

Організація інтегрованої системи бухгалтерського обліку повинна, в першу чергу, апелювати до вимог аналітичних центрів. В цілому, успішність впровадження інтегрованої системи бухгалтерського обліку та звітності залежить від багатьох факторів, основними з яких виступають:

- 1) вірне формулювання цілей і завдань, які необхідно досягти в процесі функціонування системи обліку при її інтеграції;
- 2) грамотна постановка методології обліку;
- 3) наявність в компанії кваліфікованого персоналу;
- 4) правильний вибір програмного продукту для автоматизації, в якому повинні брати участь не лише програмісти, але і його безпосередні користувачі (бухгалтери, менеджери).

### Література

1. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту / Івахненко С.В. - К., 2003. - 349с.
2. Левицька С. Бухгалтерський облік: основи, перспективи розвитку / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. - 2007. - № 8. - С. 7-11.
3. Мосаковський В. Інтеграція господарчого обліку / В. Мосаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - № 6. - С.16-24.
4. Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підруч. / В. Сопко, В. Завгородній. - К.: КНЕУ, 2000. — 260 с.

336.27

*Зоріна С.А., аспірант,  
Національна академія статистики, обліку та аудиту*

### ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ У ПРИЗМІ НОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Міжнародна торгівля є важливим фактором розвитку кожної країни та підвищення ефективності виробництва конкурентоспроможної продукції. Це обумовлюється тим, що торгівля дозволяє країнам розвивати спеціалізацію, підвищувати продуктивність своїх ресурсів і таким чином збільшувати загальний обсяг виробництва. На розвиток і структуру зовнішньої торгівлі кожної з країн впливають основні тенденції розвитку міжнародної торгівлі.

Формування і здійснення комерційних зв'язків із іноземними партнерами та ефективне управління експортно-імпортними операціями неможливе без науково обґрунтованого підходу до розв'язання комплексу завдань інформаційного забезпечення, які вирішуються в системі обліку і аналізу.

Відсутність методичних вказівок і рекомендацій щодо застосування окремих П(С)БО уповільнює процес трансформації бухгалтерського обліку до загальноприйнятих у міжнародній практиці вимог. Саме тому виникає потреба у подальшому розвитку методології обліку. Особливо це стосується експортно-імпортних операцій, враховуючи їх певну специфіку, суперечливість законодавства, недосконалість інформаційного забезпечення.

Дослідження розвитку експортно-імпортних операцій суб'єктів господарювання свідчить про відсутність єдиного підходу до організаційно-методичного забезпечення їх обліку і аналізу, що призводить до серйозних порушень валютного, податкового та митного законодавства. Становлення зовнішньоекономічної діяльності відбувається в період реформування бухгалтерського обліку, що характеризується наявністю певних прорахунків та неузгодженостей.

Найбільш ґрунтовно проблеми бухгалтерського обліку розглянуті у працях вітчизняних вчених Бутинця Ф.Ф., Герасимовича А.М., Голова С.Ф., Єфіменка В.І., Жиглей І.В., Кужельного М.В., Кузьмінського Ю.А., Линника В.Г., Лук'яненко Л.І., Небільцовой О.В., Пархоменка В.М., Савченка В.Я., Сопка В.В., та інших, а також російських вчених: Безруких П.С., Григор'єва Ю.А., Мухіна О.Ф., Овсійчука М.І., Палія В.Ф., Соколова Я.В. Разом з тим, у зв'язку з нескінченним оновленням нормативної бази, а особливо з огляду на прийняття Податкового кодексу України, виникає багато проблемних питань, які потребують нагального вирішення.

Опишемо по черзі особливості обліку та оподаткування експорту та імпорту товарів, додатково залучаючи там, де це буде необхідно, норми Податкового кодексу України, присвячені експортно-імпортним операціям.

У відповідності до Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність" № 959-ХІІ від 16.04.91 р. (із змінами і доповненнями), експорт (експорт товарів) – це продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в не грошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів.

При виборі методу експортування товару (прямого або через посередників) необхідно враховувати: кількість потенційних замовників; частоту продаж; тип продукту, що продається; обсяг замовлень.

Згідно Закону України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" № 185/94-ВР від 23.09.94 р. (із змінами і доповненнями), виручка резидентів у іноземній валюті підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках у строки виплати заборгованостей, зазначені в контрактах, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення (виписки вивізної вантажної митної декларації) продукції, що експортується, а в разі експорту робіт (послуг), прав інтелектуальної власності - з моменту підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності. Перевищення зазначеного строку потребує висновку центрального органу виконавчої влади з питань економічної політики.

