

УДК 657:004(075)

ОБ ОСОБЕННОСТЯХ ПРЕПОДАВАНИЯ «УЧЕТА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ» СТУДЕНТАМ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СПЕЦИАЛЬНОСТЕЙ*Бочарова А.Л.*

Раскрыто значение учебной дисциплины «Учет внешнеэкономической деятельности» в процессе подготовки студентов экономических специальностей. Дана оценка литературных источников, выделены основополагающие правила учета внешнеэкономической деятельности предприятий.

Ключевые слова: внешнеэкономическая деятельность, операции в иностранной валюте, валютный курс, курсовая разница, монетарная статья, немонетарная статья, балансовая стоимость иностранной валюты.

На современном этапе экономического развития Украины, благодаря мировым интеграционным процессам, широкое развитие получает внешнеэкономическая деятельность предприятий (ВЭД). Специфика осуществления этого вида деятельности влияет на учет.

Цель настоящей статьи состоит в выделении основных правил учета ВЭД, представляющих собой основу для отражения внешнеэкономических операций в бухгалтерском и налоговом учете.

Несомненно, правильным является преподавание дисциплины «Учет внешнеэкономической деятельности» на последнем курсе обучения студентов в высшем учебном заведении. К этому времени, имея достаточную теоретическую базу, студенты, как правило, готовы к изучению учета ВЭД предприятий.

Фундаментом методического обеспечения процесса обучения считаются учебники. По данной дисциплине наиболее полным систематизированным изданием является учебник под редакцией Ф.Ф. Бутынца [4]. В нем нашли обобщение методические рекомендации, нормативные документы и публикации по вопросам организации и ведения ВЭД. В отличие от предыдущего издания, в последнем предпринята увязка бухгалтерского и налогового учета ВЭД. Вместе с тем, материал дисциплины подается автором, как нечто незыблемое и точное. Такой подход нельзя считать полностью оправданным.

Изучаемая дисциплина тесно связана с действующим законодательством. Научить студента экономических специальностей мыслить и работать, опираясь не столько на учебное пособие, а прежде всего на закон - одна из первоочередных задач высшей школы. Подготовленный специалист учета должен свободно пользоваться законодательной базой как общеправового так и налогово-учетного характера. В этой связи, необходимо отметить полезность использования при обучении студентов учету ВЭД методического сборника издательского дома «Фактор» и практического руководства ООО «Баланс- Клуб» [5, 6]. Эти издания выгодно отличаются от учебника. В них не только излагаются основы бухгалтерского и налогового учета ВЭД, но и выполнено законодательное обоснование со ссылкой на ту или иную статью закона. Практика преподавания дисциплины показывает, что работа с законами вызывает у студентов наибольшие трудности, даже можно сказать, нежелание анализировать содержание законодательных статей и последствий их применения. Поэтому систематизированный подход к использованию законодательной базы в современном бухгалтерском и налоговом учете крайне необходим.

На первых занятиях при изложении общетеоретических основ дисциплины, наряду с определением предмета, объектов и субъектов ВЭД, особое внимание следует уделить основополагающим правилам бухгалтерского и налогового учета ВЭД (табл. 1).

Обобщение правил, на наш взгляд, является одним из ключевых приемов при систематизации изучаемого материала. Их выделение дает возможность лучше запомнить различия в подходе к учету ВЭД в бухгалтерском и налоговом учете. И, что является самым главным, знание правил создает возможность их применения в зависимости от любой сложившейся практической ситуации.

Основополагающие правила бухгалтерского и налогового ВЭД предприятий

Бухгалтерский учет	Понятие, обоснование	Налоговый учет
П(С)БУ 21 «Влияние изменений валютных курсов» [3]	Нормативный документ	Закон Украины "О налогообложении прибыли предприятий" [1], Закон Украины о налоге на добавленную стоимость [2].
Предоставление пользователям для принятия решений полной, правдивой и непредвзятой информации о финансовом положении, результатах деятельности и движении денежных средств предприятия	Цель	Полнота исчисления и своевременность уплаты налогов
Активы, обязательства, капитал, внешнеэкономические операции в иностранной валюте.	Объект учета	Валовые доходы, валовые расходы, налоговые обязательства, налоговый кредит.
Путем перевода с использованием валютного курса НБУ на основе принципа монетарности статей на дату операции и дату отчетности.	Оценка	<i>Валовых доходов при продаже иностранной валюты</i> - по сумме гривен полученных от продажи; <i>Валовых доходов по экспортным операциям</i> -путем перевода с использованием валютного курса НБУ по правилу первого события; <i>Валовых расходов</i> -по балансовой стоимости иностранной валюты.

