

УДК 637.53.67:55

Небильцова В.М.

доцент кафедри «Облік і аудит»

Національного університету харчових технологій

Дьякова Н.І.

студентка

Національного університету харчових технологій

АНАЛІЗ ТА ОБЛІК ЕКСПОРТУ ЦУКРУ ПІДПРИЄМСТВАМИ ЦУКРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ УКРАЇНИ

ANALYSIS AND ACCOUNTING OF SUGAR EXPORTS BY ENTERPRISES OF SUGAR INDUSTRY OF UKRAINE

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто різні погляди на сутність понять «зовнішньоекономічна діяльність» та «експорт» згідно з чинним законодавством і з наукової точки зору. Наведено перелік основних видів мита, що застосовуються в Україні. Охарактеризовано дані Балансу цукру та його залишків на внутрішньому ринку за 2010–2016 рр. Побудовано графік співвідношення експорту та відповідних залишків цукру на внутрішньому ринку. Наведено типові проведення для відображення в бухгалтерському обліку експортних операцій із продажу цукру з теоретичної та практичної сторін.

Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність, імпорт, експорт, мито, експортні операції, цукрова промисловість.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены различные взгляды на сущность понятий «внешнеэкономическая деятельность» и «экспорт» в соответствии с действующим законодательством и с научной точки зрения. Приведен перечень основных видов пошлин, применяемых в Украине. Охарактеризованы данные Баланса сахара и его остатков на внутреннем рынке за 2010–2016 гг. Построен график соотношения экспорта и соответствующих остатков сахара на внутреннем рынке. Приведены типовые проводки для отражения в бухгалтерском учете экспортных операций по продаже сахара с теоретической и практической сторон.

Ключевые слова: внешнеэкономическая деятельность, импорт, экспорт, пошлина, экспортные операции, сахарная промышленность.

ANNOTATION

In the article examined different views on the nature of the term «foreign trade activity» and in particular «export», as under current legislation, as well as from a scientific point of view. In research presented the list of basic customs duties, which used in Ukraine. Described the Balance data and remnants of sugar in the domestic market for 2010-2016 marketing years. Built the Graph of exports ratio and remnants of sugar in the domestic market. Moreover, presented the typical transactions for reflection of sugar exports in the accounting from the theoretical and practical side.

Keywords: foreign trade, import, export, customs, export operations, the sugar industry.

Постановка проблеми. У ринкових умовах одним із важливих напрямів зростання економіки України є активізація зовнішньоекономічної діяльності. Нарощення експортного потенціалу вітчизняними підприємствами, формування оптимальної структури експорту та імпорту, розширення міжнародних зв'язків – усе це слугує запорукою поборення кризових явищ як у цілому в економіці України, так і в окремих її галузях.

Цукрове виробництво є одним із пріоритетних напрямів агропромислового комплексу

України. Цукор українських виробників задовольняє в повному обсязі внутрішні потреби населення, а також є конкурентоспроможним на світовому ринку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значеній проблематиці присвячено праці таких вітчизняних авторів, як: Ю.Д. Малярвський, Л.О. Кадуріна, М.С. Стрельнікова, П.М. Грицюк, О.В. Прокопенко, І.А. Волкова, Н.М. Туріна, Ю.Г. Козак та ін.

Передусім необхідно з'ясувати сутність зовнішньоекономічної діяльності. У Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» під поняттям «зовнішньоекономічна діяльність» розглядають діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, яка побудована на взаємовідносинах між ними та має місце як на території України, так і за її межами [1].

Також існує значна кількість авторських визначень поняття «зовнішньоекономічна діяльність», які відрізняються від наведених вище. І.А. Волкова, М.В. Реслер, О.Ю. Калініна під зовнішньоекономічною діяльністю розглядають сукупність виробничо-господарських, організаційно-економічних та комерційних функцій, які забезпечують обмін продукцією в матеріально-речовій формі та мають місце як на території України, так і за її межами [2, с. 7].

Наомість Ю.Г. Козак, Н.С. Логвинова та М.А. Заєць у своїх працях схиляються до думки, що зовнішньоекономічна діяльність являє собою багатовимірну цілісну систему господарювання і включає в себе дві основні підсистеми: зовнішньо-торгівельну діяльність та міжнародну виробничо-інвестиційну діяльність [3, с. 8–9].

Д.М. Стеченко зазначає, що зовнішньоекономічна діяльність – це розвиток економічних відносин між країнами, що здійснюють зовнішню торгівлю, міграцію капіталів та робочої сили; міжнародні науково-технічні та виробничі зв'язки; спільне освоєння повітряного та космічного простору, Світового океану; охорону навколишнього середовища, виконання програм тощо [4].

