

УДК 657.6.012.16

О. М. Волковицька,  
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,  
Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлинського, м. Миколаїв  
С. В. Початкова,  
магістрант,  
Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлинського, м. Миколаїв

# МЕТОДИКА КАМЕРАЛЬНОЇ ПЕРЕВІРКИ ЕКСПОРТНИХ ПОСЛУГ

O. Volkovitskaya,  
Ph.D. of Economic Sciences, associate professor to chair of the account and audit,  
Nikolaev national university of a name B, O. Sukhomlinsky, Nikolaev  
S. Pochatkova,  
the undergraduate, kolayevsky national university of V. O. Sukhomlinsky, Nikolaev

## TECHNIQUE OF CAMERAL CHECK OF EX-DRESSMAKERS OF SERVICES

**Формування і здійснення комерційних зв'язків з іноземними партнерами, ефективне управління експортними операціями неможливе без науково обгрунтованого підходу до розв'язання комплексу завдань, які вирішуються в системі обліку їх інформаційного забезпечення. Дані бухгалтерського обліку та контролю стали необхідними елементами при прийнятті обгрунтованих управлінських рішень, для одержання ефективних результатів фінансово-господарської діяльності. Разом з тим, неузгодженість бухгалтерського і податкового законодавства з питань зовнішньоекономічної діяльності, викликає багато проблем з відображення експортних операцій у бухгалтерському обліку і побудови ефективної системи її контролю. Дослідження розвитку експортних операцій суб'єктів господарювання свідчить про відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення їх обліку і контролю, що призводить до серйозних порушень валютного, податкового та митного законодавства. Більше того, становлення зовнішньоекономічної діяльності відбувається в період реформування бухгалтерського обліку, що характеризується наявністю певних прорахунків та неузгодженостей і підвищує ризик ринкової невизначеності.**

**Formation and implementation of commercial communications with foreign partners, effective management of export operations is impossible without evidence-based approach to the solution of a complex of problems of their information support which are solved in system of the account. Data of accounting and control became necessary elements at adoption of reasonable administrative decisions, for receiving effective results of financial and economic activity. At the same time, inconsistency of the accounting and tax law concerning foreign economic activity, causes many problems on reflection of export operations in accounting and creation of effective system of its control. Research of development of export operations суб'єктів managing testifies to lack of system approach in organizational and methodical providing their account and control that leads to serious violations of the currency, tax and customs law. Moreover, formation of foreign economic activity happens during accounting reforming, is characterized by existence of certain miscalculations and not coherences and increases risk of market uncertainty.**

*Ключові слова: експорт, контроль, облік, звітність.  
Key words: export, monitoring, accounting, reporting.*

Система внутрішнього контролю заснована на організаційно-методичному підході до обліку на підприємстві. Основною метою даної методики є контроль правильності відображення в бухгалтерському обліку, фінансової та податкової звітності:

- доходу;
- курсових різниць;
- різниць курсів.

Облікову інформацію доцільно навести в узагальнюючу таблицю, яка буде побудована логічно за тимчасовими показниками і дасть повну інформацію щодо експортних операціях, дозволяючи контролювати відображення в бухгалтерському обліку первинних документів та перенесення даних зведеного обліку в фінансову та податкову звітність.



Рис. 1. Послідовність контролю обліку експортних операцій

Первинні та зведені документи, за експортними операціями, які необхідні для контролю і експертизи обліку на підприємстві:

- договір з покупцем (особлива увага приділяється валюті договору, схемі оплати, враховуючи строки надходження валюти згідно з законодавством, умов поставки — згідно з ІНКОТЕРМС 2010);
- рахунок (інвойс), акт виконаних робіт, податкові накладні (якщо операції є базою для нарахування ПДВ);
- банківські виписки валютних рахунків — розподільчий рахунок підприємства та поточний;
- офіційний курс валют з сайту Національного банку України;
- банківські виписки рахунків у національній валюті;
- картки рахунків, журнали ордера і інші реєстри по рахунках: 362, 311, 312, 314, 334, 703, 711, 714, 942, 945.

Головна книга, фінансова і податкова звітність.

Дохід визначається за курсом НБУ на дату нарахування доходу (тобто на дату відвантаження товару, робіт, послуг). Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей операційної діяльності відображаються у складі інших операційних доходів на субрахунку 714 "Дохід від операційної курсової різниці" або витрат на субраху-

ку 945 "Втрати від операційної курсової різниці". Позитивна різниця курсів на підприємстві обліковується на субрахунку 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти", від'ємна різниця курсів обліковується на субрахунку 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти". В обліковій політиці доцільно прописати відображення різниць курсів у складі інших операційних доходів і витрат, що буде відображено у фінансовій звітності підприємства. Контроль за відображенням експортних операцій в

бухгалтерському обліку ведеться за рахунками згідно з інструкціями Міністерства фінансів України № 291 та стандартів бухгалтерського обліку в Україні. Послідовність контролю первинних документів, їх проведення і відображення на рахунках бухгалтерського обліку для перевірки результату і контролю звітності представлена на рисунку 1.

Наступним кроком контролю за веденням бухгалтерського обліку є визначення доходу і витрат від продажу валюти, що надійшла від покупця експортера. У 2014 році національний банк України неодноразово змінював обсяги обов'язкового продажу, крім цього, по експортних продажах валюти зарахування національної валюти на рахунок підприємства здійснюється з наступного дня після продажу, що призводить до зміни курсу національного банку, курсових різниць та різниць курсів. Балансова вартість валюти визначається за ставкою НБУ діючої згідно П(С)БО 21. Валюта в розмірі 25% від виручки надходить на поточний валютний рахунок. Від суми надходження валюти на розподільчий валютний рахунок банк знімає 75% і виходить на міжбанківський валютний ринок для обов'язкового продажу. Національну валюту від продажу банку наступного тижня зараховує на поточний розрахунковий рахунок. Розподільчий рахунок у банку обліковується на рахунку 314, поточний рахунок у валюті в банку на рахунку 312. На

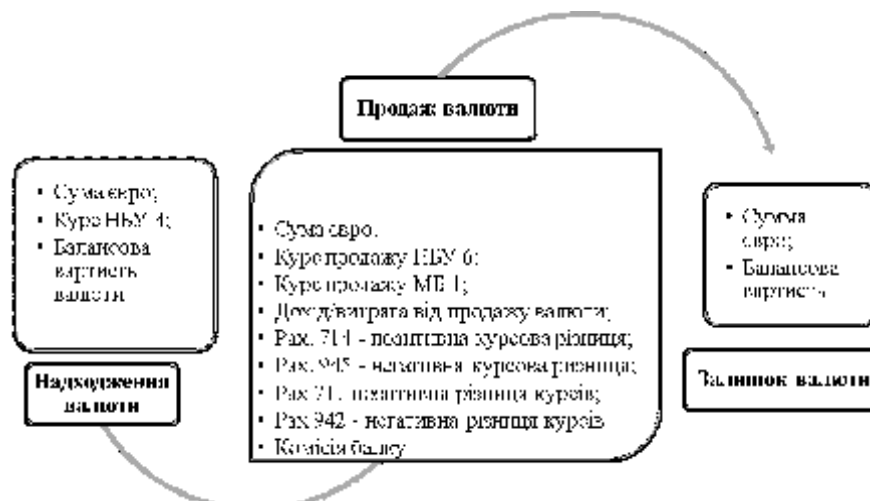


Рис. 2. Послідовність контролю за обліком продажу валюти

рисунок 2 показана методика контролю продажу валюти.

На підставі узагальнених даних здійснюють контроль за складанням звітності з податку на прибуток, у частині експортних операцій (рис. 3).

У схемі контролю за складанням податкової декларації з податку на прибуток, з обов'язковими додатками, наведено дані, які визначають дохід і витрати за експортними операціями. Дохід за кредитом рахунка 703 відображено у рядку 02 "Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))" декларації. У рядку 03 "Інші доходи" декларації відображаються дані додатка ІД, згідно з поясненням інформаційно-довідкового департаменту Міністерства доходів і зборів позитивна курсова різниця за даними рахунку 714, відображається у рядку 03.19 додатка, а позитивна різниця курсів у рядку 03.30. Дані додатку ІВ "Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати" відображаються в рядку 06.4 декларації з податку на прибуток. У додатку ІВ негативна курсова різниця відображена в рядку 06.4.12, а негативна різниця курсів у рядку 06.4.43.

Фінансова звітність на малих підприємствах здається за формою 1М, 2М. Внутрішній контроль за складанням звітності відбувається згідно з даними зведених таблиць. Фінансова звітність надається в органи статистики, в державні фіскальні служби та засновникам. Головна вимога до звітності — достовірність. Схема контролю за складанням фінансової звітності відображена на рисунку 4.

Дохід по кредитом рахунка 703 відображено в рядку 2000 звіту про фінансові результати 2М. Кредитовий оборот за рахунком 714 і кредитовий оборот за рахунком 711 відображено в рядку 2240 "Інші доходи". Сума дебетових оборотів за рахунками 945 і 942 відображені в рядку 2270 "Інші витрати" звіту.

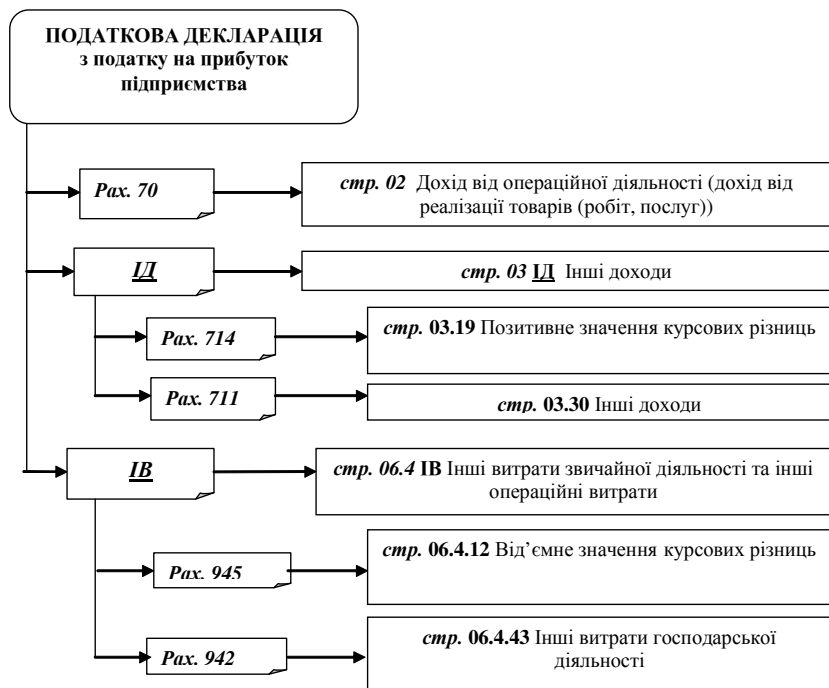


Рис. 3. Схема контролю за складанням звітності з податку на прибуток

Що стосується декларації з податку на додану вартість, то послуги за експортними операціями, відповідно до статті 186.3 Податкового кодексу не обкладаються податком на додану вартість. Якщо підприємство зареєстровано платником податку, то декларація з податку на додану вартість з обов'язковими додатками щомісяця подається до Державної фіскальної служби України. Схема контролю відображена на рисунку 5.

У першому розділі реєстру, в графі 4 встановлюється код -07 "експортні поставки". У графі 16 відображається нарахування за кредитом 703 рахунку або надходженням за дебітом 681, в залежності від того, яка подія відбулась раніше. У таблиці 2, довідки Дб, в графі 3 вказується стаття кодексу, за якою визначається, що поставка послуг поза межами митної території України. У графі 4 переноситься значення з реєстру першого розділу графі 16, ці ж дані переносяться в рядок 4 дек-

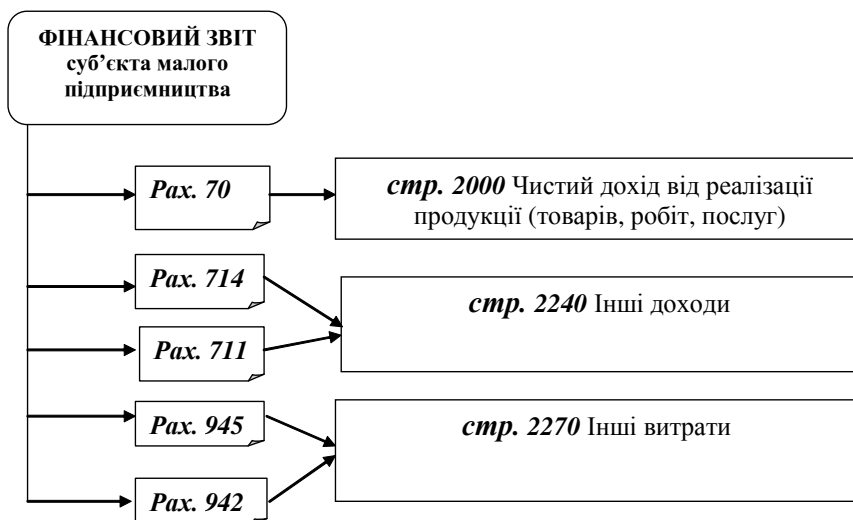
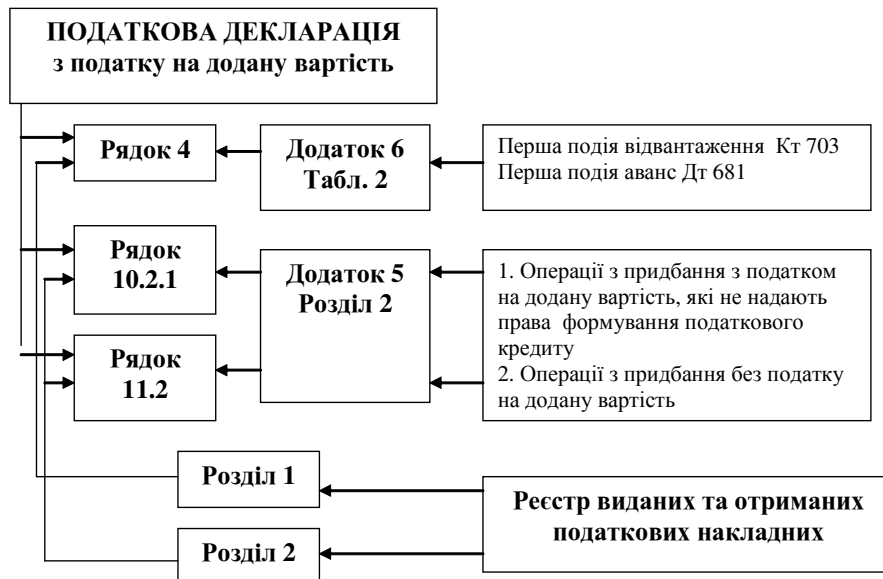


Рис. 4. Схема контролю за складанням фінансової звітності



**Рис. 5. Схема контролю за складанням декларації з податку на додану вартість ТОВ "Адріан"**

ларачії. У другій розділ реєстру заносяться операції отримання робіт, послуг, що підлягають оподаткуванню податком на додану вартість і не оподаткованих, які відображаються в рядку 10.2.1 та 11.2. Через те, що дохід не підлягає оподаткуванню податком на додану вартість, то і право на податковий кредит у підприємства відсутнє.

Значна кількість видів зовнішньоекономічної діяльності, існування сукупності нормативних актів законодавства, що регулюють цю діяльність, сприяє формуванню нового розділу в бухгалтерському обліку — бухгалтерський облік зовнішньоекономічної діяльності та його на пряму — експорту операції як найважливішу форму діяльності підприємств, що вимагає від бухгалтера спеціальних знань при відображенні операцій, пов'язаних з експортними операціями. Визначення завдань внутрішнього контролю експортних операцій дозволяє систематизувати процес перевірки, однак, недосконалість законодавчої основи в цілому в Україні породжує проблеми методологічного і нормативного характеру.

Контроль за складанням податкової та фінансової звітності відображено в таблиці 1.

Зовнішньоекономічна діяльність підприємств відіграє значну роль у розвитку економіки України як об'єкт бухгалтерського обліку та контролю тісно пов'язана з нормами законодавчо-нормативних актів. У зв'язку з цим на підприємстві запропоновано для захисту

інтересів, підтвердження обліку і звітності контролювати всі зміни в законодавстві України, що стосуються зовнішньоекономічної діяльності.

**Література:**

1. Декрет Кабінету Міністрів України "Про систему валютного регулювання і валютного контролю" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/15-93>
2. Закон України "Про банки та банківську діяльність" від 7.12.2000 р. №2121-111 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>
3. Закон України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" від 23.09.1994 р. № 185/94-ВР. Зі змінами і доповненнями, внесеними законами України, у тому числі від 04.07.2013 р. №406 — VII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/185/94-%D0%B2%D1%80>
4. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" від 16.07.99р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
5. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" (ЗЕД) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/959-12>

