

УДК 657.339

## ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

Гриліцька А.В., к.е.н., доцент,

Якименко Н.О.

Черкаський державний технологічний університет

*Стаття посвячена проблемним вопросам, которые возникают при особенностях организации бухгалтерского и налогового учета экспортных операций.*

*The article is devoted to the problem questions, which arise up at the peculiarity export operations organization bookkeepers and taxation accounts.*

Без здійснення зовнішньоекономічних операцій побудова ринкової системи господарювання неможлива. Просування вітчизняних товарів за кордон дає можливість розширити ринки збуту для українського товаровиробника. Отже, проблеми бухгалтерського та податкового обліку експортних операцій є безумовно актуальними на сьогоднішній день.

**Дослідження проблеми** обліку експортних операцій представлені в працях таких відомих вітчизняних науковців, як Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, М.В. Кужельний, Ю.А. Кузьмінський, В.Г. Лінник, Є.В. Мних, В.В. Сопко, В.О. Шевчук, М.Г. Чумаченко та інші.

Важливі аспекти теорії і практики обліку експортних операцій залишаються невирішеними на поточний момент і потребують проведення подальших досліджень та розробок у напрямі їх удосконалення. Недостатній рівень теоретичної розробки, обґрунтувань проблем методології та організації бухгалтерського обліку експортних операцій зумовили необхідність у розгляді проблем, пов'язаних з обліком.

**Метою статті** є обґрунтування теоретичних та науково-практичних аспектів бухгалтерського та податкового обліку експортних операцій.

Основним джерелом інформації про експортну діяльність суб'єкта підприємницької діяльності є дані бухгалтерського обліку. Інформаційне забезпечення необхідне для підвищення обґрунтованості управлінських рішень. Проте неузгодженість між даними бухгалтерського і податкового обліку експортних операцій є причиною виникнення проблем при одержанні ефективних результатів фінансово-господарської діяльності, що, в свою чергу, ускладнює можливість проведення якісного економічного аналізу.

Основним нормативним документом, що регулює порядок здійснення зовнішньоекономічної діяльності, є Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ із змінами і доповненнями.

Експорт товарів (робіт, послуг) є одним із основних видів зовнішньоекономічної діяльності. Відповідно до Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність" **експорт товарів** – це продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності (у тому числі з оплатою не в грошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів [4].

Експорт робіт, послуг класифікується як експорт капіталу, тобто як вивіз капіталу за межі України в будь-якій формі з метою одержання прибутку від виробничої й інших форм господарської діяльності. У податковому законодавстві термін "експорт" не зустрічається.

**Основні завдання** бухгалтерського обліку експортних операцій:

- формування достовірної інформації про господарські операції, пов'язані з експортом товарів для забезпечення можливості прийняття ефективних управлінських рішень;
- правильне визначення фінансових результатів від здійснення експортних операцій;
- формування достовірної інформації про стан дебіторської заборгованості іноземних покупців та замовників;
- визначення суми курсових різниць та їх впливу на фінансовий результат тощо.

Для здійснення експортної діяльності використовуються генеральні, разові та відкриті (індивідуальні) ліцензії. Для кожного виду товару встановлюється лише один вид ліцензії. В основі облікової вартості товарів лежить їх фактична вартість, яка залежить від виду експортної операції.

Експорт товарів або послуг оформляється контрактом. У контракті обов'язково вказується порядок розрахунків за наявні грошові кошти чи в кредит, тобто з відстрочкою платежу.

Розрахунок грошовими коштами здійснюється через уповноважені банки в безготівковій формі (банківський переказ, документарне інкасо, документарний акредитив).

Підставою для обліку експортних товарів та послуг є оформлені відповідним чином товаросупровідні, транспортні, експедиторські, страхові, складські, розрахункові, митні, банківські та інші документи.

Визначним принципом облікової політики підприємства, що формує момент реалізації, виступає дата пред'явлення зазначених документів покупцеві (замовникові) або до уповноваженого банку, отримання грошових коштів, надання покупцем документу, який гарантує оплату.

Важливим для діяльності підприємства є визначення фінансових результатів. Для здійснення аналізу доцільності експортних операцій необхідно оцінити, яка частка продукції (товарів, робіт, послуг) йде на експорт, яка рентабельність даних операцій. Необхідно зіставити результат від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) за межі митної території України з урахуванням появи додаткових витрат (митне оформлення, експортне мито та ін.) з результатом від продажу вітчизняним покупцям та замовникам.

Для визначення фінансових результатів від експортних операцій зіставляють доходи, отримані протягом звітного періоду, з витратами, які були понесені для отримання цих доходів.