Досліджуючи питання економічної сутності поняття «зовнішньоекономічна діяльність», ми

схиляємося більше до думки таких вітчизняних науковців, як Л.О. Кадуріна і М.С. Стрельнікова, які під зовнішньоекономічною діяльністю розглядають безпосередньо сам процес реалізації зовнішньоекономічних зв'язків. І зазначають, що до основних їх форм належать торгівля, спільне підприємництво, надання послуг та співробітництво [5, с. 8]. На нашу думку, це визначення найбільш чітко характеризує процес зовнішньоекономічної діяльності з точки зору бухгалтерського обліку.

Поряд із цим важливим є розуміння сутності поняття «експорт». Як слово іншомовного походження експорт – це вивіз за межі країни товарів для реалізації їх на зовнішньому ринку або кількість та вартість вивезених за кордон товарів [6, с. 192].

Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», експорт (експорт товарів) – це продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів [1].

Згідно з Митним кодексом України, експорт визначають як митний режим остаточного вивезення, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення [7].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Питанню відображення експортних операцій в обліку присвячені праці багатьох економістів, однак обрана проблематика може розглядатися з різних точок зору, зокрема й як експорт продукції окремих галузей. У даному разі це експорт продукції цукрових підприємств.

Мета статті полягає у розкритті економічної сутності зовнішньоекономічної діяльності цукрових підприємств, зокрема експортних операцій.

Виклад основного матеріалу дослідження. С.М. Валявський зазначає, що національні економічні інтереси зовнішньоекономічної діяльності порівняно зі світовими мають як спільні, так і специфічні механізми реалізації. На світовому ринку цукру пріоритетними у реалізації інтересів є такі інструменти торговельної політики, як ставки мита, встановлення мінімальної ціни та квоти [8].

Нині в Україні застосовуються такі види мита:

1. Ввізне мито – встановлюється на товари, що ввозяться на митну територію України.

2. Вивізне мито – встановлюється законом на українські товари, що вивозяться за межі митної території України.

3. Сезонне мито – нараховується на окремі товари сезонного характеру і встановлюється на строк не менше 60 та не більше 120 послідовних календарних днів.

4. Особливі види мита:

- спеціальне мито встановлюється:
 - як засіб захисту національного товаровиробника, якщо товари ввозяться на митну територію України в обсягах та/або за таких умов, що їх ввезення заподіює або створює загрозу заподіяння значної шкоди національному товаровиробнику відповідно до Закону України «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну»;

- як заходи у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів та економічних угруповань, які обмежують реалізацію законних прав та інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України [7];

- антидемпінгове мито – особливий вид мита, що справляється у разі ввезення на митну територію країни імпорту товару, який є об'єктом застосування антидемпінгових заходів (попередніх або остаточних) [9];

- компенсаційне мито – особливий вид мита, що справляється у разі ввезення на митну територію України товару, що є об'єктом застосування компенсаційних заходів (попередніх або остаточних) [10];

- додатковий імпорتنний збір – встановлюється законом відповідно до ст. XII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 р. та Домовленості про положення ГАТТ-1994 щодо платіжного балансу у разі значного погіршення стану платіжного балансу або істотного скорочення золотовалютних резервів, або досягнення ними мінімального розміру для забезпечення рівноваги платіжного балансу та збільшення розміру золотовалютних резервів [7].

На сьогоднішній день в Україні під час експорту цукру та продуктів його побічного виробництва вивізне мито не сплачується. Однак згідно з чинним законодавством, кожного року Кабінет Міністрів України встановлює мінімальну ціну на цукровий буряк (основна сировина для виробництва цукру більшості підприємств України) та цукор білий за 1 т для внутрішніх поставок на маркетинговий рік (далі – МР). І, відповідно, дана ціна й є мінімально допустимою для поставок за кордон.

Мінімальні ціни на цукор визначені на підставі розрахунків Інституту біоенергетичних культур і цукрових буряків НААН України та Державної наукової установи «Український науково-дослідний інститут цукрової промисловості» виходячи із собівартості виробництва та мінімально необхідного рівня рентабельності продукції.

Для забезпечення продовольчої безпеки України, а також для сприяння покращенню господарської діяльності підприємств, що дасть змогу забезпечити їх мінімально необхідними обіговими коштами для здійснення розрахунків із державою та зберегти потенціал галузі, за пропозицією Міністерства економічного розвитку щороку встановлюється величина квоти «А».

