

Основные пути усовершенствования финансового учета внешнеэкономической деятельности торговых предприятий Украины

Main ways to improve fiscal accounting of international economic activity of Ukrainian enterprises

Владичин Мария Богдановна, аспирант Львовского национального университета имени Ивана Франко

Vladychyn Mariya, PhD student of Ivan Franko National University of Lviv

e-mail: marisha_@i.ua

Аннотация

Определены проблемы отражения экспортно-импортных операций в финансовом учете торговых предприятий Украины. Исследованы теоретические и методические аспекты финансового учета внешнеэкономической деятельности торговых предприятий Украины. Обоснована необходимость отражения денежных средств на счетах в банке с учетом вида валюты и деятельности, на соответствующих аналитических счетах, что будет способствовать улучшению информационного обеспечения управления затратами предприятия. Проанализирован порядок учета экспортно-импортных операций и предложены пути их усовершенствования. Предложена методика учета экспортно-импортных операций в разрезе соответствующих субсчетов.

Ключевые слова: импорт, курсовые разницы, учет, финансовая отчетность, экспорт.

Abstract

The problems of representing the export-import operations in financial accounting of Ukrainian enterprises are defined. The theoretical and methodical aspects of financial accounting of the international activity of the Ukrainian enterprises are investigated. The necessity to disclose the account balance on the corresponding analytical accounts is explained herein, considering the type of currency and activity, and this will facilitate the improvement of informational management of the enterprise's expenditures. The accounting procedure of export-import operations is analyzed and the ways of its improvement are proposed. The methodic of accounting of the export-import operations is introduced, in view of the corresponding sub-accounts.

Keywords: accounting, export, financial reporting, foreign exchange, imports.

Поступила в редакцию / Received: 9.11.2015

Web: <http://elibrary.miu.by/journals/item.eiup/issue.44/article.9.html>

Введение

Развитие внешнеэкономической деятельности (далее – ВЭД) предприятий Украины сопровождается реформированием бухгалтерского учета. Различные аспекты финансового учета ВЭД торговых предприятий исследуют отечественные и зарубежные ученые. А.М. Колесникова и В.М. Кузнецова уделяют внимание особенностям отражения в отчетности операций на текущих и прочих счетах в банке [1]. И.В. Смирнова и Н.В. Смирнова изучают влияние изменения валютных курсов на финансовую отчетность торговых предприятий [7]. Однако проблемные вопросы отображения экспортно-импортных операций в финансовом учете и финансовой отчетности торговых предприятий остаются не решенными.

Частые изменения бухгалтерского законодательства по вопросам ВЭД мешают достоверному отражению экспортно-импортных операций в учете и построению эффективной системы ее анализа. Оценка состояния и определение возможных перспектив улучшения финансового учета ВЭД торгового предприятия является актуальным направлением исследования, поскольку залог финансовой стабильности предприятия – достоверность показателей учета и своевременность регистрации экспортно-импортных операций.

Целью нашего исследования является оценка состояния и выделение главных путей усовершенствования методики финансового учета экспортно-импортных

операций торговых предприятий. В соответствии с целью поставлены следующие задачи:

- разработать рекомендации по совершенствованию методики отражения денежных средств на счетах в банке;
- предложить варианты отображения экспортно-импортных операций на соответствующих счетах;
- определить пути совершенствования отражения доходов и расходов от курсовых разниц (КР) в финансовой отчетности торговых предприятий.

Нестабильность законодательства Украины вызывает сложности в организации и отображении операций ВЭД в финансовом учете предприятия. Урегулирование проблемных вопросов учета ВЭД имеет не только теоретическое, но и практическое значение. Поэтому целесообразно рассмотреть учет экспортных операций предприятия ООО «Марком Запад» и импортных операций ЧП «Укррыба», взятых как прототипы для освещения основных проблем учета ВЭД.

