

УДК 657:339.564

Я.О. ІЗМАЙЛОВ, канд. економ. наук, доц.
КЕІ ДВНЗ «Криворізький національний університет»

ЕКСПОРТНІ ОПЕРАЦІЇ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

Розглянуто відображення експортних операцій в системі обліку на підприємствах України на етапі євроконвергенції національних регламентів бухгалтерського обліку, тобто приведення їх у відповідність з Директивою Ради 2013/34/ ЄС. Охарактеризовано особливості і проблеми обліку відповідних операцій та їх вплив на формування доходів та фінансових результатів підприємств-експортерів. Уточнено теоретичні засади побудови системи бухгалтерського обліку експортних операцій з огляду на те, що сума доходу в іноземній валюті визначається шляхом перерахунку в гривні з використанням валютного курсу, який діє на дату здійснення операцій і не перераховується надалі у зв'язку зі зміною валютного курсу. Розроблено і викладено чітко визначений порядок обліку курсових різниць від експортної діяльності на умовах передоплати та відстрочення оплати для підприємств, що є резидентами України, встановлення моменту визнання доходів і витрат від здійснення експортних операцій. Запропоновано кореспонденцію рахунків з обліку експортних операцій на підприємствах України для випадків, коли першою подією є отримання оплати за експортну поставку та коли першою подією є відвантаження товару на експорт. Визначено напрями підвищення достовірності, прозорості та аналітичної спрямованості облікової інформації про експортні операції з урахуванням міжнародної практики та національних особливостей їх здійснення.

Ключові слова: облік, експорт, іноземна валюта, курсові різниці, попередня оплата, наступна оплата.

Проблема та її зв'язок з науковими та практичними завданнями. Світова економіка поступово перетворюється в єдиний ринок товарів, послуг, капіталів, робочої сили і знань. Це, зважаючи на євроінтеграційний вибір України, сприяє підвищенню вимог до обліку міжнародних операцій українських товаровиробників, серед яких важливе місце належить експортній діяльності. Бухгалтерський облік експортних операцій потребує не лише дотримання визнаних в Україні міжнародних принципів і методів ведення цієї ланки обліку, що дозволяє відображати й узагальнювати облікові дані про зовнішньоекономічну діяльність національних суб'єктів господарювання. При веденні обліку експортних операцій актуальним і своєчасним є створення якісної та узгодженої системи корисної інформації аналітичного характеру для управління підприємством.

Порядок обліку експортних операцій в Україні викликає певні труднощі через постійно змінювану нормативно-інструктивну базу. Наявність спірних питань обліку експортних операцій та їх недостатня методологічна розробленість породжують деяку неоднозначність у практиці ведення обліку розрахунків за експортні поставки, що зумовлює значущість та вказує на необхідність удосконалення методичних засад обліку господарських операцій, що пов'язані з експортом.

Аналіз досліджень та публікацій. Методологія обліку експортних операцій входить до кола наукових інтересів багатьох вітчизняних і закордонних дослідників. Найбільш докладна інформація про облік експортних операцій підприємств знайшла відображення в наукових роботах вітчизняних авторів І.А.Бланка, Ф.Ф.Бутинця, Т.Войтенко, С.Ф.Голова, З.В.Задорожного, В.М.Костюченко, Я.Д.Крупки, В.М.Пархоменко, І.М.Павлюка, А.А.Пересади, В.В.Сопка, Н.М.Ткаченка, В.Г.Федоренка, М.Г.Чумаченка, а також закордонних дослідників Х.Андерсона, Г.Александера, С.Барнеса, Дж.Бейлі, Г.Бірмана, Г.Велша, Б.Нідлза, П.І.Камишанова, Р. Каплана, Д.Колдуелла, М.Фрідмана, Р.Холта, У.Шарпа, С.Шмідта, Д.Шорта та ін. З огляду літературних джерел [1; 2; 3; 4; 5] видно, що поки не знайшли однозначного вирішення і залишаються дискусійними питання, які пов'язані зі створенням єдиної методології та систематизованої методики обліку експортних операцій та її використання на підприємствах, що випускають продукцію експортного призначення.

