

УДК 657.432:633.2/3.

Бурова Л. И.,
к.э.н., доцент кафедры учета и аудита КГМТУ
Шведюк В.А.,
к.э.н., доцент кафедры ТГАТУ

БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Анотація: стаття присвячена податковому обліку експортних операцій згідно змінам у Податковому кодексі України. В статті розглянуто приклади податкового обліку операцій з експорту товарів на умовах повної оплати, постоплати та часткової оплати.

В статті зроблено акцент на те, що при експорті іноземному покупцю товарів для визначення суми інвалютного доходу в гривнях підприємство повинно враховувати дві події: отримання оплати або авансу за товари й признання доходу від реалізації.

Ключові слова: експорт, іноземні покупці, продаж, операції, аванс, кредиторська і дебіторська заборгованість, дохід, витрати, немонетарна стаття, монетарна стаття, дата балансу, курсові різниці, податкові періоди, повна оплата за товар, постоплата, часткова оплата, собівартість реалізованого товару, взаємозалік заборгованостей, гривневий еквівалент інвалютного доходу, курс НБУ, результат, операційні видатки, облікові правила, несплачена частина товару, гривня, євро, валютні курси, операції в інвалюті

Аннотация: статья посвящена налоговому учету экспортных операций согласно изменениям, произошедшим с вступлением в силу Налогового кодекса Украины. В статье рассмотрены примеры налогового учета операций по экспорту товаров на условиях полной оплаты, постоплаты и частичной оплаты.

В статье сделан акцент на то, что при экспорте иностранному покупателю товаров для определения суммы инвалютного дохода в гривнях, предприятие должно учитывать два события: получение оплаты либо аванса за товары и признание дохода от реализации.

Ключевые слова: экспорт, иностранные покупатели, продажа, операции, аванс, кредиторская и дебиторская задолженность, дохід, потери, немонетарная статья, монетарная статья, дата баланса, курсовые различия, налоговые периоды, полная оплата за товар, постоплата, частичная оплата, себестоимость реализованного товара, взаимозачет задолженностей, гривневый эквивалент инвалютного дохода, курс НБУ, результат, операционные расходы, учетные правила, неоплаченная часть товара, гривня, евро, валютные курсы, операции в инвалюте.

Annotation: the article is devoted to tax accounting of export operations according to changes in the Internal Revenue Code of Ukraine. The examples of tax accounting of goods export by conditions of full, following and partial payment are considered in the article.

The article is accented that by export of goods to foreign customer the works must take into account both of two events: receipt for payment or advance for goods and recognition of realization income for determination an amount of foreign exchange income in hryvnias.

There are marked, that a date of foreign currency income recognition is depends on payment order by supplied goods. At export of goods by condition of full payment the works is determinates an income amount by NBU course on date of income recognition. At export of goods by condition of following payment the works is determinates a exchange income at hryvnia's equivalent by NBU course on date of income recognition. At export of goods by condition of partial payment the works is includes into income a hryvnia's equivalent of prepayment part by NBU course on date of receipt for prepayment. The unpaid part is re-counts at hryvnias by NBU course on date of goods realization income recognition. In the account of the exporter after shipment of goods (works, services) is determined by non-monetary - receivables for goods not covered in advance, which should be calculated exchange rate differences.

Due to the important role of the NBU in registered export of foreign currency given to determining the amount of income. To determine such income, as well as in accounting, you need to divide it into two parts: in the form of an advance paid and unpaid (not included in advance). Hryvnia equivalent paid part (in the form of an advance) is necessary to reflect on the rules for export to full prepayment set forth in this article. This must be done at the rate of NBU on the date: - The advance payment from the buyer; - Revenue recognition. Amount of the unpaid portion (not covered in advance) is calculated as the export conditions for postpaid system, ie NBU exchange rate at the date of revenue recognition.

The courses differences have determined only by monetary article of a exchange balance. These differences are re-counts by NBU course on each balance date and on date of payment execution.

