

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ В УКРАЇНІ

ТОРШИН Євген Олександрович - магістр, Національний університет ДПС України,  
м. Ірпінь

УДК 657.43

*У статті розглядається питання бухгалтерського та податкового обліку операцій, пов'язаних з експортом товарів, виконаних робіт та послуг, відповідно до законодавства України. Особлива увага присвячена податковому обліку експортних операцій відповідно до останніх змін у Податковому кодексі України. В дослідження наведено практичні приклади обліку експортних операцій на умовах післяплати, повної та часткової оплати за придбані товари чи послуги нерезидентами.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, податковий облік, експортні операції, облік курсової різниці.

### Постановка проблеми

Податковий кодекс України змінив підхід щодо визначення гривневого еквівалента іновалютних доходів і витрат за товари, виконані роботи та послуги. Це рішення максимально наблизило до правил бухгалтерського обліку у частині попередньої оплати – суму витрат (доходів) обчислюють за курсом, чинним на дату здійснення (отримання) передоплати, у всіх інших випадках – на дату визнання таких витрат (доходів). Курсові різниці визначатимуться, як і в бухгалтерському обліку, за іновалютними операціями, іновалютною заборгованістю і самою іновалютою (за монетарними статтями); повному розраховується результат від продажу та купівлі іновалюти, що відображено у статті.

### Аналіз основних досліджень і публікацій

Питання податкового обліку експортних операцій на умовах повної, часткової оплати та післяплати згідно з положеннями Податкового кодексу України розглянуто багатьма вченими, серед яких Уварова Є., Ковальов Д., Чельтер С., Мобеєнко А., Прокопенко В. Так, Новіков С.Ю [1] та інші вчені вважають, що податковий облік таких операцій слід здійснювати на основі нових правил обліку валютних операцій.

**Метою статті** є вивчення особливостей податкового обліку експортних операцій на умовах повної, часткової оплати і післяплати з урахуванням курсових різниць для пошуку більш конкретного і детального підходу до відображення таких операцій як у бухгалтерському, так і в податковому обліку.

### Виклад основного матеріалу

Відповідно до ЗУ «Про зовнішньоекономічну діяльність», експорт (експорт товарів) – це продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів [2].

Експортерів товарів з позицій організації бухгалтерського обліку можна розділити на дві групи: власники (виробники

експортної продукції та торговельні фірми) і посередники, які продають товар на експорт на умовах комісії (агентування) або за дорученням довірителів. Підприємства-експортери зобов'язані вести ретельний облік експортних товарів. Правильна організація обліку дозволяє здійснювати постійний нагляд за своєчасною доставкою експортних товарів за місцем призначення, отримувати при необхідності в будь-який момент точні дані про місця знаходження товарів та напрями їх руху, здійснювати контроль кількісного та якісного збереження товарів.

З моменту прийняття Податкового кодексу України (далі - ПКУ) податковий облік експортних операцій змінився. Розглянемо податковий облік експортних операцій на умовах повної оплати, післяплати і часткової попередньої оплати.

Відображення операцій в іноземній валюті здійснюється згідно з П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [3], тобто при первісному визнанні розраховуються за валютним курсом на дату здійснення операції.

При отриманні авансу від іноземного покупця у підприємства виникає кредиторська заборгованість.

У бухгалтерському обліку такі операції будуть відображені наступним чином:

Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

Кт 681 «Розрахунки за авансами одержаними».

При реалізації іноземному покупцю товарів (робіт, послуг) підприємство відображає в бухгалтерському обліку дохід (Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» Кт 70 «Доходи від реалізації») за курсом НБУ на дату отримання від нерезидента попередньої оплати в іноземній валюті і списує до витрат собівартість реалізованих товарів.

Для визначення суми інвалютного доходу в гривнях необхідно враховувати дві події: отримання оплати (авансу) за товари (роботи, послуги) і визнання доходу від реалізації. Положення ПКУ визначають не просто оплату товарів, отриману раніше визнання доходу, а й передплату в попередніх звітних періодах. Звітними податкови-

ми періодами, згідно з ПКУ [4], є квартал, півріччя, три квартали та рік. Отже, курс НБУ на дату авансу потрібно враховувати не тільки тоді, коли дата отримання авансу і подальша дата визнання доходу від продажу припадають на різні звітні періоди.

