

Особливості обліку експорту товарів

Карпенко Н.Г.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри організації обліку та аудиту
Полтавської державної аграрної академії

У статті висвітлено особливості документального оформлення та обліку експорту товарів. Розглянуто види експортних операцій. Наведено статистичні дані експорту товарів. Умови проведення розрахунків за ЗЕД-контрактами регулюються НБУ. В роботі розглянуто порядок підтримки експорту державою.

Ключові слова: експорт, митна декларація, митний брокер, рахунок, експортна операція.

Карпенко Н.Г. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЭКСПОРТА ТОВАРОВ

В статье освещены особенности документального оформления и учета экспорта товаров. Рассмотрены виды экспортных операций. Приведены статистические данные экспорта товаров. Условия проведения расчетов по ВЭД-контрактам регулируются НБУ. В работе рассмотрен порядок поддержки экспорта государством.

Ключевые слова: экспорт, таможенная декларация, таможенный брокер, счет, экспортная операция.

Karpenko N.H. FEATURES OF ACCOUNTING OF EXPORT OF GOODS

The article highlights the features of documenting and accounting for the export of goods. Types of export operations are considered. The statistical data of the export of goods is given. The terms for conducting settlements on foreign economic activity contracts are regulated by the NBU. The work deals with the order of export support by the state.

Keywords: export, customs Declaration, customs broker, account, export operation.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Одним із видів міжнародної торгівлі є експорт. Експорт товарів – це продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності з вивезенням товарів за межі митного кордону України з метою отримання доходу. Під час здійснення операцій з експорту товарів суб'єкт господарювання зобов'язаний враховувати та виконувати ряд вимог законодавства, що стосуються документального оформлення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Велику увагу дослідженню та відображенню в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних із зовнішньоекономічною діяльністю, приділили С.Ф. Голов, Ю.А. Кузмінський, Ф.Ф. Бутинець, З.О. Омельницька. Переважно кожен з авторів наводив порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку окремих видів операцій відповідно до нормативних документів.

На основі наведених даних Держкомстату України можна зробити висновок, що обсяг експорту товарів до країн ЄС у січні-червні 2016 року становив 6 516 852,4 тис. дол. США, що на 6,7% більше за обсяги експорту за аналогічний період 2015 року. Імпорт товарів з країн ЄС становив 7 671 552,5 тис. дол. США, що на 2,8% більше за цей показник за період січень-червень 2015 року [1].

Таким чином, спостерігається тенденція до поступового збільшення двосторонньої торгівлі між Україною та ЄС, що визначило актуальність проведеного дослідження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження обліку експортних операцій, структури експорту України та особливостей їх відображення на сучасному етапі.

Вклад основного матеріалу дослідження. В умовах зовнішньоекономічної діяльності здійснюються такі види експортних операцій:

- експорт товарів в рахунок міжурядових угод;
- експорт товарів в межах державного контракту;
- експорт товарів на умовах державного або комерційного кредиту чи за рахунок відстрочки платежу;
- експорт на умовах компенсаційної угоди;
- експорт на умовах бартерної угоди;
- експорт в рахунок надання допомоги.

На основі даних Держкомстату розглядаємо структуру та динаміку експорту українських товарів за 2013–2015 роки в табл. 1, де ми спостерігаємо зниження обсягу експорту товарів в 2015 році порівняно з даними 2013 року за вказаними видами товарів [1].

Для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності існує два варіанти експорту:

- товар фактично вивозиться за митну територію України;
- товар продається нерезиденту без перетину кордону України.

Для митного оформлення вантажу на експорт представникам підприємства необхідно надати такі документи:

1) митна декларація (заповнює митний брокер);

2) картка обліку особи, що здійснює операції з товарами (картка акредитації);

3) договір доручення з митним брокером;

4) зовнішньоекономічний договір (контракт) з додатками до нього, а також їх переклад на державну мову;

5) товаротранспортні документи та накладні на перевезення (CMR, ТТН, Air WayBill, Bill of Lading), навантажувальні відомості, пакувальні аркуші, специфікації тощо (складає митний брокер);

6) комерційні документи (рахунок-фактура, рахунок-проформа, invoice);

7) сертифікат якості на товар (в разі наявності);

8) сертифікат походження товару для країн СНД (як правило, форми СТ-1), для Європейського Союзу (сертифікат походження форми EUR.1);

9) документи, які, відповідно до законодавства України, видаються державними органами для завершення митного оформлення товарів (дозволи та відмітки органів санітарно-епідеміологічного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного, екологічного контролю тощо);

10) свідоцтво про допущення транспортного засобу до переміщення під митними печатками та пломбами, книжка МДП (у разі її застосування);

11) інші документи на вимогу митних органів.

У разі, коли товар придбано і продано без вивезення з України, митне оформлення товару не проводиться.

Розрахунки у сфері зовнішньоекономічної діяльності під час здійснення експортних операцій банк починає з наступного календарного дня після дня оформлення митної декларації або підписання акта, рахунку (інвойсу) або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання транспортних, страхових послуг. Строки розрахунків, передбачені в контрактах, не можуть перевищувати 180 календарних днів з дати митного оформ-

лення (виписки вивізної вантажної митної декларації) продукції, що експортується, а в разі експорту робіт (послуг), прав інтелектуальної власності – з моменту підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності [2].

Однак Законом № 185 встановлено, що НБУ має право запроваджувати на строк до шести місяців інші строки розрахунків, ніж ті, що визначено ст. 1 та ст. 2 Закону № 185. Зміна строків розрахунків стосується усіх резидентів. Нині строк для розрахунків за товари у сфері ЗЕД становить 120 к. д. відповідно до Постанови правління НБУ від 13 грудня 2016 року № 410 [3; 4].

Відповідно до вимог ПСБО 15 дохід (виручка) від реалізації товарів визнається на дату переходу права власності на товар від продавця до покупця. Облік в експортера залежить від умов розрахунку із покупцем за товар. Визнання доходу в обліку за умови першої дії (відвантаження товару) відображається проведеннями:

– Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;

– Кт 702 «Дохід від реалізації товару».

На субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» відображаються витрати, що включаються в собівартість товару та визнаються одночасно з доходами від його реалізації.

Витрати, що утворюються в процесі митного оформлення, оплати послуг навантаження, страхування, транспортування, відображаються в обліку в процесі їх утворення на однойменному рахунку 93 «Витрати на збут».

У разі попередньої оплати товару сума авансу відображається на розподільчому рахунку 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті», для проведення обов'язкового продажу валюти вона відображається в кореспонденції з рахунком 681 «Розрахунки за авансами, отриманими в іноземній валюті». В подальшому сума обов'язкового продажу валюти (65% надходження) відображається проведеннями [5]:

– Дт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;

– Кт 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті»;

а також по факту зарахування коштів:

– Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

– Кт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;

Таблиця 1

Структура експорту українських товарів за 2015 рік (млн. дол. США)

	2013 рік		2014 рік		2015 рік		Відхилення (+, -) 2015 року до 2013 року	
	сума	пит. вага, %	сума	пит. вага, %	сума	пит. вага, %	абсол.	відн.
Недорогоцінні метали, вироби з них (чорні метали, відходи та брухт чорних металів, сталь, прокат, інструменти)	17 525,2	28,1	15 229,0	28,3	9 472,7	24,8	-8 052,5	-45,9
Продукти рослинного походження (борошно, насіння, зернові)	8 849,1	14,2	8 736,1	16,2	7 972,1	20,9	-877,0	-9,9
Машини, механічне, електричне обладнання (машини, котли, обладнання та механізми, електротехнічне обладнання)	6 826,5	11,0	5 657,2	10,5	3 943,3	10,3	-2 883,2	-42,2
Жири та олії (жири та олії рослинного чи тваринного походження)	3 497,4	5,6	3 822,0	7,1	3 299,8	8,7	-197,6	-5,6
Мінеральні продукти (сірка, сірка, землі та каміння (піски, мармур, граніт), руди, шлак, зола, мінеральні палива)	7 190,1	11,6	6 103,5	11,3	3 099,7	8,1	-4 090,4	-56,9
Готові харчові продукти (продукти з м'яса, риби, кондитерські вироби, алкогольні та безалкогольні напої, оцет, тютюн, продукти з какао, зерна)	3 500,5	5,6	3 096,3	5,7	2 468,8	6,5	-1 031,7	-29,5
Продукти хімічної та пов'язаних з нею галузей (добрива, ефірні олії, фармацевтична продукція, мило, ПАРИ, порох)	4 008,9	6,4	3 054,1	5,7	2 130,8	5,6	-1 878,1	-46,8
Інші товари	10 907,4	17,5	8 203,5	15,2	5 747,6	15,1	-5 159,8	-47,3
Разом	62 305,1	100,0	53 901,7	100,0	38 134,8	100,0	-24 170,3	-38,8

- Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
- Кт 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».