Key words: export, foreign customers, sale, operations, advance, account payable, accounts receivable, income, wastes, monetary article, momentary article, date of balance, course differences, tax periods, goods, full payment, post payment, partial payment, realization prime cost, hryvnia's equivalent of exchange income, NBU course, result, operational costs, account rule, unpaid part of goods, hryvnia, euro, exchange course.

Постановка проблеми. Налоговый кодекс Украины изменил подход относительно определения гривневого эквивалента инвалютных доходов и расходов за товары (работы, услуги). Это решение максимально приблизило к правилам бухгалтерского учета: в части предоплаты – сумму расходов (доходов) исчисляют по курсу, действующему на дату осуществления (получения) предоплаты, во всех остальных – на дату признания таких расходов (доходов). Курсовые разницы будут определяться, как и в бухучете, по инвалютным операциям, инвалютной задолженности и самой инвалюте (по монетарным статьям); по-новому рассчитывается результат от продажи и покупки инвалюты, что отражено в статье.

Анализ основных исследований и публикаций. Вопросы налогового учета экспортных операций на условиях полной, частичной оплаты и постоплаты согласно НКУ рассмотрены многими учеными, среди которых Уварова Е., Ковалев Д., Чельтер С., Мобееенко А., Прокопенко В. Так, Новиков С. [8] и другие ученые считают, что налоговый учет таких операций следует осуществлять бухгалтерам на основе новых правил учета валютных операций.

Цель статьи – изучить особенности налогового учета экспортных операций на условиях полной, частичной оплаты и постоплаты с учетом курсовых разниц для поиска более конкретного и детального подхода к отражению таких операций, как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Основной материал исследования. Экспорт товаров (работ, услуг) представляет собой продажу товаров (работ, услуг) украинскими субъектами ВЭД иностранным субъектам хозяйственной деятельности. На основании Налогового кодекса Украины (далее – НКУ) налоговый учет экспортных операций изменился. Рассмотрим налоговый учет экспортных операций на условиях полной оплаты, постоплаты и частичной предоплаты.

Операции в инвалюте отражаются в учете на основании П(с)БУ 21 «Влияние изменений валютных курсов» [5], т.е. при первоначальном признании рассчитываются по валютному курсу на дату осуществления операции.

При получении от иностранного покупателя аванса у предприятия возникает кредиторская задолженность перед ним.

В бухгалтерском учете по таким операциям проводки будут такие:

Дт 312 «Текущие счета в иностранной валюте»

Кт 681 «Расчеты по авансам полученным».

При реализации иностранному покупателю товаров (работ, услуг) предприятие отражает в бухгалтерском учете доход (Дт 362 «Расчеты с иностранными покупателями» Кт 70 «Доходы от реализации») по курсу НБУ на дату получения от нерезидента инвалютной предоплаты и списывает в расходы себестоимость реализованных товаров.

Для определения суммы инвалютного дохода в гривнях необходимо учитывать два события: получение оплаты (аванса) за товары (работы, услуги) и признание дохода от реализации. НКУ утверждает не просто оплату товаров, полученную раньше признания дохода, а о предоплате в предыдущих отчетных периодах. Отчетными налоговыми периодами, согласно НКУ [1], являются квартал, полугодие, три квартала и год. Следовательно, курс НБУ на дату аванса нужно учитывать не только тогда, когда дата его получения и последующая дата признания дохода от продажи приходятся на разные отчетные периоды.

Значит, если предприятие экспортирует товары (работы, услуги) на условиях полной оплаты, то сумму дохода следует определять по курсу НБУ, во-первых, на дату получения инвалютного аванса и, во-вторых, на дату признания дохода.

Курсовые разницы в налоговом учете определяют согласно национальным стандартам бухгалтерского учета. Сущность курсовых разниц отражается в П(с)БУ 21 «Влияние изменений валютных курсов». Курсовая разница – это разница между оценками одинакового количества единиц инвалюты, которая возникает в результате изменения валютных курсов.