Квота «А» – це максимальна кількість цукру для поставок на внутрішній ринок [11].

Розподіл між суб'єктами господарювання обсягів виробництва та поставок цукру квоти «А» на внутрішній ринок відбувається на конкурсній основі по цукрових підприємствах України.

Динаміка зміни квот та цін на цукор білий за 1 т наведено в табл. 1

Таблиця 1
Динаміка зміни квот та цін на цукор

МР	Квота «А», тис. т	Ціна за 1 т без урахування ПДВ, грн.
01.09.2010-01.09.2011	1892	4250,00
01.09.2011-01.09.2012	1860	4250,00
01.09.2012-01.09.2013	1833	4083,33
01.09.2013-01.09.2014	1826	4677,69
01.09.2014-01.09.2015	1811	4722,68
01.09.2015-01.09.2016	1720	6454,73
01.09.2016-01.09.2017	1670	9078,87

Джерело: складено авторами на основі постанов Кабінету Міністрів за 2010–2016 рр.

Для кращого розуміння сучасного стану цукрової галузі та рівня її зовнішньоекономічної діяльності необхідно розглянути Баланс цукру в динаміці за 2010–2016 маркетингові роки [12] (табл. 2) та динаміку залишків цукру на внутрішньому ринку за відповідний період (табл. 3).

За даними табл. 3 побудовано графік співвідношення експорту та залишків цукру на внутрішньому ринку (рис. 1).

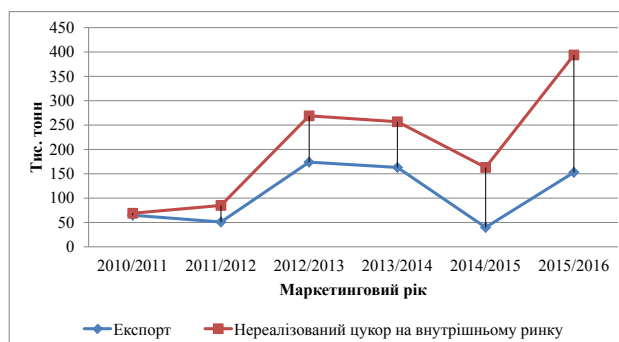


Рис. 1. Графік співвідношення експорту та залишків цукру на внутрішньому ринку за 2010–2016 маркетингові роки

На світовому ринку цукру, за даними Продовольчої та сільськогосподарської організації ООН, цукор виробляють 100 країн світу і, відповідно, майже 80% – із цукрової тростини і 20% – із цукрових буряків. Вплив України на світовий ринок цукру є незначним. Її частка у загальносвітовому виробництві становить 1,2% [13].

Основним ринком збуту для українського цукру в 2016 р. є Румунія, в яку вже було поставлено близько 34% експортованого цукру (10,32 млн. дол.). Друге місце за обсягами експорту посідає Казахстан (33,84%), куди було продано цукру на 10,25 млн. дол. (у т. ч. на 2,58 млн. дол. у червні). Третє місце за обсягами експорту посідає Азербайджан, який змістив на цій позиції Молдову, – 2,39 млн. грн., або 7,88% сумарного експорту за цей період. У червні в цю країну було продано цукру на 1,3 млн. грн. [14].

Таблиця 2
Баланс цукру (включаючи основні цукромісткі продукти, у перерахунку на цукор)

Показники	МР					
	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016
Вироблено цукру, тис. т	1805	2586	2143	1263	2053	1459
- із цукрового буряку, тис. т	1546	2327	2143	1263	2053	1459
- із тростинного сирцю, тис. т	259	259	0	0	0	0
Зміна запасів на кінець року, тис. т	32	743	161	-680	331	-463
Всього цукру власного виробництва на ринку, тис. т	1773	1843	1982	1943	1722	1922
Імпорт*, тис. т	90	48	10	11	7	4
Всього ресурсів, тис. т	1863	1891	1992	1954	1729	1926

*Без урахування імпортової цукрової сировини, що використана для виробництва цукру

Таблиця 3

МР	Цукор власного виробництва на ринку, тис. т	Фонд споживання, тис. т	Різниця між пропозицією та попитом на внутрішньому ринку, тис. т	Експортовано, тис. т	Нереалізований цукор на ринку, тис. т
2010/2011	1773	1704	69	65	4
2011/2012	1843	1758	85	51	34
2012/2013	1982	1713	269	174	95
2013/2014	1943	1686	257	163	94
2014/2015	1722	1559	163	40	123
2015/2016	1922	1528	394	153	241

Українські цукрові підприємства постачають також за кордон жом та мелясу.