Самым большим импортным поставщиком ЧП «Укррыба» является UAB «CPA Logistics». Для обобщения информации о движении денежных средств ЧП «Укррыба» в учет введены субсчета низшего уровня к субсчету 312 «Текущие счета в иностранной валюте» – для каждого вида валюты. Справедливо замечают А.М. Колесникова и В.М. Кузнецова, что «основная цель учета – предоставление информации пользователям через составление

финансовой отчетности, что требует знания действующего законодательства и отслеживания последних изменений, поскольку процесс гармонизации учета продолжается. Важной задачей каждого предприятия является осуществление контроля за своевременностью и правильностью использования денежных средств на счетах в банках и их отражение в учете и отчетности» [1, с. 332]. Поэтому целесообразно кроме открытия субсчетов для каждого вида валюты к субсчету 312 «Текущие счета в иностранной валюте» учитывать вид деятельности» (таблица 1).

Предложенный способ отражения операций в учете содержит перечень и коды иностранных валют согласно Постановлению Национального банка Украины «Об утверждении Классификатора иностранных валют» (далее – Постановление НБУ) [2]. Приведенный перечень иностранных валют является неисчерпаемым, поскольку Постановлением НБУ предусмотрены другие виды валют, которые являются свободно конвертируемыми, широко не используются для осуществления платежей по международным операциям, и неконвертируемые валюты. Учитывая тяжелую политическую ситуацию в Украине и изменения, внесенные Постановлением Национального банка Украины «Об изменении сроков расчетов по операциям по экспорту и импорту товаров и введении обязательной продажи поступлений в иностранной валюте» [3], предложенный подход позволит получить подробную информацию об изменениях в структуре денежных средств и обязательств предприятия. Ведь, согласно Закону Украины «О порядке осуществления расчетов в иностранной валюте», если резидент нарушил срок, установленный НБУ, а именно 180 календарных дней, приобретенная им валюта продается уполномоченными банками в течение 5 рабочих дней на межбанковском валютном рынке Украины. Причем если возникла положительная КР, она подлежит уплате в Государственный бюджет, соответственно, отрицательная должна быть отнесена на результаты хозяйственной деятельности резидента, то есть предприятия [4].

Заметим, что ЧП «Укррыба» использует счет 632 «Расчеты с иностранными поставщиками» для учета расчетов с иностранными поставщиками. Здесь целесообразно открыть субсчет второго порядка к этому счету, поскольку ЧП «Укррыба» имеет много поставщиков, а цена на одинаковый товар может отличаться в зависимости от условий поставок и места расположения товара. Такой подход позволит провести анализ сотрудничества с иностранными контрагентами, а также предотвратить возникновение дополнительных расходов от КР.

При исследовании ВЭД ООО «Марком Запад» и ЧП «Укррыба» выявлено, что движение экспортных и импортных товаров отражается в учете на счете 281 «Товары на складе».

Для совершенствования учета товаров на складе предлагаем к субсчету 281 «Товары на складе», который отражает движение и наличие товаров на оптовых и распределительных базах, на складах, в морозильниках, открыть субсчет второго порядка 2811 «Товары в пути» – если товар находится в дороге и право собственности на него приобретено. Если же право собственно-

сти на такой товар не приобретено, а он находится на складе, тогда целесообразно его отражать на забалансовом счете 0231 «Товары на ответственном хранении без права собственности» до момента получения права собственности. После получения права собственности на товары они приходятся на балансовый счет. Товары, которые не находятся в собственности предприятия, не могут отображаться на балансовых счетах. Это касается приобретенных товаров, а реализованные товары для выполнения всех обязательств перед контрагентом предлагаем учитывать на счете 2812 «Товары отгруженные». Экономически целесообразным в таком случае будет оговорить в договоре моменты перехода права собственности на товары, чтобы избежать напрасных расходов.

Уместно учитывать экспортные и импортные товары отдельно от товаров отечественных производителей, что обеспечит:

- детализацию учета всего спектра экспортно-импортных операций;
- осуществление контроля на всех этапах продвижения экспортных и импортных товаров;
- определение рентабельности экспортных и импортных операций и т.д.

Для этого рекомендуем в рабочий план счетов ввести субсчета второго порядка в аналитических разрезах к субсчетам 287 «Экспортируемые товары» и 288 «Импортные товары» (таблица 2).

Как известно, при расчетах между контрагентами в финансовом учете во внешнеэкономических операциях возникают курсовые разницы.

