

УДК 657

DOI: 10.31891/2307-5740-2019-272-4-1-187-190

ГОРДЕЄВА-ГЕРАСИМОВА Л. Ю.  
Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара

## НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

*У статті розглянуто визначення поняття «зовнішньоекономічна діяльність» згідно з законодавчою базою України, особливості складання договору з зовнішньоекономічної діяльності, його ризику. Проаналізовано визнання доходу згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку України та Міжнародними стандартами фінансової звітності. Надано рекомендації щодо пріоритетності їх застосування під час організації обліку зовнішньоекономічної діяльності.*

*Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність, облік зовнішньоекономічної діяльності, дохід, міжнародний стандарти фінансової звітності, курсові різниці.*

HORDIEIEVA-HERASYMOVA L.

Dnipro National University named after Oles Honchar

## IMPROVEMENT DIRECTIONS OF ACCOUNTING OF FOREIGN ECONOMIC ACTIVITIES IN UKRAINE

*Over the last decade, a number of important political events have taken place in Ukraine, which have had a significant impact on economic processes. For example, our country's accession to the World Trade Organization (2008). In addition, the process of global globalization, which began in the mid-20th century, has a significant impact on Ukraine's economy. That is, one can observe a significant increase in foreign economic relations in the sphere of economic activity of many business entities, which leads to the need to reconsider and improve the system of accounting for foreign economic activity. The article deals with the definition of the concept of "foreign economic activity" according to the legislative framework of Ukraine, the peculiarities of drawing up a contract on foreign economic activity, its risks. There is a need for highly qualified professionals in the fields of law, economics and accounting to properly draw up a contract on foreign economic activity. There are risks of treaty disputes under international arbitration courts. This is accompanied by high costs. The recognition of income in accordance with the Accounting Regulations (Standards) of Ukraine and International Financial Reporting Standards is analysed. In carrying out foreign economic activities, it is advisable to keep records and prepare financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards. This, in the first place, concerns the recording of income recognition transactions. To reflect exchange differences in accounting for export-import transactions, it is necessary to keep in separate analytical information for each transaction.*

*Key words: foreign economic activity, accounting of foreign economic activity, income, international standards of financial reporting, income, exchange rate differences.*

**Постановка проблеми.** За останнє десятиліття в Україні відбувся ряд важливих політичних подій, які суттєво вплинули на економічні процеси. Наприклад, вступ нашої країни до Світової організації торгівлі (2008 р.). Крім того, процес всесвітньої глобалізації, який розпочався у середині 20 століття, значно відображається і на економіці України. Тобто можна спостерігати значне зростання зовнішньоекономічних відносин у сфері господарської діяльності багатьох суб'єктів підприємницької діяльності, що призводить до необхідності в переосмисленні та удосконаленні системи організації обліку зовнішньоекономічної діяльності.

**Аналіз останніх досліджень.** У сучасній науковій літературі здебільшого досліджується тематика застосування положень Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) в системі організації обліку українських підприємств, організацій, установ. Наразі в країні відбувається процес впровадження МСФЗ для складання фінансової звітності певних суб'єктів господарювання. Дослідження в даній сфері дають змогу більшого розуміння самої концепції МСФЗ, їх принципів та положень, ефективнішого впровадження в обліковий процес суб'єктів господарювання, які або мусять перейти до застосування таких стандартів згідно з чинним законодавством, або самостійно бажають це зробити. Зокрема питанням організації обліку зовнішньоекономічної діяльності та застосування МСФЗ свої наукові праці присвятили такі науковці: Л. І. Бабій, В. Ю. Гордополов, Л. І. Ірха, Л. Ф. Маценко, О. Р. Охрамович, О. І. Степаненко, Т. О. Токарева, О. В. Рура, Н. В. Федькевич, Т. С. Чуніхіна.

**Мета статті** полягає в дослідженні проблем складання договору з зовнішньоекономічної діяльності, обліку доходів від операцій з зовнішньоекономічної діяльності, та аналізі шляхів їх вирішення.

**Виклад основного матеріалу.** В сучасному світі зовнішньоекономічні зв'язки є вкрай важливими для кожної сучасної країни. Вони відіграють важливу роль в економіці України – істотно впливають на темпи економічного росту, створення середовища з високою ринковою економікою та прискорюють трансформаційні процеси. І саме вирішення проблем у цій сфері призведе до росту і піднесення вітчизняної економіки. У вирішенні цих проблем важливим є комплексний підхід до розвитку зовнішньої торгівлі як сфери діяльності, результати якої залежать від ефективної економічної політики держави, обраної моделі зовнішньоекономічних зв'язків та впливу багатьох інших внутрішніх і зовнішніх факторів.