Відповідно до законодавства усі записи в бухгалтерському обліку по валютних рахунках, а також по відображенню господарських операцій в іноземній валюті здійснюються в національній грошовій одиниці України. Одночасно ці записи повинні відображатися в обліку в тій грошовій одиниці, у якій фактично здійснюються операції. Це досягається записом вартісних показників у вигляді дробу, у чисельнику якого вказується сума в іноземній валюті, а у знаменнику - її еквівалент у грошовій одиниці України.

Для визначення еквівалента використовується офіційний курс гривні до іноземної валюти, який установлює Національний банк України. З часом під впливом ряду факторів, які відбуваються як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку України, курс гривні до іноземної валюти має тенденцію до зміни. Тому однією з особливостей відображення в бухгалтерському обліку валютних операцій є те, що український еквівалент суми в іноземній валюті не є раз і назавжди фіксованою величиною, а підлягає перерахунку на певну дату за офіційним курсом Національного банку України.

Національний банк України встановлює офіційний обмінний курс гривні до долара США як середньозважений курс за операціями комерційних банків на міжбанківському валютному ринку. У межах своєї загальної відповідальності за забезпечення стабільності національної валюти Національного банку України може здійснювати вплив на формування офіційного обмінного курсу шляхом купівлі-продажу іноземної валюти на валютному ринку.

У відповідності до П(С)БО №21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Мінфіну України №193 від 10.08.2000 р. (із змінами і доповненнями) необхідно звернути увагу на експорт товару після одержання попередньої оплати, (тобто одержання авансу від нерезидента).

Відповідно до п.6 П(С)БО 21 сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, отримана від інших осіб за рахунок платежів для постачання готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності з використанням валютного курсу на дату одержання авансу. Надалі балансова вартість цих статей балансу визначається відповідно до відповідних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Основними завданнями обліку експортних операцій є: формування достовірності інформації про реалізацію експортних товарів; своєчасне виявлення та правильне визначення фінансового результату від експорту; формування достовірності інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями та посередниками; формування достовірності інформації про курсові різниці.

Підставою для обліку експортних товарів та їх руху є оформлені відповідним чином товаросупровідні, транспортні, експедиторські, страхові, складські, розрахункові, митні, претензійно-арбітражні, а також банківські документи. Підтвердженням завершення експортної операції є відбитки печатки митниці країни-одержувача на товаросупровідних документах і довідки банку про надходження грошових коштів на рахунок підприємства.

Реалізація експортної продукції і експортних товарів відображається за контрактною вартістю відповідно до базисних умов поставки. При визначенні контрактної вартості враховуються облікова вартість і базисні умови поставки. ПДВ і акцизний збір по експортних товарах в контрактні ціни не

включаються. Додатковими елементами контрактної вартості експортної продукції і експортних товарів є мито, митні збори і транспортні витрати залежно від базисних умов поставки.

Одночасно з реалізацією в бухгалтерському обліку відображається списання первісної вартості реалізованих експортних товарів (собівартості експортної продукції) і накладних витрат, пов'язаних з цією операцією (мито, митний збір, транспортні витрати тощо).

Експортуючи товар продавець, який згідно зовнішньоекономічному договору називається експортером, виступає як платник податків. Тому доцільно розглянути, як вплинули норми нового податкового законодавства на українських експортерів — платників податків.

ПДВ при експорті товарів (робіт, послуг).

Спершу наведемо загальні норми ПКУ, яким підпорядковуються експортні операції. Так, відповідно до пп. Г п.185.1 цього Кодексу операції платників податку з вивезення товарів у митному режимі експорту або реекспорту є об'єктом оподаткування. При цьому такі операції обкладаються ПДВ за нульовою ставкою, якщо експорт товарів підтверджено митною декларацією, оформленою відповідно до вимог митного законодавства (пп.195.1.1 ПКУ).

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі експорту товарів приписано вважати дату оформлення вантажної митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України. Важливо мати на увазі ще один момент, передбачений п.187.11 цього Кодексу: попередня (авансова) оплата вартості товарів, що експортуються, не змінює значення сум ПДВ, що відносяться до податкових зобов'язань платника податку — експортера (до речі, те саме справедливо і для податкового кредиту імпортера щодо товарів, які імпортуються).

База оподаткування податком на додану вартість при експортуванні товарів (робіт, послуг) обчислюється, виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними або регульованими цінами (тарифами). До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів (робіт, послуг), проданих (виконаних, наданих) таким платником податків.

Оподаткування прибутку від експортних операцій.

У період дії Закону про податок на прибуток при експорті товару валовий дохід по експортних операціях виникає на дату будь-якої події, що сталася раніше: або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податків в оплату товарів (робіт, послуг), які підлягають продажу; або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) - дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податків.

З 1 квітня цього року для визначення доходу необхідно керуватися ПКУ, що скасував, як відомо, правило першої події. Відповідно до п. 137.1 цього Кодексу дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу до покупця права власності на такий товар. При цьому пп.136.1.1 ПКУ встановлено, що сума попередньої оплати та авансів, отримана в рахунок оплати товарів, для визначення об'єкта оподаткування не враховується.