Постановка завдання. Метою статті є визначення існуючих проблем і напрямків підвищення достовірності, прозорості та аналітичної спрямованості облікової інформації про експортні операції з урахуванням міжнародної практики та національних особливостей їх здійснення.

Викладення матеріалу та результати. У Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» експорт товарів трактується як продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у т.ч. з оплатою не в грошовій формі) з вивезенням чи без вивезення через митний кордон України, включаючи реекспорт. При цьому термін реекспорт означає продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України [6]. В міжнародній практиці обліку сутність експорту товарів співпадає з національним законодавством [7]. Законодавством України не передбачено митне оформлення товарів, що продаються іноземним контрагентам, але фактично не перетинають митного кордону України.

Зарахування виручки резидентів у іноземній валюті на їх валютні рахунки в уповноважених банках обов'язково повинно здійснюватись у терміни виплати заборгованостей, але не пізніше 90 календарних днів з дати митного оформлення (вивізної вантажної митної декларації) продукції, що експортується, а при експорті робіт (послуг) – з моменту підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг. Порушення резидентами термінів розрахунків та відсутність ліцензії НБУ спричиняє стягнення пені за кожний день прострочення у розмірі 0,3% від суми неoderжаного виручки (митної вартості недопоставленої продукції) в іноземній валюті, перерахованої у грошову одиницю України за валютним курсом. Відповідно до Постанови НБУ № 591 від 22.09.2014 р. «Про встановлення розміру обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті» 75 процентів надходжень в іноземній валюті 1-ої групи Класифікатора іноземних валют та банківських металів підлягають обов'язковому продажу на міжбанківському валютному ринку України [8].

Реалізація експортних товарів відображається в обліку за контрактною вартістю на підставі вантажної митної декларації. Одночасно з реалізацією в обліку відображається списання реалізованих експортних товарів. Списання здійснюється за обліковою вартістю (для підприємств торгівлі) або за фактичною собівартістю (для підприємств-виробників). В залежності від базисних умов поставки згідно з міжнародними правилами тлумачення торгових термінів Інкотермс додатковими елементами контрактної вартості експортних товарів є транспортні витрати, зберігання товару, митні платежі.

Згідно з Податковим Кодексом України ставка ПДВ при експорті складає 0%, якщо експорт підтверджений митною декларацією, яка оформлена відповідно до вимог митного законодавства. Це означає, що податкові зобов'язання при експорті товарів та послуг виникають, але за ставкою 0% до бази оподаткування. При цьому за платником податку зберігається право на податковий кредит, а, отже, і право на бюджетне відшкодування [9].

Залежно від того, за яким напрямом здійснюються експортні операції, визнається або кредиторська (немонетарна стаття), або дебіторська (монетарна стаття) заборгованість.

Однією із особливостей операцій з експорту, яка обумовлює методику бухгалтерського обліку, є те, що розрахунки за надані послуги з нерезидентами здійснюються в іноземній валюті. Разом з тим валютою звітності, відповідно до П(С)БО 21, є грошова одиниця України, тобто гривня. Отже, при отриманні коштів в іноземній валюті здійснюється перерахунок грошових коштів в гривні за курсом НБУ на дату їх отримання. При цьому в обліку виникають негативні або позитивні курсові різниці.

Підставою для обліку експортних товарів та їх руху є оформлені відповідним чином товаросупровідні, транспортні, експедиторські, страхові, складські, розрахункові, митні, претензійно-арбітражні, а також банківські документи. Підтвердженням завершення експортної операції є відбитки печатки митниці країни-одержувача на товаросупровідних документах і довідки банку про надходження грошових коштів на рахунок підприємства.