Курсовые разницы определяют только по монетарным статьям баланса в инвалюте. Монетарные статьи в инвалюте пересчитывают по курсу НБУ: - на каждую дату баланса; - на дату осуществления расчетов (по за-

долженности – на дату ее погашения, по валюте – на дату ее списания с кассы или счета в банке. В результате такого пересчета и возникают курсовые разницы.

Курсовые разницы определяют по формуле:

$$КР = МС \times (Курс_2 - Курс_1), \quad (1)$$

где МС – стоимость монетарной статьи (задолженности или инвалюты), иностранных денежных единиц;

Курс₂ – курс НБУ на дату определения курсовой разницы (дату баланса или дату расчетов);

Курс₁ – курс НБУ на дату предварительной оценки монетарной статьи в инвалюте (дата ее первоначального признания или дата баланса).

Поскольку курс НБУ может колебаться в обе стороны, курсовые разницы бывают положительными и отрицательными. Соответ-

ственно, курсовые разницы от пересчета монетарных статей показывают в составе прочих доходов (расходов), т.е. на субсчете 744 «Доход от неоперационной курсовой разницы» и 974 «Потери от неоперационных курсовых разниц», которые закрывают на субсчете 793 «Результат прочей обычной деятельности».

Приведем пример учета операций экспорта товаров на условиях полной оплаты. ООО «Лама» 02.04.2013 г. получило от иностранного покупателя полную оплату за товар в сумме 1000€. Курс НБУ на дату получения составил 11,5 грн./1€. Оплаченный товар отгружен нерезиденту 25.04.2013 г. На эту дату курс НБУ составил 11,6 грн./1€. Себестоимость реализации товаров как в бухгалтерском, так и в налоговом учете совпадает и составила 10000 грн. Бухгалтерский и налоговый учет операций экспорта товаров на условиях полной оплаты представлен в таблице 1.

Таблица 1

Отражение в учете экспорта товаров при полной оплате

Содержание операции	Бухучет		Сумма	Налоговый учет	
	Дт	Кт		доходы	расходы
1	2	3	4	5	6
1. Получена от нерезидента полная оплата за товар (1000€ * 11,5 грн./1€)	312	681	1000€	-	-
			11500 грн.		
2. Отгружены товары покупателю (1000€ * 11,6 грн./1€)	362	702	1000€	11600	10000
			11600 грн.		
3. Списана себестоимость реализованных товаров	902	28	10000 грн.	-	-
4. Отражен взаимозачет задолженности	681	362	1000€	-	-
			11500 грн.		

Следует учесть, что оплата получена в том же квартале, в котором признан доход от продажи товаров. Значит, налоговый доход определяем по курсу НБУ на дату его признания (на 25.04.2013) в сумме:

$$1000€ \times 11,6 \text{ грн./1€} = 11600 \text{ грн.}$$

Экспорт товаров (работ, услуг) на условиях постоплаты также учитывается на основании П(с)БУ 21.В операциях по поставке товаров (работ, услуг) на условиях постоплаты дата признания дохода, т.е. дата передачи покупателю права собственности на товар, составления акта, подтверждающего

выполнение работ или предоставление услуг, будет предшествовать оплате. Тогда, согласно НКУ, гривневый эквивалент инвалютного дохода необходимо определять по курсу НБУ на дату его признания.

Следующее получение оплаты от покупателя за реализованные товары (выполненные работы, оказанные услуги) на доход не повлияет. В то же время такие последующие расчеты (как и окончание квартала) послужит для расчета курсовых разниц по дебиторской задолженности за отгруженные то-

вары (работы, услуги), которая является монетарной статьей.

Продавец, реализовав (отгрузив) иностранному покупателю товары (работы, услуги) отражает в бухучете доход на основании операции:

Дт 362 «Расчеты с иностранными покупателями»

Кт 702 «Доход от реализации товаров»
по курсу НБУ на дату отражения такой операции.

Оплату за отгруженный товар (работы, услуги) учитывают записью:

Дт 312 «Текущий счет в иностранной валюте»

Кт 362 «Расчеты с иностранными покупателями».

