

Особливості визнання витрат при операціях з імпорту товарів у податковому обліку

У статті визначено особливості визнання витрат при операціях з імпорту товарів у бухгалтерському та податковому обліку підприємства. Розроблено відомість обліку витрат при імпорті товарів, які враховуються при обчисленні прибутку підприємства.

Ключові слова: бухгалтерський облік, оподаткування, витрати з імпорту товарів.

В статье определены особенности признания расходов при операциях по импорту товаров в бухгалтерском и налоговом учете предприятия. Разработана ведомость учета расходов по импорту товаров, которые учитываются при исчислении прибыли предприятия.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налогообложение, расходы по импорту товаров.

The article defined the features of recognition of costs at operations with imports of goods in the accounting and tax accounting business. A statement of the cost for imports of goods are created, which are considered during the calculating profits

Keywords: accounting, taxation, cost of imports.

Постановка проблеми. В Україні існує досить складна система оподаткування операцій, пов'язаних із зовнішньоекономічною діяльністю підприємств. Оподаткування операцій з розрахунками в іноземній валюті традиційно привертало увагу науковців та практиків, оскільки в цій сфері стикаються різні та суперечливі інтереси держави та платників податків. Протягом усього існування та розвитку податкової системи України відбувався пошук оптимальної структури оподаткування. Податкове законодавство характеризувалося постійними змінами, поправками і доповненнями.

Бажання швидкого вирішення накопичених проблем та протиріч шляхом постійного коригування податкових законів призводило до появи нових проблем. Як наслідок радикального реформування податкового законодавства виникла і проблема паралельного існування податкового та бухгалтерського обліку. Для усунення розбіжностей між зазначеними системами обліку необхідно було введення єдиних принципів формування доходів і витрат як у податковому, так і у бухгалтерському обліку.

У зв'язку зі створенням та введенням в дію єдиного документу – Податкового кодексу, який мав на меті гармонізацію податкової складової в системі фінансів України, було змінено також оподаткування операцій особливого виду, до яких відносяться операції з розрахунками в іноземній валю-

ті. Оскільки спеціальні норми з оподаткування операцій в іноземній валюті зазнали найбільш значних змін поряд з деякими іншими нормами, це потребує їхнього розгляду та розробки практичних рекомендацій у цьому напрямі.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Проблема оподаткування у вітчизняній економічній науці присвячена велика кількість досліджень, які мають як теоретичний, так і практичний характер. Значний внесок у вивчення окремих проблем з оподаткування операцій з розрахунками в іноземній валюті зробили такі вітчизняні дослідники, як О.А. Бакурова, О.О. Беляков, Л.І. Ірха, Л.О. Кадуріна, Ю.А. Кузьмінський, І.А. Лукашова, О.В. Пура, О.І. Степаненко, Н.В. Федькевич. Але необхідне подальше дослідження специфічних проблем оподаткування операцій з імпорту у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу, яке дасть можливість розробити практичні рекомендації в цьому напрямі.

Мета статті полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку витрат при імпорті товарів вітчизняними підприємствами для цілей оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Порядок відображення у податковому обліку операцій з імпорту, які супроводжуються, як правило, розрахунками в іноземній валюті, має низку особливостей. Одним із основних завдань оподаткування операцій з імпорту товарів, яке, як свідчить практика, було основною проблемою, є правильне та своєчасне відображення суми витрат.

У зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України [1] відбулися зміни щодо визнання витрат при імпорті товарів.

Для того щоб проаналізувати існуючі правила визнання витрат з імпорту товарів, варто розглянути спочатку порядок формування первісної вартості товарів та включення у склад витрат вартості робіт та послуг з імпорту у бухгалтерському обліку, а також положення Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2], який діяв до введення Податкового кодексу. Необхідно зазначити, що Податковий кодекс використовує поняття «доходи» і «витрати», поняття «валові доходи» і «валові витрати» використовувалися Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» (далі – П(С)БО 21) [3]. При цьому порядок формування первісної вартості товарів, а також включення у склад витрат вартості імпортих робіт, послуг у бухгалтерському обліку залежить

від того, яка подія при імпорті була першою – отримання товарів або оплата їхньої вартості.

Якщо першою подією є отримання товарів, згідно з П(С)БО 21 їх вартість визначається за курсом НБУ за датою отримання. Якщо перша подія – оплата товарів, сума авансу в іноземній валюті перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу, і при отриманні товарів цей курс використовується для визначення їхньої вартості.

