

УДК 657.1:657.6:339.56

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Пирець Н.М., к.е.н.  
Осіння К.О.

*ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури»*  
Розкрито поняття експорту та експортних операцій. Розроблено методичний підхід до бухгалтерського обліку експортних операцій, який передбачає використання введення нових субрахунків. Запропоновано напрямки аналітичного обліку для кожного субрахунку за географічними сегментами (за місцями розташування ринків збуту та постачання) та в розрізі операцій експорту з вивезенням та без вивезення за кордон країни. Розглянуто особливості обліку курсових різниць та відображення доходів та витрат від них в фінансовій звітності. Представлено порівняльний аналіз визначення доходів при здійсненні експортних операцій в бухгалтерському та податковому обліку.

**Ключові слова:** експорт, експортна операція, зовнішньоекономічна діяльність, курсова різниця, облік, підприємство.

Conception of export and export transactions was disclosed. Methodological approach to accounting of export transactions was developed; this approach supposes using of the new sub-accounts introduction. Directions of analytical accounting for each sub-account at geographical segments (at places of sales and supplies markets) and in the section of export transactions with the exportation and without exportation abroad the country were suggested. Peculiarities of exchange rate differences and representation of its income or losses in financial statement were considered. The comparative analysis of income determination for export to accounting and tax accounting was proposed.

**Keywords:** export, export transaction, foreign-economic activity, exchange difference, accounting, enterprise.

**Актуальність проблеми.** Вагомий вплив на ефективний розвиток країни має стан та перспективи розвитку зовнішньоекономічної діяльності. Просування вітчизняних товарів на міжнародному ринку дає можливість розширити ринки збуту для українського товаровиробника.

Експорт товарів є засобом утвердження українських виробників за кордоном, сприяння підвищенню якості виробленої продукції.

Підприємства, які експортують продукцію, мають значні переваги у сфері оподаткування, що робить цей вид діяльності привабливим і перспективним.

Дослідження розвитку експортних операцій суб'єктів господарювання свідчить про відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення обліку та контролю експортних операцій, що призводить до серйозних порушень валютного, податкового і митного законодавства.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** Проблеми обліку експортних операцій досліджували такі вітчизняні науковці, як Ф. Бутинець, Л. Герасимович, С. Голов, М. Кужельний, Ю. Кузьмінський, В. Лінник, Є. Мних, М. Пушкар, В. Сопко, В. Шевчук. М. Чумаченко та ін. В їх працях висвітлені різні аспекти функціонування системи бухгалтерського обліку операцій зовнішньоекономічної діяльності. Однак, в сучасних умовах економічних змін організація і методика бухгалтерського обліку експортних операцій підприємств є достатньо складною науковою проблемою.

Недостатній рівень теоретичної розробки та особливе практичне значення бухгалтерського обліку і контролю експортних операцій підприємств зумовили актуальність теми дослідження.

**Метою роботи** є обґрунтування теоретичних положень та розробка методичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку експортних операцій.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Згідно з Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» експорт – це продаж продукції (робіт, послуг) іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення продукції за межі митних кордонів України з метою отримання доходів від виробничої, або інших форм господарської діяльності.

Експортна операція – комерційна діяльність, пов'язана з продажем та вивезенням за кордон товарів, робіт, послуг для передачі їх у власність іноземному контрагенту [1].

В умовах зовнішньоекономічної діяльності здійснюються наступні види експортних операцій:

- експорт товарів в рахунок міжурядових угод;
- експорт товарів в межах державного контракту;

- експорт товарів на умовах державного, або комерційного кредиту, або за рахунок відстрочки платежу;
- експорт на умовах компенсаційної угоди;
- експорт на умовах бартерної угоди;
- експорт в рахунок надання допомоги.

Дослідження Плану рахунків бухгалтерського обліку показали, що відсутність рахунків, які передбачають ведення обліку експортних операцій, ускладнюють процес облікового відображення на підприємствах, які займаються зовнішньоекономічною діяльністю. В ході дослідження проведено аналіз діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та запропоновано використовувати окремі рахунки, які характеризують діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (табл. 1).