Отже, якщо підприємство експортує товари (роботи, послуги) на умовах повної оплати, то суму доходу слід визначати за курсом НБУ, по-перше, на дату отримання інвалютного авансу і, по-друге, на дату визнання доходу.

Курсові різниці в податковому обліку визначають згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку. Сутність курсових різниць відображається в П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць інвалюти, яка виникає в результаті зміни валютних курсів.

Курсові різниці визначають тільки за монетарними статтями балансу в інвалюти. Монетарні статті в інвалюти перераховуються за курсом НБУ на кожну дату балансу, на дату здійснення розрахунків (по заборгованості – на дату її погашення; по валюті – на дату її списання з каси або рахунку в банку). В результаті такого перерахунку і виникають курсові різниці.

Курсові різниці визначають за формулою:

$$КР = МС \times (К2 - К1), \quad (1)$$

де МС – вартість монетарної статті (заборгованості або інвалюти), іноземних грошових одиниць;

К1 – курс НБУ на дату попередньої оцінки монетарної статті в інвалюти (дата її первісного визнання або дата балансу);

К2 – курс НБУ на дату визначення курсової різниці (дату балансу або дату розрахунків).

Оскільки курс НБУ може коливатися в обидві сторони, курсові різниці бувають додатними і від'ємними. Відповідно, курсові різниці від перерахунку монетарних статей показують у складі інших доходів (витрат), тобто на субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» та 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць», які закривають на субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

## Облік експорту товарів за умов повної оплати

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума	Податковий облік	
	Дт	Кт		доходи	витрати
1	2	3	4	5	6
1. Отримана повна оплата за товар від нерезидента (1000€ * 15 грн./1€)	312	681	1000€	-	-
			15000 грн.		
2. Відвантажено товари покупцю (1000€ * 16 грн./1€)	362	702	1000€	16000	10000
			16000 грн.		
3. Списано собівартість реалізованих товарів	902	28	10000 грн.	-	-
4. Відображено взаємозалік заборгованості	681	362	1000€	-	-
			15000 грн.		

Наведемо приклад обліку експортних операцій з товарами на умовах повної оплати.

ТОВ «ННМ» 02.08.2014 р. отримало від іноземного покупця повну оплату за товар в розмірі 1000 €. Курс НБУ на дату отримання становив 15 грн./1€. Оплачений товар відвантажено нерезиденту 25.08.2014 р. На цю дату курс НБУ становив 16 грн./1€.

Собівартість реалізації товарів як у бухгалтерському, так і в податковому обліку однакова і склала 10000 грн. Бухгалтерський та податковий облік операцій експорту товарів на умовах повної оплати наведений в таблиці 1.

Слід врахувати, що оплата отримана в тому ж кварталі, в якому визнано дохід від продажу товарів. Отже, податкові доходи визначаємо за курсом НБУ на дату його визнання (на 25.08.2014) в сумі:

$$1000 \text{ €} * 16 \text{ грн.} / 1 \text{ €} = 16000 \text{ грн.}$$

Експорт товарів (робіт, послуг) на умовах післяплати також визначається на основі П(С)БО 21. В операціях з постачання товарів (робіт, послуг) на умовах післяплати дата визнання доходу, тобто дата передачі покупцю права власності на товар, складання акта, який підтверджує виконання робіт або надання послуг, передуватиме оплаті. Тоді, згідно з ПКУ, гривневий еквівалент інвалютного доходу необхідно визначати за курсом НБУ на дату його визнання.

Подальше отримання оплати від покупця за реалізовані товари (виконані роботи, надані послуги) на дохід не вплине. У той же час такі подальші розрахунки слугуватимуть для розрахунку курсових різниць по дебіторській заборгованості за відвантажені товари (роботи, послуги), яка, в свою чергу, є монетарною статтею.

