

Запропонований факторний аналіз динаміки розвитку регіону на основі використання даних міжгалузевого балансу дозволив виокремити у всій сукупності економічних показників розвитку виробництва основні та на їх базі побудувати інтегрований показник ефективності виробництва. Такий підхід сприяв розподілу економічної підсистеми соціо-еколого-економічної моделі на три галузі: профілюючу, не профілюючу та соціальну.

Література

1. Геєць В., Скрипниченко М., Соколик М., Шумська С. Секторальні макромоделі прогнозування економіки України// Економіст. – 1998, № 3. – С. 14 -18.
2. Благун І.С., Солтисік О.О. Модель економічного розвитку регіону із використанням сплайнових виробничих функцій// Моделювання регіональної економіки: 36. наук. праць. – Івано-Франківськ. – 2004, № 1-2. – С. 54 -58.
3. Плай, 2003. – С.3-18.
4. Ефимова М.Р., Агеева Н.К. Статистика обобщенных показателей результатов социально-экономического развития на макроуровне. – М.: Экономика, 1990. – 164 с.
4. Волошин В., Трегобчук В. Концептуальні засади сталого розвитку регіонів України// Регіональна економіка. – 2002, № 1. – С. 8-12.

УДК 657.02:339.92:331.107.5](477)

*Докторант Н.С. Струк –
Львівський НУ ім. Івана Франка*

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ УГОД ДІЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

Досліджено теоретичні та методологічні питання обліку та оподаткування операцій щодо реалізації зовнішньоекономічних торговельних угод ділового партнерства підприємств, визначено закономірності, механізми та тенденції функціонування і розвитку партнерських відносин у ринковій економіці України.

Сформульовано теоретичні висновки про особливості обліку та оподаткування операцій реалізації ділового партнерства та визначено рекомендації з внесення змін до нормативно-правових актів для наближення вимог податкового законодавства та положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Ключові слова: валові витрати, валові доходи, валютний курс, ділове партнерство підприємств, експорт, зовнішньоекономічна діяльність, імпорт, іноземна валюта, нерезидент, облік, податкове законодавство.

*Person working for doctor's degree N.S. Struk –
L'viv NU named after Ivan Franko*

Particular qualities of accounting and taxation operations of sales to foreign trade agreement of business partnership of the enterprises

In this article investigates theoretical and methodological issues of accounting and taxation operation of sales to foreign trade agreement of business partnership of the enterprise, defines regularity, mechanism and tendencies of functioning and development of partners' relationships of market Ukrainian economy.

There have been formulated a theoretical conclusions on peculiarity of accounting and taxation sales to trade agreement of business partnership and defined some recommendations on to move an amendment before regulatory and legal framework to approximation notice of assessment and accounting standards.

Keywords: accounting, availability partner, business partnership of the enterprises, foreign-economic activity, gross revenue, (rate of) exchange, economic analysis, efficiency, integrated assessment, export, import, non-resident, partner agreement, sales to foreign trade agreement, tax law, taxation, total costs.

Постановка проблеми. Зовнішньоекономічне ділове партнерство підприємств ґрунтується на взаємовідносинах партнерів певної держави та іноземних до неї, що наявне як на території одних, так і інших суб'єктів співробітництва. Як відомо, зовнішньоекономічне партнерство є об'єктом національного державного регулювання і здійснюється на основі Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність". Україна має широкі можливості щодо нарощування та формалізації ділового партнерства, зокрема з прикордонними регіонами країн-сусідів. Серед 24 областей нашої держави 15 є прикордонними, зокрема 5 з них (Волинська, Закарпатська, Львівська, Чернівецька та Одеська) є учасниками єврорегіонів, до складу яких входять території країн-членів Європейського союзу.

На цей час в Україні існують значні відмінності між принципами відображення доходів та витрат згідно з вимогами податкового законодавства та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, внаслідок чого величини оподаткованого прибутку та фінансового результату діяльності підприємств можуть значно відрізнятись.