Згідно з П(С)БО 15 "Дохід" доходи підприємства – це збільшення економічних вигод у вигляді надходжень активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) [8]. Інформація про дохід від експортних операцій накопичується по кредиту рахунку 70 "Дохід від реалізації", який, у свою чергу, списується на субрахунок 791 "Результати основної діяльності".

Дохід від реалізації товарів на експорт відображається у рядку 010 "Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" Звіту про фінансові результати. У декларації з податку на прибуток інформація про дохід від експортних операцій наводиться у рядку 01.1 "Доходи від продажу товарів (робіт, послуг)".

У податковій декларації з податку на додану вартість для експортних операцій виділено окремий рядок, а саме рядок 2.1 "Експортні операції", у якому відображаються обсяги поставки без ПДВ по експортним операціям.

Порядок виникнення валових доходів у вітчизняних експортерів – платників податку на прибуток при експорті товарів аналогічний порядку виникнення валових доходів при продажу товарів на митній території України, тобто валові доходи в експортера виникають по першій із подій – або на дату відвантаження товару на експорт, або на дату отримання коштів від нерезидента в оплату вартості товару.

Доходи, отримані (нараховані) платниками податків в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів протягом звітного періоду, перераховуються в гривні по офіційному валютному (обмінному) курсу НБУ, що діє на дату отримання (нарахування) таких доходів, і не підлягають перерахунку у зв'язку із зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного періоду (пп. 7.3.1 ст. 7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР зі змінами і доповненнями) [3].

Облік витрат дає можливість одержати повну і своєчасну інформацію про структуру і види витрат, пов'язаних із здійсненням експортних операцій. Фактична собівартість лежить в основі облікової вартості експортних операцій. Витрати на експорт товарів складаються з трьох основних елементів: витрат виробника товару, витрат у країні експортера та витрат на основне перевезення.

До витрат виробника товару належать:

- оплата робочої сили;
- витрати на управління;
- накладні витрати;
- витрати на перевезення товару від основного складу до складу покупця;
- витрати на пакування та маркування товару.

До витрат у країні експортера відносять:

- витрати на навантаження та розвантаження товару;
- витрати на складування товару;
- перевезення товару до кордону експортера;
- страхування товару до кордону експортера;
- комісійна винагорода посереднику, рекламні витрати;
- митне оформлення, експортне мито, сертифікація, ліцензія та ін.

До витрат на основне перевезення належать:

- транспортування товару від пункту відвантаження в країні експортера до пункту отримання в країні імпортера;
- страхування товару від пункту відвантаження в країні експортера до пункту отримання в країні імпортера;
- страхування товару в країні імпортера;
- витрати на розвантаження товару;
- витрати на перевезення товару до кордону імпортера;
- витрати на доставку товару до пункту перевалки.

Витрати, пов'язані з експортом продукції (товарів, робіт, послуг), накопичуються на рахунку 93 "Витрати на збут" із подальшим списанням їх на фінансові результати.

Ціна продажу товарів продавцем включає вартість іноземної валюти, яка може бути отримана у випадку їх продажу особам, не пов'язаним із продавцем при звичайних умовах ведення господарської діяльності. Валовий дохід від продажу товарів (робіт, послуг) пов'язаним особам не може бути меншим за звичайну ціну (пп. 7.4.1 ст. 7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств"). Відповідно до пп. 7.4.3 ст. 7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" вимог пп. 7.4.1 поширюється на операції з юридичними особами, які сплачують податок на прибуток за іншими, ніж платник податку, ставками або не є платниками податку. При формуванні валового доходу звичайні ціни не застосовуються лише тоді, коли і продавець і покупець сплачують податок на прибуток за однаковою ставкою. У свою чергу, нерезиденти найчастіше або не є платниками податку або сплачують його за нижчою ставкою, ніж встановлена українським законодавством. Отже, при експорті експортер-платник податку на прибуток мусить формувати валовий дохід із застосуванням звичайних цін. З економічної точки зору застосування пп. 7.4.3 ст. 7 Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" сприяє тому, щоб прибуток платника податку не перенаправлявся до тих структур, які сплачують податок або за заниженими ставками, або не сплачують його взагалі.

Іноземна валюта, що стоїть на обліку платника податків на кінець звітного періоду, перераховується в гривні по офіційному обмінному курсу НБУ, що діє на останній робочий день звітного періоду. При цьому позитивна чи негативна курсова різниця включається до валових доходів чи валових витрат платник податку відповідно.

Порядок здійснення розрахунків у зовнішньоекономічній діяльності регулюється Законом України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" від 23.09.1994 р. № 185/94-ВР. Відповідно до даного закону для зовнішньоекономічних експортних операцій (відповідно до яких експорт товарів – перша з подій, а оплата за товари – друга) виручка резидентів в іноземній валюті підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки у банках у строки виплати заборгованостей, що вказані у контрактах, але не пізніше 90 календарних днів із дати митного оформлення товарів, що експортуються (ст. 1 Закону України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" від 23.09.1994 р. № 185/94-ВР) [5].

