

Фатенок-Ткачук А.О.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та аудиту
Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки

Губей А.В.

студентка
Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ІНОЗЕМНИМИ ПОКУПЦЯМИ ТА ЗАМОВНИКАМИ

У статті розглянуто сутність та форми розрахунків з іноземними покупцями та замовниками. Визначено порядок укладання зовнішньоекономічних договорів з іноземними контрагентами та порядок проведення розрахунків із ними. Проаналізовано вимоги до здійснення розрахунків за експортними операціями відповідно до законодавчо-нормативних актів України. Розкрито особливості методики та організації бухгалтерського обліку, а також порядок оподаткування операцій щодо реалізації товарів, робіт, послуг іноземним покупцям та замовникам. Розглянуто порядок нарахування та відображення в бухгалтерському обліку курсових різниць.

Ключові слова: покупці, замовники, зовнішньоекономічна діяльність, експорт, курсова різниця, монетарні статті, валютний курс.

В статье рассмотрены сущность и формы расчетов с иностранными покупателями и заказчиками. Определен порядок заключения внешнеэкономических договоров с иностранными контрагентами и порядок проведения расчетов с ними. Проанализированы требования по осуществлению расчетов по экспортным операциям в соответствии с законодательно-нормативными актами Украины. Раскрыты особенности методики и организации бухгалтерского учета, а также порядок налогообложения операций по реализации товаров, работ, услуг иностранным покупателям и заказчикам. Рассмотрен порядок начисления и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц.

Ключевые слова: покупатели, заказчики, внешнеэкономическая деятельность, экспорт, курсовая разница, монетарные статьи, валютный курс.

The following article review ways of settlements with foreign purchasers and customers. Means of contracts with foreign parties is determined along with an order of payment. Requirements for payments with foreign customers and export operations are analysed within the existing law database of Ukraine. Taxation methods, existing peculiarities in regards to the sales of goods, services are also reviewed. In addition, ways of calculations and display of exchange rate difference are shown.

Keywords: purchasers, customers, foreign economic activity, export, exchange difference, monetary items, exchange rate.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. З метою диверсифікації ринків збуту для збільшення обсягу реалізації продукції, робіт, послуг вітчизняні підприємства залучаються до зовнішньоекономічної діяльності. Виникає необхідність відображення в обліку грошових потоків від іноземних покупців та замовників й постачальників та підрядників, що супроводжується виникненням курсових різниць. Існує доцільність систематизації інформації щодо відображення в обліку та оподатку-

ванні розрахунків з іноземними контрагентами як на рівні нормативно-правового забезпечення, так і методології.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Приділяли увагу обліку розрахунків з іноземними контрагентами такі вчені, як: М.П. Войнаренко, Р.Л. Цебень [1], Г.Ю. Коблянська [2], Б.А. Засадний, Н.І. Гордієнко [3], О.М. Губарик, О.Г. Чепець [4]. Розрахунки з покупцями та замовниками як важливий об'єкт бухгалтерського обліку досліджується в працях

М.І. Скрипник, В.В. Кладькової [5], В.Г. Швеця [6]. Попри численні наукові праці особливості обліку розрахунків з іноземними покупцями та замовниками залишаються недостатньо дослідженими і потребують подальшого розгляду.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Мета статті – узагальнити та систематизувати законодавче забезпечення обліку розрахунків з іноземними покупцями та замовниками, а також систематизувати безпосередній облік розрахунків згідно з чинним законодавством.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Протягом тривалого періоду вітчизняне законодавство щодо зовнішньоекономічної діяльності змінювалося та вдосконалювалося згідно з вимогами сучасних реалій. У табл. 1 сформовано сутність основних нормативних актів, які є коректними сьогодні.

Послуги іноземним контрагентам є частиною зовнішньоекономічної діяльності підприємства. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства – це діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами.

Порядок обліку експортних операцій на підприємстві залежить від умов зовнішньоекономічних договорів, в яких визначаються умови поставок товарів чи надання послуг, форми розрахунків та ін. [1, с. 35].

Усі операції з іноземними покупцями та замовниками починаються з укладання зовнішньоекономічного договору між сторонами. Зовнішньоекономічний договір (контракт) – матеріально оформлена угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їхніх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності [10, с. 112].

Обов'язковими реквізитами зовнішньоекономічного договору мають бути такі: назва, номер договору, дата і місце його складання; преамбула, що містить відомості про сторони договору; предмет договору; кількість та якість товарів; базисні умови поставки товарів; ціна та загальна вартість договору; умови платежів; умови приймання-здавання товару; упаковка та маркування; форс-мажорні обставини; санкції та рекламації; урегулювання спорів у судовому порядку; місцезнаходження, поштові та платіжні реквізити сторін. У разі необхідності за домовленістю сторін у договір можуть також включатися додаткові умови [12, с. 95].

