

ШУМ

Михайло Анатолійович
Kaf.oblik.hif@gmail.com

ЯКИМЕНКО

Оксана Євгеніївна
oeyakimenko@gmail.com

МОРДОВЕЦЬ

Наталія Русланівна

к.е.н., доцент, завідувач кафедри,
Харківський інститут фінансів
КНТЕУ

старший викладач, Харківський
інститут фінансів КНТЕУ

магістрант, Харківський інститут
фінансів КНТЕУ

УДК 657.24

**ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ЕКСПОРТУ В СИСТЕМІ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

DOCUMENTARY PROVISION OF EXPORT OPERATIONS DISPLAY IN THE ACCOUNTING SYSTEM

SHUM Mykhailo Anatoliiovych – PhD in Economics, Associate Professor, Kharkiv Trade and Economic Institute of KNTEU

YAKYMENKO Oksana Yevheniivna – Senior Lecturer, Kharkiv Trade and Economic Institute of KNTEU

MORDOVETS Nataliia Ruslanivna – master, Kharkiv Trade and Economic Institute of KNTEU

Статтю присвячено дослідженню організації документального забезпечення експортних операцій при їх відображенні в системі бухгалтерського обліку. Метою дослідження є висвітлення практичних аспектів документального оформлення операцій з експорту в системі бухгалтерського обліку. У статті обґрунтовано важливість дотримання вимог чинного митного та податкового законодавства щодо документального забезпечення експортних операцій, визначено порядок організації документообігу за різних способів реалізації товарів під час їх експорту, наголошено на необхідності ведення паралельного відображення операцій з експорту як в національній валюті, так і в валюті контракту.

* * *

Статья посвящена исследованию организации документального обеспечения экспортных операций при их отражении в системе бухгалтерского учета. Целью исследования является освещение практических аспектов документального оформления операций по экспорту в системе бухгалтерского учета. В статье обосновано важность соблюдения требований действующего таможенного и налогового законодательства по документальному обеспечению экспортных операций, определен порядок организации документооборота при различных способах реализации товаров при их экспорте, отмечена необходимость ведения параллельного отражения операции по экспорту как в национальной валюте, так и в валюте контракта.

* * *

The article is devoted to the study of the organization of documentary support of export transactions when they are reflected in the accounting system. The purpose of the study is to highlight the practical aspects of documenting export transactions in the accounting system.

The introduction identifies that the dynamics of commodity export performance are significantly influenced by various factors, among which systemic problems of the FEA development can be distinguished. Such problems include customs and tax regulation of the FEA.

Legislative regulation of FEA provides for strict documentary support of foreign economic transactions, which is the basis for reflecting these operations in the accounting system. Therefore, the issues of organization of document flow for foreign economic transactions, the correctness of registration of primary accounting documents for transactions of export of goods remain relevant.

Documentation of the export of goods and services should be given particular attention, since they have a number of features that distinguish them from normal domestic operations. In particular, documents on foreign economic transactions in some cases are drawn up in a foreign language and have a form that is not typical for the Ukrainian legislation, are filled in both foreign and national currency, are regulated by international and national legislation.

The article substantiates the importance of compliance with the requirements of the current customs and tax legislation on documentary support of export transactions, defines the procedure for organizing document circulation for different ways of selling goods during their export, emphasizes the need for parallel reflection of the export transaction in both national and contract currency.

So, the features of documenting export transactions are:

- 1) the presence of specific forms of primary documents;
- 2) the documents are drafted in two languages;

3) in the original documents, the records of the cost indicators are reflected in the currency in which the transactions are actually carried out. In the processing of primary documents, the denominator indicates the equivalent of indicators in foreign currency, translated into national currency at the rate of the National Bank of Ukraine at the date adopted for conversion.

Ключові слова: первинні документи, рахунок-фактура, зовнішньоекономічний договір, накладні, документообіг, експорт

Ключевые слова: первичные документы, счет-фактура, внешнеэкономический договор, накладные, документооборот, экспорт

Keywords: initial documents, Proforma invoice, foreign economic agreement, invoices, document management, exports

ВСТУП

За даними Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України за підсумками 7-и місяців 2019 р. експорт товарів відносно 7-и місяців 2018 р. збільшився на 1 877,9 млн. дол. [1] Але не зважаючи на позитивну динаміку експорту товарів, слід враховувати, що на динаміку показників суттєвий вплив спричиняють різні фактори, серед яких можна виокремити системні проблеми розвитку ЗЕД. До таких проблем відносять митне та податкове регулювання ЗЕД.

Законодавче регулювання ЗЕД передбачає суворе документальне забезпечення зовнішньоекономічних операцій, яке є підставою для відображення цих операцій в системі бухгалтерського обліку. Тому питання організації документообігу за зовнішньоекономічними операціями, правильності оформлення первинних бухгалтерських документів за операціями експорту товарів залишаються актуальними.

Проблеми організації документообігу на підприємствах та відображення зовнішньоекономічних операцій у системі бухгалтерського обліку розглядаються у працях таких вчених, як: І.В. Жиглей, Л.І. Жидєєва, Ю.А. Кузьмінський, Л.П. Кулаковська, М.Ф. Огійчук, В.М. Пархоменко, О.І. Пилипенко, В.В. Радська, М.І. Скрипник, О.І. Степаненко, Л.А. Суліменко, К.О. Утенкова, В.П. Астахов, К. Вінярська (K. Winiarska), Н.Ю. Груніна, А.С. Кабиткіна та ін.

МЕТА РОБОТИ полягає у дослідженні практичних аспектів документального оформлення операцій з експорту у системі бухгалтерського обліку.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

У проведенні дослідження використовувались як загальнонаукові методи пізнання, так і специфічні: методи аналізу, логічного узагальнення, порівняння, діалектичного аналізу.

Методологічним та інформаційним підґрунтям статті виступають наукові праці, нормативно-законодавча база, Інтернет-сервіси з питань бухгалтерського обліку тощо.

РЕЗУЛЬТАТИ

Кожне підприємство, яке займається певною господарською діяльністю, здійснює низку господарських операцій, що мають бути відображені у бухгалтерському обліку. Проте, щоб таке відображення стало можливим, необхідна наявність документу, який підтверджує факт здійснення господарської операції.

Документуванню операцій з експорту товарів і послуг потрібно приділяти особливу увагу, оскільки вони мають низку особливостей, які відрізняють їх від звичайних господарських операцій, що здійснюються всередині країни. Зокрема, документи за зовнішньоекономічними операціями у деяких випадках складаються іноземною мовою та мають не характерну для українського законодавства форму, здійснюються як в іноземній, так і в національній валюті, регулюються міжнародним та вітчизняним законодавством.

На законодавчому рівні питання документального

оформлення господарських операцій регулюється п. 1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, а також рядом нормативно-правових актів, що визначають порядок складання та заповнення документів на підприємствах, які здійснюють ЗЕД [5].

Перед тим як здійснити експортні операції підприємство складає зовнішньоекономічний договір (контракт). Форма кожного зовнішньоекономічного договору відповідає Положенню про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) № 201 [3]. В основі таких договорів лежать положення класичного договору купівлі-продажу. Основною валютою договору для країн Європи та Балтики виступає євро, а для країн СНД – долар США.

Інколи до зовнішньоекономічного договору додається додаток – відвантажувальна специфікація. Це документ, що завжди містить подробиці та коняретику товару або продукції, що підлягає продажу іноземному контрагенту. Існує два типи специфікації.

Перший тип являє собою документ, який містить детальну характеристику товару. Така специфікація дещо нагадує за змістом інший документ – паспорт на товар заводу-виробника. Всю детальну характеристику товару наводити у самому договорі недоцільно, тому її виносять у додаток, яким є специфікація. За такою специфікацією можна визначити якість товару (продукції) на рівні з державними стандартами та технічними умовами. Це пов'язано з тим, що такі специфікації містять необхідні технічні та інші параметри, що характеризують товар. І рівень якості якраз і визначається відповідністю поставленого товару параметрам, вказаним у специфікації.

До другого типу відносяться специфікації, які використовуються в договорах з великим переліком товару (продукції), що продається. Якщо асортимент товару широкий за найменуваннями і кількістю, то все це вказується не в самому договорі, а у специфікації як додатку до договору [3]. Такий вид специфікації згадується у п. 2 ст. 266 Господарського кодексу України, як елемент розділу господарського договору про його предмет. Саме тому в цьому розділі буде посилання на таку специфікацію. Специфікація оформлюється додатком до договору та містить:

- 1) номер наскрізної нумерації додатків до договору;
- 2) номер та дату укладання договору, до якого вона подається;
- 3) найменування, одиницю виміру та кількість товару (продукції);
- 4) ціну за одиницю товару (продукції) та загальну суму;
- 5) найменування, підпис і печатку постачальника та покупця.

Необов'язково специфікація має бути одна, їх може бути декілька, особливо коли термін дії договору є тривалим і поставки здійснюються партіями. Але всі специфікації є невід'ємними частинами зовнішньоекономічного договору, про що робиться відповідна вказівка у тексті договору.

Відвантажувальна специфікація має не обов'язко-

вий характер, а отже, порядок її видачі визначається за згодою сторін. Вона є одним з основних товаро-супроводжувальних документів, оскільки згідно з нею приймається комплектність і якість товару, що поставляється іноземному покупцю.

Експортний договір не є первинним документом для відображення господарських операцій бухгалтерського обліку, а є лише складовою аналітики у реалізації товарів. Тому експортні договори з моменту набуття ними юридичної сили обліковуються у журналі реєстрації експортних угод, що є внутрішнім документом. У ньому вказується іноземний контрагент, дата підписання договору, предмет, валюта договору,

умови розрахунків, загальна суми договору, термін його дії та додатки до договору. Також на підприємстві існує графік відображення зовнішньоекономічних договорів у бухгалтерському обліку, що дозволяє контролювати процес від підписання договору до місяця здійснення заключної операції.

Умови, зазначені у зовнішньоекономічному контракті, впливають на організацію бухгалтерського обліку таких операцій. Так, виникають відмінності в організації документообігу експортних операцій, що здійснюються на умовах попередньої оплати та післяоплати (рис. 1).

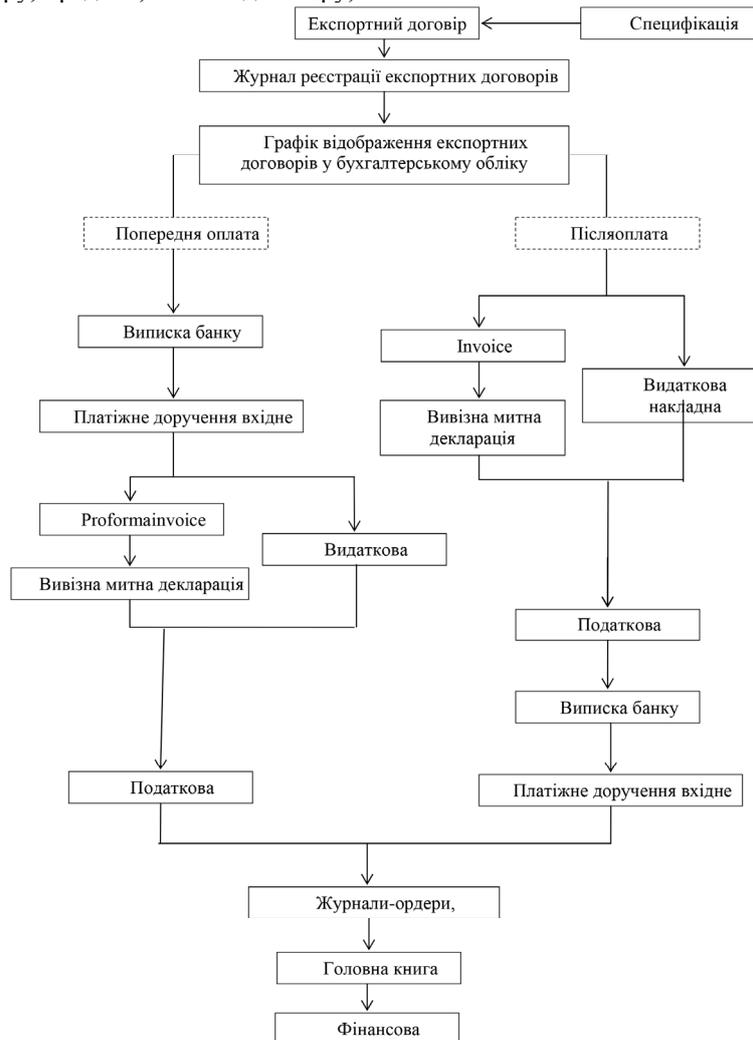


Рис. 1. Схема документообігу експортних операцій

Облік експортних операцій схожий із реалізацією товарів (продукції) вітчизняним покупцем, але має свої відмінності, а саме наявність таких документів: Proforma invoice (за умови попередньої оплати) або Invoice (за умови післяоплати), вивіз митна декларація, журнали реєстрації експортних угод та митних декларацій.

Proforma invoice (рахунок-проформа) або Invoice (рахунок-проформа) складаються для визначення митними органами митної вартості у разі складання вивізної митної декларації. Ці документи складаються на партію товарів (продукції), що відправляються через митний кордон України та мають однакові ба-

зові реквізити (найменування та адреси покупця та продавця, вид транспорту для перевезення товару, умови постачання Incoterms, відомості про товар, його ціну та загальну вартість тощо).

Відмінність в тому, що за документом Invoice виникає зобов'язання покупця в оплаті товарів (продукції), а документ Proforma invoice виписується лише для визначення митної вартості товарів (продукції) і не містить зобов'язання про оплату товару (продукції). Водночас ці документи не формують бухгалтерські проведення, але є невід'ємною частиною у разі здійснення операцій з експорту товарів (продукції).

Вивіз митна декларація – це ще один із голов-

них документів у здійсненні експортних операцій. Декларація являє собою уніфікований адміністративний документ [2]. Оформлюється декларація штатним митним декларантом та подається на перевірку головному бухгалтеру. Після цього митним декларантом формується звернення про виконання митних формальностей митними органами, яке має лицьовий (заповнюється декларантом) та зворотній бік (заповнюється посадовою особою митних органів). На підставі складеного звернення виписується платіжне доручення вихідне на сплату плати за митні формальності.

Митна декларація – заява, що містить відомості про товари та інші предмети і транспортні засоби та мету їх переміщення через митний кордон України або про зміну митного режиму щодо цих товарів, а також інформацію, необхідну для здійснення митного контролю, митного оформлення, митної статистики, нарахування митних платежів [2].

Митна декларація призначена для:

1) декларування митним органом угоди, що виконується учасниками зовнішньоекономічної діяльності у частині кількості, якості та інших даних про товар;

2) функціонування в якості обліково-статистичного документу митної інформації у здійсненні зовнішньоекономічної діяльності.

Митний кодекс України виділяє такі види декларацій, які використовуються в процесі митного оформлення:

1) звичайна митна декларація (АА, порядок та умови складання якої регламентуються ст. 258 МКУ);

2) попередня митна декларація (ЕА, ЕЕ, порядок та умови складання якої регламентуються ст. 94, ст. 259 МКУ);

3) тимчасова (неповна) митна декларація (ТК, ТФ, порядок та умови складання якої регламентуються ст. 260 МКУ);

4) періодична митна декларація (РР, порядок та умови складання якої регламентуються ст. 260 МКУ);

5) додаткова митна декларація (ДР, ДТ, ДМ, порядок та умови складання якої регламентуються ст. 261 МКУ) [2].

Для оформлення реалізації експортних товарів (продукції) у бухгалтерському обліку створюється видаткова накладна. Видаткова накладна формується та роздруковується на складі, де зберігаються товари (продукція) на експорт. До реквізитів відноситься інформація про підприємство, як постачальника, його розрахунковий рахунок та адресу складу експортної продукції. Також зазначається покупець, договір, на основі якого здійснюється операція, склад відпуску товару або продукції (склад експортної продукції), підписи отримувача і особи, що відвантажує товар (продукцію), а також вказується довіреність особи, що отримує товар (продукцію). У табличній частині вказується найменування товару (продукції), його кількість, одиниця виміру та ціна і загальна вартість без податку на додану вартість. Виписується видаткова накладна у двох примірниках – один залишається на підприємстві, а другий видається довірєній особі покупця. Підписує видаткову накладну довірена особа від іноземного покупця, що супроводжує товар (продукцію) та відповідальна особа за відпуск товарів (продукції) на складі експортної продукції.

Якщо підприємство є платником податку на дода-

ну вартість, тоді після оформлення вивізної митної декларації та відображення в обліку реалізації товарів (продукції) на експорт необхідно сформувати податковий зобов'язання з податку на додану вартість. Для цього формується податкова накладна. Операції з експорту оподатковуються за нульовою ставкою, тому підприємство має право на отримання бюджетного відшкодування у разі перевищення податкового кредиту над податковим зобов'язанням [6]. Податкова накладна формується в електронному вигляді в одному екземплярі та не відправляється до іноземного покупця.

ВИСНОВКИ

Отже, особливостями документального оформлення експортних операцій є:

1) наявність специфічних форм первинних документів (інвойс, митна декларація, товарно-транспортна накладна CMR, коносамент тощо);

2) документи складаються на двох мовах (українській та іноземній) або тільки на іноземній, у зв'язку з чим повинні мати впорядкований аутентичний переклад на українську мову, що регулюється п. 1.3 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [4];

3) у первинних документах записи вартісних показників відображають у тій грошовій одиниці, в якій фактично здійснюються операції. Під час обробки первинних документів у знаменнику вказують еквівалент показників в іноземній валюті, перерахований у національну валюту за курсом Національного банку України на дату, прийняту для перерахунку.

Список використаних джерел

1. *Інфографіка щодо загальних підсумків експорту товарів України за 7 місяців 2019 року.* URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e3c3c882-4b68-4f23-8e25-388526eb71c3&tag=TendentsiiEksportuInfografika-eksport->

2. *Митний Кодекс України: Кодекс України від 13.03.2012 №4495-VI.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

3. *Про затвердження Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів): наказ Міністерства економіки і з питань євроінтеграції України № 201 від 06.01.2001 р.* URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01>

4. *Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р.* URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

5. *Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р.* URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

6. *Податковий Кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.* URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?>

References

1. *Infographic on total exports of goods Ukraine for 7 months 2019.* URL: [http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e3c3c882-4b68-4f23-8e25-388526eb71c3&tag=TendentsiiEksportuInfografika-eksport-\(in Ukrainian\)](http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e3c3c882-4b68-4f23-8e25-388526eb71c3&tag=TendentsiiEksportuInfografika-eksport-(in Ukrainian))

2. *Customs Code of Ukraine: Code of Ukraine dated March 13, 2012 №4495- VI.* URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17 \(in Ukrainian\)](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17 (in Ukrainian))

3. *On Approval of the Regulation on the Form of Foreign*

Economic Contracts (Contracts): Order of the Ministry of Economy and Euro-Integration of Ukraine No. 201 dated January 6, 2001. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01> (in Ukrainian)

4. Provisions on documentary accounting records: Order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 88 dated 24.05.1995. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (in Ukrainian)

5. On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine No. 996-XIV of 16.07.1999. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (in Ukrainian)

6. Tax Code of Ukraine: Code of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?> (in Ukrainian)