При здійсненні експортної операції з наступною оплатою товару покупцям необхідно звернути увагу на те, що в бухгалтерському обліку відповідно до П(С) БО 21 "Вплив змін валютних курсів", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193, заборгованість покупця-нерезидента перед постачальником буде монетарною статтею балансу. У зв'язку з цим у бухгалтерському обліку на дату балансу і на дату погашення заборгованості необхідно визначати курсові різниці від перерахунку такої статті [10].

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення розрахунків та на дату балансу. Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей, пов'язаних з операційною діяльністю, відображаються у складі інших операційних доходів (витрат). Курсові різниці від перерахунку монетарних статей, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю, відображаються у складі інших операційних доходів (витрат).

Для обліку операційних курсових різниць у Плані рахунків передбачено:

- субрахунок 714 "Дохід від операційної курсової різниці";
- субрахунок 945 "Витрати від операційної курсової різниці".

Для обліку не операційних курсових різниць у Плані рахунків передбачено:

- субрахунок 744 "Дохід від не операційної курсової різниці";
- субрахунок 944 "Витрати від не операційної курсової різниці".

Що стосується відображення бухгалтерських курсових різниць у фінансовій звітності, то згідно з П(С) БО 3 "Звіт про фінансові результати", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87, усі курсові різниці необхідно поділити на операційні (що виникають стосовно активів і зобов'язань підприємства, пов'язаних з операційною діяльністю) та не операційні (що ви-

никають стосовно активів і зобов'язань в іноземній валюті, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю підприємства) [3]. При віднесенні курсової різниці до операційних або не операційних слід керуватися сутністю самої операції, в результаті якої ця курсова різниця утворилася, а саме: операційна, інвестиційна або фінансова. У Звіті про фінансові результати такі курсові різниці відображаються в рядках 090 "Інші операційні витрати" або 060 "Інші операційні доходи".

Не операційні курсові різниці відображаються в рядках "Інші витрати" та 130 "Інші доходи" Звіту про фінансові результати.

Операції з вивозу товару за межі митної території України, а також операції з надання послуг (виконання робіт) для їх споживання за межами митної території України є об'єктом оподаткування ПДВ (пп. 3.1.3 ст. 3 Закону України "Про податок на додану вартість" від 3.04.1997 р. № 168/97-ВР).

Базою оподаткування є контрактна (договірні) вартість товарів (робіт, послуг), яка визначається вільними чи регульованими цінами (тарифами). У договірну (контрактну вартість) включаються будь-які суми грошових коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються експортеру товарів безпосередньо покупцем-нерезидентом або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості експортних товарів (пп. 4.1 ст. 4 Закону "Про податок на додану вартість").

До операцій із вивозу (експорту) товарів за межі митної території України, а також до операцій з продажу робіт (послуг). Що призначені для використання та споживання за межами митної території України, застосовується нульова ставка ПДВ.

Датою виникнення податкового зобов'язання із застосуванням нульової ставки ПДВ є дата фактичного вивозу цих товарів за межі митної території України (а не дата відвантаження з підприємства) із підтвердженням такого вивозу оформленою належним чином вантажно-митною декларацією (пп. 7.3.1 ст. 7 із урахуванням пп. 6.2.1 ст. 6 Закону "Про податок на додану вартість").

Підприємства-експортери можуть мати право на бюджетне відшкодування у кожному звітному періоді, оскільки при здійсненні експортних операцій їхні податкові зобов'язання дорівнюють нулю у зв'язку із застосуванням нульової ставки ПДВ, і завжди є податковий кредит, що формується з сум ПДВ у вартості придбаних товарів. А тому в кожному періоді експортери можуть отримувати бюджетне відшкодування.

Відповідно до п. 1.8 ст. 1 Закону "Про податок на додану вартість" під бюджетним відшкодуванням розуміється сума, що підлягає поверненню платнику ПДВ із бюджету у випадках, визначених цим законом. В абзаці першому пп. 7.7.1 ст. 7 Закону "Про податок на додану вартість" зазначено, що сума ПДВ, яка підлягає бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного податкового періоду та сумою податкового кредиту такого звітного податкового періоду. Відповідно до третього абзацу цього підпункту отримане від'ємне значення різниці сум податкового зобов'язання та податкового кредиту в першому звітному періоді його виникнення:

- або враховується у зменшенні суми податкового боргу з ПДВ, який виник за попередні податкові періоди;
- або зараховується до складу податкового кредиту наступного періоду (якщо податкового боргу немає).