Перейдемо до розгляду статей Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», які визначали порядок оподаткування операцій з розрахунками в іноземній валюті, а саме визначення витрат, які були понесені платником податку на прибуток в іноземній валюті.

Згідно з положенням Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», який діяв до введення Податкового кодексу, датою збільшення валових витрат платника податку при здійсненні їм операцій з нерезидентами була дата оприбуткування товарів. При цьому витрати, які були понесені (нараховані) платником податку в іноземній валюті упродовж звітного періоду у зв'язку з придбанням товарів, вартість яких відносилася до валових витрат, визначалися у сумі, яка дорівнювала балансовій вартості сплаченої іноземної валюти.

Таким чином, якщо першою подією було оприбуткування товарів, валові витрати відображалися виходячи з курсу НБУ на дату оприбуткування, якщо першою подією було перерахування оплати постачальнику – відображення валових витрат здійснювалося в момент оприбуткування в сумі балансової вартості перерахованої іноземної валюти. Визначальним у законодавчій нормі була рівність між валовими витратами та балансовою вартістю іноземної валюти. Для нарахування валових витрат з придбання товарів мало значення походження валюти, якою здійснені розрахунки з постачальником:

- виручка, отримана за експортним контрактом у зв'язку з продажем товарів упродовж звітного періоду, балансову вартість якої необхідно було визначати за курсом НБУ на дату нарахування доходу;

- валюта, придбана за гривні або за іншу іноземну валюту;

- іноземна валюта, яка залишилася у підприємства з попередніх звітних періодів (її величина була вже зафіксованою у податковому обліку підприємства після проведення відповідного перерахунку за курсом НБУ, який діяв в останній день звітного періоду).

Також згідно із Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» необхідно було застосовувати один із методів оцінки балансової вартості іноземної валюти (за середньозваженою або ідентифікованою вартістю) при її вибутті.

При цьому підприємство стикалося з такою проблемою: якщо першою подією було перерахування попередньої плати по імпортному контракту – була величина балансової вартості перерахованої валюти, в сумі якої необхідно було відобразити валові витрати, але самого права на відображення валових витрат не було до моменту оприбуткування товару.

У той же час, якщо першою подією було оприбуткування товару, право на валові витрати існувало, але балансова вартість іноземної валюти, якою товар був би сплачений, на цей момент була б ще невідомою.

У подальшому відповідно до вимог п. 5.9 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» підприємство мало вести податковий облік приросту (убутку) балансової вартості товарів на складах, витрати на придбання яких включаються до складу валових витрат. Практичне використання цих вимог не викликало особливих труднощів тільки при перерахунку запасів, які були придбані у вітчизняних контрагентів, щодо імпортованих товарів виникало питання: за якою оцінкою необхідно було вести облік приросту (убутку) товарно-матеріальних цінностей – за бухгалтерською або податковою.

Розглянемо існуючі правила визнання витрат за операціями з імпорту товарів, введені Податковим кодексом України у розділі III «Податок на прибуток підприємств», який набрав чинності з 01.04.2011 р.

Стаття 153.1.2 Податкового кодексу визначає особливості включення витрат у витрати в звітному податковому періоді: «Витрати, здійснені (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з придбанням у звітному податковому періоді товарів, робіт, послуг, у встановленому порядку включаються до витрат такого звітного податкового періоду шляхом перерахування в національну валюту тієї частини їх вартості, що не була раніше оплачена, за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату визнання таких витрат, а в частині раніше проведеної оплати – за таким курсом, що діяв на дату здійснення оплати» [1].

Склад витрат та порядок їхнього визнання розкрито у ст. 138 Податкового кодексу, при цьому ст. 138.4 зазначає: «Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг».

Ст. 138.6 зазначає, що собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їхнього придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу.

Отже, правило «першої події» за Податковим кодексом перестало існувати для визначення витрат звітного періоду, будь-які витрати визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення витрат платником податку.

Правила Податкового кодексу України щодо визнання витрат приведені у відповідність до принципу відповідності доходів і витрат (принципу співвідношення), сутність якого полягає в тому, що витрати мають бути відображені в тому звітному періоді, в якому виникли доходи, які стали можливими завдяки цим витратам.