П(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід» визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Згідно з ним, дохід від реалізації продукції визнається при наявності таких умов: передача ризиків і винагород від володіння продукцією; впевненість в економічній вигоді угоди, достовірність визначення суми доходів, реальність оцінки витрат по поставці [10; 11]. В міжнародній торгівлі прийнято пов'язувати перехід права власності з переходом ризику випадкової загибелі продукції від продавця до покупця. Ризик випадкової загибелі продукції – це ризик можливого завдання збитків у зв'язку з загибеллю чи псуванням продукції з причин, не залежних від продавця і покупця (у результаті непередбаченої події, обставин непереборної сили). У

П(С)БО 15 приклади передачі ризиків і вигід не наведені. Для визначення моменту переходів ризиків випадкової загибелі або втрати продукції до покупця можна враховувати Інкотермс, який містить критерії визначення дати переходу ризиків до покупця. Залежно від умов поставки дохід може визнаватися: в момент відвантаження продукції зі складу; при передачі продукції транспортній організації для доставки покупцеві; при передачі продукції покупцеві за межами митної території України.

До основних проблем обліку експортних операцій, на вирішенні яких варто сконцентрувати зусилля, можливо віднести:

виникнення окремих помилок при відображенні доходів та фінансових результатів діяльності підприємств-експортерів через відсутність чіткого порядку формування суми курсових різниць та визначення моменту визнання доходів і витрат, що пов'язані зі здійсненням експортних операцій;

неможливість забезпечити належний ступінь повноти та неупередженості інформації про стан дебіторської заборгованості іноземних покупців та замовників;

недосконалість системи формування достовірної облікової інформації про господарські операції, що пов'язані з експортом товарів, для забезпечення можливості прийняття ефективних управлінських рішень.

Залежно від строків оплати продукції вирізняють експорт на умовах передоплати та експорт на умовах відстрочення оплати. Відповідно до П(С)БО-21 «Вплив змін валютних курсів» курсовою різницею слід вважати різницю між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах [12]. Аналогічним за змістом є визначення курсових різниць в Міжнародних стандартах обліку і звітності [13; 14; 15]. Для забезпечення експортоорієнтованих підприємств України повною та неупередженою інформацією про фінансові результати їх діяльності пропонується застосовувати чітко визначений порядок відображення в обліку курсових різниць на підприємствах-експортерах, який подано на рис. 1.



Рис. 1. Рекомендований до використання українськими підприємствами-експортерами порядок відображення в обліку курсових різниць

Дохід від реалізації товарів в бухгалтерському обліку слід відображати за дебетом субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» та кредитом субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції».

Аналітичний облік експортних операцій доцільно організувати за трьома напрямками: за кожним покупцем; за кожним платежем; за кожним видом валют. Для відображення собівартості реалізованої продукції на експорт рекомендується використовувати субрахунок 901

«Собівартість реалізованої готової продукції».

Під час відвантаження товарів на експорт підприємство несе витрати на доставку, завантаження, розвантаження, сплачує митні витрати, страхові послуги та інші. Такі витрати вважаються витратами збуту. Тому їх слід акумулювати на рахунку 93 «Витрати на збут».

При товарному експорті, коли першою подією є отримання оплати за експортну поставку, для підприємств України пропонується кореспонденція рахунків, яку подано у табл. 1.

Таблиця 1
Запропонована кореспонденція рахунків з обліку експортних операцій на підприємстві України, коли першою подією є отримання оплати за експортну поставку