**Таблиця 1. Камеральна перевірка даних податкової та фінансової звітності**

Рахунки бухгалтерського обліку	Податкова декларація з податку на прибуток підприємства, код рядка	Фінансова звітність малого підприємства 1-м, 2-м, код рядка
703	02 - Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))	2000 - Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
711	03 - ІД (03.30 Інші доходи)	2240 - Інші доходи
714	03 - ІД (03.19 Позитивне значення курсових різниць)	2240 - Інші доходи
942	06.4 - ІВ (06.4.43 Інші витрати господарської діяльності, до яких розділом III Податкового кодексу України)	2270 - Інші витрати
945	06.4 - ІВ (06.4.12 Від'ємне значення курсових різниць згідно з пунктом 153.1 статті 153 розділу III Податкового кодексу України)	2270 - Інші витрати

6. Інструкція №291 — Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1037.666.15&nobreak=1>

7. Лист Мінфіну від 29.05.2012г. № 31-08410-06-5/13634 Про складання податкової декларації по податку на прибуток підприємств з використанням даних бухгалтерського обліку і дотриманням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=340470&cat\\_id=293538](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=340470&cat_id=293538)

8. Податковий кодекс України 2013 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги" Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 р. за № 860/4153 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 р. за № 860/4153 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://minfin.com.ua/taxes/-/bo\\_standart15.html](http://minfin.com.ua/taxes/-/bo_standart15.html)

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 р. за № 860/4153 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://minfin.com.ua/taxes/-/bo\\_standart15.html](http://minfin.com.ua/taxes/-/bo_standart15.html)

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 17 серпня 2000 р. за № 515/4736 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://minfin.com.ua/taxes/-/bo\\_standart21.html](http://minfin.com.ua/taxes/-/bo_standart21.html)

13. Положення про валютний контроль Затверджене Постановою НБУ від 08.02.2000 р. №49 (визначення). Зі змінами і доповненнями, внесеними постановами НБУ, у тому числі від 07.06.2012 р. №224 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0209-00>

14. Постанова НБУ Про встановлення розміру обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті від 15.11.2013 р. № 457 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1951-13>

References:

1. Cabinet of Ministers of Ukraine (1993), "Dikret Cabinet of Ministers of Ukraine "On the system of currency exchange control reguluyuvannya i"", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/15-93> (Accessed 5 December 2014).

2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2001), The Law of Ukraine "On Banks and Banking", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2121-14> (Accessed 5 December 2014).

3. The Verkhovna Rada of Ukraine (1994), The Law of Ukraine "On the order of payment in foreign currency", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/>

185/94-%D0%B2%D1%80 (Accessed 5 December 2014).

4. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 5 December 2014).

5. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Foreign Economic Activity", available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Accessed 5 December 2014).

6. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Approved by the Ministry of Finance of Ukraine "Instructions on the use of Chart of Accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations"", available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1037.666.15&nobreak=1> (Accessed 5 December 2014).

7. Ministry of Finance of Ukraine (2012), Letter from the Ministry of Finance 29.05.2012h. № 31-08410-06-5 / 13634 "On the compilation tax return for income tax companies using accounting data and compliance with International Financial Reporting Standards", available at: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=340470&cat\\_id=293538](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=340470&cat_id=293538) (Accessed 5 December 2014).

8. The Verkhovna Rada of Ukraine (2011), The Law of Ukraine Tax Code of Ukraine, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 5 December 2014).

9. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "Registered with the Ministry of Justice of Ukraine December 14, 1999 for № 860/4153 Regulation (Standard) 1 "General Requirements"", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (Accessed 5 December 2014).

10. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "Registered with the Ministry of Justice of Ukraine December 14, 1999 for № 860/4153 Regulation (Standard) 15 "Revenue"", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (Accessed 5 December 2014).

11. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "Registered with the Ministry of Justice of Ukraine December 14, 1999 for № 860/4153 Regulation (Standard) 16 "Costs"", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (Accessed 5 December 2014).

12. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "Registered with the Ministry of Justice of Ukraine December 14, 1999 for № 860/4153 Regulation (Standard) 21 "Effects of Changes in Foreign Exchange Rates"", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (Accessed 5 December 2014).

13. Board of National Bank of Ukraine (2000), "Registered with the Ministry of Justice of Ukraine "Regulations on Foreign Exchange Control"", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0209-00> (Accessed 5 December 2014).

14. Board of National Bank of Ukraine (2013), "Registered with the Ministry of Justice of Ukraine "On setting the amount of compulsory sale of foreign exchange earnings"", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1951-13> (Accessed 5 December 2014).

*Стаття надійшла до редакції 03.12.2014 р.*