



СТАТИСТИКА, ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657:339.564

Войнаренко М.П.,
д.е.н., професор, перший проректор,
завідувач кафедри обліку та аудиту
Хмельницький національний університет
Цебень Р.Л.,
к.е.н., завідувач кафедри обліку і аудиту
Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

Постановка проблеми. Зовнішньоекономічна діяльність в сучасних умовах є важливою сферою господарської діяльності, адже розвиток ринкових відносин та вступ України до СОТ відкрили нові можливості для українських підприємств. Експортно-імпортні операції, які набувають все більшого поширення, мають особливості їх обліку. Тому питання бухгалтерського обліку таких операцій потребують додаткового наукового обґрунтування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку експортно-імпортних операцій широко розглядаються в працях таких українських вчених, як Ф. Бутинець, В. Житний, О. Кіляр, М. Кужельний, Ю. Кузьмінський, Ю. Лисенко, В. Рудницький, В. Сопко та ін [1; 2]. Результати їх досліджень свідчать про значний внесок у розвиток обліку зовнішньоекономічної діяльності. Незважаючи на значну кількість праць науковців, недостатньо розглянуті особливості обліку експортних операцій в контексті норм нових законодавчих документів.

Постановка завдання. Метою статті є розгляд особливостей обліку експортно-імпортних операцій в сучасних умовах господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Регулювання експортно-імпортних операцій здійснюється низкою нормативно-правових документів, а саме: Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність», Митним кодексом України, Податковим кодексом України та ін.

Необхідно зазначити, що дані регулятивні акти не містять однозначного тлумачення термінів.

Так, «експорт» згідно Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» – це продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою у negroшовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів. При цьому, термін реекспорт (реекспорт товарів) означає продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України [8]. З точки зору Податкового кодексу України, експортними є тільки операції з вивезення товарів у митному режимі експорту або реекспорту [4].

Порядок обліку експортних операцій на підприємстві залежить від умов зовнішньоекономічних договорів, в яких визначаються умови поставок товарів чи надання послуг, форми розрахунків та ін.

Методологія обліку експортних операцій визначається принципами ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що встановлені у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» [7; 3]. Зокрема, необхідно відмітити принцип нарахування та відповідності доходів та витрат, який означає, що для визначення витрат звітного періоду необхідно доходи звітного періоду порівняти з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. Крім того, доходи і витрати звітного періоду визнаються в момент їх здійснення, незалежно від дати отримання грошових коштів.

Бухгалтерський облік експортних операцій тісно пов'язаний з їх оподаткуванням. У цьому контексті необхідно розглянути оподаткування експорту податком на прибуток та податком на додану вартість. Тому доцільно визначити особливості визнання доходів, визначення курсових різниць та відображення цих операцій в податкових деклараціях.

Згідно П(С)БО 2 «Баланс», дохід – це збільшення економічних вигод внаслідок надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводить до зростання власного капіталу (за винятком збільшення власного капіталу за рахунок внесків власників) [6].

За п.8 П(С)БО 15 «Доходи», доходи від продажу товарів визнаються за наявності таких ознак:

1. Покупцю передано ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію.
2. Підприємство не здійснює подальше управління і контроль за реалізованою продукцією.
3. Сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена.
4. Існує упевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією можуть бути достовірно визначені [5].

Визнання доходів від експортних операцій доцільно здійснювати відповідно до п.137.1 Податкового кодексу України, тобто за датою переходу покупцеві права власності на такий товар [4]. За економічною сутністю експорт товарів є продажем.

Іншим важливим питанням визнання доходів є розрахунок її суми. Це питання регулюється п.п. 153.1.1 Податкового кодексу України, яким установлено, що доходи в іноземній валюті, отримані у зв'язку із продажем товарів (робіт, послуг) перераховуються в національну валюту за курсом НБУ на дату першої з таких подій:

1) на дату визнання доходів – у частині вартості товарів (робіт, послуг), не оплаченої в попередній звітних періодах.