Дата	Зміст операції	Дт	Кт	Сума, грн. (€/грн.)
21.01.15 р.	Отримана виручка на розподільчий рахунок (€20000,00 × 30,56 грн./€)	314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	<u>€20000,00</u> 611200,00
22.01.15 р.	Зараховано 75% валютної виручки на поточний валютний рахунок (€15000,00 × 30,55 грн./€)	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»	<u>€15000,00</u> 458250,00
22.01.15 р.	Відображено курсову різницю (€15000,00 × (30,55 грн./€ - 30,56 грн./€)) = -150 грн.	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»	150,00
		791 «Результат операційної діяльності»	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	150,00
22.01.15 р.	Перераховано 75% валютної виручки для обов'язкового продажу (€15000,00 × 30,55 грн./€)	334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»	314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»	<u>€15000,00</u> 458250,00
22.01.15 р.	Списано перераховану на продаж валюту (€15000,00 × 30,55 грн./€)	942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»	334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»	<u>€15000,00</u> 458250,00
22.01.15 р.	Зараховано на поточний рахунок гривневий еквівалент реалізованої валюти (за курсом валютного ринку) (€15000,00 × 30,6 грн./€)	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»	<u>€15000,00</u> 458250,00
31.01.15 р.	Відображено курсову різницю на кінець звітного періоду по залишку валюти на банківському рахунку (15 000,00 × (30,6 грн./€ - 30,55 грн./€)) = 750 грн.	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	750
		714 «Дохід від операційної курсової різниці»	791 «Результат операційної діяльності»	750
09.02.15 р.	Перераховано митні платежі	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2500,00
09.02.15 р.	Нараховані митні платежі	93 «Витрати на збут»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	2500,00
		791 «Результат операційної діяльності»	93 «Витрати на збут»	2500,00
09.02.15 р.	Відвантажено товари на експорт (в бухгалтерському обліку дохід визначається по курсу НБУ на дату отримання оплати – 30,56 грн./€)	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	<u>€20000,00</u> 611200,00
09.02.15 р.	Списана собівартість реалізованого товару	902 «Собівартість реалізованих товарів»	282 «Товари в торгівлі»	90000,00
09.02.15 р.	Списано дохід від реал. і собівартість реалізованих товарів на фінансовий результат	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат операційної діяльності»	611200,00
		791 «Результат операційної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів»	90000,00
09.02.15 р.	Відображено залік заборгованостей	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	<u>€20000,00</u> 611200,00

У наведених у табл. 1 бухгалтерських проведеннях відображено господарські операції, пов'язані з тим, що українське підприємство-експортер 21.01.2015 р. отримало від покупця-нерезидента аванс за партію товару в сумі 20000 євро (офіційний курс на цю дату - 30,56 грн. за 1 євро). На наступний день банк зарахував виручку на поточний валютний рахунок підприємства (курс НБУ на цю дату становив 30,55 грн. за 1 євро). Товар відвантажено 09.02.2015р. (курс НБУ – 30,56 грн. за 1 євро). Облікова вартість відвантаженого товару дорівнювала 90000 грн. Сума митних платежів склала 2500 грн.

При здійсненні експортних операцій, коли першою подією є відвантаження товару, для підприємств України пропонується кореспонденція рахунків, яку подано у табл. 2.

Таблиця 2

Запропонована кореспонденція рахунків з обліку експортних операцій на підприємстві України, коли першою подією є відвантаження товару на експорт

Дата	Зміст операції	Дт	Кт	Сума, грн. (€/грн.)
21.01.15 р.	Перераховано митні платежі	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2500,00
21.01.15 р.	Нараховані митні платежі	93 «Витрати на збут»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	2500,00
		791 «Результат операційної діяльності»	93 «Витрати на збут»	2500,00
21.01.15 р.	Відвантажено товари на експорт (€20000,00×30,56 грн./€) (монетарна стаття, будуть відображені курсові різниці на дату балансу і на дату погашення)	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	<u>€20000,00</u> 611200,00
21.01.15 р.	Списана собівартість реалізованого товару	902 «Собівартість реалізованих товарів»	282 «Товари в торгівлі»	90000,00
21.01.15 р.	Списано дохід від реал. і собівартість реалізованих товарів на фінансовий результат	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат операційної діяльності»	611200,00
		791 «Результат операційної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів»	90000,00
31.01.15 р.	Відображено курсову різницю за монетарною заборгованістю на кінець звітнього періоду та списано на фінансовий результат (€20000,00×(30,57 грн./€-30,56 грн./€))=200 грн.	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	200,00
		714 «Дохід від операційної курсової різниці»	791 «Результат операційної діяльності»	200,00
09.02.15 р.	Надійшла оплата на розподільчий рахунок (€20000,00×30,58 грн./€)	314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	<u>€20000,00</u> 611600,00
09.02.15 р.	Відображено курсову різницю при отриманні оплати (€20000,00×(30,58 грн./€-30,57 грн./€))=200 грн. та списано на фінансовий результат	362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	200,00
		714 «Дохід від операційної курсової різниці»	791 «Результат операційної діяльності»	200,00
10.02.15 р.	Зараховано виручку на поточний валютний рахунок (€20000,00×30,55 грн./€)	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»	<u>€20000,00</u> 611000,00
10.02.15 р.	Відображено курсову різницю по залишку валюти на банківському рахунку та списано на фінансовий результат (€20000,00×(30,55 грн./€-30,58 грн./€))=-600 грн.	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»	600,00
		791 «Результат операційної діяльності»	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	600,00