Последние изменения, внесенные Приказом Министерства финансов Украины «Об утверждении Изменений к некоторым нормативно-правовым актам Министерства финансов Украины по бухгалтерскому учету», в частности к Положению (стандарту) бухгалтерского учета 21 «Влияние изменений валютных курсов», утвержденному приказом Министерства финансов Украины (далее – П(С)БУ 21), приблизили Национальные стандарты бухгалтерского учета к Международным стандартам бухгалтерского учета [5]. Согласно П(С)БУ 21, валютные операции теперь отображаются на дату баланса и на дату совершения хозяйственной операции. Однако внесенные изменения пока не имеют официальных разъяснений, поэтому рекомендуем воздержаться от любого применения этой нормы, поскольку непонятно, с учетом каких ограничений можно ее применять [6].

Для отражения валютных операций в учете предусмотрено использование монетарно-немонетарного метода. Однако «использование любого метода валютного пересчета приводит к получению различных значений курсовых разниц. Это обусловлено тем, что в основу этих методов легли различные предположения относительно того, на какие виды активов и обязательств, выраженных в иностранных валютах, влияют изменения валютных курсов, а на какие – нет. При этом любой метод валютного пересчета финансовой отчетности не является совершенным и имеет определенные недостатки» [7, с. 132].

Во избежание разногласий и для освещения более детальной информации о КР в финансовой отчетности предлагаем дополнить ее информацией о текущих и

Таблица 1 – Интерпретация аналитического учета операций в иностранной валюте на предприятиях Украины

Субсчет 312 «Текущие счета в иностранной валюте»						
Виды деятельности (X)	Операционная		Инвестиционная		Финансовая	
	1	2	3	4	5	6
Код вида деятельности	Виды валют (Y)	Код валют	Виды валют (Y)	Код валют	Виды валют (Y)	Код валют
	Доллар США	840	Доллар США	840	Доллар США	840
	Евро	978	Евро	978	Евро	978
	Английский фунт стерлингов	826	Английский фунт стерлингов	826	Английский фунт стерлингов	826
	Австралийский доллар	036	Австралийский доллар	036	Австралийский доллар	036
	Японская иена	392	Японская иена	392	Японская иена	392

Источник: разработано автором

Таблица 2 – Детализация субсчетов второго порядка 287 «Экспортные товары» и 288 «Импортные товары» для отображения экспортно-импортных операций с товарами

Условия поставки	Название субсчетов	Субсчета для аналитического учета
Экспорт	287 «Экспортируемые товары»	2871 «Товары, экспортируемые в пути за границей»
		2872 «Товары, экспортируемые в портах Украины»
		2873 «Товары, экспортируемые в портах за рубежом»
		2874 «Товары, экспортируемые на складах в Украине»
		2875 «Товары, экспортируемые за рубежом»
Импорт	288 «Импортные товары»	2881 «Товары, импортируемые в пути на территории Украины»
		2882 «Товары, импортируемые в портах за рубежом»
		2883 «Товары, импортируемые в портах в Украине»
		2884 «Товары, импортируемые на таможенном складе в Украине»
		2885 «Товары, импортируемые на складах в Украине»

Источник: разработано автором

не текущих КР. То есть текущие КР отражать по курсу на дату совершения хозяйственной операции, а не текущие – рассчитывать на конец дня отчетной даты с целью соблюдения принципа формирования финансовой отчетности «единого денежного измерителя». Соответственно, это будет способствовать также соблюдению других принципов: признания доходов и расходов, осмотрительности и превалирования сущности над формой.

Предлагаем внести изменения в содержательное наполнение финансовой отчетности по следующим направлениям:

- для торговых предприятий, составляющих отчетность на общих основаниях, внести изменения в раздел V «Доходы и расходы» Примечаний к годовой финансовой отчетности, в частности с. 450 «Операционная курсовая разница» и с. 600 «Неоперационные курсовые разницы» исключить из раздела, а информацию о КР отображать в разделе VI «Доходы и расходы от курсовых разниц» (таблица 3);

- для торговых предприятий, составляющих «финансовый отчет субъекта малого предприятия» или «упрощенный финансовый отчет субъекта малого предпринимательства», дополнить «Отчет о финансовых результатах». То есть дополнительно, без влияния на конечный результат раскрывать информацию о КР в отдельной таблице (таблица 3);
- указывать в финансовой отчетности официальный курс Национального банка Украины на конец дня отчетной даты.