Порядок визнання у податковому обліку витрат, здійснених в іноземній валюті, на даний момент повністю відповідає

Відомість податкового обліку витрат при імпорті товарів

Контракт	Попередня плата (аванс) за товари			Оприбуткування товарів			Ввізне мито і витрати на доставку товарів, грн.	Реалізація товарів			Розрахунок витрат				
	дата	курс НБУ на дату операції	сума, \$/грн.	дата	курс НБУ на дату операції	сума/грн.		дата нарах. доходу від реал.	кіль-ть реал товарів, шт.	дата	курс НБУ на дату операції	кіль-ть реал товарів, шт.	сума, \$/грн.	ввізне мито і витрати на доставку товарів, грн.	витрати, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Контракт №1: товар А – 100 шт. на суму \$10700	04.04	7.85 грн./\$	$\frac{10700}{83995}$	04.07	7.99 грн./\$	$\frac{10700}{83995}$	8819,48	5.07	50	5.07	7.85 грн./\$	50	$\frac{5350}{41997,5}$	4409,74	46407
Сальдо Контракт №1: товар А – 50 шт. на суму \$5350	04.04	7.85 грн./\$	$\frac{5350}{41997,5}$	–	–	–	4409,74	x	x	x	x	x	x	x	x
Контракт №2: товар Б – 150 шт. на суму \$12750	–	–	–	27.05	7.98 грн./\$	$\frac{12750}{101745}$	10683,23	01.06	150	01.06	7.98 грн./\$	150	$\frac{12750}{101745}$	10683,23	112428,23
Сальдо Контракт №1: товар А – 50 шт. на суму \$5350	04.04	7.85 грн./\$	$\frac{5350}{41997,5}$	–	–	–	4409,74	x	x	x	x	x	x	x	x
Разом за II кв. 2011 р.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	158835,23

принципам визнання витрат у бухгалтерському обліку (а саме у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»).

Отже, після нарахування по кредиту субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» доходу від реалізації товарів, які раніше були імпортовані, списується собівартість реалізованих товарів з кредиту субрахунку 281 «Товари на складі» в дебет субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» у бухгалтерському обліку, при цьому у податковому обліку витрати з імпорту товарів включаються до витрат звітного періоду.

Розглянувши теоретико-методичні аспекти визнання витрат при операціях з імпорту, треба зупинитися на проблемі ведення податкового обліку таких витрат.

Регістри податкового обліку на підприємствах ведуться у вигляді спеціальних форм як на паперових носіях, так і в електронному вигляді, при цьому аналітичний облік має розкривати порядок формування податкової бази.

Якщо податковий облік базується на даних бухгалтерського обліку, аналітичними регістрами податкового обліку можуть бути регістри бухгалтерського обліку. У випадку, якщо регістри бухгалтерського обліку містять недостатню кількість інформації для визначення податкової бази, до них вводяться додаткові реквізити.

Як аналітичні регістри податкового обліку витрат з імпорту товарів можна використовувати бухгалтерські регістри по субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» (для визначення кількості та вартості реалізованих товарів) та субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» (для визначення дати визнання таких витрат).

Але для правильного визначення витрат з імпорту товарів, на нашу думку, доцільним було б організувати окремий облік за допомогою розробленої відомості (див. табл.).

У запропонованій відомості окремо відображаються дані з попередньої плати (авансу) та оприбуткування товарів (№ контракту, дата операції, сума в іноземній та національній валютах, курс НБУ на дату здійснення операції), сума ввізного мита і витрат на доставку товарів, дані з реалізації товарів (дата нарахування доходу від реалізації, за якою будуть відображені витрати, та кількість реалізованих товарів), розраховуються витрати. У кінці кожного кварталу (звітного податкового періоду) підбиваються підсумки за витратами від імпорту товарів. Підсумкові дані відомості обліку витрат від операцій з імпорту переносяться в загальну відомість обліку витрат підприємства.

Враховуючи все вищесказане, розглянемо на практичному прикладі розрахунок витрат при операціях з імпорту товарів, що враховуються при обчисленні прибутку підприємства, за допомогою представленої вище відомості податкового обліку витрат при імпорті товарів. У наведеному прикладі розрахунок витрат від операцій з імпорту товарів за контрактом №1 витрати розраховані на дату реалізації товарів за курсом НБУ на дату здійснення попередньої плати з врахуванням ввізного мита і витрат на доставку товарів. Оскільки було реалізовано тільки половину оприбуткованого товару, в відомості визначено сальдо за нереалізованим товаром за курсом, який буде враховано для розрахунку витрат при подальшому продажу товарів. Щодо визнання витрат за контрактом №2 реалізована вся партія товару одночасно, витрати визначені за курсом НБУ на дату отримання товарів з включенням до цієї суми ввізного мита і витрат на доставку товару.

Висновки

За результатами порівняльного аналізу визнання витрат при імпорті товарів та їх відображення в бухгалтерському та податковому обліку можна зробити висновок, що введення Податкового кодексу усунуло розбіжності в системі обліку. Але для правильного визначення витрат з імпорту товарів та підвищення ефективності податкового обліку доцільним була б організація окремого обліку за допомогою розробленої відомості.

Література

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. – Режим доступу: <http://www.liga.net>
2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 р. №283/97-ВР із змінами та доповненнями. – Режим доступу: <http://www.liga.net>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів». – Режим доступу: <http://www.liga.net>

О.М. КУЛІНІЧ,

к.е.н., в.о. заст. директора з наукової роботи Інституту світової економіки і міжнародних відносин Національної академії наук України

Проблематика використання земельних ресурсів в умовах постіндустріальної цивілізації: український напрям

У статті розкриваються питання використання земельних ресурсів України в контексті необхідності оптимізації даного процесу з урахуванням стрімких постіндустріальних тенденцій.

Ключові слова: постіндустріальна цивілізація, земельні ресурси, національна економіка, економічний потенціал, технологічні інновації, земельний фонд, державне управління.

В статье раскрываются вопросы использования земельных ресурсов Украины в контексте необходимости оптимизации данного процесса с учетом стремительных постиндустриальных тенденций.

Ключевые слова: постиндустриальная цивилизация, земельные ресурсы, национальная экономика, экономический потенциал, технологические инновации, земельный фонд, государственное управление.

In the article the questions of the use of the landed resources of Ukraine open up in the context of necessity of optimization of this process taking into account swift postindustrial tendencies.

Keywords: postindustrial civilization, landed resources, national economy, economic potential, technological innovations, landed fund, state administration.

Постановка проблеми. Специфіка XXI століття полягає в глобалізаційних, соціальних, економічних, інформаційних та інших процесах, які обумовлюються стрімким розвитком в умовах постіндустріальної доби. Постіндустріальне суспільство потребує поряд з технологічними інноваціями, підтримки та оновлення ресурсної бази національних економік. Особливої актуальності дані питання набувають саме у XXI ст., коли антропогенне навантаження на земельні ресурси різко зросло. Це пояснюється розвитком урбанізації, від-

критою розробкою корисних копалин, що призводить до зменшення забезпечення земельними ресурсами. Так, спеціалісти підрахували, що площа сільськогосподарських угідь у світі щорічно зменшується на 6 млн. га [11].

В сучасних умовах господарювання негативні процеси в використанні земельних ресурсів характерні для більшості країн «нової економіки» [1], проте особливої уваги заслуговує саме Україна, це пояснюється ресурсоемним характером економіки та практично відсутністю економічного механізму регулювання земельних процесів. В цих умовах постає необхідність проведення глибоких теоретичних та прикладних досліджень, спрямованих на розробку науково обґрунтованих рішень і заходів щодо вивчення проблематики використання земельних ресурсів України.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Проблеми використання земельних ресурсів в Україні досліджені у працях таких вітчизняних та зарубіжних вчених, як Н.І. Іванов [5], В.В. Кавецький [6], А.І. Сухоруков [10], О.М. Тридід [11]. Значний внесок у вдосконалення механізмів державного управління загалом і раціонального використання та розширеного відтворення земельних ресурсів країни, зокрема, зробили такі вчені: Ю.Д. Білик, С.М. Волков, В.Г. В'юн, В.В. Дорофієнко, В.Г. Горлачук, Г.І. Горохов, О.Я. Лазор, О.Г. Мордвінов, І.В. Петенко, С.Ф. Поважний, В.М. Трегобчук, О.І. Шапоренко. Вчені обґрунтували принципи й методи управління земельними ресурсами, визначили особливості розвитку земельних відносин у ринкових умовах. Окремим аспектам державного контролю за використанням та охороною земель присвятили свої праці В.Б. Авер'янов, О.Ф. Андрійко, В.І. Андрейцев, Г.І. Балюк, Ц.В. Гетьман, Н.С. Гавриш, В.К. Гуревський, М.І. Єрофеев, В.І. Семчик, Н.І. Титова, Г.В. Малишко, В.Л. Мунтян, В.І. Федорович, М.В. Шульга, Ю.С. Шемшученко та інші.