Тепер зупинимось детальніше на імпорті товарів. У відповідності до Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність" № 959-ХІІ від 16.04.91 р. (із змінами і доповненнями), імпорт (імпорт товарів) – купівля (у тому числі з оплатою в не грошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами.

До імпортних операцій відносяться: придбання товарно-матеріальних цінностей від іноземних постачальників на умовах комерційного кредиту; ввезення товарно-матеріальних цінностей або отримання послуг в порядку бартерних угод; ввезення товарів в рахунок централізованих імпортних закупок; придбання товарно-матеріальних цінностей та послуг з оплатою готівкою; отримання товарно-матеріальних цінностей та послуг в якості безоплатної допомоги.

Ввіз товарів на митну територію України в режимі імпорту передбачає: подання митному органу документів, які засвідчують підстави й умови ввозу товарів на митну територію України; сплату податків і зборів, якими обкладаються товари під час ввозу на митну територію України відповідно до законів України; дотримання вимог, передбачених законом, щодо заходів нетарифного регулювання й інших обмежень.

В залежності від виду операцій в Україні застосовуються різні способи обмеження імпорту: короткострокове обмеження імпорту, митний бар'єр, антидемпінгові мита. Короткострокове обмеження імпорту - обмеження імпорту на строк не більше 180 днів. Митний бар'єр – обмеження імпорту, метою якого є перешкоди ввезенню імпортних товарів через завищення ввізного мита. Якщо

ринок експортера є монопольним або олігопольним, а зарубіжний ринок - конкурентним, може виникнути ефект демпінгу. Для його попередження держава може застосувати антидемпінгову політику на будь-який продукт. Демпінг - ввезення на митну територію країни імпорту товару за ціною, нижчою від порівнянної ціни на подібний товар у країні експорту, яке заподіює шкоду національному товаровиробнику подібного товару. З метою запобігання торгівлі товарами та послугами за демпінговими цінами країна проводить антидемпінгову політику шляхом встановлення антидемпінгового мита. Антидемпінгове мито – додаткове мито на імпортовані товари, що ввозяться в країну за цінами, нижче цін світового ринку або внутрішніх цін.

Імпортовані товари відображаються в обліку з моменту їх одержання за купівельними або продажними цінами в залежності від місця їх зберігання, тобто за обліковими цінами. Облікова ціна на один і той же товар може бути різною в залежності від умов поставок і місцезнаходження товару. Так, на умовах поставки «франко-завод» початковою обліковою ціною буде контрактна ціна постачальника за акцептованими рахунками-фактурами. При перетині митного кордону України або при прийманні товару на складі покупця облікова ціна на цей товар буде збільшена на суму накладних витрат, понесених за кордоном, і на суму сплачених зборів, мита і податків. Товари, у тому числі імпортовані з-за меж митної території України, є запасами, оскільки вони відповідають всім критеріям цієї категорії активів. З огляду на це, їх оцінка та облік здійснюються відповідно до вимог П(С) БО №9 «Запаси», затвердженим наказом Мінфіну України №246 від 20.10.99 р. (із змінами і доповненнями), тобто оцінюються та зараховуються на баланс за первісною вартістю, яка включає: 1) вартість товару, що зазначена у документах на відвантаження у постачальника; 2) витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування; 3) суми ввізного мита та митних зборів; 4) суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємством; 5) інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях. Таким чином, повна імпортована вартість товару складається з його контрактної вартості, накладних витрат, сплачених в іноземній валюті, сплаченого мита, зборів і податків при розмитненні вантажу.

ПДВ при імпорті товарів (робіт, послуг). Спочатку декілька загальних моментів щодо імпорту товарів. Так, відповідно до пп. В п. 185.1 ПКУ операції платників податку із ввезення товарів на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту є об'єктом обкладення ПДВ, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті. Базою оподаткування при ввезенні товарів є договірна (контрактна) вартість, але не менше митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до Митного кодексу України. Необхідно зазначити, що вказана вартість повинна бути не меншою, ніж митна вартість, визначена у ввізній митній декларації з урахуванням: витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження та страхування до пункту перетину митного кордону України; сплати брокерських, агентських, комісійних та інших видів винагород, пов'язаних з ввезенням (пересиланням) таких товарів; плати за використання об'єктів інтелектуальної власності, що належать до таких товарів, акцизних зборів, ввізного мита, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включаються у ціну товарів (робіт, послуг) згідно із законами України з питань оподаткування.

Визначена вартість перераховується в українській гривні за офіційним курсом Національного банку України, що діє на день подання митної декларації для митного оформлення, а при нарахуванні суми податкового зобов'язання митним органом у випадках, коли митна декларація не подавалася — на день визначення податкового зобов'язання.

