ін.

Разом з тим залишається низка питань, які є дискусійними та потребують більш поглибленого вивчення, що і обґрунтовує наші дослідження.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження вимог міжнародних стандартів та їх впливу на облікові відображення операцій зовнішньоекономічної діяльності, як альтернативи стратегічного розвитку України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основним документом, що регламентує зовнішньоекономічну діяльність в Україні, є Закон України „Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.91 р. № 959 – XII, який визначає основні терміни стосовно ЗЕД, суб'єкти, види й принципи здійснення зовнішньоекономічних операцій, розкриває цілі та методи державного регулювання ЗЕД, розглядає органи, що здійснюють державний контроль за операціями в сфері міжнародних зв'язків, та їх функції, визначає відповідальність за порушення законодавства [3].

У часи, коли виробництво і торгівля регулювалися виключно національними законодавствами різних країн, Міжнародною торговельною палатою (далі – МТП) створено і впроваджено стандартні торговельні правила ІНКОТЕРМС, які стали важливим кроком до єдиного їх застосування в різних торгових і правових системах світу.

Комітет з торговельних термінів за підтримки національних комітетів МТП в 1923 році розробив перші шість правил: FOB, FAS, FOT, FOR, CIF та C&F, які стали попередниками майбутніх правил ІНКОТЕРМС.

З 1936 року правила ІНКОТЕРМС періодично переглядалися для того, щоб відповідати змінам, які відбуваються у світовій торгівлі і відображати сучасну практику здійснення компаніями угод купівлі-продажу. Поправки і доповнення до правил ІНКОТЕРМС були зроблені в 1953, 1967, 1976, 1980, 1990, 2000 роках.

16 вересня 2010 року МТП оголосила про випуск нової редакції по використанню національних і міжнародних торгових термінів. Правила ІНКОТЕРМС 2010 відображають сучасні тенденції і зміни у сфері міжнародної та внутрішньої торгівлі за попередні 10 років. Це і безпека перевезення вантажів, і внесення змін до національного законодавства різних країн щодо умов поставок, і застосування електронних документів тощо.

19 травня 2010 року Президент України підписав Указ №589/2011, який скасовує дію Указів Президента від 04.10.1994 р. № 567/94 “Про застосування Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів» та від 01.07.1995 р. №505/95 «Про внесення змін до Указу Президента України від 04.10.1994 р. №567/94» і відкриває можливість для використання нової редакції правил ІНКОТЕРМС на території України.

Сфера дії ІНКОТЕРМС 2010 поширюється на права та обов'язки сторін по договору купівлі-продажу в частині поставки товарів (умови поставки товарів). Кожний термін ІНКОТЕРМС 2010 являє собою аббревіатуру

з трьох букв. Нове видання ІНКОТЕРМС 2010 найбільш повно і точно відображає в собі торгіву практику останнього десятиліття і містить ряд нововведень:

1. Загальну кількість термінів скорочено з 13 до 11. Зникли 4 (DAF, DES, DEQ і DDU) і вводяться дві нові умови поставки (DAP – Поставка в місці (Delivered at Place) та DAT - Поставка на терміналі (Delivered at Terminal).

2. Нова структура правил ІНКОТЕРМС включає 2 групи термінів: Терміни, що використовуються при перевезенні будь-яким видом чи видами транспорту (EXW; FCA; CPT; CIP; DAT; DAP; DDP);

3. Адаптовані правила. Правила ІНКОТЕРМС-2010 працюють як для міжнародних, так і для внутрішніх поставок. Це вказано на титульній сторінці офіційного видання ІНКОТЕРМС. Для торгових організацій і блоків (наприклад ЄС), де кордони формально відсутні нові правила і умови стали простішими для використання.