Продавець, реалізувавши (відвантаживши) товари іноземному покупцю, відображає в бухгалтерському обліку дохід на основі операції:

Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;

Кт 702 «Дохід від реалізації товарів»;

Оплату за відвантажений товар (роботи, послуги) обліковують записом:

Дт 312 «Поточний рахунок в іноземній валюті»;

Кт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

В обліку також списують собівартість реалізованого товару:

Дт 902 «Собівартість реалізованих товарів»;

Кт 282 «Товари в торгівлі».

Коли товар відвантажено іноземному покупцю, у продавця виникає дебіторська заборгованість, яка є монетарною статтею. Як було сказано вище, на основі П(С)БО 21 на дату балансу і дату розрахунків за нею необхідно розрахувати і відобразити в обліку курсові різниці.

Таблиця 2

## Облік експорту товарів за умов післяплати

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума	Податковий облік	
	Дт	Кт		доходи	витрати
1	2	3	4	5	6
1. Відвантажено товари покупцю (1000€ * 16 грн./1€)	362	702	1000€	16000	9000
			16000 грн.		
2. Списано собівартість реалізованих товарів	902	28	9000 грн.	-	-
3. Відображено курсові різниці на кінець 2-го кварталу (1000€ * (17 грн./1€ - 16 грн./1€))	362	714	1000 грн.	1000	-
4. Отримано оплату за товар (1000€ * 19 грн./1€)	312	362	1000€	-	-
			19000 грн.		
5. Відображено курсові різниці на дату розрахунків (1000€ * (19 грн./1€ - 17 грн./1€))	362	714	2000 грн.	2000	-

Якщо результат таких розрахунків позитивний, то його включають в операційні доходи наступного записом: Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями», Кт 714 «Доходи від операцій з курсовою різницею».

Якщо результат виходить негативний, тобто курс НБУ на дату розрахунку курсової різниці знизився, його списують в операційні витрати проводкою: Дт 945 «Втрахи від списання курсової різниці», Кт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

Наведемо приклад обліку операцій експорту товарів на умовах післяплати. ТОВ «ННМ» 10.05.2014 р. відвантажило товар нерезиденту вартістю 1000 €. Курс НБУ на цю дату – 16 грн./1€. 20.07.2014 р. нерезидент повністю розрахувався за товар. Курс НБУ на цю дату – 19 грн./1€. Собівартість реалізованих товарів за даними бухгалтерського та податкового обліку збігається і становить 9000 грн. Курс НБУ на 30.06.2014 р. – 17 грн./1€. Бухгалтерський і податковий облік операцій відображено у таблиці 2.

Експорт товарів покупцям з частковою оплатою об'єднує в собі два приклади, які було розглянуто вище. Отже, в обліку слід об'єднати облікові правила для кожного з них.

При відвантаженні товарів (робіт, послуг) іноземному покупцю підприємство відображає дохід операцією:

Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;

Кт 702 «Дохід від реалізації товарів»

Заборгованість на суму часткової передоплати в інвалюті обліковують наступним записом:

Дт 312 «Поточний рахунок в іноземній валюті»;

Кт 681 «Розрахунки за аванси отримані»

Така заборгованість в обліку є немонетарною статтею, і по ній курсові різниці не визначаються.

За передплаченою частиною гривневий еквівалент підприємство включає в дохід за курсом НБУ на дату отримання такої передоплати. Неоплачену частину перераховують у гривні за курсом НБУ на дату відображення доходу, отриманого від відвантаження товарів (робіт, послуг).

В обліку експортера після відвантаження товарів визначається немонетарна стаття – дебіторська заборгованість за товари, не покриті авансом, за якими слід розраховувати курсові різниці.