В результаті різниці між валютними курсами під час продажу інвалюти та зарахування на рахунки коштів утворюються курсові різниці, що відображаються на субрахунках 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» та 942 «Витрати від купівлі-продажу іноземної валюти» у кореспонденції із субрахунком 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Об'єкт обкладення податком на прибуток відповідає бухгалтерському фінансовому результату до оподаткування з коригуванням на різниці, що визначається пп. 134.1.1 Податкового кодексу. Під час здійснення контрольованих операцій підприємство повинно збільшити фінрезультат на суму перевищення цін над договірною вартістю реалізованих товарів відповідно до вимог ст. 39 та пп. 140.5.1 Податкового кодексу.

У митному режимі експортні операції з вивезенням товарів обкладаються податком на додану вартість за ставкою 0%. Датою виникнення податкових зобов'язань із ПДВ вважається дата оформлення митної декларації, що підтверджує факт перетину митного кордону. У разі, коли експорт здійснюється без вивезення, тобто купівля та передача товару нерезиденту проводиться на митній території України, операції обкладаються ПДВ за загальними правилами за ставкою 20%. Об'єкт обкладення ПДВ відсутній, коли купівля та передача товару проводяться поза межами митної території України.

Згідно зі світовою практикою єдиної політики з підтримки експорту не існує. Держави та їхні уряди використовують різні стратегії щодо державного заохочення і підтримки свого бізнесу, які залежать від стану економічного розвитку, стадії конкурентоспроможності, економічної та політичної ситуації у світі, взаємодії з міжнародними структурами. Головною метою стимулювання експорту є поліпшення його товарної структури, освоєння нових ринків і збільшення ефек-

тивності продажів. В нашій країні урядова підтримка експорту спрямована за різними критеріями [6]:

1) здійснюється робота з підготовки проекту Плану заходів з розвитку та реалізації експортного потенціалу України і розширення зовнішніх ринків збуту товарів вітчизняних товаровиробників на період до 2020 року;

2) в рамках запровадження системи державної підтримки експорту проводиться робота щодо створення в Україні експортно-кредитного агентства (ЕКА), яке має забезпечити, зокрема, захист українських експортерів від ризику неплатежів та фінансових втрат; створення сприятливих умов для доступу до фінансових ресурсів, виходу українських виробників на зовнішні ринки;

3) Міністерство економічного розвитку і торгівлі здійснює свої повноваження безпосередньо через торгові представництва у складі закордонних дипломатичних установ;

4) з метою забезпечення інформаційної підтримки українських експортерів готується спільний з Мінекономрозвитку з ДП «Держзовнішінформ» та з МЗС проект Наказу «Щодо порядку взаємодії МЗС, Мінекономрозвитку стосовно інформаційного наповнення веб-порталу «Комплексна система інформаційно-консультативної підтримки та розвитку експорту (www.ukrexport.gov.ua)»»;

5) проводиться робота з популяризації онлайн-ресурсу європейської комісії (www.exporthelp.europa.eu), який дає можливість на безоплатній основі отримати широкий спектр інформації щодо чинних в країнах ЄС стандартів, тарифів, мит і квот, податків, торговельних преференцій, стандартних за конкретними товарними позиціями.

Висновки з цього дослідження. Отже, порядок відображення в обліку експортних операцій залежить від умов їх оплати. Для відображення експортних операцій в обліку слід користуватись вимогами Податкового кодексу України згідно зі внесеними змінами. Експортні операції – одне із джерел наповнення країни іноземною валютою, а державна підтримка операцій сприятиме підвищенню добробуту населення і, відповідно, держави.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Торговельне співробітництво Україна – ЄС у першому півріччі 2016 року / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukraine-eu.mfa.gov.ua/ua/ukraine-eu/trade-and-economic/ukraine-eu-trade>.
2. Строки розрахунків у сфері ЗЕД та нарахування пені у разі їх порушення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://news.dtki.ua/state/zed/42818??utm_source=news_27032017&utm_medium.
3. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті : Закон України від 23 вересня 1994 року № 185/94-ВР / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukraine-eu.mfa.gov.ua>.
4. Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України : Постанова правління НБУ від 13 грудня 2016 року № 410 / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.buh24.com.ua>.
5. Якимашенко В.В. Експорт товарів: особливості обліку / В.В. Якимашенко // Бібліотека Баланс «ЗЕД: вихід на експорт, робота з митницею, міжнародні перевезення». – 2016. – № 16. – С. 16–22.
6. Центр підтримки експортерів / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://ukraine-eu.mfa.gov.ua/ua/.Oksana Kobzar Law Office oksana@kobzar.me](http://ukraine-eu.mfa.gov.ua/ua/.Oksana%20Kobzar%20Law%20Office%20oksana@kobzar.me).