4. Терміни ІНКОТЕРМС-2010 поділяються на 4 категорії (табл. 1):

Таблиця 1.
Категорії термінів ІНКОТЕРМС-2010

№ з/п	Категорія	Зміст
1	Е – «Відправлення»	зобов'язання продавця мінімальні і обмежуються наданням товару у розпорядження покупця
2	F – «Основне перевезення не оплачене»	зобов'язання продавця обмежуються відправкою товару, основне перевезення ним не оплачене
3	С – «Основне перевезення оплачене»	продавець організовує і оплачує перевезення без взяття на себе пов'язаних з ним ризиків
4	D – «Прибуття»	витрати і ризики продавця максимальні, так як він зобов'язаний надати товари у розпорядження покупця в зазначеному місці призначення (забезпечити прибуття)

Застосування правил ІНКОТЕРМС в Україні передбачено пунктом 4 статті 265 Господарського кодексу України, пунктом 2.19 статті 2 Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України», статтею 8 Закону України «Про транспортно-експедиторську діяльність», статтею 9 Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» та статтею 14 Закону України «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну».

З метою забезпечення належного рівня участі України в міжнародних торговельно-економічних відносинах та наближення нормативно-правової бази України до системи загальноєвропейських норм міжнародного права Указом Президента від 17.05.2002 р. №466/2002 встановлено приєднатися до Міжнародної конвенції про Гармонізовану систему опису та кодування товарів від 14 червня 1983 року (зі змінами, внесеними Протоколом від 24 червня 1986 року).

Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності (далі УКТ ЗЕД) є товарною номенклатурою Митного тарифу України, затвердженого Законом України «Про Митний тариф України», що використовується для цілей тарифного та інших видів регулювання зовнішньоекономічної діяльності, ведення статистики зовнішньої торгівлі та здійснення митного оформлення товарів.

УКТ ЗЕД складається на основі Гармонізованої системи опису та кодування товарів Всесвітньої митної організації з урахуванням Комбінованої номенклатури Європейського Союзу.

В Україні є всі умови для того, щоб активно інтегруватися в загально цивілізаційні світові процеси, сильною складовою яких є торгівля.

Загальний експорт українських товарів за 11 місяців 2017 року склав \$ 39,5 млрд, що більше за аналогічний період 2016 року на \$6,8 млрд, а експорт товарів з України в січні-лютому 2018 збільшився порівняно з аналогічним періодом 2017 року на 17,9% (або на \$ 1,1 млрд) і склав \$7,4 млрд.

Серед основних торговельних партнерів України в експорті товарів у січні-лютому 2018 наступні країни: ЄС — 45,1% від загального обсягу експорту, Російська Федерація — 7,3%, Туреччина — 6,6%, Індія — 5,2%, Єгипет — 4,5%, Білорусь — 2,8% та інші.