2) на дату оплати – у частині раніше отриманої оплати. Якщо передоплата здійснювалася частинами, то курс НБУ визначається на кожну дату такої передоплати. У випадку відвантаження товару (і передачі права власності) після часткової передоплати дохід має вигляд арифметичної суми доданків: суми коштів, що надійшли як передоплата, перерахованих за курсом НБУ на суму такої передоплати (дохід в такому випадку не виникає) та суми доходу в неоплаченій частині товару, перерахованій за курсом НБУ на дату передачі права власності.

Доходи від експортних операцій обчислюються, виходячи із звичайних цін за умови, що договірна ціна відрізняється від звичайної більше ніж на 20 %, оскільки, як правило, покупцями в таких господарських операціях виступають неплатники податку на прибуток.

Курсові різниці, які виникають під час здійснення розрахунків за експортними операціями визначаються згідно з П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Порядок їх обчислення можна відобразити за допомогою формули:

$$KP = C * (K2-K1), \quad (1)$$

де KP – курсова різниця;

C – сума дебіторської заборгованості або іноземної валюти на поточному рахунку;

K2 – курс НБУ на дату розрахунків або на дату балансу;

K1 – курс НБУ на дату виникнення дебіторської заборгованості або на дату балансу, залежно від того, яка подія відбулася раніше.

Курсові різниці враховують тільки за монетарними статтями, тобто грошовими коштами та активами і зобов'язаннями, які будуть отримані або сплачені в певній сумі грошових коштів. При експорті необхідність розрахунку курсових різниць виникає в таких випадках:

- при експорті на умовах наступної оплати (при виникненні дебіторської заборгованості);

- при продажу іноземної валюти, що надійшла від покупця;

- за наявності на поточному рахунку в іноземній валюті додатного сальдо на кінець кварталу.

Відповідно до п.п. 185.1 Податкового кодексу України, об'єктом оподаткування ПДВ є вивезення товарів у митному режимі експорту (реекспорту). Товари, оформлені в митному режимі експорту, обов'язково мають бути вивезені за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання їх повернення та без установлення умов про їх використання за межами митної території України [4]. Таке вивезення підтверджується записом у вантажній митній декларації «Задекларовані в цій ВМД товари вивезено за межі митної території України в повному обсязі».

З метою оподаткування ПДВ, експортом також вважається постачання товарів та супутніх послуг, що перебувають у вільному обігу на території України у таких митних режимах:

- магазинів безмитної торгівлі;

- митного складу;

- спеціальної митної зони [4].

При експорті товарів та супутніх послуг зобов'язання з ПДВ у експортера виникають за датою фактичного вивезення товарів за межі митного кордону України, що підтверджується оформленою належним чином вантажною митною декларацією [4]. З метою підтвердження фактичного вивезення товару експортер повинен подати митному органу, який здійснює митне оформлення товарів заяву про надання підтвердження вивезення товару, оригінал п'ятого основного аркуша вантажної митної декларації за формою МД-2 (МД-3) (аркуш ВМД з відміткою 3/8). Митний орган розглядає заяву протягом 5 робочих днів, та за умови відсутності зауважень, проставляє на наданій йому вантажно-митній декларації відмітку «Задекларовані в цій ВМД товари вивезено за межі митної території України в повному обсязі» та дату фактичного вивезення. Саме ця дата і буде моментом виникнення податкових зобов'язань експортера. При цьому, згідно п.п.187.11 Податкового кодексу України, попередня (авансова) оплата вартості товарів, що експортуються чи імпортуються, не змінює значення сум податку, які відносяться до податкового кредиту або податкових зобов'язань платника податку, такого експортера або імпортера [4].

Необхідно зазначити, що при вивезенні товару із залученням посередників, податкові зобов'язання за товаром виникають тільки у комітента (поручителя) за датою його фактичного вивезення. Вартість послуг посередників-резидентів обкладається ПДВ за загальними правилами 20% за датою першої події, тобто у момент оплати посередницьких послуг або підписання акта.

