

УДК 657.222:339.564

Помулева.В.М.¹, Багрій Т.О.²

¹старш. викл. НУ «Запорізька політехніка»

² студ. гр. ФЕУ-616 НУ «Запорізька політехніка»

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

В основі обліку експортних угод без участі посередника є договір постачання. Реалізація товарів на експорт відображається за контрактною вартістю відповідно до базисних умов постачання. Одночасно з реалізацією в бухгалтерському обліку відображається списання первісної вартості реалізованих експортних товарів (собівартості) і накладних витрат, пов'язаних з цією операцією (мити, плата за митне оформлення, транспортні витрати тощо). Підставою для обліку експортних товарів і їх руху є оформлені відповідним чином товаросупровідні, транспортні, експедиторські, страхові, складські, розрахункові, митні, претензійно-арбітражні й банківські документи. Підтвердженням завершення експортної операції є печатка митниці країни-одержувача на товаросупровідних документах і довідки банку про надходження грошових коштів на рахунок підприємства.

Порядок відображення доходу за експортними операціями в бухгалтерському обліку регулюють П(С)БО 15 «Дохід» (далі П(С)БО 15) і П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» (далі – П(С)БО 21).

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу.

Згідно з п. 8 П(С)БО 15 дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається при виконанні наступних умов:

- покупку передані всі ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товари;
- підприємство не здійснює в подальшому управління і контроль за реалізованими товарами;
- сума доходу може бути достовірно визначена;

- існує впевненість у збільшенні економічних вигід підприємства від операції, та витрати можуть бути достовірно визначені.

Дотримання першої умови напряму залежить від умов постачання продукції на експорт, обумовлених у зовнішньоекономічному договорі. Так, залежно від умов постачання, дохід від здійснення експортної операції може визнаватися: в момент відвантаження зі складу продавця; при передачі продукції (товарів, інших активів) транспортній організації для доставки покупцю; при передачі продукції (товарів, інших активів) покупцю за межами митної території України.

Не визнається доходом сума попередньої оплати (авансу).

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції (п. 10 П(С)БО 15).

При відображенні експортних операцій, виражених в іноземній валюті, в бухгалтерії підприємство має керуватися нормами П(С)БО 21.

Згідно з п. 5 П(С) БО 21 операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

У разі здійснення експорту у зв'язку зі змінами валютного курсу ви-никатимуть курсові різниці. Визначення курсових різниць від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, заборгованості та іноземної ва-люти здійснюється відповідно до П(С)БО 21.

Однак, курсові різниці визначають тільки за монетарними статтями балансу. Монетарні – це статті балансу про грошові кошти, про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані/ сплачені у фіксованій/визначеній сумі грошей або їх еквівалентів (п. 4 П(С)БО 21). Відповідно всі інші - немонетарні, по таких статтях курсові різниці не визначаються.

Порядок відображення в обліку експортних операцій залежить від того, яка з подій відбулась першою – відвантаження товарів чи отримання попередньої оплати.

Якщо першою подією є відвантаження товару, дохід за такою операцією відображається у розмірі вартості проданого товару за офіційним курсом НБУ гривні до іноземної валюти на дату нарахування доходу (тобто, на дату відвантаження). Дебіторська заборгованість, що виникла є монетарною, тому по ній розраховуються курсові різниці на дату балансу та/або на момент її погашення нерезидентом із застосуванням валютного курсу на ці дати.

Якщо першою подією є отримання попередньої оплати, дохід за такою операцією відображається на дату відвантаження, але за курсом НБУ на дату отримання оплати (авансу). Кредиторська заборгованість перед контрагентом-нерезидентом є немонетарною, а отже перерахунку на дату балансу не підлягає.

Отже, порядок відображення в обліку експортних операцій залежить від умов їх оплати. На одному і тому ж субрахунку може відображатися як монетарна, так і немонетарна заборгованість. Тому підприємствам у бухгалтерському обліку для розмежування таких заборгованостей доцільно ввести від-повідні субрахунки іншого порядку.