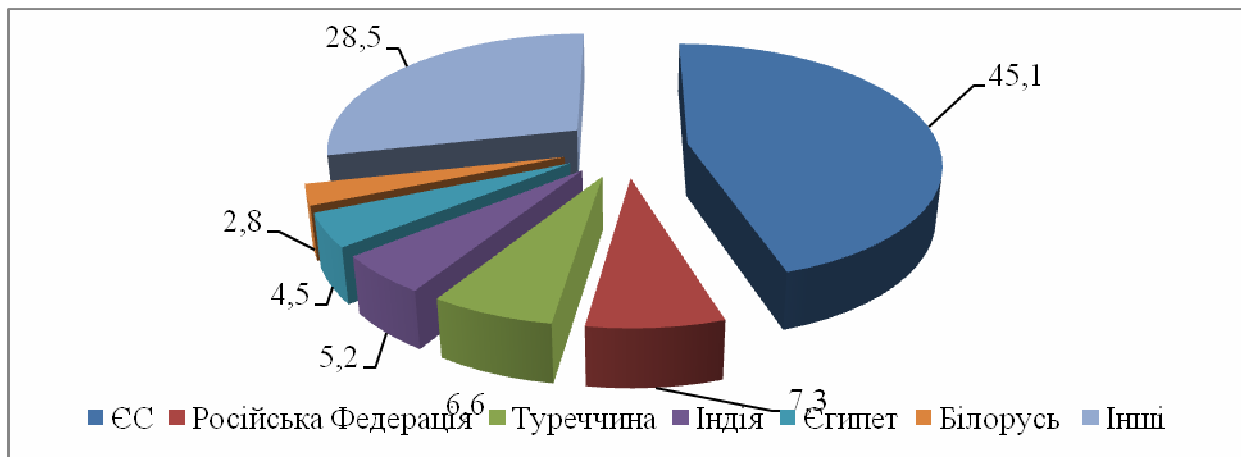


Рис. 1. Основні торговельні партнери України в експорті товарів у січні-лютому 2018 р.

Джерело: побудовано авторами

Традиційно основними групами товарів українського експорту за підсумками стали продукція АПК та харчової промисловості — 37,6%, металургійного комплексу — 26,8%, машинобудування — 11,4%, мінеральні продукти — 9%, хімічна промисловість — 5,1%, деревна та паперова маса — 4,2%, різноманітні промислові товари — 3,2%, продукція легкої промисловості — 2,7%.

Зростання обсягів експорту відбулося за всіма основними групами товарів порівняно з аналогічним періодом 2017 року. Так, експорт продукції АПК та харчової промисловості зріс на 3,4%, металургійного комплексу на 28,2%, машинобудування — 27,9%, мінеральних продуктів — 15%, хімічної промисловості — 35,3%, деревної і паперової маси — 49,6%, різних промислових товарів — 53,9%, продукції легкої промисловості — 24,5% [7].

Збільшення обсягів експорту свідчить, що господарюючі суб'єкти України підвищують якість продукції до визначених міжнародною спільнотою стандартів та розширюють свою діяльність виходячи за нові рубежі. Така діяльність вимагає нових підходів та дотримання міжнародних норм і правил на всіх рівнях, в тому числі в обліковому відображенні операцій.

Бухгалтерський та податковий облік операцій у іноземній валюті за останній рік зазнали суттєвих змін, у зв'язку з унесенням зміни в Податковий та Митний кодекси, до П(С)БО та інших нормативно – правових актів валютного регулювання [10, с. 214].

Основними об'єктами бухгалтерського обліку ЗЕД є:

- валютні кошти і валютні операції;
- товари та їх рух на підставі експортно - імпорتنих операцій;
- розрахункові та кредитні операції між суб'єктами ЗЕД, а також між суб'єктами й обслуговуючими їх банками;

- капітал та зміни в ньому;

- кінцеві фінансові результати господарської діяльності [2].

Основними завданнями обліку операцій зовнішньо-економічної діяльності є:

- оперативне формування інформації про експортно-імпорتنі операції;
- формування достовірної інформації про курсові різниці;
- формування достовірної інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями та посередниками;
- правильне визначення фінансового результату від операцій зовнішньо-економічної діяльності.

Облік операцій у іноземній валюті регулюються відповідним стандартом бухгалтерського обліку. Для компаній, що ведуть облік за національними стандартами бухгалтерського обліку, це Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» [9] а для компаній, які ведуть облік за МСФЗ – IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates [6]. Незважаючи на деяку редакційну відмінність, основні вимоги цих двох стандартів ідентичні.

Під час обліку експортних операцій необхідно чітко визначити, хто експортер товарів - підприємство-виробник, зовнішньоторговельна фірма, яка створена на підприємстві для цих цілей, але не є юридичною особою, чи спеціалізована зовнішньоторговельна фірма, що виконує доручення підприємства-виробника експортувати товар за комісійну винагороду, тобто здійснює посередницьку функцію, або уповноважені організації, визначені постановою Кабінету Міністрів України від 22 березня 1993 р. № 212, для здійснення експорту продукції (робіт, послуг) у межах державного кредиту[1].

Українські компанії, з 2015 року, складають декларації з податку на прибуток на основі даних бухгалтерського обліку, а отже правильне ведення обліку операцій в іноземній валюті набуває більшого значення для запобігання застосуванню штрафних санкцій з боку податкових органів.