Між передачею права власності на товар покупцю-нерезиденту та його вивезенням за межі митної території України іноді існує часовий розрив. У такому разі податкові зобов'язання з ПДВ у експортера виникають один раз – у момент вивезення ним товару за межі митної території України та оформлення вантажної митної декларації.

При експорті товару база оподаткування визначається виходячи з фактичної ціни операції, але не нижче звичайної ціни. Її необхідно визначити, виходячи з курсу НБУ на дату складання вантажної митної декларації. При цьому, на нашу думку, правильність визначення бази оподаткування важлива не стільки для визначення податкових зобов'язань, скільки для цілей пропорційного розподілу ПДВ згідно із статтею 199 Податкового кодексу України.

Відповідно до п.п. 195.1.1 Податкового кодексу України, експорт товарів та супутніх послуг обкладається ПДВ за ставкою 0% за умови, що його підтверджено оформленою належним чином вантажною митною декларацією з відміткою «Задекларовані в цій ВМД товари вивезено за межі митної території України в повному обсязі».

Якщо експорт здійснюється за участю сприяння посередника (комісіонера, повіреного), то ставку 0% може застосовувати тільки комітент/поручитель у відповідності з п.200.16 Податкового кодексу України. Тобто, ставка 0% застосовується продавцем (комітентом/поручителем) при експорті таких товарів:

1. Усіх товарів (супутніх послуг), постачання яких на митній території України обкладається ПДВ;
2. Усіх товарів (супутніх послуг), постачання яких на митній території України відповідно до розділу V Податкового кодексу України звільнено від ПДВ, в тому числі, але не виключно:
 - періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок (крім видань еротичного характеру), навчальних зошитів, підручників і навчальних посібників вітчизняного виробництва, словників українсько-іноземної та іноземно-української мови;
 - лікарських засобів, дозволених для виробництва в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також виробів медичного призначення згідно з Переліком виробів медичного призначення, операції з постачання яких звільняються від оподаткування податком на додану вартість, затвердженим постановою КМУ від 08.08.2011 р. №867;
 - рису (товарна позиція 1006 за УКТ ЗЕД) та гречки (товарна підкатегорія 1008 1000000 за УКТ ЗЕД).

Якщо підприємство здійснює експортні операції, оподатковувани за ставкою 0%, то він має право на податковий кредит та бюджетне відшкодування.

Висновки з проведеного дослідження. На сьогодні одним із найбільш помітних явищ в економічному житті України є бурхливий розвиток зовнішньоекономічної діяльності. Вихід підприємств на світовий зовнішній ринок – закономірність розвитку ринкової економіки. Діяльність підприємств на світовому ринку пов'язана з міжнародною виробничою й науково-технічною кооперацією, експортом і імпортом товарів і послуг. Вона також включає вивіз капіталу в формі інвестування у іноземні підприємства і залучення іноземних інвестицій, створення спільних з іноземними юридичними особами підприємств. Вплив експортних операцій на кінцеві результати діяльності підприємства може бути напрямком подальших досліджень.

Література

1. Бутинець Ф.Ф. Облік зовнішньоекономічної діяльності: підручник / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир, 2006. – 288 с.
2. Лисенко Ю.М. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності / Ю.М. Лисенко, І.В. Педь. – К. : Зовнішня торгівля, 2004. – 200 с.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. – Наказ Міністерства фінансів України від 31.09.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>
4. Податковий кодекс України. – Офіційний документ ВРУ № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”. – Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”. – Наказ Міністерства фінансів України від 31.09.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99>

7. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. – Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

8. Про зовнішньоекономічну діяльність України. – Закон України від 16.04.91 р. № 959-XII [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12>

УДК 657.471.1

Перезова І.В.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Степанюк О.С.,
асистент кафедри обліку і аудиту
Івано-Франківський національний технічний
університет нафти і газу

СИСТЕМА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НАФТОГАЗОВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВ: АКТУАЛІЗАЦІЯ ПОБУДОВИ ТА АСПЕКТИ ФУНКЦІОНУВАННЯ

Постановка проблеми. Нафтогазова галузь – одна з складових паливно-енергетичного комплексу України – галузь промислового виробництва, що здійснює пошуково-розвідувальні роботи, буріння експлуатаційних свердловин, розробку родовищ нафти і газу, транспортування вуглеводнів через системи магістральних нафто- і газопроводів (у тому числі, транзит російського природного газу, а також російської та казахської нафти до третіх країн), переробку газу та конденсату, постачання газу споживачам в Україні, реалізацію стисненого та скрапленого газу, нафтопродуктів через мережі автозаправних станцій та автомобільних газонаповнювальних компресорних станцій, а також виконує наукове забезпечення нафтогазової галузі [1].

Пріоритетність спрямування економіки країни на забезпечення власними енергоресурсами та традиційна вагомість підприємств даного сектору зумовлюють пильну увагу до фінансового стану підприємств нафтогазового комплексу України. На паливно-енергетичний комплекс (ПЕК) покладається завдання забезпечення економіки та соціальної сфери країни основними видами енергоносіїв і сировинними ресурсами для потреб промисловості.

ПЕК України забезпечує потреби держави у первинних паливно-енергетичних ресурсах приблизно на 47%, що на сучасному етапі зростання геополітичні складової світових цін на енергоресурси не може вважатися задовільним показником [2]. Водночас, порушення рівноваги у функціонуванні системи фінансових відносин діяльності цих підприємств, зумовлене об'єктивними та суб'єктивними факторами середовища в якому воно здійснює діяльність, вимагає відповідального підходу до побудови системи контролю витратами як складової системи вищого порядку – системи внутрішнього контролю підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми побудови та ефективного функціонування системи контролю витрат (СВК) стали науковим доробком вітчизняних та зарубіжних дослідників. Зокрема, дослідження окремих аспектів внутрішнього контролю розкривається в роботах В.Д. Андрєєва, Е.А. Аренса, І.А. Белобжецького, М.Т. Білухи, О.С. Бородкіна, В.В. Бурцева, Ф.Ф. Бутинця, П.І. Гайдуцького, З.В. Гуцайлюка, Ю.О. Данилевського, В.А. Дерія, Ф.Л. Дефліса, Н.І. Дорош, С.Я. Зубілевич, Л.М. Крамаровського, М.В. Кужельного, Л.П. Кулаковської, В.І. Лишиленко, В.Ф. Максимова, Н.М. Малюги, М.Л. Маренкова, Р. Монтгомері, Л.В. Нападовської, В.К. Орлової, О.А. Петрик, Дж. К. Робертсона, В.С. Рудницького, Я.В. Соколова, В.П. Суйца, А.Х. Тейлора, Д. Хана, В.О. Шевчука, А.Д. Шеремета, М.М. Шигун, Б.Ф. Усача та ін. Питання управління витратами (та як окремої функції управління – контролю) в своїх працях розглядали Б.В. Буркинський, А.І. Бутенко, Є.А. Бельтюков, Б.І. Валуєв, Я.С. Витвицький, С.Ф. Голов, М.О. Данилюк, О.П. Зайцев, І.І. Іщенко, Т.П. Карпова, С.М. Кафка, Т.Я. Коцкулич, І.І. Лукинов, Е. Майєр, П.С. Мірошников, В.П. Петренко, І.П. Продіус, М. Портер, Г.М. Скударь, М.Г. Чумаченко, Ю.С. Цал-Цалко та ін.

Однак, у більшості наукових робіт авторами мало уваги приділено управлінню витратами на охорону навколишнього середовища як складової сукупних витрат підприємства. Але формування та реалізація національної екологічної політики України вимагає удосконалення загальної системи