Различие правил учета обеспечивается, в первую очередь, разной законодательной базой, различными целями бухгалтерского и налогового учета и, как следствие, разными объектами учета и оценкой.

И так, внимание студентов на отличиях в бухгалтерском и налоговом учете внешнеэкономических операций следует заострить уже на первом занятии.

Далее при изучении основной тематики дисциплины, наряду с подачей теоретического лекционного материала, следует предусмотреть решение ситуационных задач. Более того, процесс решения должен осуществляться параллельно в бухгалтерском и налоговом учете.

Такой подход к решению практических задач также предусмотрен в последнем издании рекомендуемого студентам учебника по учету ВЭД под редакцией Ф. Ф. Бутынца [4]. Решение каждой практической задачи предлагается в Журнале регистрации хозяйственных операций (табл.2). При этом форма Журнала отличается от общепринятой, она дополнена позициями налогового учета (валовыми доходами и валовыми расходами).

Таблица 2

Общепринятый макет Журнала регистрации хозяйственных операций

№ п/п	Дата	Первичные документы и содержание хозяйственной операции	Сумма		Корреспонденция счетов		Налоговые расчеты	
			ин.валюта	грн.	Дт	Кт	ВД	ВР
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Вместе с тем, эта форма Журнала регистрации хозяйственных операций не предусматривает ряд таких важных условий:

а) для бухгалтерского учета — валютный курс, по которому выполняется оценка операций, выраженных в иностранной валюте и рассчитываются курсовые разницы, вызванные его изменением;

б) для налогового учета — балансовую стоимость иностранной валюты, которая ложится в основу определения валовых расходов предприятия.

Макет Журнала необходимо составить так, что бы в нем не только визуальными были выделены бухгалтерский и налоговый учет, но и показатели лежащие в их основе: валютный курс НБУ и балансовая стоимость иностранной валюты (табл. 3).

Таблица 3

Предлагаемый макет Журнала регистрации хозяйственных операций

№ п/п	Дата	Первичные документы и содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет				Налоговый учет					
			Курс НБУ	Сумма		Корреспонденция счетов		ВД	ВР	Балансовая стоимость валюты		
				ин. валюта	грн.	Д-т	К-т			сальдо	приход	расход
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Благодаря измененной форме журнала, по данным графы 4 наглядно можно проследить за колебаниями валютного курса. Это, в свою очередь, способствует упрощению восприятия изучаемого материала студентами. В графах 11-13 удобно организовать учет формирования и использования балансовой стоимости иностранной валюты. Как отмечалось выше, данное понятие не используется в бухгалтерском учете, а в целях налогового применяется в зависимости от метода: идентифицированной или средневзвешенной оценки. Использование методов оценки балансовой стоимости иностранной валюты необходимо при ее выбытии. Формирование же балансовой стоимости зависит от способа поступления иностранной валюты (п.п. 7.3.1, 7.3.3, 7.3.4 Закона о налоге на прибыль). И, хотя, в настоящее время налоговым законодательством не предусмотрено четких рекомендаций относительно расчета балансовой стоимости иностранной валюты при ее выбытии, становится очевидной необходимость трехпозиционного расчета, включающего балансовую стоимость остатка валюты, балансовую стоимость поступлений и расчетную балансовую стоимость выбытия валюты.

ВЫВОДЫ

Таким образом, преподавание учета внешнеэкономической деятельности предприятий должно осуществляться с позиций как бухгалтерского, так и налогового учета. При этом четко необходимо разграничить правила каждого вида учета и предусмотреть их наглядное применение в ходе решения практических ситуационных задач. В конечном итоге, такой подход должен обеспечить большую доступность в понимании сложного к восприятию студентами материала.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий» от 28.12.94г. 334/94 ВР (в редакции Закона Украины от 22.05.97г. №283/97-ВР), с изменениями и дополнениями// Бухгалтерия.- 2007.- №30-31. -С.-9-75.
2. Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 03.04.97г. 168/97 ВР, с изменениями и дополнениями // Бухгалтерия.- 2007.- №30-31. -С.76-115.
3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 21 «Влияние изменений валютных курсов», утв. Приказом МФУ от 10.08. 2000г. № 193, с изменениями и дополнениями
4. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»/За ред. Проф. Ф.Ф. Бутинця.- 3-те вид., доп. і перероб.- Житомир: ПП «Рута», 2006.-388с.
5. Войтенко Т. ЗЕД: бухгалтерський і податковий облік у подробицях. - К.: -Фактор, 2007. -400с.
6. Абрамцова Т., Авер'янова С., Богданов В. Практическое руководство «Внеэкономическая деятельность» серии «Библиотека «Баланс». - Баланс-клуб, 2006.-177с.