При ввезенні товарів на митну територію України документом, що засвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку (п.201.21 ПКУ).

Оподаткування прибутку від імпортованих операцій. У період дії Закону про податок на прибуток при імпорті товару валові витрати по імпортованих операціях імпортер мав право відобразити за першою із подій, що сталася раніше: або дата перерахування коштів постачальнику на банківський рахунок в передоплату товарів, які імпортуються; або дата оприбуткування товарів. За новими ж правилами витрати імпортера жодним чином не пов'язані з авансами та передплатами, їх буде визнано тільки в момент його оприбуткування.

І останнє нагальне питання, нерозривно пов'язане з розглянутими проблемами, стосується особливостей оподаткування в операціях із розрахунками в іноземній валюті. Слід відмітити, що порядок оподаткування практично на 100% відповідає бухгалтерському обліку таких операцій, регламентованому в П(С)БО 21, коли б не одне зауваження. Йдеться про порядок визнання доходів в

іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів, установленому пп.153.1.1 цього Кодексу: такі доходи в частині вартості товарів, що не була сплачена в попередніх звітних податкових періодах, перераховуються в національну валюту за офіційним курсом НБУ, що діяв на дату визнання таких доходів, а в частині раніше отриманої оплати — за курсом, що діяв на дату її отримання.

Граматична конструкція наведеної законодавчої норми побудована так, що в першій її частині говориться про аванси за товари, отримані в попередніх звітних періодах, а в кінці згадка про час отримання авансів уже відсутня. В результаті виходить, що податковий облік доходів в іноземній валюті збігатиметься з бухгалтерським тільки в разі, якщо попередня оплата за товари та їх відвантаження відбулися в різних звітних періодах. Тоді загальний дохід від реалізації таких товарів в інвалюті складатиметься із суми авансу, перерахованого за курсом, що діяв на дату його отримання, та неоплаченої їх вартості, перерахованої за курсом, що діяв на дату визнання доходу.

Якщо ж події (аванс та відвантаження) відбуваються в межах одного звітного періоду, буквально прочитання пп.153.1.1 ПКУ наводить на думку про необхідність застосування при перерахунку доходу в інвалюті тільки офіційного курсу НБУ, що діяв на дату визнання доходу. Тим часом, П(С)БО 21 нічого подібного не передбачає, а оскільки прагненням ПКУ було максимальне зближення бухгалтерського та податкового обліку, навряд чи його автори хотіли винайти якийсь особливий механізм визнання доходів в іноземній валюті. Найімовірніше, це чергова помилка законодавців, яку найближчим часом буде роз'яснено додатковими нормативними актами. І у зв'язку з цим виникає цілком закономірне питання, а чи не потягне введення в дію ПКУ цілу низку нових законодавчих актів, які бухгалтерам доведеться опрацьовувати, вивчати та застосовувати в практичній діяльності?

На цьому розмову про особливості обліку та оподаткування експортно-імпортних операцій в умовах податкової реформи завершуємо. Водночас впевнені, що останнє слово в цій розмові прозвучить ще не скоро: порушена тема досить обширна, і незабаром обов'язково знайдеться черговий привід для її обговорення.

#### Література

1. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» №959-ХІІ від 16.04.1991 (із змінами та доповненнями).
2. Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» №185/94-ВР від 23.09.1994 (із змінами та доповненнями).
3. Митний кодекс України №92-ІV від 11.07.2002 (із змінами та доповненнями).
4. Податковий Кодекс України №2755-VI від 02.12.2010 (із змінами та доповненнями).
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №9 «Запаси», затверджене наказом Мінфіну України №246 від 20.10.1999 р.(із змінами і доповненнями).
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Мінфіну України №193 від 10.08.2000 р. (із змінами і доповненнями).

### **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ТУРОПЕРАТОРА, ПОВ'ЯЗАНИХ ІЗ ФРАХТУВАННЯМ ПОВІТРЯНОГО СУДНА**

При організації масових туристичних подорожей найбільш ефективним способом доставки клієнтів до пункту призначення та у зворотному напрямку є використання авіачартеру. Чартерні авіарейси виникли як результат співпраці авіакомпаній і турфірм. Перші прагнули якимось чином використовувати літаки, що простоюють, другі хотіли отримати дешевші квитки, для того щоб ціна турпаketу не надто збільшувалась сплатою за перевезення [1, с.109]. Як вірно зазначає І.А. Діковська, популярність чартерних перевезень пояснюється кількома факторами, зокрема, такими як поява надмірної кількості літаків у авіапарках деяких компаній, труднощами при завантаженні суден на регулярних рейсах, розвитком туризму і появою користувачів повітряного транспорту, для яких важливою є вартість перевезення. Крім того, чартерні рейси дозволяють здійснити перевезення, які неможливо запланувати і здійснити регулярними рейсами [2, с.1].