Аналіз останніх досліджень дав змогу виокремити групу науковців, які ґрунтовно й уже тривалий час працюють із проблемами ділового партнерства на рівні зовнішньоекономічної діяльності господарюючих суб'єктів, зокрема: А. Ветров, С. Воронов, Е. Хохлов, С. Долгов, А. Покровський, В. Козик, Л. Панкова, Я. Карп'як, О. Григор'єв, А. Босак, Ю. Савинов, А. Доктор, Н. Ткаченко, ін. [7-13]. Проте проблема взаємоузгодження фінансового обліку реалізації зовнішньоекономічних партнерських угод із податковим законодавством потребує пильнішої уваги.

Мета статті – розглянути особливості обліку реалізації зовнішньоекономічних партнерських угод між підприємствами крізь призму обліку імпорту та експорту товарів з попередньою та наступною оплатою в контексті податкового законодавства.

Основний матеріал. Зовнішньоекономічне ділове партнерство підприємств ґрунтується на експортно-імпортних відносинах, саме достовірність відображення згаданих операцій в обліку є запорукою дієвого аналізу ефективності партнерства та основою для прийняття оптимальних управлінських рішень щодо укладення перспективних угод.

Проблемними аспектами обліку експортно-імпортних відносин підприємств є узгодження податкового законодавства зі стандартами фінансового обліку, зокрема визнання доходів і витрат звітного періоду, облік валютних курсових різниць та ін. Загалом, датою збільшення валових витрат виробництва (обігу) вважають дату, яка припадає на податковий період, за який відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: або дату оплати платником податку товарів (робіт, послуг); або дату оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) – дату фактичного отримання платником податку результатів робіт (послуг).

При здійсненні платником податку операцій з нерезидентами, датою збільшення валових витрат є дата оприбуткування товарів, а для робіт (послуг), – дата їх фактичного отримання від таких осіб, незалежно від наявності оплати (у тому числі часткової чи авансової) [1]. У фінансовому обліку попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг не визнається витратами та не включається до звіту про фінансові результати [2].

Таким чином, при здійсненні підприємством операцій із імпортування запасів, дати збільшення валових витрат, згідно з вимогами податкового законодавства, та витрат у фінансовому обліку збігаються. Оскільки у фінансовому обліку попередня оплата за імпортований товар є немонетарною статтею, то вона відображається в балансі за валютним курсом на дату здійснення операції. Заборгованість іноземним постачальникам за одержані товари – монетарна стаття та відображається із використанням валютного курсу на дату балансу [3].

У розумінні п.7.3.3 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" заборгованість постачальникам не належить до заборгованості в іноземній валюті, тому визначення курсових різниць за нею не відбувається [1]. Узагальнення наведеної інформації подано у табл. 1.

Табл. 1. Особливості бухгалтерського обліку та податкового законодавства щодо імпорту товарів

Об'єкти обліку	У бухгалтерському обліку		Згідно з податковим законодавством	
	Визнання витратами	Обчислення курсових різниць при зміні валютного курсу	Визнання валовими витратами	Обчислення курсових різниць при зміні валютного курсу
Попередня оплата за товари іноземним постачальникам	–	–	–	–
Одержання товарів від іноземних постачальників	+	+	+	–

Витрати платника податку в іноземній валюті, за звітний період у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких належить до валових витрат платника податку, визначаються у сумі, що дорівнює балансовій вартості такої іноземної валюти. Балансовою вартістю іноземної валюти, придбаної платником податку за гривні, є сума гривень, сплачена у зв'язку з такою купівлею (без урахування комісійних або вартості інших послуг осіб, що здійснюють конверсійні операції за дорученням платника податку) [1].

Якщо імпортований товар купується на умовах передоплати, то проблем із обчисленням валових витрат не виникає, оскільки на дату оприбуткування товарів, балансова вартість валюти вже відома. У випадку, якщо отримання імпортованого товару є першою подією, чітке дотримання норм податкового законодавства – неможливе, оскільки балансова вартість валюти буде відомою після здійснення постачальнику оплати. У такій ситуації можливими є два варіанти дій:

- відображення валових витрат у сумі, що дорівнює балансовій вартості валюти, після здійснення оплати імпортного товару, що порушить пп.11.2.3 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [1];
- відображення валових витрат на дату одержання товару, виходячи з курсу НБУ на цю дату, що порушує пп.7.3.2 згаданого закону.