Зовнішньоекономічна діяльність в Україні регламентується багатьма законами та нормативними актами. Згідно з Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [9], відповідно до якого зовнішньоекономічна діяльність – діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами. Відповідно до Господарського кодексу [1], зовнішньоекономічна діяльність – це господарська діяльність, яка у процесі її здійснення потребує перетину митного кордону України майном та/або робочою силою. В свою чергу, Митний та Податковий кодекси регулюють надходження митних платежів під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

Початок будь-яких економічних відносин у економічній сфері, у тому числі і зовнішньоекономічній діяльності – це укладання договорів купівлі-продажу товарів (робіт, послуг) та товарообмінних договорів між українськими та іноземними суб'єктами підприємницької діяльності, який здійснюється незалежно від форм власності та видів діяльності. Зовнішньоекономічний договір (контракт) – матеріально оформлена угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності [8].

Однією із найбільш гострих проблем у процесі здійснення експортно-імпортних операцій є підготовка та укладання зовнішньоекономічного договору. Складання договору – перший і важливий крок до вдалих розрахунків з контрагентами та відповідного відображення в обліку усіх необхідних експортно-імпортних операцій. Саме від того, наскільки кваліфіковано і правильно складено такий договір, залежить не тільки прибутковість конкурентної експортно-імпортної операції, а й фінансовий стан суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності в цілому. Збитки, яке може отримати підприємство за зовнішніми операціями, як правило, значно більші, ніж збитки за операціями на внутрішньому ринку. Якщо у договорі не прописані усі необхідні пункти взаємовідносин, суперечки за такими контрактними вирішуються у міжнародних арбітражних судах, що пов'язано зі значними витратами, а також складними законодавчими умовами повернення валютних цінностей в Україну. Тому рекомендується щоб на підприємствах були окремі групи з підготовки зовнішньоекономічних договорів, в складі яких були б досвідчені юристи, економісти та бухгалтери.

Також, на нашу думку, важливий момент в обліковому процесі експортно-імпортних операцій – визнання доходу від таких операцій. У випадку, коли резидент України укладає з нерезидентом нашої держави зовнішньоекономічний договір купівлі-продажу, на підставі якого зобов'язується поставити йому товари, в ході відображення у бухгалтерському обліку зовнішньоекономічних операцій, що проводяться резидентом, враховують норми наступних положень: П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Розглянемо критерії визнання резидентом доходу від продажу (реалізації) товарів нерезиденту, тобто при здійсненні експортної операції. У першу чергу, звернемося до П(С)БО 15. Відповідно до нього резидент повинен визнати дохід від реалізації товарів нерезиденту, якщо виконано такі умови [6]:

- покупцю (нерезиденту) передані ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на товари;
- резидент не здійснює надалі управління і контроль за реалізованими товарами;
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- існує впевненість, що у результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід резидента,

а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Якщо звернемося до міжнародної практики визнання доходу за МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», то визнання доходу суб'єктом господарювання здійснюється, коли (або в міру того, як) суб'єкт господарювання задовольняє зобов'язання щодо виконання, передаючи обіцяний товар або послуги (тобто актив) клієнтові. Актив передається, коли (або в міру того, як) клієнт отримує контроль над таким активом [5].

Згідно з МСФЗ 15, контроль над активом – це здатність керувати використанням активу (заборонити іншим суб'єктам господарювання керувати використанням активу) та отримувати практично всю решту вигід від нього (заборонити іншим суб'єктам господарювання отримувати вигоди від нього) [4].

Застосування МСФЗ 15 передбачає для підприємства використання п'ятирівневої моделі визнання доходу [5]:

1. Ідентифікація договору з замовником. Згідно з МСФЗ 15, договір – це угода між двома або більше сторонами, що породжує права та обов'язки, які є юридично обов'язковими. Юридична обов'язковість прав і обов'язків у договорі є питанням законодавства. Договори можуть бути письмовими, усними чи прийнятими у звичній практиці ведення бізнесу суб'єкта господарювання. Визначення виконання зобов'язання за договором.

Один договір може охоплювати поставку декількох товарів або послуг, і момент отримання клієнтом контролю над ними (що означає здатність визначати спосіб його використання й отримувати вигоди від їх використання) може бути різним. У зв'язку з цим МСФЗ 15 розглядає необхідність ідентифікувати кожне зобов'язання, яке передбачено договором та підлягає виконанню у випадку, коли обіцяний товар або послуга є відокремленими, а реалізація відокремленого об'єкту буде одиницею обліку виручки.