Оскільки операції з розрахунками в іноземній валюті пов'язані одночасно з виконанням митних процедур, поширеною, хоча й помилковою практикою буває визначення дати операції за датою, що зазначена в митній декларації, якою оформлюється експорт або імпорт товарів.

Митна декларація є лише документом, що підтверджує виконання вимог митного законодавства щодо оформлення факту переміщення товарів через митний кордон України, і жодним чином не спричиняє виникнення чи погашення зобов'язань між сторонами зовнішньоекономічної угоди. Датою здійснення операції з товарами, є виключно дата переходу права власності на товари від постачальника до покупця, відповідно умовам контракту, що визначаються за Міжнародними правилами визначення комерційних термінів (INCOTERMS) [10, с. 216].

Висновки. Узагальнюючи вищевикладене можна дійти висновку, що стратегічний розвиток України неможливий без нарощування міжнародних відносин та зміцнення операцій зовнішньоекономічної діяльності.

Дослідження основних нормативно-правових актів, що регулюють організацію та облік зовнішньоекономічної діяльності відповідно до норм міжнародного права забезпечує високий ступінь спрощення та гармонізації митних режимів та виступає гарантією України до європейської інтеграції.

Література.

1. Букало Н. А. Особливості оподаткування зовнішньоекономічних операцій і відображення їх в обліку / Н.А. Букало / [Електронний ресурс]:- Режим доступу: <https://esnuir.eunu.edu.ua/jspui/handle/123456789/10076>
2. Грицюк П.М. Нормативно-правове регулювання обліку зовнішньоекономічних операцій / П.М. Грицюк, В.О. Хомедюк / [Електронний ресурс]:- Режим доступу: https://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?...2...
3. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність», затверджений постановою Верховної Ради УРСР від 16.04.1991 р. №959-ХІІ, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
4. Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», затверджений постановою Верховної Ради України від 23.09.94 № 185/96-ВР, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/185/94-вр>
5. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI, зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
6. Міжнародний Стандарт фінансової звітності IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
7. Названо основні групи товарів українського експорту, — МЕРТ [Електронний ресурс]:- Режим доступу: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: МФУ від 10.08.2000 р. № 193
10. Фурса В.П. Актуальні питання обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності /В.П. Фурса// Інфраструктура ринку. – Вип. 5. – 2017. – С.213-218

References.

1. Bukalo, N. A. (2009), "Features of taxation of foreign economic operations and their reflection in the accounting", available at: <https://esnuir.eunu.edu.ua/jspui/handle/123456789/10076> (Accessed 10 June 2018).
2. Grytsyuk, P.M. and Khomediuk, V.O. (2012), "Normative-legal regulation of accounting of foreign economic operations", available at: https://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?...2... (Accessed 10 June 2018).
3. Verkhovna Rada of Ukraine (1991), Law of Ukraine "On Foreign Economic Activity", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Accessed 10 June 2018).
4. Verkhovna Rada of Ukraine (1994), The Law of Ukraine "On the Procedure for Settlement in a Foreign Currency", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/185/94-вр> (Accessed 10 June 2018).
5. Verkhovna Rada of Ukraine (2012), "Customs Code of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (Accessed 10 June 2018).
6. IAS (2005), "International Financial Reporting Standard IAS 21 Effect of Changes in Foreign Exchange Rates", <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias21> (Accessed 10 June 2018).
7. The Ukrainian Stock Breeders Association (2018), "The main groups of goods of Ukrainian exports are named, - MERT", available at: <https://usba.com.ua/nazvano-osnovni-grupi-tovariv-ukrainskogo-eksportu-mert> (Accessed 10 June 2018).
8. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "The Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 10 June 2018).
9. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "Regulation (standard) of accounting 21 "Effect of changes in foreign exchange rates", (Accessed 10 June 2018).
10. Fursa, V.P. (2017), "Topical issues of accounting for foreign trade operations", *Infrastruktura rynku*, vol.5, pp.213-218.