В учете также списывают себестоимость реализованного товара:

Дт 902 «Себестоимость реализованных товаров»

Кт 282 «Товары в торговле».

Когда отгружен иностранному покупателю товар (работы, услуги), у продавца возникает дебиторская задолженность (обязательство), которая является монетарной статьей. Как было сказано выше, на основании

П(с)БУ 21 на дату баланса и дату расчетов по ней необходимо рассчитать и отразить в учете курсовые разницы.

Если результат таких расчетов положительный, то его включают в операционные доходы следующей записью: Дт 362 «Расчеты с иностранными покупателями», Кт 714 «Доходы от операций с курсовой разницей».

Если результат получается отрицательный, т.е. курс НБУ на дату расчета курсовой разницы снизился, его списывают в операционные расходы проводкой: Дт 945 «Потери от списания курсовой разницы», Кт 362 «Расчеты с иностранными покупателями».

Приведем пример учета операций экспорта товаров на условиях постоплаты. ООО «Лама» 10.05.2013 г. отгрузило товар нерезиденту стоимостью 1000€. Курс НБУ на эту дату – 11,6 грн./1€. 20.07.2013 г. нерезидент полностью рассчитался за товар. Курс НБУ на эту дату – 11,9 грн./1€. Себестоимость реализованных товаров по данным бухгалтерского и налогового учета совпадает и составляет 9000 грн. Курс НБУ на 30.06.2013 г. – 11,7 грн./1€. Бухгалтерский и налоговый учет операций отражен в таблице 2.

Таблица 2

Отражение в учете экспорта товаров при постоплате

Содержание операции	Бухучет		Сумма	Налоговый учет	
	Дт	Кт		доходы	расходы
1	2	3	4	5	6
1. Отгружены товары покупателю (1000€ * 11,6 грн./1€)	362	702	1000€ 11600 грн.	11600	9000
2. Списана себестоимость реализованных товаров	902	28	9000 грн.	-	-
3. Отражены курсовые разницы на конец II квартала (1000€ * (11,7 грн./1€ - 11,6 грн./1€))	362	714	100 грн.	100	-
4. Получена оплата за товар (1000€ * 11,9 грн./1€)	312	362	1000€ 11900 грн.	-	-
5. Отражены курсовые разницы на дату расчетов (1000€ * (11,9 грн./1€ - 11,7 грн./1€))	362	714	200 грн.	200	-

Экспорт товаров покупателям с частичной оплатой объединяет в себе два примера, которые были рассмотрены выше. Значит, в учете следует объединить учетные правила для каждого из них.

При отгрузке товаров (работ, услуг) иностранному покупателю предприятие отражает доход операций:

Дт 362 «Расчеты с иностранными покупателями»

Кт 702 «Доход от реализации товаров».

Задолженность на сумму частичной предоплаты в инвалюте учитывают проводкой:

Дт 312 «Текущий счет в иностранной валюте»

Кт 681 «Расчеты за авансы полученные» по курсу НБУ на дату получения аванса.

Такая задолженность в учете является немонетарной статьей и по ней курсовые разницы не определяются.

По предоплаченной части гривневый эквивалент предприятие включает в доход по курсу НБУ на дату получения такой предоплаты. Неоплаченную часть пересчитывают в гривни по курсу НБУ на дату отражения дохода по отгрузке товаров (работ, услуг).

В учете экспортера после отгрузки товаров (работ, услуг) определяется немонетарная статья – дебиторская задолженность за товары, не покрытые авансом, по которым следует рассчитывать курсовые разницы.

В связи с НКУ важная роль в учете экспортных операций отводится определению суммы инвалютного дохода. Для определения такого дохода, как и в бухгалтерском учете, необходимо его разделить на две части: оплаченную в виде аванса и неоплаченную (не включенную в аванс).

Гривневый эквивалент оплаченной части (в виде аванса) необходимо отражать по правилам для экспорта на условиях полной предоплаты, изложенным в начале статьи. Это необходимо сделать по курсу НБУ на дату:

- получения аванса от покупателя;
- признания дохода.