*Таблиця 1. Рахунки бухгалтерського обліку експортних операц*

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)	
код	Назва	код	Назва
28	Товари	281	Товари відвантажені (експортовані)
		282	Товари придбані (імпортовані)
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	362	Розрахунки з іноземними покупцями
37	Розрахунки з різними дебіторами	3712	Розрахунки за виданими авансами в іноземній валюті
		3742	Розрахунки за претензіями в іноземній валюті
		3772	Розрахунки з іншими дебіторами в іноземній валюті
64	Розрахунки за податками й платежами	6411	Розрахунки за податком на додану вартість
70	Доходи від реалізації	7012	Дохід від реалізації експортної готової продукції
		7022	Дохід від реалізації експортних товарів
		7032	Дохід від реалізації експортних робіт і послуг
79	Фінансові результати	7912	Фінансовий результат від експортних операцій
90	Собівартість реалізації	9011	Собівартість реалізованої експортної готової продукції
		9022	Собівартість реалізованих експортних товарів
		9032	Собівартість реалізованих експортних робіт і послуг
93	Витрати на збут	932	Експортні витрати на збут

Як вже було зазначено в таблиці 1 облік експортних товарів на всіх етапах їх руху пропонується відобразити на рахунку 28 “Товари”, до якого слід використовувати такі субрахунки: “Товари експортні на складах постачальників”; “Товари експортні по дорозі в Україну”; “Товари експортні в портах, на складах і у переробці в Україні”; “Товари експортні по дорозі за кордоном”; “Товари експортні на складах, в переробці і на комісії за кордоном” [2]. Характеристику цих субрахунків представлено за допомогою табл. 2

*Таблиця 2. Субрахунки рахунку 28 “Товари” в розрізі експортних операцій*

Назва субрахунку	Характеристика	Аналітичний облік
281 “Товари відвантажені (експортні)”	Товари, які відправлені за кордон і прибули до місця призначення	<ul style="list-style-type: none"> <li>• країна</li> <li>• товари</li> <li>• партія</li> </ul>
2881 “Товари експортні на складах постачальників”	Враховуються товари, виготовлені постачальником для експорту в відповідності з умовами договору і залишені зовнішньоекономічною організацією на відповідальне зберігання у постачальника	<ul style="list-style-type: none"> <li>• постачальник</li> <li>• товари</li> <li>• партія</li> </ul>
2882 “Товари експортні у дорозі на території України”	Товари, відвантажені в порти України чи на прикордонні станції України, а також перевідправлені з одних портів України в інші і то, що не прибули на місце призначення до кінця звітнього періоду	<ul style="list-style-type: none"> <li>• пункт призначення</li> <li>• облікова партія</li> </ul>
2883 “Товари експортні в дорозі за кордоном”	Товари, які відправлені за кордон і не прибули до місця призначення до кінця звітнього періоду	<ul style="list-style-type: none"> <li>• назва товару</li> <li>• облікова партія</li> </ul>
2884 “Товари експортні в портах на складах і в переробці в Україні”	Товари, які знаходяться в портах, на складах і базах в Україні, що очікують відправлення за кордон	<ul style="list-style-type: none"> <li>• місце зберігання</li> <li>• назва товару</li> <li>• облікова партія</li> </ul>
28841 “Товари експортні на складах, в переробці і на комісії за кордоном”	Товари, які зберігаються на складах, у переробці чи передані для реалізації за кордоном на умовах консигнації	<ul style="list-style-type: none"> <li>• країна</li> <li>• консигнатор</li> <li>• найменування товару</li> <li>• облікова партія</li> </ul>

Представлена класифікація рахунків забезпечить формування інформації про відвантажені товари, право власності на які ще не перейшло покупцю, отримані товари, що знаходяться в дорозі, а також товари, які призначені для виконання експортних договорів, та формування вартості імпортованих товарів.

Аналітичний облік розрахунків за експортними операціями, як правило, здійснюється в розрізі видів країн та їх валют, а також за кожним іноземним постачальником та окремим контрактом. Це свідчить про необхідність контролю не тільки за своєчасністю розрахунків та кожною поставкою товарів, виконаних робіт та послуг, а і за кожним платежем та за валютою платежу. Отже, така організація аналітичного обліку забезпечує формування достовірної, повної та аналітичної інформації користувачам бухгалтерського обліку та дозволяє відповідальним менеджерам проводити детальний аналіз рентабельності експортних поставок за ринками збуту з метою ефективного контролю і досягнення запланованих показників зовнішньоекономічної діяльності.

Розглянемо порядок визначення доходів при здійсненні експортних операцій за допомогою табл. 3. Правило “першої події” при обчисленні податку на прибуток з 1 квітня 2011 року скасовано. Для визнання доходів діє інше правило – принцип нарахування (п. 137.4 ПКУ Податкового кодексу України (далі – ПКУ)). Об’єктом обкладення податком на прибуток, зокрема, є прибуток, який обчислюється шляхом зменшення доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів та суму інших витрат звітного періоду (пп. 134.1.1 ПКУ) [3].