2. Визначення виконання зобов'язання за договором. На момент укладення договору суб'єкт господарювання проводить оцінку товарів або послуг, передбачені в договорі з клієнтом, та визначає їх як зобов'язання щодо виконання кожного пункту договору передати клієнтові або товар чи послугу (або сукупність товарів чи послуг), які є відокремленими; або серію відокремлених товарів або послуг, які по суті є однаковими та передаються клієнтові за однією і тією самою схемою.

3. Визначення ціни договору. Для визначення ціни операції, суб'єкт господарювання розглядає умови договору та свою звичну практику бізнесу. Ціна операції визначається як величина компенсації, яку суб'єкт господарювання очікує отримати право в обмін на передачу клієнтові передбачених договором товарів або послуг за винятком сум, зібраних від імені третіх осіб. Компенсація, передбачена договором з клієнтом, може включати фіксовані суми, змінні суми або і ті й ті суми. Здійснюється розподіл ціни операції на зобов'язання, що підлягають виконанню.

4. Розподіл ціни операції на зобов'язання, що підлягають виконанню. Ціна операції розподіляється на зобов'язання щодо виконання (або відокремлений товар, або послугу) пропорційно окремо взятої ціни продажу – ціни, за якою підприємство продало б передбачений договором товар або послугу клієнтові окремо як самостійний об'єкт.

5. Визнання виручки в момент, коли кожне зобов'язання задоволено. Суб'єкт господарювання визнає дохід, коли (або у міру того, як) суб'єкт господарювання задовольняє зобов'язання щодо виконання, передаючи передбачений товар або послугу (тобто актив) клієнтові. Актив передається, коли (або у міру того, як) клієнт отримує контроль над таким активом.

Зобов'язання вважаються виконаними, коли організація передає контроль над передбаченими договором товарами або послугами покупцю. Крім того, при визнанні доходу необхідно враховувати усі умови договору та доречні факти і обставини.

Тобто в МСФЗ 15 застосовується договірний підхід визнання виручки від реалізації, що ґрунтується на зміні активів та зобов'язань, які виникають, коли підприємство стає однією зі сторін договору та починає виконувати по ньому зобов'язання. Виручка від реалізації визнається, коли підприємство-покупець виконує зобов'язання за договором.

Тож як бачимо П(С)БО 15 значно вужче розкриває всі моменти із визнанням доходу, не робиться акцент на істотності або неістотності переданого контролю, а також умови виконання договору. Також передбачені за МСФЗ випадки не виникнення доходу враховують не лише перехід права власності, але і суттєві ризики та переваги володіння активом. Тому в окремих випадках фінансовий результат, визначений за П(С)БО, буде враховувати такі доходи, які не включають у загальний фінансовий результат за МСФЗ. Таким чином, можна рекомендувати підприємствам, які займаються зовнішньоекономічною торгівлею повністю переходити на ведення обліку саме за МСФЗ.

Також, на наш погляд, істотним недоліком в обліку експортно-імпортних операцій є те, що при одночасному відображенні в бухгалтерському обліку експортно-імпортних операцій у двох валютах маємо, як результат, вагомі зміни величини витрат, собівартості та ціни реалізації товару, а в подальшому – недостовірні суми доходів і витрат, і, в решті-решт, розрахунок неправильного фінансового результату діяльності підприємства. Слід звернути увагу, що на розмір доходу від зовнішньоекономічної діяльності у національній валюті значно впливає курс валюти на дату отримання як доходу, так і грошових коштів, отримання яких в часі, як правило, не співпадає, а курс закордонних валют у наш час має тенденцію до різких коливань. Це, як вже зауважувалось, може призвести до значних втрат. Таким чином, існує необхідність у модернізації процесу реєстрації облікової інформації по курсових різницях.

Тобто для накопичення інформації про курсові різниці, які виникають в ході здійснення експортних (імпортних) операцій, та зручності подальшого їх розрахунку, пропонується використовувати окремі аналітичні відомості курсових різниць, які підприємства мають вести за видами операцій. Це дозволить розмежувати інформацію за курсовими різницями за експортно-імпортними операціями та призведе до прискорення визначення фінансового результату суб'єкта господарювання.

**Висновки.** Таким чином можна зробити висновок, що підприємствам, які займаються зовнішньоекономічною торгівлею для вирішення проблем ведення обліку у цій сфері слід удосконалити механізм укладення договорів зовнішньоекономічної діяльності, залучати в такий цьому процес досвідчених фахівців в сфері юриспруденції, економіки, бухгалтерського обліку. Повністю переходити на ведення обліку за Міжнародними стандартами фінансової звітності, які більш повно, на нашу думку, розкривають визначення доходу. Це бути сприяти більш повному відображенню інформації про отримані доходи в фінансовій звітності. Використовувати окремі аналітичні відомості курсових різниць для адекватного відображення інформації про операції з зовнішньоекономічної діяльності.