Отже, виникнення в першому звітному періоді від'ємного значення різниці сум податкового зобов'язання і податкового кредиту не призводить до бюджетного відшкодування.

Право на бюджетне відшкодування платник ПДВ матиме лише в наступному податковому періоді за умови, якщо отримає в такому періоді від'ємне значення різниці сум податкового зобов'язання та податкового кредиту. При цьому платнику ПДВ відшкодовується не вся сума від'ємного значення, а лише та частина, яка дорівнює сумі ПДВ, фактично сплаченій ним у попередньому податковому періоді постачальникам товарів (послуг). Залишок від'ємного значення з ПДВ після бюджетного відшкодування зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

Виходячи з норм п. 7 ст. 7 Закону "Про податок на додану вартість" для експортера можливі два способи бюджетного відшкодування:

- у рахунок зменшення податкового зобов'язання з ПДВ наступних податкових періодів;
- або на поточний банківський рахунок платника ПДВ.

Отримання попередньої оплати за товари, які згідно з договором підлягають вивозу (експорту) за межі митної території України, не є підставою для виникнення податкового зобов'язання з ПДВ (пп. 7.3.8 ст. 7 Закону "Про податок на додану вартість") [2].

При здійсненні експорту з наступною оплатою податковий облік продажу товарів нерезиденту зводиться до визначення валового доходу при відвантаженні товару і балансової вартості валюти, що надійшла. Курсові різниці по заборгованості нерезидента на момент їх погашення є на кінець звітного періоду в податковому обліку не нараховується, на відміну від бухгалтерського обліку.

Отже, можна зробити такі **висновки**:

1. У законодавчо-нормативній базі з обліку експортних операцій є велика кількість невирішених питань.
2. Доходи та витрати відображаються в бухгалтерському обліку в момент їх виникнення не залежно від часу надходження і сплати грошей. Тобто відображаються у звітності по відвантаженню товарів (робіт, послуг) незалежно від строків отримання грошових коштів від покупця. А витрати відображаються по оприбуткуванню товарів (робіт, послуг) незалежно від здійснення оплати за них поставальникам і підрядникам. У податковому обліку відображаються не по принципу нарахування, а по принципу "першої події" – тобто по тому, що сталося раніше: відвантаження чи оплата.
3. На сьогодні не узгоджено методика визначення фінансових результатів від експортної діяльності в бухгалтерському та податковому обліку. Підприємство одночасно з бухгалтерським обліком організовує податковий облік, який відрізняється визначенням сум валових доходів та валових витрат, датою збільшення доходів та витрат для здійснення цілей оподаткування, яка не збігається з моментом отримання прибутку в бухгалтерському обліку, сума витрат не відповідає сумі валових витрат.
4. Відокремлювати на підприємстві окрему ланку бухгалтерського обліку експортних операцій, на нашу думку, є недоцільним, адже витрати на їх облік будуть більшими, ніж ефект від наявності даної інформації.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України. "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-14, зі змінами і доповненнями.
2. Закон України "Про податок на додану вартість" від 3.04.1997 р. № 168/9 – ВР зі змінами і доповненнями.
3. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємства" від 22.05.1997 р. зі змінами і доповненнями.
4. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16.04.1991 № 959-ХІІ зі змінами і доповненнями.
5. Закон України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" від 23.09.1994 р. № 185/94 – ВР зі змінами і доповненнями.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати". Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси". Наказ Міністерства фінансів України від 20.12.1999 р. № 246.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід". Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів". Наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193.
11. Кавторєва Я., Михайленко О. Валютні операції: порядок здійснення обліку. – Х.: Фактор, 2005. – 138 с.
12. Коваленко Г. Імпорт без ввозу та експорт без вивозу // Бухгалтерія. – 2005. – № 27. – С. 51 – 55.
13. Піроженко О., Михайленко О. Усе про облік і організацію оптової торгівлі. – Х.: Фактор, 2005. – 264 с.
14. Станіславська С. ЗЕД: нюанси декларування товарів // Бухгалтерія. – 2006. – № 44. – С. 59 – 65.
15. Дробоття С. Експорт товарів // Бухгалтерія. – 2006. – № 30. – С. 129 – 132.
16. Бондарєва О. Як закрити контракт, коли валюта платежу і валюта контракту різні // Бухгалтерія. – 2006. № 50. – С. 62 – 67.
17. Рижикова О. Головне не форма вантажно-митної декларації, а її зміст // Все про бухгалтерський облік. – 2006. № 64. – С. 12 – 15.
18. Дзюба Н. Обмеження за строками отримання експортної виручки // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. № 51. – С. 39 – 44.