У наведених у табл. 2 бухгалтерських проведеннях відображено господарські операції, пов'язані з тим, що підприємством 21.01.15 р. відвантажено на експорт товари на суму 20000 євро (офіційний курс на цю дату – 30,56 грн. за 1 євро). На дату балансу (31.01.2015р.) курс НБУ склав 30,57 грн. за 1 євро. Валютна виручка надійшла від нерезидента на розподільчий рахунок 09.02.15 р. (курс НБУ – 31,58 грн. за 1 євро). На наступний день банк зарахував виручку на поточний валютний рахунок підприємства (курс НБУ на цю дату дорівнював 30,55 грн. за 1 євро). Облікова вартість відвантаженого товару становила 90000 грн. Сума митних платежів склала 2500 грн.

Висновки та напрямок подальших досліджень. Використання запропонованої методики ведення обліку експортної діяльності суб'єктів господарювання України на етапі євроконвергенції національних регламентів бухгалтерського обліку надасть можливість розв'язати існуючі проблеми формування суми курсових різниць та визначення моменту визнання доходів і витрат при здійсненні експортних операцій, отримувати об'єктивну бухгалтерську інформацію про стан дебіторської заборгованості іноземних покупців та замовників, приймати зважені управлінські рішення у сфері міжнародного бізнесу. Це у свою чергу дозволить підвищити достовірність відображення експортних операцій в обліковій практиці та прозорість економічної взаємодії між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Створення повної і з'єднаної облікової бази для потреб розгорнутого аналізу та аудиту обсягів коштів, що отримані підприємствами України від експортних операцій, сприятиме більш зваженому підходу користувачів обліково-звітної інформації до прийняття обґрунтованих управлінських рішень в сфері міжнародних відносин та нарощування експортного потенціалу національного промислового виробництва.

Подальші наукові дослідження варто спрямувати на створення узгодженої комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку на підприємствах України, які виступають суб'єктами міжнародної економічної діяльності, з відведенням в ній належного місця інформаційному забезпеченню обліку міжнародних операцій.

Список літератури

1. **Kaplan R.** The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action / **R. Kaplan, D. Norton** // Harvard Business School Press. - 1996.
2. **Friedman M.** The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits / **M.Friedman**// New York Times Magazine. — 2011.
3. **Shortridge R.T.** Understanding The changes in accounting thought / **Rebecca T. Shortridge, Pamela A. Smith** // Research in accounting regulation. – 2009. – P. 11-18.
4. Financial instruments and similar items: Draft standard and basis for conclusions. Joint working group of standard setters [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.eifrs. Ifrs.org/>.
5. United Nation Comission on International Trade Law [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.uncitral.org/>.
6. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 р. № 959-XII із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/>.
7. International accounting standart 11 «Construction Contracts» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.eifrs. Ifrs.org/>.
8. Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Національного банку України: Постанова правління НБУ від 22.09.2014 р. № 591 [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/>.
9. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI із змінами і доповненнями [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/>.
11. International accounting standart 18 «Revenue» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.eifrs. Ifrs.org/>.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000р. № 93 із змінами та доповненнями [Текст] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
13. International accounting standart 21 «The effects of Changes in Foreign Exchange Rates» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.eifrs. Ifrs.org/>.
14. International accounting standart 32 «Financial instruments» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.eifrs. Ifrs.org/>.
15. International accounting standart 29 «Financial Reporting in Hyperinflationary Economies» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.eifrs. Ifrs.org/>.

Рукопис подано до редакції 09.04.15