#### Література

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (із змінами, внесеними згідно із Законом № 1540-VIII від 22.09.2016) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/436-15>.

2. Гордєєва-Герасимова Л.Ю. Шляхи удосконалення обліку зовнішньоекономічних розрахунків на підприємствах / О.В. Бордусь, Л.Ю. Гордєєва-Герасимова // Розвиток бізнес-аналітики, обліку та оподаткування в умовах глобалізації, загострення енергетичних проблем : матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції, 11-12 квітня 2019 року – Д. : ЛІРА, 2019. – С. 73–75.

3. Гордополов В. Ю. Методологічні положення бухгалтерського обліку експортно-імпорتنних операцій підприємств [Електронний ресурс] / В. Ю. Гордополов // Агросвіт. – 2018. – № 13. – С. 34–45. – Режим доступу : [http://www.agrosvit.info/pdf/13\\_2018/4.pdf](http://www.agrosvit.info/pdf/13_2018/4.pdf).
4. Маценко Л.Ф. Концептуальні відмінності обліку доходів після введення МСФЗ 15 «Виручка за контрактами із замовниками» [Електронний ресурс] / Л.Ф. Маценко // ЕКОНОМІКА І СУСПІЛЬСТВО. – 2017. – № 12. – С. 701–705. – Режим доступу : [http://economyandsociety.in.ua/journal/12\\_ukr/117.pdf](http://economyandsociety.in.ua/journal/12_ukr/117.pdf)
5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS%2015\\_ukr-compressed.pdf](https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS%2015_ukr-compressed.pdf).
6. Охрамович О. Р. МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»: нові підходи до визнання виручки / О. Р. Охрамович, Т. О. Токарева // Незалежний Аудитор : науково-практичне видання. – 2018. – № 23 (I). – С. 15–27.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
8. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) : наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.2001 р. № 201 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01>.
9. Про зовнішньоекономічну діяльність : закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.

### References

1. Hospodarskyi kodeks Ukrainy vid 16.01.2003 r. № 436-IV (iz zminamy, vnesenymy zghidno iz Zakonom № 1540-VIII vid 22.09.2016) [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/436-15>.
2. Hordieieva-Herasymova L.Iu. Shliakhy udoskonalennia obliku zovnishnoekonomichnykh rozrakhunkiv na pidpriemstvakh / O.V. Bordus, L.Iu. Hordieieva-Herasymova // Rozvytok biznes-analytyky, obliku ta opodatkuvannia v umovakh hlobalizatsii, zahostrennia enerhetychnykh problem : Materialy VII Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii, 11-12 kvitnia 2019 roku – D. : LIRA, 2019. – S. 73–75.
3. Hordopolov V. Yu. Metodolohichni polozhennia bukhhalterskoho obliku eksportno-impornykh operatsii pidpriemstv [Elektronnyi resurs] / V. Yu. Hordopolov // Ahrosvit. – 2018. – № 13. – S. 34–45. – Rezhym dostupu : [http://www.agrosvit.info/pdf/13\\_2018/4.pdf](http://www.agrosvit.info/pdf/13_2018/4.pdf).
4. Matsenko L.F. Kontseptualni vidminnosti obliku dokhodiv pislia vvedennia MSFZ 15 «Vyručka za kontraktamy iz zamovnykamy» [Elektronnyi resurs] / L.F. Matsenko // EKONOMIKA I SUSPILSTVO. – 2017. – № 12. – S. 701–705. – Rezhym dostupu : [http://economyandsociety.in.ua/journal/12\\_ukr/117.pdf](http://economyandsociety.in.ua/journal/12_ukr/117.pdf)
5. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 15 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : [https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS%2015\\_ukr-compressed.pdf](https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS%2015_ukr-compressed.pdf).
6. Okhramovych O. R. MSFZ 15 «Dokhid vid dohovoriv z klientamy»: novi pidkhody do vyznannia vyruchky / O. R. Okhramovych, T. O. Tokareva // Nezaleznyi Auditor : naukovo-praktychne vydannia. – 2018. – № 23 (I). – S. 15–27.
7. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 15 «Dokhid» [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
8. Polozhennia pro formu zovnishnoekonomichnykh dohovoriv (kontraktiv) : nakaz Ministerstva ekonomiky ta z pytan yevropeiskoi intehratsii Ukrainy vid 06.09.2001 r. № 201 (iz zminamy i dopovnniamy) [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01>.
9. Pro zovnishnoekonomichnu diialnist : zakon Ukrainy [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.

Рецензія/Peer review : 15.08.2019

Надрукована/Printed : 07.09.2019

Рецензент: д. е. н., проф. Васильківський Д. М.