Відповідно до ПКУ важлива роль в обліку експортних операцій відводиться визначенню суми інвалютного доходу. Для

Облік експорту товарів за умов часткової передоплати

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума	Податковий облік	
	Дт	Кт		доходи	витрати
1	2	3	4	5	6
1. Отримано часткову оплату за товар від нерезидента (500€ * 17 грн./1€)	312	681	500€	-	-
			8500 грн.		
2. Відвантажено товари покупцеві (500€ * 17 грн./1€ + 500€ * 18 грн./1€)	362	702	1000€	17500	8000
			17500 грн.		
3. Списано собівартість реалізованих товарів	902	28	8000 грн.	-	-
4. Відображено взаємозалік заборгованості	681	362	500€	-	-
			8500 грн.		
5. Одержано іншу частина (50%) оплати за товар (500€ * 19 грн./1€)	312	362	500€	-	-
			9500 грн.		
6. Відображено курсову різницю на дату розрахунку (500€ * (19 грн./1€ - 18 грн./1€))	362	714	500 грн.	500	-

визначення такого доходу, як і в бухгалтерському обліку, необхідно його розділити на дві частини: оплачену у вигляді авансу і неоплачену (що не включена до авансу).

Гривневий еквівалент оплаченої частини (у вигляді авансу) необхідно відображати за правилами для експорту на умовах повної передоплати, викладеними на початку статті.

Дані визначення необхідно зробити за курсом НБУ на дату:

- отримання авансу від покупця;
- визнання доходу.

Суму неоплаченої частини (не покритої авансом) обчислюють як при експорті на умовах післяплати, тобто по курсу НБУ на дату визнання доходу.

Наведемо приклад обліку операцій експорту товарів з частковою передоплатою. ТОВ «НМ» 17.06.2014 р. отримало від покупця 50% передоплати за товар в розмірі 500 €.

Курс НБУ на дату отримання часткової передоплати становив 17 грн./1€. Весь товар вартістю 1000 € був відвантажений 12.07.2014 р. Курс НБУ на дату відванта-

ження – 18 грн./1€. 20.07.2014 р. іноземний покупець перерахував решту оплати за товар (500 €). Курс НБУ на цю дату становив 19 грн./1€. Собівартість реалізованого товару за даними бухгалтерського та податкового обліку збігається і становить 8000 грн. Бухгалтерський та податковий облік операцій відображено в таблиці 3.

Так як отримання авансу і визнання доходу відбулися в різних кварталах, то, згідно з ПКУ, суму доходу в податковому обліку необхідно визначити, по-перше, в частині отриманої передоплати за курсом НБУ на дату отримання авансу, по-друге, в частині наступної часткової доплати за курсом НБУ на дату визнання доходу. В результаті отримаємо дохід:

$$500€ * 17 \text{ грн./1€} + 500€ * 18 \text{ грн./1€} = 17500 \text{ грн.}$$

У даному прикладі бухгалтерський та податковий доходи співпадають.

### Висновки

Для обліку експортних операцій в іноземній валюті на умовах повної, часткової оплати і післяплати необхідно керуватися

правилами Податкового кодексу України і враховувати, що при отриманні від іноземного покупця іноземної передоплати у підприємства виникає кредиторська заборгованість перед ним. Такий борг – немонетарна стаття, за якою не слід визначати курсові різниці, а значить і в податковому обліку цього робити не слід, оскільки курсові різниці визначають тільки за монетарними статтями балансу в іноземній валюті.

#### Література

1. Новіков С. ЗЕД: облік за Податковим кодексом [Текст] / Сергій Новіков. - Харків: Фактор, 2011. - 267 с.
2. Про зовнішньоекономічну діяльність (від 19.04.2014 // ВВР– 2014-№22) [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.
3. П(С)БО № 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 р. № 193 зі змінами і доповненнями.
4. Податковий кодекс України (від 02.12.2010 // ВВР– 2011-№13-17) [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

#### SUMMARY

*The article examines the accounting and tax accounting of transactions related to the export of goods, works and services in accordance with the laws of Ukraine. Special attention is devoted to tax accounting of export transactions according to the latest changes in the Tax Code of Ukraine. The practical examples of accounting of export transactions on conditions of postpay, full and partial payment for goods or services by non-residents are researched.*

5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (від 30.11.1999 № 291) [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
6. Облік операцій з іноземною валютою [Електронний ресурс] // Бухгалтерський облік. – Режим доступу: <http://library.if.ua/book/47/3392.html>.
7. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: навч. посіб. / За ред. О. В. Шкурупій. – Київ: Центр учбової літератури, 2012. – С. 8-9.