Найбільшими експортерами цукру в Україні за 2015/2016 МР були: ПрАТ «Продовольча компанія «Поділля» (21,20 тис. т; \$10,3 млн.); ТОВ «Агрофірма «ім. Довженка» ВП «Яреськівський цукровий завод» (16,81 тис. т; \$7,68 млн.); ТОВ «Новооржицький цукровий завод» (5,75 тис. т; \$ 2,67 млн.); ТОВ «Хмільницьке» ВП «Жданівський цукровий завод» (5,72 тис. т; \$ 2,78 млн.); ТзОВ «Радехівський цукор» (5,35 тис. т; \$ 2,59 млн.) (рис. 2).

Важливо зазначити, що у цукрових підприємств є певні труднощі, які стримують розвиток галузі та нарощування обсягів поставок за кордон. Передусім це значне подорожчання енергоносіїв, оскільки цукрове виробництво потребує великих енерговитрат, а також необхідність підвищення якості продукції та розширення її асортименту.

Здійснення експортних операцій, як з юридичної точки зору, так і фінансової потребує подання до митних органів певних документів

для їх оформлення, це: контракт та додатки до нього, акредитація в митних органах, інвойс та його переклад українською мовою, ван-

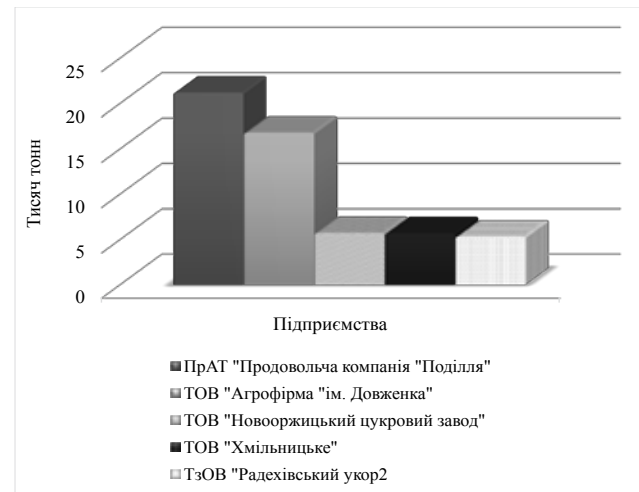


Рис. 2. Найбільші експортери цукру в Україні за 2015/2016 маркетинговий рік

Таблиця 4

Типові господарські операції з продажу продукції нерезиденту

Дата	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума
10.04.2016	Сплачено авансом суму митного збору	377	311	2000,00
15.04.2016	Оформлено вантажно-митну декларацію на вивезення цукру власного виробництва іноземному покупцю (курс 25,65 грн.)	362	701	\$10 300
				264 195,00
15.04.2016	Відображено собівартість продукції	901	261	192472,00
15.04.2016	Нараховано суму митного збору 0,5% (264195,00x0,5%)	93	377	1320,98
20.04.2016	Отримано кошти від нерезидента на розподільчий рахунок (курс 26,00 грн.)	314	362	\$10 300
				267 800,00
20.04.2016	Відображено курсову різницю [(26,00-25,65)*10300]	362	714	3605,00
20.04.2016	Передано 65% іноземної валюти на продаж (10300x65% x26,00)	334	314	\$6695
				174 070,00
20.04.2016	Зараховано 35% іноземної валюти на валютний рахунок (10300x35% x26,00)	312	314	\$3605
				93 730,00
21.04.2016	Відображено комісію банку за продаж іноземної валюти (6695x26,20x0,2%)	92	685	350,82
21.04.2016	Отримано кошти від продажу іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку за курсом 26,20 грн. за вирахування комісії банку	311	711	175 058,18
21.04.2016	Відображено собівартість проданої валюти	942	334	174 070,00
30.04.2016	Списано на фінансовий результат доходи та витрати	701	791	264 195,00
		711	791	175 058,18
		714	791	3 605,00
		791	901	192 472,00
		791	92	350,82
		791	93	1 320,98
30.04.2016	Нараховано податок на прибуток (18%)	98	641	13 435,99
30.04.2016	Списано на фінансовий результат суму нарахованого податку на прибуток	791	98	13 435,99
30.04.2016	Визначено фінансовий результат	791	441	61 208,40

тажно-митна декларація, платіжне доручення (митні платежі), документи, що підтверджують вартість продукції, довідка декларування валютних цінностей, сертифікат походження, виписка з банку (якщо була передоплата), транспортна накладна CMR, Carnet TIR (книжка МДП), паспорт водія, свідоцтво на право міжнародних перевезень, технічний паспорт транспортного засобу, дані про компанію-перевізника, інші документи на вимогу митних органів.