В разделе VI «Доходы и расходы от курсовых разниц» в 3-й графе отмечают нарастающие положительные суммы от текущих и не текущих КР по каждому коду строки, соответственно, в 4-й графе – отрицательные. Для определения доходов и расходов нужно из суммы, содержащейся в 3-й графе, вычесть сумму из 4-й графы, если положительный результат отражается в составе дохода, а отрицательный – в составе расходов.

Предложенный раздел VI «Доходы и расходы от курсовых разниц» обеспечит внешних пользователей до-

Таблица 3 – Фрагмент усовершенствованной формы № 5 «Примечания к годовой финансовой отчетности», раздел VI «Доходы и расходы от курсовых разниц»

Наименование показателя	Код строки	Положительная курсовая разница		Отрицательная курсовая разница	
		Доходы	Расходы	Доходы	Расходы
Операционная курсовая разница:	450	...	...	...	...
– в том числе текущие	451	...	...	...	...
– в том числе не текущие	452	...	...	...	...
Неоперационная курсовая разница:	650	...	...	...	...
– в том числе текущие	651	...	...	...	...
– в том числе не текущие	652	...	...	...	...
Курс НБУ на конец дня отчетной даты « » 20... г.		...	...	...	...

Источник: разработано автором

стоверной информацией по операциям в иностранной валюте. Кроме того, информация по предложенным направлениям может быть использована для анализа возможных последствий от изменения валютных курсов в будущем.

Заключение

Оценено состояние и выделены главные пути усовершенствования методики финансового учета экспортно-импортных операций. Предложены соответствующие субсчета и аналитические счета, в структуре которых предусмотрена детализация данных о движении денежных средств и экспортно-импортных операций, что позволяет своевременно и в полном объеме получать более достоверную информацию о местах хранения товаров, о движении денежных средств по видам валют и направлениям деятельности. Определены пути усовершенствования процедуры отражения доходов и расходов от КР в финансовой отчетности торговых предприятий. Во избежание разногласий и для освещения более детальной информации о курсовых разницах финансовую отчетность предложено дополнить информацией о текущих и не текущих курсовых разницах.

Проведенное исследование позволяет определить направления дальнейших исследований, в частности обосновать необходимость усовершенствования управленческого учета ВЭД на торговых предприятиях.

Список литературы

[1] Колесникова, А.Н. Особенности отражения в отчетности операций на текущем и других счетах в банке [Электронный ресурс] / А.Н. Колесникова, В.М. Кузнецова // Экономические науки. Серия «Учет и финансы»: сб. науч. тр. / Луцкий нац. техн. ун-т. – Луцк, 2013. – Ч. 3. – № 10(37). – С. 329–333. – Режим доступа: http://oia.lntu.edu.ua/files/1037_Oblik_i_finansy_Ch_3.pdf. – Дата доступа: 14.06.2015.

Kolesnikova, A.N. Osobennosti otrazheniya v otchetnosti operatsiy na tekushchem i drugikh shchetakh v banke [Electronic resource] / A.N. Kolesnikova, V.M. Kuznetsova // Ekonomicheskiye nauki. Seriya «Uchet i finansy»: sb. nauch. tr. / Lutskiy nats. tekhn. un-t. – Lutsk,

2013. – Ch. 3. – No. 10(37). – P. 329–333. – Mode of access: http://oia.lntu.edu.ua/files/1037_Oblik_i_finansy_Ch_3.pdf. – Date of access: 14.06.2015.

[2] Об утверждении Классификатора иностранных валют [Электронный ресурс]: постановление Национального банка Украины, 4 февр. 1998 г., № 34 : с изм. и доп. от 24.08.2015 // Верховна Рада України. – Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0521500-98>. – Дата доступа: 24.08.2015.

Ob utverzhdenii Klassifikatora inostrannykh valyut [Electronic resource]: postanovleniye Natsional'nogo banka Ukrainy, 4 fevr. 1998 g., No. 34 : s izm. i dop ot 24.08.2015 // Verkhovna Rada Ukrainy. – Mode of access: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0521500-98>. – Date of access: 24.08.2015.

[3] Об изменении сроков расчетов по операциям по экспорту и импорту товаров и введении обязательной продажи поступлений в иностранной валюте [Электронный ресурс]: постановление Национального банка Украины, 12 мая 2014 г., № 270 : с изм. в соответствии с постановлением Национального банка Украины от 15 июля 2014 г., № 423 // Верховна Рада України. – Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0496-14>. – Дата доступа: 24.08.2015.

