

## ДОКУМЕНТУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

*Визначено місце процесу документування в загальній системі бухгалтерського обліку на підприємстві, проаналізовано та систематизовано за відповідними ознаками основні види документів, що складаються для оформлення відносин експорту та імпорту товарів і послуг*

**Постановка проблеми.** Кожне підприємство, яке займається певною господарською діяльністю, здійснює ряд господарських операцій, що мають бути відображені в бухгалтерському обліку. Проте, щоб таке відображення було можливе, необхідна наявність документу, який підтверджує факт здійснення господарської операції.

Документуванню операцій з експорту та імпорту товарів і послуг потрібно приділяти особливу увагу, оскільки вони мають ряд особливостей, які відрізняють їх від звичайних господарських операцій, що здійснюються всередині країни. Зокрема, документи за зовнішньоекономічними операціями у деяких випадках складаються іноземною мовою та мають не характерну для українського законодавства форму, заповнюються як в іноземній так і в національній валюті, регулюються міжнародним та вітчизняним законодавством.

Такі специфічні риси документального оформлення зовнішньоекономічних відносин, що зумовлює виникнення у суб'єктів господарювання ряду проблемних питань під час здійснення експортно-імпортних операцій, визначають актуальність даного дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** В ході дослідження літературних джерел виявлено, що дане питання розглядається в більшій мірі в науковій літературі. Проблеми документального оформлення даного виду господарських операцій розглядали в своїх наукових статтях дослідники: О.М. Кукуріка, М.Ю. Кольбух, Л.І. Бабій; в кандидатських дисертаційних роботах вітчизняні (Г.Ю. Коблянська), та російські науковці (А.С. Кабиткіна, Н.Н. Парасоцька, С.А. Пахомов, Н.В. Ульянова). Наукові результати авторів досліджень полягають у розробленні нових форм первинних документів, удосконаленні схем раціонального документообігу та порядку оформлення документів. В підручниках польських авторів (К. Бялецкі (K.P. Białecki), В. Янушкевич (W. Januszkiewicz), Ю. Римарчик (Rymarczyk J.) також розглядаються питання документування операцій закордонної торгівлі.

**Метою дослідження** є визначення місця процесу документування в загальній системі бухгалтерського обліку на підприємстві, аналіз та систематизація за відповідними ознаками основних видів документів, що складаються для оформлення операцій експорту та імпорту товарів і послуг.

**Викладення основного матеріалу.** Як зазначають К. Бялецкі (K.P. Białecki), В. Янушкевич (W. Januszkiewicz), сучасна закордонна торгівля має характер торгівлі "за документами", тоді як в минулому вона характеризувалась торгівлею "з рук в руки" [6, с. 100]. Це підтверджує актуальність та проблемність досліджуваної теми.

На законодавчому рівні питання документального оформлення господарських операцій регулюється п. 1 ст. 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [2] (далі Закон № 996),

Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88 [4], а також рядом нормативно-правових актів, що визначають порядок складання та заповнення документів на підприємствах, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність.

В ході дослідження здійснено аналіз нормативно-правових актів, які регулюють питання документального оформлення експортно-імпортних операцій. Виділені положення законодавчих документів визначають:

- загальні питання складання, заповнення первинних документів, розробки графіку документообороту та контролю за його дотриманням;

- порядок ведення обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів і забороняють формувати показники податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами;

- порядок визнання доходів та витрат на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів та витрат;