Валютою розрахунків може бути будь-яка вільно конвертована валюта, погоджена сторонами під час підписання зовнішньоекономічного контракту.

Згідно з Класифікатором іноземних валют, вільно конвертованими валютами, які широко використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями та продаються на головних валютних ринках світу і дозволені для здійснення інвестицій в Україну, є: австралійські долари, датські крони, долари США, англійські фунти стерлінгів, ісландські крони, норвезькі крони, канадські долари, шведські крони, швейцарські франки, японські єни, євро [15].

Для відображення господарських операцій в іноземній валюті всі записи ведуть у вигляді дробу, у чисельнику вказується сума у валюті здійснення операції, а у знаменнику – її еквівалент у національній грошовій одиниці України – гривні.

Стосовно порядку відображення валютних операцій у бухгалтерському обліку, то вони регулюються П(С)БО 21 «Курсові різниці». Важливо зазначити, що, відповідно до п. 8 П(С)БО 21, під час визначення курсових різниць на дату здійснення господарської операції застосовується валютний курс на початок дня для здійснення операції [16, с. 149].

На рахунках бухгалтерського обліку, експортні операції з продажу цукру будуть відображені типовими проведеннями (табл. 4).

Висновки. Ведення зовнішньоекономічної діяльності підприємствами цукрової галузі сприяє зміцненню економічного положення України у світі, залученню іноземної валюти всередину країни, підвищенню рівня життя населення та, як наслідок, для самого підприємства є запорукою отримання прибутків.

Українські цукрові підприємства мають значний потенціал для нарощення обсягів поставок за кордон, однак це потребує спільних зусиль на всіх управлінських рівнях – державному, галузевому та рівні підприємства.

Подальші дослідження полягатимуть у комплексному вивченні особливостей проведення аудиту зовнішньоекономічної діяльності цукрових підприємств України та, відповідно, у розробці алгоритму його проведення.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про Зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 № 959-XII [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.
2. Волкова І.А. Облік зовнішньоекономічної діяльності : [навч. посіб.] / І.А. Волкова, М.В. Реслер, О.Ю. Калініна. – Київ : Центр учбової літератури – 2011. С. 304.
3. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств : [навч. посіб.] / Ю.Г. Козак, Н.С. Логвінова, М.А. Заєць [та ін.] ; 4-е вид., перероб. та доп. – К. : Освіта України, 2012. – 272 с.
4. Стеченко Д.М. Державне регулювання економіки : [навч. посіб.] / Д.М. Стеченко ; 3-тє вид., випр. – К., 2006. – 262 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://library.if.ua/book/72/5276.html>.
5. Кадуріна Л.О. Облік зовнішньоекономічної діяльності на підприємствах України: теорія, практика, рекомендації : [навч. посіб.] / Л.О. Кадуріна, М.С. Стрельнікова. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 606 с.
6. Словник іншомовних слів / Уклад. С.М. Морозов, Л.М. Шкаралупа. – К. : Наук. думка, 2000. – 680 с.
7. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
8. Валявський С.М. Конкурентоспроможність підприємств цукрової промисловості: проблеми активізації зовнішньоекономічної діяльності підприємств в ринкових умовах / С.М. Валявський, В.М. Стиценко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4643>.
9. Закон України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/330-14>.
10. Закон України «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту» від 22.12.1998 № 331-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/331-14>.
11. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 № 1629-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/758-14>.
12. Статистичний збірник «Баланси та споживання основних продуктів харчування населенням України» за 2015 рік / Державна служба статистики України, 2016. – С. 38 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm.
13. Маслак О. Цукрові прогнози – 2015 / О. Маслак // Економічний гектар. – 2015. – № 19(314) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.agro-business.com.ua/ekonomichni-gektar/3825-tsukrovi-prognozy-2015.html>.
14. Експорт цукру зменшився на 8,7% // Новини АПК [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://agroconf.org/content/eksport-cukru-zmenshivsya-na-87>.
15. Постанова Правління Національного банку України «Про затвердження Класифікатора іноземних валют» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0521500-98>.
16. Водоп'янова О. Придбання та продаж валюти / О. Водоп'янова // Дебет-Кредит. – 2016. – № 37. – С. 146–149.