*Таблиця 3. Порядок визначення доходів при здійсненні експортних операцій за П(С)БО та ПКУ*

Доходи	
Підпункт 153.1.1 ст. 153 ПКУ	Пункт 5 П(С)БО 21
Доходи, отримані/нараховані платником податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів виконанням робіт, наданням послуг, у частині їхньої вартості, що не була сплачена в попередніх звітних податкових періодах, перераховуються в національну валюту за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату визнання таких доходів згідно з цим розділом, а в частині раніше отриманої оплати за курсом, що діяв на дату її отримання.	Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).
	Пункт 5 П(С)БО 21 витяг

Доходи від реалізації експортованого товару належать до доходу від операційної діяльності. Туди ж відноситимете й дохід від виконаних робіт, наданих послуг, якщо вашим покупцем буде нерезидент. Причому датою визнання доходів від реалізації товарів є дата переходу покупцеві права власності на такий товар або дата складання відповідного акта, що свідчить про виконані роботи/надані послуги (п. 137.1 ПКУ).

Витрати у платника податку виникатимуть із собівартості реалізованих товарів (виконаних робіт/наданих послуг) та інших витрат, які відносяться до витрат у момент їх понесення і пов'язані з господарською діяльністю суб'єкта господарювання. Оскільки при експорті специфічний покупець – нерезидент, то й доходи від реалізації такому контрагенту треба визначати з урахуванням особливостей, визначених пп. 153.1.1 ПКУ. При реалізації товару за ЗЕД-контрактом доходи визначатимуть, за загальним правилом ПКУ, за датою переходу покупцеві права власності на товар [3].

З вище наведеної таблиці можна зробити висновки, що при отриманні попередньої оплати в іноземній валюті курс НБУ слід зафіксувати на дату отримання такої оплати, оскільки він визначає ту суму доходів в гривнях, яку підприємство повинно показати в момент визнання доходу за даною операцією. Однак жодних доходів (бухгалтерських чи податкових) на момент такого отримання не виникає.

Якщо перехід права власності на товари є для платника податків першою подією, то дохід від такої операції визначається на момент переходу за діючим курсу НБУ і в подальшому не потребує коригування.

Отже, сума доходу від такої операції не змінюється, що свідчить про наближення податкового обліку до бухгалтерського і є позитивним моментом нового податкового законодавства.

Для підприємств зі значними обсягами експортних операцій, до рахунку 362 “Розрахунки з іноземними покупцями” та до рахунків, на яких відображаються курсові різниці: 714 “Дохід від операційної курсової різниці” та 945 “Витрати від операційної курсової різниці” доцільно ввести субрахунки четвертого порядку, наявність яких забезпечить контроль не тільки за рухом товарів, робіт та послуг, а й за станом розрахунків з іноземними постачальниками та покупцями за видами іноземних валют, а також дозволить оперативно здійснювати перерахунок іноземної валюти в національну для достовірного відображення таких даних в

бухгалтерському обліку та звітності.

З моменту здійснення післяплатної експортної операції платник податку підпадає під валютний контроль. Відповідно до ст. 1 Закону №185 “виручка резидентів у іноземній валюті підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках у строки виплати заборгованостей, зазначені в контрактах, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення (виписки вивізної вантажної митної декларації) продукції, що експортується...”. Тобто не пізніше 180 днів з дати оформлення вантажної митної декларації (ВМД) експортер повинен отримати кошти за експортований товар [4].

Якщо суб’єкт ЗЕД порушує зазначені терміни, то за кожен день прострочення стягується пеня у розмірі 0,3% від суми недоотриманої виручки у валюті, перерахованої у гривні за валютним курсом НБУ на день виникнення заборгованості відповідно до ст. 4 Закону №185, причому загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати суму неодержаної виручки.

Пунктом 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. №193 (далі – П(С)БО 21), визначено, що курсова різниця – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах [5]. Також, згідно з пп. 7-8 П(С)БО 21 курсові різниці визначаються за монетарними статтями балансу в іноземній валюті.

Об’єктом обліку при визначенні суми курсових різниць є:

- наявні грошові кошти;
- ресурси в установах банків;
- ресурси в дорозі;
- грошові і платіжні документи;
- цінні папери;
- ресурси в розрахунках з юридичними і фізичними особами;
- залишок цільового фінансування з бюджету;
- заборгованість в інвалюті.

При визначенні суми курсових різниць перерахунку не підлягають такі активи:

- основні засоби, нематеріальні активи;

- малоцінні й швидкозношувані предмети;
- сировина і матеріали;
- устаткування;
- товари.

Відповідно до п.п.153.1.3 п.153.1 ст.153 ПКУ визначення курсових різниць від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, заборгованості у іноземної валюти здійснюється відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку. При цьому прибуток (позитивне значення курсових різниць) ураховується у складі доходів платника податку, а збиток (від'ємне значення курсових різниць) ураховується у складі витрат платника податку [3].