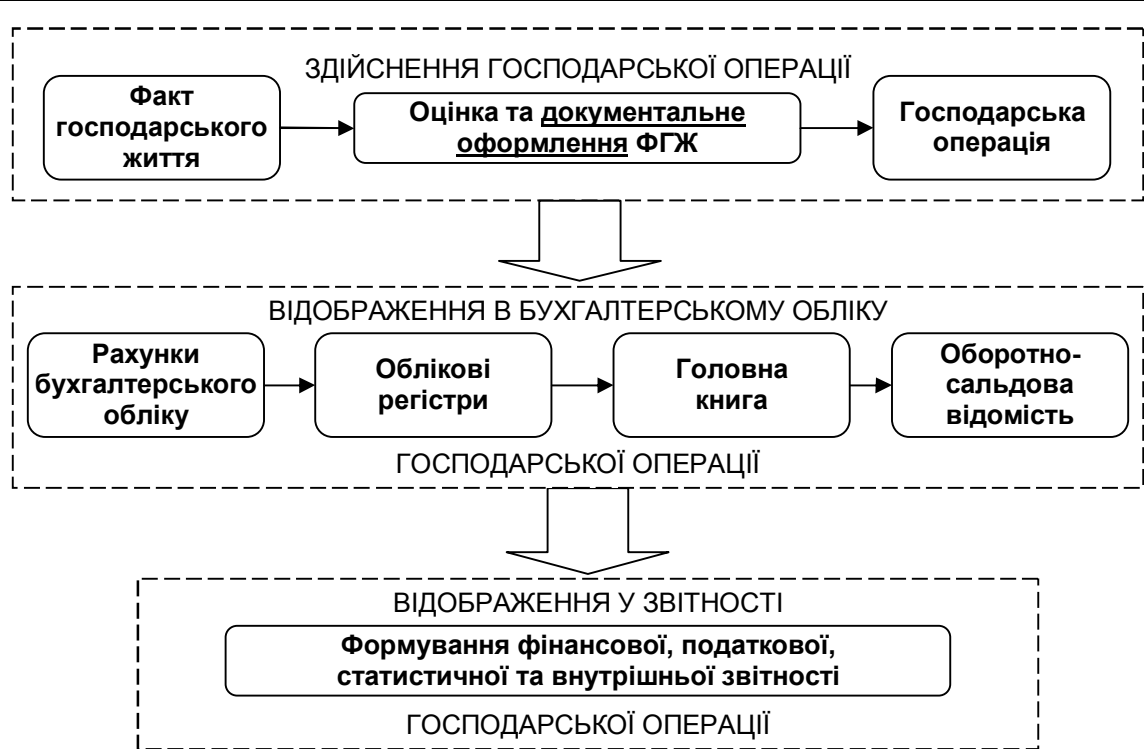
- первинні документи, що підтверджують здійснення експорту (імпорту) товарів (вантажно-митна декларація) та послуг (акт або інший документ, оформлений відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг), а також право платника податку відносити до податкового кредиту суми, підтверджені податковою накладною;

- необхідність дотримання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності строків повернення валютних цінностей в Україну за експортними операціями та надходження товарів за імпортом на умовах відстрочки поставки.

Отже, можна зробити висновок, що для експорту та імпорту товарів на законодавчому рівні визначено документ, яким оформлюється здійснення таких зовнішньоекономічних операцій – вантажно-митна декларація. Щодо операцій експорту та імпорту послуг, то не у всіх розглянутих нормативних документах говориться про складання акта наданих послуг і типова форма цього документу для всіх суб'єктів (окрім будівельних робіт) відсутня, що ускладнює процес документування операцій з надання та отримання послуг різного характеру.

Законом № 996 передбачено, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій [2]. Даний Закон також надає визначення поняттю “первинний документ”, під яким розуміється документ, що містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення (ст. 1).

Отже, первинний документ є доказом факту здійснення тієї чи іншої господарської операції. Схематично місце документального оформлення в обліковому процесі на підприємстві представлено на рис. 1.



**Рис. 1.** Місце документального оформлення господарської операції у системі бухгалтерського обліку на підприємстві

Як видно з рис. 1, будь-який запис в бухгалтерському обліку починається зі створення і заповнення первинних документів. Слід зазначити, що в ч. 1 ст. 9 Закону № 996 зазначається: первинні документи необхідно складати під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення [2]. Тому кожна господарська операція оформлюється належним документом і може бути відображена в бухгалтерському обліку тільки на його підставі.

Наступний етап у схемі – відображення в бухгалтерському обліку здійсненої та документально підтвердженої операції, що передбачає:

– проставлення відповідних рахунків в журналі господарських операцій або, при комп'ютеризованій формі ведення обліку, – в певній бухгалтерській програмі. Аналітичні рахунки повинні забезпечувати достовірність, зрозумілість та повноту інформації, що відображається в бухгалтерському обліку;

– заповнення реєстрів обліку, Головної книги та оборотно-сальдової відомості в національній та паралельно в іноземній валюті.

