

УДК 637.53.67:55

Шутка С.Є.*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Національного лісотехнічного університету України***Клим Н.М.***кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Національного лісотехнічного університету України*

ЕКСПОРТНІ ОПЕРАЦІЇ: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ І ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК

У статті досліджено теоретичні та методичні основи обліку експортних операцій підприємств. Розглянуто порядок бухгалтерського обліку операцій з експорту, визначено його основні завдання та наведено відображення експортних операцій у податковому обліку, правильність їх оподаткування та відповідність чинному законодавству.

Ключові слова: зовнішньоекономічна діяльність, експортні операції, бухгалтерський облік, податковий облік, валютний курс, курсові різниці.

Шутка С.Э., Клым Н.М. ЭКСПОРТНЫЕ ОПЕРАЦИИ: БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

В статье исследованы теоретические и методические основы учета экспортных операций предприятий. Рассмотрен порядок бухгалтерского учета операций по экспорту, определены его основные задания и приведено отражение экспортных операций в налоговом учете, правильность их налогообложения и соответствие действующему законодательству.

Ключевые слова: внешнеэкономическая деятельность, экспортные операции, бухгалтерский учет, налоговый учет, валютный курс, курсовые разницы.

Shutka S.E., Klym N.M. EXPORT OPERATIONS: BOOK-KEEPING AND TAX ACCOUNT

The important constituent of successful work for business entities that carry on foreign economic activity is an account of export operations. In the article to research theoretical and methodical bases of account of export operations of enterprises. The order of record-keeping of operations is considered from an export, certainly his basic tasks and reflection over of export operations are brought in the fiscal accounting, rightness of their taxation and accordance to the current legislation.

Keywords: foreign economic activity, export of operation, record-keeping, fiscal accounting, rate of exchange, exchange rate differences.

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання зовнішньоекономічна діяльність є найважливішим елементом розвитку господарської діяльності підприємств та організацій України. Головним завданням підприємств-експортерів є вміння успішно господарювати в конкурентному середовищі, пристосування до нових торговельних стратегій. Рівень успішності виконання цього завдання визначається ефективністю здійснення експортних операцій через відповідні показники економічної діяльності, тому своєчасну, достовірну й об'єктивну інформацію про експортні операції надає бухгалтерський облік.

Ще одним із найбільш актуальних є питання відображення експортних операцій у податковому обліку, а реформування економічних відносин у зв'язку із прийняттям Податкового кодексу деякою мірою зменшило невідповідності податкового законодавства нормативно-правовим актам, які регламентують бухгалтерський облік.

Неузгодженість бухгалтерського і податкового законодавства з питань зовнішньоекономічної діяльності викликає багато проблем із відображення експортних операцій у бухгалтерському і податковому обліку, що й обумовило актуальність і науково-практичне значення проведеного дослідження, а також вибір теми статті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Висвітленням проблемних питань з обліку експортних операцій займалися такі вчені, як: Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, Г.М. Дроздова, І.В. Жиглей, Ю.А. Кузьмінський, Ю.М. Лисенков, Л.І. Лук'яненко, М.Р. Лучко, О.В. Небилецова, М.Я. Остап'юк та ін. Результати їх досліджень, теоретичні та практичні розробки щодо обліку експортних операцій зводяться до вивчення питань теорії

обліку експортних операцій підприємства, здебільшого висвітлюють загально-методичні засади обліку та фінансової звітності згідно з національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) і досить часто носять дискусійний характер. Водночас низка питань практики обліку експортних операцій недостатньо досліджена та потребує подальших наукових розробок з урахуванням сучасних умов ведення підприємницької діяльності.

Мета статті полягає у висвітленні теоретичних і практичних питань бухгалтерського та податкового обліку експортних операцій підприємства, запропонованих основних напрямів їх удосконалення, відображенні експортних операцій у зв'язку зі змінами податкового законодавства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під впливом глобалізаційних та інтеграційних процесів міжнародні зв'язки України з кожним роком розширюються і поглиблюються. Експортна діяльність підприємств, які функціонують в умовах вільного ринку і займаються зовнішньою торгівлею, має свою специфіку і набуває нових характерних рис, а експортні операції як одне з основних джерел іноземних інвестицій підприємства досліджуються й аналізуються за допомогою даних бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Основним нормативним документом, що регулює порядок здійснення зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД), є Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність», відповідно до якого експорт – це продаж товарів українськими суб'єктами господарської діяльності (у тому числі з оплатою в грошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів [3].

При відображенні експортних операцій у бухгалтерському обліку підприємства керуються П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Відповідно до 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 дату здійснення операції». При цьому під датою здійснення операції розуміють дату визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат [10].

Є такі варіанти здійснення експортних операцій залежно від того, яка подія відбулася першою:

- варіант 1 – оплата товарів, що експортуються, відбулася до того, як товари було відвантажено (експорт товарів на умовах передоплати);

- варіант 2 – спочатку було відвантажено товари, а оплата за товари надійшла після їх відвантаження (експорт товарів з відстроченням платежу);

- на практиці можливий варіант 3 – змішана форма розрахунків. Підприємство отримує часткову оплату за партію товарів, потім відвантажує всю партію, а частину оплати цієї партії товарів, що залишилася, отримує після відвантаження. Або спочатку відвантажує частину партії товарів, потім отримує оплату за всю партію і лише тоді завершує виконання своїх договірних зобов'язань шляхом відвантаження частини партії товарів, що залишилася. Проте облік таких операцій нічим особливим не відрізняється. До кожної з частин таких операцій «оплата частини товарів – відвантаження оплаченої частини» або «відвантаження частини товарів – оплата цієї частини» слід застосовувати загальні правила [7].

Варіант 1. Якщо перша подія – отримання оплати товарів, що експортуються, а друга подія – їх відвантаження:

- виникає кредиторська заборгованість підприємства перед нерезидентом за оплаченими, але не відвантаженими товарами. Отримання авансу відображається за кредитом субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними». Оскільки це операція в іноземній валюті, її суму необхідно перераховувати в національну валюту за курсом НБУ на дату здійснення операції, тобто на дату отримання коштів на рахунок у банку.

Зазвичай експортери відображали в обліку надходження коштів за Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та Кт 681 «Розрахунки за авансами одержаними» на всю суму авансу у валюті, що надійшла на поточний рахунок. Проте у зв'язку із запровадженням обов'язкового продажу 75% валютних надходжень на поточний рахунок експортера в іноземній валюті (обліковують на субрахунку 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті») потрапляє лише 25% отриманого авансу, а ще 75% суми після продажу з розподільчого рахунку зараховують на поточний рахунок у національній валюті (субрахунок 311 «Поточні рахунки в національній валюті»).

Однак Інструкцію № 291 доповнено новим субрахунком 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті». На ньому підприємства-експортери відображають отриману від нерезидента виручку в іноземній валюті, що підлягає обов'язковому продажу. В обліку така операція буде відображена записом:

Дт 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті»;

Кт 681 «Розрахунки за авансами одержаними» [1];

- кредиторська заборгованість, що виникла внаслідок отримання авансу за товари, вважається немонетарною статтею балансу, тому курсові різниці за нею не розраховують.

Водночас експортери визначають курсові різниці за коштами в іноземній валюті на рахунок у

банку (на дату балансу та/або на дату їх списання з рахунку) та дохід (витрати) із продажу виручки від експорту [5];

- у разі передачі нерезиденту всіх вигод і ризиків, пов'язаних із правом власності на товари, визнається дохід від реалізації.

Дохід від експорту обліковують за принципом нарахування незалежно від надходження оплати. Його визнають під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу, та за дотримання таких критеріїв:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію;

- підприємство не здійснює надалі управління та контроль реалізованої продукції;

- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [9].

Щодо розміру доходу, то за експорту з повною передоплатою суму доходу перераховують у національну валюту за курсом НБУ на дату отримання аванс. При цьому суму часткових авансів включають до складу доходу із застосуванням валютних курсів, що діяли на дату одержання кожного авансового платежу.

В обліку дохід від експорту продукції (товарів) показують записом:

Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями та замовниками»;

Кт 701 «Дохід від реалізації готової продукції» (Кт 702 «Дохід від реалізації товарів»).

Одночасно відображають взаємозалік заборгованостей:

Дт 681 «Розрахунки за одержаними авансами»;

Кт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» та списують на витрати вартість реалізованої продукції (товарів):

Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» (902 «Собівартість реалізованих товарів»);

Кт 26 «Готова продукція» (28 «Товари») [5].

Варіант 2. Якщо перша подія – відвантаження товарів на експорт, друга подія – отримання оплати за відвантаженими товарами:

- у разі передачі нерезиденту всіх вигод і ризиків, пов'язаних із правом власності на товари, визнається дохід від реалізації товарів;

- щодо питання застосування курсу для визначення доходу під час експорту товарів із розрахунками в іноземній валюті, відповідно до П(С)БО 21, під час первісного визнання такі операції відображають у бухгалтерському обліку перерахуванням суми в іноземній валюті із застосуванням курсу НБУ на початок дня дати здійснення операції. Таким чином, під час відвантаження товару експортер вираховує дохід за курсом НБУ на дату реалізації, що відображається в обліку записом:

Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;

Кт 701 «Дохід від реалізації готової продукції» (Кт 702 «Дохід від реалізації товарів»).

Разом із визнанням доходу у витрати списують вартість реалізованої продукції (товарів):

Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» (902 «Собівартість реалізованих товарів»)

Кт 26 «Готова продукція» (28 «Товари») [6];

- дебіторська заборгованість нерезидента перед підприємством вважається монетарною статтею балансу, тому вона підлягає перерахуванню на дату

балансу та дату її погашення. У разі якщо валютний курс НБУ на дату виникнення дебіторської заборгованості відрізняється від валютного курсу НБУ на дату балансу, виникає курсова різниця;

- курсові різниці, які виникають при цьому, в обліку залежно від результату відображають Дт 714 «Дохід від операційної курсової різниці» або за Кт 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;

- граничний термін проведення розрахунків за операціями з експорту товарів складає 90 календарних днів;

- за отримання оплати експортер в обліку відображає погашення дебіторської заборгованості покупця-нерезидента залежно від варіанта обліку надходжень іноземної валюти:

- або за курсом НБУ на дату надходження виручки в іноземній валюті на розподільчий рахунок і відображають в обліку записом:

Дт 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті»;

Кт362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;

- або за курсом НБУ на дату зарахування 25% виручки на інвалютний поточний рахунок і за курсом НБУ на дату зарахування 75% проданої іноземної валюти на гривневий поточний рахунок.

Курсову різницю, що виникає на дату отримання виручки, відображають у складі інших операційних доходів або витрат [2].

Варіант 3. Змішаний варіант розрахунків.

У разі отримання від нерезидента авансових платежів в іноземній валюті частинами та відвантаження нерезиденту товарів частинами дохід від реалізації товарів визнається в сумі авансових платежів із застосуванням валютних курсів НБУ виходячи з послідовності отримання авансових платежів. Інакше кажучи, при змішаному (частковому) варіанті розрахунків наведені вище правила треба застосовувати до кожної з частин таких операцій.

Із набранням чинності Податкового кодексу України податковий облік експортних операцій кардинально змінився.

Податковий облік операцій експорту з повною передоплатою у платників податку на прибуток значною мірою нагадує бухгалтерський облік. На підставі його даних визначають фінансовий результат, керуючись яким, власне, й розраховують об'єкт обкладення податком на прибуток.

Згідно з Податковим кодексом України, не передбачено ніяких коригувань на курсові різниці, пов'язані з проведенням валютних операцій [1].

Що стосується податкового обліку операцій експорту товарів з відстроченням платежу, то податок на прибуток також розраховують на підставі даних бухгалтерського обліку.

Експорт товарів за ціною, нижчою від їх собівартості, жодних окремих податкових наслідків не спричиняє:

- по-перше, базою оподаткування буде вважатися фінансовий результат, визначений у відповідній фінансовій звітності;

- по-друге, коригувань такого фінансового результату до оподаткування на різницю між ціною ЗЕД-контракту та собівартістю експортних товарів Податковий кодекс України не передбачає.

Але якщо операції з нерезидентом підпадають під дію ст. 39 Податкового кодексу України, тоді під час розрахунку прибутку необхідно керуватися його нормами [2].

У разі експорту товарів податкові зобов'язання з ПДВ виникають на дату оформлення митної декларації, незважаючи на факт отримання від нерезидента

передоплати. Тобто дата визнання доходу від реалізації та дата виникнення податкових зобов'язань із ПДВ у разі експорту можуть не співпадати, оскільки остання чітко прив'язана саме до дати фактичного перетинання кордону, що фіксує митна декларація.

За загальним правилом операції з вивезення товарів за межі митної території України в митному режимі експорту оподатковують за нульовою ставкою, що не залежить від порядку здійснення розрахунків (на умовах повної, часткової оплати або з відстроченням платежу). Визначальним для застосування нульової ставки вважається фактичне переміщення товару через кордон [1].

Що стосується операцій з експорту товарів за ціною нижчою від їх собівартості, то база оподаткування операцій із постачання товарів не може бути нижчою за ціну їх придбання, а для самостійно виготовлених товарів (продукції) – нижчою за їх собівартість [11]

У разі експорту товарів за ціною нижче їх собівартості складають дві податкові накладні: одну – на суму договірної вартості, другу – на суму перевищення собівартості над договірною ціною.

Разом із тим, керуючись порядком складання податкової накладної, фіскальна служба висловила позицію, згідно з якою сума перевищення собівартості над договірною вартістю експортованого товару підлягає оподаткуванню за ставкою 20% [12]. На думку контролюючого органу, така сума перевищення не формує вартості експортованого товару, тому й нульова ставка до нього не застосовується [2].

Інформація про загальний обсяг операцій із вивезення товарів за кордон узагальнюється в рядку 2.1 декларації з ПДВ, до якої додають оригінали митних декларацій. А якщо під час експортування товарів використовувались електронні митні декларації, до декларації з ПДВ необхідно додати їхні оригінали також в електронній формі.

Висновки. Отже, розглянувши відображення в обліку експортних операцій можна зробити такі висновки:

- зовнішньоекономічна діяльність підприємств, невід'ємною складовою частиною якої є експортні операції, є пріоритетом формування і розвитку міжнародного бізнесу, тому потребує правильного і достовірного бухгалтерського обліку;

- що стосується відображення експортних операцій в обліку, то необхідно враховувати, яка з подій відбулася раніше: відвантаження продукції чи отримання передоплати. Якщо першою подією є отримання авансу від нерезидента, продавець не відображає одразу доходи від такої операції. Заборгованість перед контрагентом-нерезидентом не треба перераховувати на дату балансу, оскільки вона є немонетарною статтею. Дохід відобразатиметься в момент переходу до покупця права власності на товар, але за офіційним курсом гривні до іноземної валюти на дату отримання попередньої оплати. Якщо першою подією є поставка товару нерезиденту, продавець відображає дохід у розмірі вартості проданого товару за офіційним курсом гривні до іноземної валюти на цю дату;

- курсові різниці на дату погашення дебіторської заборгованості не розраховують, якщо першою подією є перерахування авансу нерезиденту. Однак отримані в подальшому імпортовані товари оприбутковують за вартістю здійсненої попередньої оплати. При цьому в разі купівлі іноземної валюти виникає різниця в курсах між ціною придбання за біржовим курсом на МВРУ та офіційним курсом НБУ. Якщо першою подією є отримання товару від нерезидента,

то курсові різниці виникають на дату балансу та на дату оплати товарів;

- курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей щодо операційної діяльності відображають у складі інших операційних доходів або витрат;

- розглянуто порядок відображення експортних операцій для цілей оподаткування ПДВ та податком на прибуток, що сформулоало більш зрозуміле, повне та однозначне розуміння процесу здійснення податкових розрахунків за основними податками під час здійснення зовнішньоекономічних операцій.

Таким чином, при виході підприємств на зовнішній ринок і здійсненні експортних операцій необхідно дотримуватися такої політики, яка б давала змогу отримувати прибуток від реалізації товарів на зовнішньому ринку і задовольняла власні потреби підприємства в товарах і послугах. Питання підвищення ефективності експортної діяльності фірми необхідно розглядати комплексно із визначенням основних стратегічних орієнтирів підприємства та оцінкою його можливостей під час реалізації обраної експортної стратегії.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Єфімчук О. Експорт товарів на умовах повної або часткової передоплати / О. Єфімчук // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – № 106. – С. 25–28.
2. Єфімчук О. Експорт товарів із відстроченням платежу / О. Єфімчук // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – № 106. – С. 29–31.
3. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.91 р. № 959-XII (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
5. Куриляк З. Експорт товарів із повною передоплатою: бухгалтерський та податковий облік / З. Куриляк // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 38–39. – С. 129–131.
6. Куриляк З. Експорт товарів із післяплатою: бухгалтерський та податковий облік / З. Куриляк // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 38–39. – С. 132–133.
7. Кушина О. Експорт товарів: оподаткування та бухгалтерський облік / О. Кушина // Багатогранний облік: операції у ЗЕД: зб. систематизованого законодавства; укл. О.Г. Папіріна, С.М. Дробоття. – К.: Бліц-Інформ, 2012. – Вип. 5. – С. 139–143.
8. Негоденко О. Коливання валютних курсів при експорті-імпорті товарів / О. Негоденко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://economist.net.ua>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджено Наказом Міністерства фінансів від 10.08.2000 р. № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
11. Податковий кодекс України (від 02.12.2010 р. № 2755-VI) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
12. Щодо порядку обкладення ПДВ операції з експорту товарів за ціною, нижчою собівартості або придбання: Лист Державної фіскальної служби від 10.08.2015 р. № 16878/6/99-99-19-03-02-15.