Основними завданнями обліку експортних операцій є: формування достовірної інформації про реалізацію експортованих товарів, своєчасне виявлення і правильне визначення експортних операцій, формування достовірної інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями і посередниками, формування достовірної інформації про курсові різниці [3, с. 85].

Таблиця 1

Нормативно-правове забезпечення обліку розрахунків з іноземними контрагентами

№ п/п	Назва нормативно-правового акта	Дата прийняття останніх змін	Об'єкт, що коректується
1.	Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [10]	06.09.2018	Сутність понять «ЗЕД», «експорт», «імпорт», «зовнішньоекономічний контрагент», «валюта».
2.	Митний кодекс України [9]	06.09.2018	Мито, митний контроль, митна територія, резидент, нерезидент.
3.	Податковий кодекс України [8]	01.01.2018	Сутність понять «податок», «збір», «платіж», «податок на реєстрацію транспортного засобу», «акцизний збір».
4.	Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» [11]	20.12.2016	Сутність понять «термін», «строк», «валюта», «імпорتنі операції», «експортні операції», «відстрочення поставки».
5.	П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [15]	14.07.2014	Сутність понять «іноземна валюта», «монетарні статті», «немонетарні статті», «валютний курс», «валюта звітності», «операція в іноземній валюті».
6.	Положення про форму зовнішньоекономічних договорів, затверджене Наказом Міністерства економіки з питань європейської інтеграції України [11]	08.07.2013	Сутність понять зовнішньоекономічного договору, врегулювання форс-мажорних ситуацій.

Як і всі інші операції в бухгалтерському обліку, розрахунки з іноземними покупцями та замовниками мають бути документально підтвердженими. Лише за умови наявності відповідного документального супроводу експортно-імпорتنих операцій є можливість пред'явлення претензій на попереднє відшкодування своїх прав як у Господарському суді України, так і в міжнародних інстанціях. Структурно-логічну схему документів обліку розрахунків з іноземними покупцями наведено на рис. 1.

Після переходу права власності від продавця до покупця в бухгалтерському обліку визнається дохід [4]. Визнання доходу від реалізації іноземним покупцям та замовникам має специфічні особливості. Відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції.

У разі здійснення покупцем передоплати дохід від реалізації визначається за валютним

курсом на дату отримання передоплати в іноземній валюті. У разі отримання часткової передоплати дохід визначається за курсом на дату передоплати в частині передоплати та за курсом на дату відвантаження на залишкову суму.

Базою оподаткування ПДВ під час експорту товарів, робіт, послуг є договірна (контрактна) вартість. Продаж товарів на експорт, відповідно до ст. 195 Податкового кодексу України, оподатковується ПДВ за нульовою ставкою. Використання нульової ставки ПДВ відбувається за умови фактичного вивозу товарів за межі митної території України [8]. Товари вважаються вивезеними за межі митної території України, якщо їх вивіз засвідчений належним чином оформленою вантажною митною декларацією.

Реалізація товарів, робіт, послуг іноземним покупцям та замовникам передбачає перетин митних кордонів, а отже, сплату мита і митних зборів. Базою для нарахування мита і митних зборів на товари та інші предмети, що підлягають обкладенню митом, є митна вартість то-



Рис. 1. Структурно-логічна схема документів обліку розрахунків з іноземними покупцями

вару [9]. Під час сплати мита продавцем у бухгалтерському обліку сума мита відноситься на витрати на збут.

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). Підприємство може операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті відображати у валюті звітності у сумі, визначеній у документах банку, з урахуванням особливостей застосування банком валютного курсу на дату здійснення операції, якщо це не суперечить вимогам податкового і митного законодавства в частині застосування валютного курсу. Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для поставлення готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, під час включення до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати одержання авансу. 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) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів виходячи з послідовності одержання авансових платежів.

На кожну дату балансу:

а) монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на кінець дня дати балансу;

б) немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на початок дня дати здійснення операції;

в) немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на початок дня дати визначення цієї справедливої вартості.

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики). Для визначення курсових різниць на дату балансу застосовується валютний курс на кінець дня дати балансу. Під час визначення курсових різ-

ниць на дату здійснення господарської операції застосовується валютний курс на початок дня дати здійснення операції. Підприємство може здійснити перерахунок залишків на кінець дня за монетарними статтями в іноземній валюті, за якими протягом дня здійснювалися господарські операції із застосуванням валютного курсу, встановленого на кінець цього дня.

Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат). Курсові різниці від перерахунку монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність відображаються у складі інших доходів (витрат) за винятком курсових різниць, які відображаються згідно з пунктом 9 Положення (стандарту) 21. Курсові різниці, які виникають щодо дебіторської заборгованості або зобов'язань за розрахунками з господарською одиницею за межами України, погашення яких не плануються і не є ймовірними в найближчій перспективі, відображаються у складі іншого додаткового капіталу та відображаються в іншому сукупному доході.

Проводячи зовнішньоекономічну діяльність, кожна країна світу передбачає створення системи заходів щодо захисту національного ринку від неякісних товарів. Підґрунтям для побудови даної системи є сертифікація експортно-імпоротної продукції на відповідність вимогам безпеки країни.

Сертифікація – це один із найважливіших та діючих засобів нетарифного регулювання імпорту, який широко використовується в Україні для припинення та зменшення імпорту неякісних та шкідливих товарів. Основною метою сертифікації в Україні є:

– захист інтересів споживачів товарів стосовно якості та безпеки імпортованої продукції для життя, здоров'я і майна громадян;

– охорона навколишнього середовища;

– забезпечення ввезення тільки тих товарів, які за своїми характеристиками відповідають установленим в Україні нормам та стандартам.

Залежно від групи товарів якісні характеристики встановлюються національними органами контролю такими способами: за національним стандартом, технічними умовами, за зразком, за описом, за попереднім оглядом, за вмістом окремих речовин, за виходом готового продукту, за натуральною масою, за екологічними ознаками тощо.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. На сучасному етапі спостерігається постійний розвиток зовнішньоекономічної діяльності підприємств України. Важливими завданнями бухгалтерського обліку експортних операцій є своєчасне і правильне оформлення експортних операцій, формування достовірної інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями та замовниками, формування достовірної інформації про курсові різниці. Порядок здійснення експортних операцій та розрахунків з іноземними контрагентами регулюються законодавчо-нормативними актами, що зазнають постійних змін. Тому облік розрахунків з іноземними покупцями та замовниками є перспективним напрямом подальших досліджень.

Бібліографічний список:

1. Войнаренко М.П., Цебень Р.Л. Особливості обліку експортних операцій. Інноваційна економіка. 2013. № 5. С. 280–282.
2. Коблянська Г.Ю. Методологія обліку і фінансової звітності експортних операцій. Бухгалтерський облік і аудит. 2008. Вип. 5. С. 4–14.
3. Гордієнко Н.І., Карпушенко М.Ю. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. (для студентів економічних спеціальностей). Харків: ХНАМГ, 2006. 235 с.
4. Губарик О.М., Чепець О.Г. Розвиток експортних операцій та відображення їх в обліку. Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства. Економічні науки. 2012. Вип. 125. 340 с. URL: http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_125/15.pdf.
5. Скрипник М.І., Кладькова В.В. Проблеми обліку та управління розрахунками з покупцями та замовниками. Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Економіка і управління. 2013. Вип. 25. С. 277–286.
6. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку; 3-є вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2008. 535 с.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
8. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
9. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність», затверджений Постановою Верховної Ради УРСР від 16.04.1991 № 959-XII, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.
10. Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», затверджений Постановою Верховної Ради України від 23.09.94 № 185/96-ВР, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/185/94-вр>.
11. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), затверджене Наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.2001 № 201, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01>.
12. Інкотермс 2010 URL: <http://www.optimalog.ru/docs/101/inkoterm-2010.pdf>.
13. Конвенція про договір міжнародного автомобільного перевезення вантажів: Міжнародний документ від 19.05.1956. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_234.
14. Конвенція про уніфікацію деяких правил міжнародних повітряних перевезень: Міжнародний документ від 28.05.99. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_594.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене Наказом Міністерства фінансів від 10.08.2000 № 193, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.
16. Постанова Кабінету Міністрів України про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті від 21.06.1995 № 444, зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/444-95-%D0%BF>.

References:

1. Voynarenko M.P. Peculiarities of Accounting for Export Operations / M.P. Voynarenko, R. L. Tsebn // Innovative Economics. – 2013. – No. 5 – S. 280-282.
2. Koblianskaya G.Yu. Methodology of Accounting and Financial Reporting of Export Operations / G.Yu. Koblianskaya // Accounting and auditing. – 2008. – Vip. 5. – pp. 4-14.
3. Gordienko N.I. Accounting for foreign economic activity: Textbook (for students of economic specialties) / N. I. Gordienko, M. Yu. Karpushenko. – Kharkiv: KSAME, 2006. – 235 p.
4. Gubarik O.M., Chepets O.G. Development of export operations and their reflection // Bulletin of Kharkiv National Technical University of Agriculture: Economics. Whip 125. – Kharkov: KhNTUSG. – 2012. – 340 p. [Electronic resource] // Access mode: http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_125/15.pdf
5. Skrypnyk, M.I. Problems of accounting and management of settlements with buyers and customers / M.I. Skrypnyk, V.V. Kladvkova // Collection of

- scientific works of the State economic-technological university of transport. Sir : Economics and Management. – 2013. – Issue 25. – pp. 277-286.
6. Shvets V.G. Theory of accounting. – 3rd form., Processing. And add – K .: Knowledge, 2008. – 535 p.
 7. The Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 No 2755-VI, with amendments and additions [Electronic resource] // Verkhovna Rada of Ukraine: [site]. – Mode of access: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
 8. Customs Code of Ukraine dated March 13, 2012 No 4495-VI, with amendments and supplements. [Electronic resource] // Verkhovna Rada of Ukraine: [site]. – Mode of access: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
 9. The Law of Ukraine "On Foreign Economic Activity", approved by the decision of the Supreme Soviet of the USSR dated April 16, 1991, No959-XII, with amendments and additions [Electronic resource] // The Verkhovna Rada of Ukraine: [site]. – Mode of access: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
 10. The Law of Ukraine "On the Procedure for Settlement in Foreign Currency," approved by the Resolution of the Verkhovna Rada of Ukraine dated September 23, 1994 No 185/96-VR, with amendments and additions [Electronic resource] // Verkhovna Rada of Ukraine: [site]. – Mode of access: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/185/94-вр>
 11. Regulation on the form of foreign economic agreements (contracts), approved by the order of the Ministry of Economy and European Integration of Ukraine dated 06.09.2001 No201, as amended [Electronic resource] // Verkhovna Rada of Ukraine: [site]. – Mode of access: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01>
 12. Incoterms 2010 [Electronic resource] // Access mode: <http://www.optimalog.ru/docs/101/inkoterms-2010.pdf>
 13. Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road: International Document of May 19, 1956 [Electronic Resource] // Verkhovna Rada of Ukraine: [site]. – Access mode: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_234
 14. Convention on the Unification of Certain Rules of International Air Transport: International Document dated May 28, 1999 [Electronic Resource] // Verkhovna Rada of Ukraine: [site]. – Mode of access: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_594
 15. Regulation (standard) of accounting 21 "Influence of changes in exchange rates", approved by the order of the Ministry of Finance of 10.08.2000 No193, as amended [Electronic resource] // Verkhovna Rada of Ukraine: [site]. – Mode of access: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>
 16. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine on standard payment terms of foreign economic agreements (contracts) and standard forms of protective clauses for foreign economic agreements (contracts), which provide for settlements in foreign currency of 21.06.1995 No444, as amended [Electronic resource] // Verkhovna Rada Council of Ukraine: [site]. – Access mode: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/444-95-%D0%BF>

Fatenok-Tkachuk A.O.

Candidate of Economic Sciences
Senior Lecturer at Department of Accounting and Audit,
Lesya Ukrainka Eastern European National University

Hubei A.V.

Student,
Lesya Ukrainka Eastern European National University

FEATURES OF ACCOUNTING OF SETTLEMENTS WITH FOREIGN PURCHASERS AND CUSTOMERS

Over a long period of time, domestic legislation on foreign economic activity has been changing and refined in accordance with the requirements of modern realities. Services to foreign counterparts are a part of the foreign economic activity of the enterprise. The foreign economic activity of the enterprise is the activity of the business entity of Ukraine and foreign business entities, built on the relationship between them, which takes place both on the territory of Ukraine and abroad.

All operations with foreign buyers and customers begin with the conclusion of a foreign economic agreement between the parties. Foreign economic agreement (contract) – a materially executed agreement between two or more entities of foreign economic activity and their foreign counterparties, aimed at establishing, changing or terminating their mutual rights and obligations in foreign economic activity.

The main tasks of accounting for export operations are: the formation of reliable information on the implementation of exported goods, the timely detection and proper definition of export operations, the formation of reliable information on the state of settlements with foreign purchasers and intermediaries, the formation of reliable information on exchange rate differences.

Like all other transactions in accounting, settlements with foreign purchasers and customers must be documented.

After the transfer of ownership from the seller to the purchaser in accounting, income is recognized. Recognition of income from sales to foreign purchasers and customers has specific features. In accordance with P(S)A 21 “Effect of changes in foreign exchange rates” foreign currency transactions at initial recognition are recorded in the reporting currency using the exchange rate at the date of the transaction. At the present stage, there is a constant development of the foreign economic activity of Ukrainian enterprises. Important tasks of accounting for export operations are the timely and correct execution of export operations, the formation of reliable information on the state of settlements with foreign purchasers and customers, and the formation of reliable information on exchange rate differences. The procedure for carrying out export operations and settlements with foreign counterparties is regulated by legislative and regulatory acts that undergo constant changes. Therefore, the calculation of settlements with foreign purchasers and customers is a promising direction for further research.