На основі даних бухгалтерського обліку формується звітність підприємства та подається до органів статистики, податкової служби, Пенсійного фонду та інших фондів соціального страхування залежно від виду діяльності, яку здійснює підприємство, а також складається управлінська (внутрішня) звітність для внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації.

Визначивши загальну роль документального оформлення господарських операцій для бухгалтерського обліку, в ході дослідження розглянуто види первинних документів для операцій з експорту та імпорту товарів та послуг.

Аналіз українських, білоруських та польських літературних джерел показав, що в Україні, на відміну від Польщі, не існує єдиного переліку первинних документів, що оформлюються під час здійснення експортно-імпортних операцій. В ході дослідження узагальнено та систематизовано групи видів первинних документів у зовнішньоекономічній діяльності в табл. 1

**Таблиця 1. Групи первинних документів в зовнішньоекономічній діяльності**

№	Групи первинних документів	Кількість	Автори (джерело)
1	2	3	4
1.	Транспортна	11	Бутинець Т.А., Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Дралін А.І., Козік В.В., Сердюк В.Н., Стражева Н.С., Стражева А.В., Методичний посібник Баланс, Степієнь Б. (Stępień B.), К. Бялецкі (K.P. Białecki), В. Янушкевич (W. Januszkiewicz), Римарчик Ю. (Rymarczyk J.)
2.	Страхова	9	Бутинець Т.А., Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Дралін А.І., Козік В.В., Сердюк В.Н., Степієнь Б. (Stępień B.), Бялецкі К. (K.P. Białecki), Янушкевич В. (W. Januszkiewicz), Римарчик Ю. (Rymarczyk J.)
3.	Товаросупровідна	7	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Дралін А.І., Козік В.В., Торгова Л.В., Хитра О.В., Сердюк В.Н., Стражева Н.С., Стражева А.В.
4.	Митна	6	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В., Дралін А.І., Методичний посібник Баланс, Стражева Н.С., Стражева А.В.
5.	Технічна	4	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В., Стражева Н.С., Стражева А.В.
6.	Складська	4	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В., Стражева Н.С., Стражева А.В.
7.	Банківська	4	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В., Стражева Н.С., Стражева А.В.
8.	Претензійно-арбітражна	4	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В., Стражева Н.С., Стражева А.В.
9.	По нестачі і псуванню товару	4	Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Кукуріка О.М., Козік В.В., Стражева Н.С., Стражева А.В.
10.	Торгівельна (торгівельна фактура, фактура-проформа)	3	Степієнь Б. (Stępień B.), Бялецкі К. (K.P. Białecki), Янушкевич В. (W. Januszkiewicz), Римарчик Ю. (Rymarczyk J.)
11.	Комерційні	3	Бутинець Т.А., Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Методичний посібник Баланс
12.	Фінансова	3	Бутинець Т.А., Торгова Л.В., Хитра О.В., Римарчик Ю. (Rymarczyk J.)
13.	Розрахункова	2	Дралін А.І., Стражева Н.С., Стражева А.В.
14.	Договір	2	Кукуріка О.М., Стражева Н.С., Стражева А.В.
15.	Офіційна	1	Бутинець Т.А.
16.	Ліцензія на товар при експорті	1	Кукуріка О.М.
17.	Документи за платіжно-розрахунковими операціями	1	Дралін А.І.
18.	За забезпеченням виробництва експортного товару	1	Торгова Л.В., Хитра О.В.

Продовження табл. 1

1	2	3	4
19.	За підготовкою товарів до відвантаження	1	Торгова Л.В., Хитра О.В.
20.	Свідоцтва, сертифікати, посвідчення	1	Бялецкі К. (K.P. Bialecki), Янушкевич В. (W. Januszkiewicz)
21.	Статистична	1	Римарчик Ю. (Rymarczyk J. )
22.	Операційно-комерційна	1	Стражева Н.С., Стражева А.В.
23.	Ветеринарна зовнішньо-торговельна	1	Стражева Н.С., Стражева А.В.

Як видно з табл. 1, існує велика різноманітність первинної документації у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Відсутність єдиного підходу щодо видів документів ускладнює здійснення господарських операцій у частині їх документального оформлення.

Одні автори розглядають фінансову документацію (Т.А. Бутинець, Л.В. Торгова, О.В. Хитра), а інші (Ф.Ф. Бутинець) більш деталізують, виділяючи банківську, що включає заяву на переказ валюти, інкасове доручення, доручення про відкриття акредитиву, заяву на розподіл експортної виручки, виписки банку по поточному і валютному рахунках тощо.

Не існує однозначності і у розумінні товаросупровідних документів: Л.В. Торгова, О.В. Хитра виділяють товаросупровідні, які включають комерційні, страхові, транспортні, транспортно-експедиторські та митні документи, тоді як Ф.Ф. Бутинець, О.М. Кукуріка під таким видом розуміють лише сертифікати якості, відвантажувальні документи тощо.

Під комерційними і розрахунковими документами розуміються рахунки-фактури, розрахункова специфікація (коли товар є комплектом з різних частин і кожна частина має ціну), переказний вексель. В Польщі такі види документів об'єднують у групі торгівельних первинних документів.

В досліджених літературних джерелах автори розглядають лише окремі розрахункові документи за експортно-імпортними операціями, що, на нашу думку, обмежує перелік видів розрахунків у зовнішньоекономічній діяльності. Зокрема, на практиці розрахунки з іноземними постачальниками здійснюються за платіжними дорученнями, які передбачають як авансові так і наступні платежі за господарськими операціями. Також не розглядаються такі документи як податкові накладні, що підтверджують розрахунки за податками й платежами суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Кукуріка О.М. та Стражева Н.С., Стражева А.В. виділяють особливий вид первинних документів у зовнішньоекономічній діяльності – договір. На підставі проведеного дослідження впливу умов зовнішньоекономічного договору на облікове відображення експортно-імпортних операцій, на нашу думку, варто виділяти даний документ як такий, що підтверджує факт виникнення прав та зобов'язань у сторін, та він не дозволяє здійснювати записи в бухгалтерському обліку. Облікове відображення підтверджують інші документи, які складаються безпосередньо під час здійснення господарської операції (накладні, рахунки, акти). Таку особливість договору також розглядали у своїх дисертаційних роботах К.В. Романчук, Н.В. Федькевич.

Проведений огляд юридичної літератури показав, що в судовій практиці спостерігаються випадки, коли первинні документи визнаються формою договору. Зокрема, в статті юриста Д. Гарного [1] розглядаються рішення суду, за якими акт приймання-передачі, накладна та акт звірки розрахунків були єдиними доказами досягнення сторонами домовленості та визнавалися формою договорів за здійсненими господарськими операціями.

Автор юридичної статті звертає увагу на те, що первинні документи визнаються формою договору, якщо сторони операції в належній формі досягли згоди з усіх істотних умов договору (передбачено ч. 1 ст. 638 Цивільного кодексу України [5]).

На нашу думку, в ході здійснення зовнішньоекономічної операції необхідно обов'язково укласти договір, в якому передбачати всі необхідні умови. Факт виконання або невиконання договору підтверджуватимуть первинні документи, на підставі яких буде здійснюватися облікове відображення експортно-імпорتنих операцій.

Отже, на підставі вищенаведеної інформації систематизовано види первинних документів та представлено перелік документації у зовнішньоекономічній діяльності, що забезпечить оперативність дій бухгалтерської служби під час документального оформлення господарських операцій (рис. 2).



**Рис. 2.** Первинні документи для оформлення операцій експорту та імпорту

Виділені на рис. 2 групи первинної документації формують чітке уявлення про структуру документування експортно-імпорتنих операцій на підприємстві. Варто зазначити, що перелік наведених документів невичерпний, тому що суб'єкти господарювання можуть складати документи за специфічними видами операцій (консигнації, оренди, факторингу тощо), які матимуть відповідні форми документів

із дотриманням обов'язкових реквізитів, що в даному випадку не розглядається. Виділені групи документів характеризують здійснення експортно-імпортних операцій товарів та послуг.