Сумму неоплаченной части (не покрытую авансом) исчисляют как при экспорте на условиях постоплаты, т.е. по курсу НБУ на дату признания дохода.

Приведем пример учета операций экспорта товаров с частичной предоплатой. ООО «Лама» 17.06.2013 г. получило от покупателя 50% предоплаты за товар в сумме 500€. Курс НБУ на дату получения частичной предоплаты составил 11,7 грн./1€. Весь товар стоимостью 1000€ был отгружен 12.07.2013 г. Курс НБУ на дату отгрузки – 11,8 грн./1€. 20.07.2013 г. иностранный покупатель перечислил остальную часть оплаты за товар (500€). Курс НБУ на эту дату – 11,9 грн./1€. Себестоимость реализованного товара по данным бухгалтерского и налогового учета совпадает и составляет 8000 грн. Бухгалтерский и налоговый учет операций представлен в таблице 3.

Таблица 3

Отражение в учете экспорта товаров при частичной предоплате

Содержание операции	Бухучет		Сумма	Налоговый учет	
	Дт	Кт		доходы	расходы
1	2	3	4	5	6
1. Получена от нерезидента частичная оплата за товар (500€ * 11,7 грн./1€)	312	681	500€	-	-
			5850 грн.		
2. Отгружены товары покупателю (500€ * 11,7 грн./1€ + 500€ * 11,8 грн./1€)	362	702	1000€	11570	8000
			11750 грн.		
3. Списана себестоимость реализованного товара	902	28	8000 грн.	-	-
4. Отражен взаимозачет задолженности	681	362	500€	-	-
			5850 грн.		
5. Получена остальная часть (50%) оплаты за товар (500€ * 11,9 грн./1€)	312	362	500€	-	-
			5950 грн.		
6. Отражена курсовая разница на дату расчета (500€ * (11,9 грн./1€ - 11,8 грн./1€))	362	714	500 грн.	500	-

Так как получение аванса и признание дохода состоялись в разных кварталах, то, согласно НКУ, сумму дохода в налоговом учете необходимо определить, во-первых, в части полученной предоплаты по курсу НБУ на дату получения аванса, во-вторых, в части последующей частичной доплаты по курсу НБУ на дату признания дохода. В итоге получим доход:

$$500\text{€} * 11,7 \text{ грн./1€} + 500\text{€} * 11,8 \text{ грн./1€} = 11750 \text{ грн.}$$

В данном примере бухгалтерский и налоговый доходы совпадают.

Литература:

1. Налоговый кодекс Украины № 2755-IV от 03.12.2010 г. // Все о бухгалтерском учете. – 2011. - № 1-3. - С. 35-38.
2. Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» № 996-IX от 16.07.1999 г. с изменениями и дополнениями. // Все о бухгалтерском учете. – 2012. - № 8-9. - С. 15-18.
3. Закон Украины «О международных договорах Украины» № 1906-IV от 29.06.2004 г. - С.3 -5.
4. Положение «О порядке и условиях торговли иностранной валютой», утверждено постановлением правления НБУ № 281 от 10.08.2005 г. - С. 3-8.
5. П(С)БУ 21 «Влияние изменения валютных курсов», утверждено приказом МФУ № 193 от 10.08.2000 г. № 95.
6. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утверждена приказом МФУ № 291 от 30.11.1999 г., с изменениями и дополнениями. - С. 58.
7. Единая база налоговых знаний [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.sta.gov.ua>.
8. Новиков С. ВЭД: учет по налоговому кодексу. – Х.: Фактор, 2011. - С. 285.

Выводы. Для учета экспортных операций в иностранной валюте на условиях полной, частичной оплаты и постоплаты необходимо руководствоваться правилами НКУ и учитывать, что при получении от иностранного покупателя инвалютной предоплаты у предприятия возникает кредиторская задолженность перед ним. Такой долг – немонетарная статья, по которой не следует определять курсовые разницы, а значит и в налоговом учете этого делать не следует, поскольку курсовые разницы определяют только по монетарным статьям баланса в инвалюте.