Звичайно, другий варіант є більш прийнятним для підприємств, однак вимагає коригування валових витрат після того, як буде здійснено оплату імпортного товару та стане відомою балансова вартість валюти. Хоча такий варіант дає змогу платнику податків максимально дотримуватись вимог податкового законодавства, ДПАУ виступає проти необхідності перерахунку валових витрат. Зокрема, у листі ДПАУ № 4807/6/11-1116 від 27.05.05 р. зазначено: "Балансова вартість іноземної валюти для визначення валових витрат, понесених платником податку в іноземній валюті, розраховується шляхом перерахування в гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на дату отримання (нарахування) таких витрат. Причому заборгованість в іноземній валюті не виникає і тому перерахунок валових витрат на момент оплати товару не відбувається" [4].

Зазначимо, що здійснення перерахунку валових витрат у такій ситуації зумовлене не виникненням заборгованості в іноземній валюті та коливаннями валютного курсу, а потребою в обчисленні балансової вартості іноземної валюти згідно з пп.7.3.2 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [1], а тому є не тільки доцільним, але й обов'язковим. Окрім цього, оскільки балансова вартість валюти, як правило, є більшою за величину витрат, обчислених за курсом НБУ на дату отримання товару, то коригування валових витрат після здійснення оплати за товар іноземному постачальникові, дає змогу зменшити оподатковуваний прибуток підприємства.

У бухгалтерському обліку різниця між балансовою вартістю іноземної валюти та вартістю одержаних товарів за курсом НБУ на дату їх оприбуткування (різниця між курсом Міжбанківської валютної біржі та курсом НБУ) визнається витратами. У зв'язку з відсутністю визначення поняття балансової вартості товарів у податковому законодавстві, вона визначається згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та дорівнює первісній вартості придбаних товарів [5]. Така вартість використовується при розрахунку приросту (убутку) товарів згідно з п.5.9 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [1].

При здійсненні попередньої оплати в іноземній валюті за товари, вони оприбутковуються за курсом НБУ на дату сплати авансу. Датою визнання валових доходів, згідно з податковим законодавством, є дата першої події: отримання оплати або відвантаження товару.

Доходи, отримані (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, перераховуються в гривні за офіційним валютним курсом Національного банку України, що діяв на дату отримання (нарахування) таких доходів, і не підлягають перерахуванню у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного періоду. Аналогічно визначається балансова вартість валюти, що надійшла у вигляді авансу. Відмінності у датах визнання доходів та умови обчислення курсових різниць при експорті товарів ілюструє табл. 2.

Табл. 2. Особливості бухгалтерського обліку та податкового законодавства щодо експорту товарів

Об'єкти обліку	У бухгалтерському обліку		Згідно з податковим законодавством	
	Визнання доходами	Обчислення курсових різниць при зміні валютного курсу	Визнання валовими доходами	Обчислення курсових різниць при зміні валютного курсу
Попередня оплата за товари від іноземних покупців	–	–	+	–
Відвантаження товарів іноземним покупцям	+	+	+	–

У бухгалтерському обліку одержані суми попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг) не визнаються доходом [6].

При наступному відвантаженні товарів покупцю дохід визнається виходячи з курсу НБУ, що діяв на дату отримання авансу в іноземній валюті. У такому випадку суми доходу в бухгалтерському обліку та валового доходу згідно з податковим законодавством будуть збігатися. Відрізнятимуться лише терміни визнання доходів.

Зазначимо також, якщо іноземна валюта залишається на рахунку підприємства, то:

- в бухгалтерському обліку залишок валюти на кінець місяця (на дату балансу) перераховується за курсом НБУ та визначається курсова різниця;
- згідно з податковим законодавством, залишок валюти на кінець звітного періоду (кварталу) вважається умовно проданим, причому "умовні" валові витрати дорівнюють балансовій вартості валюти на момент її надходження, або першого дня місяця, якщо валюта надійшла на рахунок в банку до початку поточного місяця, а "умовні" валові доходи – вартості валюти за курсом НБУ на останній день періоду.