Ob izmenenii srokov raschetov po operatsiyam po eksportu i importu tovarov i vvedenii obyazatel'noy prodazhi postupleniy v inostrannoy valyute [Electronic resource]: postanovleniye Natsional'nogo banka Ukrainy, 12 maya 2014 g., No. 270 : s izm. v sootvetstvii s postanovleniyem Natsional'nogo banka Ukrainy ot 15 iyulya 2014 g., No. 423 // Verkhovna Rada Ukrainy. – Mode of access: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0496-14>. – Date of access: 24.08.2015.

[4] О порядке осуществления расчетов в иностранной валюте [Электронный ресурс]: Закон Украины, 23 сент. 1994 г., № 187/94-ВР : с изм. и доп. от 24.08.2015 // Верховна Рада України. – Режим доступа: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/185/94-vr>. – Дата доступа: 24.08.2015.

O poryadke osushchestvleniya raschetov v inostrannoy valyute [Electronic resource]: Zakon Ukrainy, 23 sent. 1994 g., No. 187/94-VR : s izm. i dop. ot 24.08.2015 // Verkhovna Rada Ukrainy. – Mode

of access : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/185/94-вр>. – Date of access : 24.08.2015.

- [5] Об утверждении Изменений к некоторым нормативно-правовым актам Министерства финансов Украины по бухгалтерскому учету [Электронный ресурс] : приказ Министерства финансов Украины от 14 июля 2014 г., № 754 : с изм. и доп. от 24.08.2015 // Верховна Рада України. – Режим доступа : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0883-14>. – Дата доступа : 24.08.2015.

Ob utverzhdenii Izmeneniy k nekotorym normativno-pravovym aktam Ministerstva finansov Ukrainy po bukhgalterskomu uchetu [Electronic resource] : prikaz Ministerstva finansov Ukrainy ot 14 iyulya 2014 g., No. 754 : s izm. i dop. ot 24.08.2015 // Verkhovna Rada Ukrainy. – Mode of access : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0883-14>. – Date of access : 24.08.2015.

- [6] Об утверждении положения (стандарта) бухгалтерского учета 21 «Влияние изменений валютных курсов» [Электронный ресурс] : приказ Министерства финансов Украины от 10 авг. 2000 г., № 193 : с изм. и доп. от 24.08.2015 // Верховна Рада України. – Режим доступа : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>. – Дата доступа : 24.08.2015.

Ob utverzhdenii polozheniya (standarta) bukhgalterskogo ucheta 21 «Vliyaniye izmeneniy valyutnykh kursov» [Electronic resource] : prikaz Ministerstva finansov Ukrainy ot 10 avg. 2000 g., No. 193 : s izm. i dop. ot 24.08.2015 // Verkhovna Rada Ukrainy. – Mode of access : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>. – Date of access : 24.08.2015.

- [7] Смирнова, И.В. Влияние изменения валютных курсов на финансовую отчетность: анализ зарубежного и отечественного опыта [Электронный ресурс] / И.В. Смирнова, Н.В. Смирнова // Проблемы и перспективы развития предпринимательства: сб. науч. тр. – Харьковский нац. автомобильно-дорожный ун-т. – Харьков, 2014. – № 2(7). – С. 127–133. – Режим доступа : http://fmab.khadi.kharkov.ua/fileadmin/F_Management_Business/ek_predpriyatiy/Problems_enterpreneurship/2_7_v1.pdf. – Дата доступа : 14.06.2015.

Smirnova, I.V. Vliyaniye izmeneniya valyutnykh kursov na finansovuyu otchetnost': analiz zarubezhnogo i otechestvennogo opyta [Electronic resource] / I.V. Smirnova, N.V. Smirnova // Problemy i perspektivy razvitiya predprinimatel'stva: sb. nauch. tr. – Khar'kovskiy nats. avtomobil'no-dorozhnyy un-t. – Khar'kov, 2014. – No. 2(7). – P. 127–133. – Mode of access : http://fmab.khadi.kharkov.ua/fileadmin/F_Management_Business/ek_predpriyatiy/Problems_enterpreneurship/2_7_v1.pdf. – Date of access : 14.06.2015.