В періодичних статтях автори звертають увагу бухгалтерів на, те що ВМД, рахунок-фактура, податкова накладна – документи, які не можна віднести до первинних. Аргументують це тим, що оформлення таких документів не має бухгалтерських та податкових наслідків. На нашу думку, такі висновки є дещо сумнівними, адже відображення в обліку експортно-імпортних операцій за товарами здійснюється саме на підставі складання ВМД та рахунку-фактури. Дані документи підтверджують здійснення та містять відомості про господарську операцію. Податкова накладна, як первинний документ, підтверджує здійснення розрахунків за податком на додану вартість та є підставою для відображення виникнення податкового кредиту та податкових зобов'язань в обліку.

Отже, особливостями документального оформлення експортно-імпортних операцій є:

- наявність специфічних форм первинних документів (інвойс, ВМД, товарно-транспортна накладна СМР, коносамент тощо);

- документи складаються на двох мовах (українській та іноземній) або тільки на іноземній, у зв'язку з чим повинні мати впорядкований аутентичний переклад на українську мову, що регулюється п.1.3 Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [4];

- в первинних документах записи вартісних показників відображають у тій грошовій одиниці, в якій фактично здійснюються операції. При обробці первинних документів у знаменнику вказують еквівалент показників в іноземній валюті, перерахований у національну валюту за курсом Національного банку України на дату, прийняту для перерахунку.

Для порівняння української практики забезпечення документального оформлення зовнішньоекономічної діяльності з зарубіжною в ході дослідження розглянуто літературні джерела польських, російських та білоруських авторів.

В Польщі первинні документи за характером операцій поділяються на торговельні, страхові, транспортні, фінансові та статистичні, а також на основні та додаткові. В досліджених українських літературних джерелах не розглядаються статистичні документи.

В Республіці Білорусь та Російській Федерації автори літературних джерел (Стражева Н.С., Стражева А.В., Бикова Є.І.) виділяють специфічний вид документації зовнішньоекономічних операцій – операційно-комерційна, до складу якої входять договір та паспорт угоди.

Паспорт угоди (ПС – Паспорт сделки) оформлюється по кожному укладеному експортно-імпортному контракту і підписується уповноваженим банком, в якому у експортера (імпортера) відкритий транзитний валютний рахунок [3, с. 13].

Після підписання ПС підприємство приймає на себе відповідальність за:

- повну відповідність положенням, які наводяться у ПС, умовам контракту, на основі якого був складений даний ПС;

- зарахування виручки від експорту товару по контракту, на основі якого був складений ПС, в повному обсязі і у строки, які не перевищують 180 календарних днів між датою митного оформлення і днем оплати товару, який експортується;

– надходження в країну товарів у повному обсязі і у строки, які не перевищують 180 календарних днів між днем оплати товару, який імпортується, і датою митного оформлення; а при неможливості поставки товарів – за повернення на вказаний у ПС валютний рахунок імпортера суми передоплати в установлені контрактом строки, але не більше 180 календарних днів з дати здійснення платежу [3, с. 13-15]

Пред'явлення копії ПС митним органам є основою для прийняття товару, що експортується (імпортується), до митного оформлення.

В Україні такий документ не складається, підставою для прийняття товару до митного оформлення є вантажно-митна декларація, а послуги – акт наданих послуг.

**Висновки.** Отже, у зв'язку з відсутністю затвердженого на законодавчому рівні переліку первинних документів для зовнішньоекономічної діяльності бухгалтери стикаються з неправильним та невчасним оформленням операцій. Систематизована та узагальнена наукова і періодична література дозволила сформувати перелік груп первинної документації. Визначення переліку документів для зовнішньоекономічної діяльності забезпечить оперативне, точне, правдиве здійснення та відображення в бухгалтерському обліку експортно-імпортних операцій.

Метою подальших досліджень є аналіз проблемних питань, які виникають на практиці, в процесі документального оформлення зовнішньоекономічних операцій та розробка пропозицій щодо їх вирішення.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Гарний Дмитро* Первинні документи як форма договору: долаємо стереотипи / Дмитро Гарний // Школа бухгалтера. – № 5. – 2007.

2. ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

3. *Быкова Э.И.* Движение капитала / Э.И. Быкова. – М.: Информационно-издательский дом “Филинь”, 1997. – 288 с.

4. Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>

5. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>

6. *Białecki K.P., Januszkiewicz W.* Operacje handlu zagranicznego. – Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, 2007