Висновки. Таким чином, при обліку зовнішньоекономічних операцій існують значні розбіжності між термінами визнання, сумами нарахованих доходів та витрат згідно з вимогами положень (стандартів) бухгалтерського обліку та податкового законодавства. Відсутність чітких норм законодавства з деяких питань провокує неоднозначне їх трактування, що може призвести до непорозумінь підприємства з контролюючими органами. Згадане зумовлює розбіжності між величинами оподаткованого прибутку та фінансового результату діяльності підприємств, підвищує трудомісткість праці бухгалтерів та вимагає, в перспективі, внесення змін до нормативно-правових актів для наближення вимог податкового законодавства та положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Література

1. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.1997 р. за № 283/97-ВР, зі змінами та доповненнями.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318, зі змінами та доповненнями.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193, зі змінами та доповненнями.

4. Лист ДПАУ № 4807/6/11-1116 від 27.05.2005 р. "До листа Європейської Бізнес Асоціації від 28.04.2005 N 92/2005/п".

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246, зі змінами і доповненнями.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290, зі змінами і доповненнями.

7. Ветров А.В. Соперничество или партнерство! Внешнеэкономическая экспансия капитала. – М.: Мысль, 1990 г.

8. Воронов С.В., Хохлов Е.Н. Как заключать международные торговые контракты. – К.: МККУ, 1992 г.

9. Долгов С.И., Покровский А.И. Выход на внешний рынок: цикл процедур и выбор стратегии. – Пермь: Кн. изд-во, 1991 г.

10. Как продать ваш товар на внешнем рынке. Справочник (отв. ред. Ю.А. Савинов). – М.: Мысль, 1990 г., 364 с.

11. Козик В.В., Панкова Л.А., Карп'як Я.С., Григор'єв О.Ю., Босак А.О. Зовнішньо-економічні операції і контракти: Навч. посібник. – К.: ЦНЛ, 2004-608 с.

12. Ткаченко Н., Доктор А. Договор (контракт) купли-продажі во внешнеэкономической деятельности// Предпринимательство, хозяйство и право, 1996 г., № 4, С. 12-19.

УДК 336.1:352+336.14

Ст. викл. Т.О. Смірнова; доц. О.Й. Вівчар,
канд. екон. наук – НУ "Львівська політехніка"

ФІНАНСОВИЙ МЕХАНІЗМ МІЖБЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН ЯК ЧИННИК МАКРОЕКОНОМІЧНОЇ СТАБІЛІЗАЦІЇ ТА СТИМУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІЧНОГО ЗРОСТАННЯ

Запроваджено окремий фінансовий механізм міжбюджетних відносин, який забезпечить систематизоване бачення внутрішніх проблем бюджетної системи та впорядкування процесу міжбюджетного регулювання і сприятиме досягненню стану макроекономічної стабілізації та стимулювання економічного зростання

*Senior teacher T.O. Smirnova; assoc. prof. O.Yo. Vivchar –
NU "L'viv's'ka Politekhnik"*

Financial mechanism of interbudgetary relations as factor of macroeconomic stabilizing and stimulation of economy growing

The separate financial is inculcated mechanism of interbudgetary relations, which will provide the systematized seeing of internal problems of the budgetary system and equipment modern with amenities of process of the interbudgetary adjusting and will be instrumental in achievement of the state of macroeconomic stabilization and stimulation of the economy growing

Постановка проблеми. Питання, пов'язані зі стабілізацією нашої економіки, повинні розв'язуватись із урахуванням діючих фінансових механізмів, одним з яких є механізм міжбюджетних відносин. Перед тим, як визначити вплив міжбюджетних відносин на збільшення масштабів сукупного виробництва і споживання в країні, покажемо особливості механізму їх функціонування.

Механізм міжбюджетних відносин є певною системою принципів, інструментів та методів управління господарськими зв'язками, в які вступають суб'єкти цих відносин. До структури такої системи входять три блоки: