

Тема 5: Облік експортних операцій

5.1 Загальні поняття обліку експортних операцій

5.2 Бухгалтерський облік експортних операцій

5.3 Облік авансів, одержаних від іноземних покупців

5.1. Загальні поняття обліку експортних операцій

Експорт - це продаж продукції (робіт, послуг) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності з вивезенням або без вивезення через митний кордон України

Експортні операції проводяться при здійсненні експорту товарів за наявності грошові кошти; в межах державного або комерційного кредиту, або за рахунок відстрочки платежу; на умовах бартерної угоди; в рахунок надання допомоги, запасів, сировини, необоротних активів, робіт (будівництво об'єктів за кордоном), послуг (технічні послуги, навчання фахівців) тощо.

Підприємства можуть здійснювати експортні операції у разі дотримання таких вимог: експортні операції мають бути передбачені статутними документами; контракт на експорт має бути складений відповідно до Положення про форму зовнішньоекономічних договорів; при визначенні предмета експорту мають бути враховані такі обмеження, як квотування та ліцензування експорту, згідно із чинним законодавством України.

Експортна діяльність в Україні можлива за наявності ліцензії.

Генеральна ліцензія - це відкритий дозвіл на експортні операції по певному товару та/або з певною країною протягом періоду дії режиму ліцензування щодо цього товару

Разова (індивідуальна) ліцензія - це разовий дозвіл іменного характеру на проведення кожної окремої операції на період не менший за необхідний

Відкрита (індивідуальна) ліцензія - це дозвіл на експорт товару протягом певного періоду з визначенням загального обсягу товару

Індивідуальні ліцензії на експорт товарів надає центральний орган виконавчої влади з питань економічної політики на підставі заявки суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності. Ліцензія повинна мати стандартний серійний номер, за допомогою якого він може бути ідентифікований.

Відповідно до митного режиму "Експорт" суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності подає у митні органи такі документи, залежно від предмета експорту:

- зовнішньоекономічний договір (контракт);
- вантажну митну декларацію, яка підтверджує факт перетинання митної території та надалі підтверджує право на застосування нульової ставки за податком на додану вартість;
- провізну відомість або САЮЯЕТ ТІК для майна, для товарів вартістю до 100 дол. США, на які не складається вантажна митна декларація;
- товарно-супровідні документи - транспортні накладні (СМК, залізнична накладна, авіанакладна, коносамент, товарно-транспортна накладна, пакувальні листи);
- комерційні документи (рахунок-фактура, інвойси);
- довідку про декларування валютних цінностей доходів і майна, які належать резиденту України і перебувають за її межами, або довідку про відсутність за межами України валютних цінностей;
- ліцензію Мінекономіки України на товари, які підлягають ліцензуванню;
- дозвіл урядової комісії з експортного контролю;
- фітосанітарний сертифікат;
- ветеринарний сертифікат;
- дозвіл служби екологічного контролю на вивезення товарів;
- свідоцтво, за яким транспортний засіб або контейнер для перевезення вантажів допускається до перевезення з митними печатками та пломбами (для українських перевізників);
- інформаційний лист Держмитслужби з переліком висновків;

- експертний висновок територіального органу Держстандарту України;
- облікову картку суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності;
- разову (індивідуальну) ліцензію на право здійснення певних видів зовнішньоекономічної діяльності;
- платіжні документи на переказування сум митних та інших платежів;
- інші документи.

При здійсненні розрахунків за зовнішньоекономічними операціями необхідно керуватися Законом України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті".

При здійсненні експортних операцій виручка резидента підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках у терміни, зазначені в контракті, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення - виписки ВМД або з моменту підписання Акта чи будь-якого іншого документа, який засвідчує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності.

Початком відліку законодавчо встановленого терміну розрахунків в іноземній валюті при здійсненні резидентами України експортних операцій вважається: у разі експорту товарів - наступний календарний день після дати митного оформлення - виписки вивізної вантажної митної декларації; у разі виконання робіт (надання послуг) - наступний календарний день після дати підписання Акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт (надання послуг), експорт прав інтелектуальної власності. Порухення цих термінів спричиняє стягнення пені за кожний день прострочення у розмірі 0,3% від суми неoderжаной виручки.

Перевищення зазначених термінів здійснення розрахунків при експортних операціях допускається у разі віднесення здійснюваних операцій до операцій комплексного будівництва, консигнації, оперативного та фінансового лізингу, постачання складних технічних виробів і товарів спеціального призначення - при одержанні індивідуальної ліцензії НБУ.

Для одержання ліцензії за такими операціями необхідно подати такі

документи:

- заяву в довільній формі з обґрунтуванням потреби в продовженні законодавчо встановлених термінів розрахунків, із зазначенням для резидента повної назви, місцезнаходження, коду за ЄДРПОУ, реквізитів уповноваженого банку, назви, місцезнаходження (повної адреси), номеру та дати договору, номеру та дати ВМД, платіжних документів, суми заборгованості та терміну продовження законодавчо встановленого терміну розрахунків;

- копію зовнішньоекономічного договору, якщо експортується продукція;

- копію підписаного Акта або іншого документа, який засвідчує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності;

- копію довідки Мінекономіки України про відсутність у резидента та нерезидента обмежень на здійснення зовнішньоекономічної діяльності і про відповідність договору вимогам чинного законодавства України.

5.2. Бухгалтерський облік експортних операцій

У бухгалтерському обліку при реалізації продукції, товарів (робіт, послуг) на експорт підприємство одержує дохід у момент відвантаження продукції, товарів або підписання акта про виконані роботи, надані послуги незалежно від часу надходження грошей.

При визнанні доходів слід керуватися П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», згідно з яким операції в іноземній валюті при первинному визнанні відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції - дату визнання доходів.

У бухгалтерському обліку дохід від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг відображається за дебетом рахунка 362 "Розрахунки з іноземними покупцями" та кредитом рахунка 70 "Доходи від реалізації".

Списану собівартість товарів, продукції, реалізованих на експорт, відображають за дебетом рахунка 90 "Собівартість реалізації" та кредитом

рахунків 28 "Товари", 26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського призначення".

У процесі реалізації експортної продукції у підприємства виникають комерційні витрати: на вантажно-розвантажувальні роботи, транспортні витрати, на оплату зборів за митне оформлення вантажів тощо. Такі витрати накопичуються на рахунку 93 "Витрати на збут" з подальшим їх списанням на фінансові результати.

Реалізація експортної продукції, товарів, сировини відображається за контрактною вартістю відповідно до базисних умов поставки. Додатковими елементами контрактної вартості експортної продукції, товарів, необоротних активів є мито, митні збори, транспортні витрати залежно від базисних умов поставки "Інкотермс-2000".

У бухгалтерському обліку відображається одночасно з реалізацією списання первісної вартості реалізованих експортних товарів і накладних витрат, пов'язаних з цією операцією (мито, митні збори, транспортні витрати тощо).

Експортуючи товар, продукцію й т.ін., продавець виступає як платник податку. Об'єктом оподаткування при цьому є вивезення товару за межі митної території України, надання послуг за її межами.

Базою оподаткування ПДВ при експорті товарів (робіт, послуг) є договірна (контрактна) вартість. ПДВ по експортних операціях нараховується за нульовою ставкою, тобто у підприємства виникає податкове зобов'язання в сумі, яка дорівнює нулю, а це означає виникнення податкового кредиту.

Платник податку має право на відшкодування суми ПДВ, сплаченого грошовими коштами постачальнику у складі ціни товарно-матеріальних цінностей, які підприємство використало при виготовленні експортної продукції. При цьому платник податку, який здійснює експортну операцію за межі митної території України, подає розрахунок експортного відшкодування за результатами податкового місяця і має право на одержання такого відшкодування протягом 30 календарних днів із дня подання такого

розрахунку. До розрахунку додають такі документи:

- вантажна митна декларація, яка підтверджує факт вивезення товарів за межі митної території України;

- копії платіжних документів, засвідчених банком, про перерахування платником коштів на користь іншого платника податку (постачальнику) в оплату придбаних товарів з урахуванням податків, включених у ціну такого придбання;

- ввізна митна декларація, яка підтверджує факт митного оформлення товарів при вивезенні товарів, попередньо імпортованих таким платником податку.

Моментом виникнення права на податковий кредит є дата списання коштів з банківського рахунка на користь постачальника в оплату товарів.

Якщо експортуються товари, звільнені від сплати ПДВ, то не застосовується нульова ставка і податковий кредит не виникає.

Під час експорту продукції, товарів, сировини й т. ін. із підприємств стягуються мито та митні збори. Слід мати на увазі, що відповідно до чинного законодавства митне оформлення експорту деяких товарів здійснюється із застосуванням пільг. Перелік товарів та інших предметів, митне оформлення яких у разі вивезення за межі митної території України проводиться із застосуванням податкових пільг відповідно до актів законодавства та документів, необхідних при використанні пільгового режиму, затверджено наказом Державної митної служби України №285 від 17.05.2000 р.

Певні особливості оподаткування існують щодо акцизного збору. При експорті підприємствами-виробниками підакцизних товарів за іноземну валюту акцизний збір не сплачується за наявності підтвердженої митними органами вантажної митної декларації. У разі реалізації підакцизних товарів на експорт за іноземну валюту підприємствами, які придбали товар за цінами з акцизним збором, його суми повертаються, з урахуванням митної вартості пропорційно до суми іноземної валюти, яка фактично надійшла на рахунок підприємства, але не більше суми акцизного збору, сплаченого до бюджету

виробником або постачальником підакцизного товару.

5.3. Облік авансів, одержаних від іноземних покупців

Аванс є гарантом своєчасного одержання грошових коштів за експортні операції. Аванс може надаватися у розмірі повної контрактної вартості або у вигляді частки, певного відсотка від неї.

Суми авансів у рахунок майбутнього відвантаження експортних товарів, виконання робіт, послуг включаються в доходи звітного періоду, коли буде здійснене таке відвантаження не за курсом на момент відвантаження, а за курсом на момент одержання авансу.

Отже, дохід за виконані роботи, послуги визначається на дату їх надання, дохід за готову продукцію - на дату відвантаження і визначається за курсом на дату попередньої оплати (одержаного авансу). Перерахунок заборгованості в іноземній валюті на дату визначення доходу не здійснюється.

Розглянемо приклад відображення в бухгалтерському обліку операцій з експорту продукції на умовах передоплати.

Приклад. ВАТ "Флора" одержало від іноземного покупця аванс

У практичній діяльності підприємств, які здійснюють зовнішньоекономічні операції, може виникнути така ситуація, коли покупці перераховують грошові кошти частинами та частинами відвантажуються активи покупцям.

Наприклад, експортер одержує дві попередні оплати в рахунок майбутнього відвантаження. Товар відвантажує декількома партіями. Відповідно до п.6 П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" у разі одержання від покупця авансових платежів в іноземній валюті частинами та відвантаження частинами покупцеві немонетарних активів (робіт, послуг) дохід від реалізації активів (робіт, послуг) визначається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, з урахуванням послідовності одержаних авансових платежів. Іншими словами, для визначення суми доходу

при частковій оплаті та частковому відвантаженні товару необхідно використовувати метод ФІФО.