Згідно з П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів” у бухгалтерський облік вводиться поняття монетарних та немонетарних статей.

Відповідно до п. 4 П(С)БО 21 під монетарними статтями розуміють статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів [5].

Якщо ж дебіторська та кредиторська заборгованість виникла в результаті перерахування або одержання авансу, тобто надходження коштів відбулося до факту оприбуткування чи реалізації товарів (робіт, послуг), то така заборгованість належить до немонетарних статей.

Таким чином, для зручності відображення курсових різниць у складі операційних чи інших доходів і витрат, а також при складанні Звіту про рух грошових коштів пропонується умовна схема обліку заборгованості в іноземній валюті (табл. 4).

Переоцінка дебіторської і кредиторської заборгованості здійснюється за курсом НБУ на кінець звітного періоду і на день її погашення (повністю або частково).

Порядок визначення результату переоцінки для дебіторської заборгованості:

- при збільшенні курсу НБУ – виникає позитивна різниця між балансовою вартістю дебіторської заборгованості й офіційним валютним курсом НБУ – дохід;
- при зменшенні курсу НБУ – виникає негативна різниця – це витрати.



Відповідно до п. 8 П(С)БО 21 визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення господарської операції та на дату балансу.

Таблиця 4. Порядок відображення курсових різниць

Вид курсової різниці	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Переоцінка грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статтях з операційної діяльності під час підвищення курсу інвалюти:		
1. по активах – позитивна курсова різниця;	30,32,33, 34,37,36,	714, 714
2. по зобов'язаннях – від'ємна курсова різниця.	945	62,63,685
Переоцінка грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статтях з операційної діяльності під час зниження курсу інвалюти:		
1. по активах – від'ємна курсова різниця;	945	30,32,33, 34,37,36
2. по зобов'язаннях – позитивна курсова різниця.	62,63,685	714

Курсові різниці від перерахунку коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність показують у складі інших операційних доходів (витрат) на субрахунках 714 та 945 відповідно. Таким є бухгалтерський облік непогашеної дебіторської заборгованості у валюті за експортований товар. У податковому обліку починаючи з 01.04.2011 р. відповідно до пп. 153.1.3 ПКУ курсові різниці від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, заборгованостей та самої іноземної валюти, яка є на рахунку або/та у касі підприємства, визначають відповідно до П(С)БО 21. Причому відображені витрати від перерахунку курсових різниць (від'ємне значення курсових різниць) враховуються у складі витрат, а доходи відповідно – у складі доходів платника податку. Отже, маємо максимальне наближення двох видів обліку.

**Висновки.** Для врегулювання процедури визнання доходів та витрат, а також формування на рахунках бухгалтерського обліку достовірної та повної суми доходів та витрат від експорту продукції запропоновано використовувати синтетичний рахунок 281 “Товари відвантажені (експортні)” з відповідними субрахунками для відображення руху товарів за експортними операціями.

Для одержання достовірної інформації в обліку експортних операцій на підприємствах України важливе значення має належна організація

аналітичного обліку розрахунків з іноземними покупцями, замовниками, постачальниками та підрядчиками, а також обліку курсових різниць.

З прийняттям Податкового кодексу України визначено нові податкові правила визнання доходів під час здійснення експортних операцій, а також визначення курсових різниць та особливості їх відображення в складі доходів та витрат платника податку.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 №959-ХІІ [Електронний ресурс]: Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=959-12>.
2. Венцель В.Т. Особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві, що здійснює зовнішньоекономічну діяльність / В.В. Євдокимов, В.Т. Венцель // Вісник Ужгородського університету / Серія: Економіка. – 2011. – № 34. – С. 270-275.
3. Податковий Кодекс України: Закон України від 02.12.2010 №2755-VI [Електронний ресурс]: Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-vi>.
4. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті: Закон України від 23.09.1994 №185/94-ВР [Електронний ресурс]: Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/185/94-vr>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №21 “Вплив змін валютних курсів”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. №193 [Електронний ресурс]: Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.
6. Городенко О. Оподаткування операцій із розрахунками в іноземній валюті [Електронний ресурс]: Все для молодих економістів. – Режим доступу: <http://gorodenko.mozok.net/2012/07/26/оподаткування-операцій-із-розрахунк/>.
7. Експортні операції: бухгалтерський та податковий облік // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – №61. – С.6.
8. Куцміда Н. Експорт товарів: із вивезенням та без [Електронний ресурс] // Дебет-Кредит. – 2012. – №22. – Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/show/1bid05313.html>.