

АКТУАЛЬНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ В УМОВАХ НОВОГО ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Досліджено особливості організації обліку експортно-імпортних операцій в умовах діючого податкового законодавства, зокрема розкрито особливості формування доходів і витрат та визначення курсових різниць від ведення зовнішньоекономічної діяльності підприємства

Постановка проблеми. Вагомий вплив на ефективний розвиток країни має стан та перспективи розвитку зовнішньоекономічної діяльності. Просування вітчизняних товарів на міжнародному ринку дає можливість розширити ринки збуту для українського товаровиробника.

Експорт товарів є засобом утвердження українських виробників за кордоном, сприяння підвищенню якості виробленої продукції. Підприємства, які експортують продукцію, мають значні переваги у сфері оподаткування, що робить цей вид діяльності привабливим і перспективним.

Основним джерелом інформації про експортну сферу суб'єкта підприємницької діяльності є дані бухгалтерського обліку. Інформаційне забезпечення є необхідним 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.

Проблеми обліку експортно-імпортних операцій досліджували такі вітчизняні науковці, як Ф. Бутинець, Л. Герасимович, С. Голов, М. Кужельний, Ю. Кузміньський, В. Лінник, Є. Мних, М. Пушкар, В. Сопко, В. Шевчук, М. Чумаченко та ін.

Важливі аспекти теорії та практики обліку експортних операцій залишаються невирішеними на сьогодні і потребують проведення подальших досліджень та розробок у напрямі їх удосконалення.

Метою статті є обґрунтування теоретичних та науково-практичних аспектів бухгалтерського та податкового обліку експортно-імпортних операцій.

Викладення основного матеріалу дослідження.

Ефективний розвиток будь-якої країни неможливий без здійснення інтеграційних процесів та поширення економічних зв'язків з іншими країнами як на рівні держави в цілому, так і на рівні окремих підприємств. Здійснення інтеграційних процесів може відбуватись в декількох напрямках відповідно до розвитку економіки держави:

- 1) розширення зовнішньоекономічних зв'язків при здійсненні експортно-імпортних операцій по купівлі та продажу товарів, робіт, послуг;
- 2) вкладення фінансового капіталу в різні галузі та підприємства у вигляді прямих інвестицій;
- 3) продаж нематеріальних активів,
- 4) обмін досягненнями науково-технічного прогресу та інше.

В сучасних умовах головним напрямком розвитку інтеграції України в світове товариство у зв'язку з вступом в СОТ є розвиток зовнішньоторговельної діяльності. Стан експортно-імпортної діяльності в Україні за 2008-2010 рр. наведено в таблиці 1.

Як видно з наведених даних, в 2010 р. значний дефіцит зовнішньоекономічного балансу в основному спостерігається в Вінницькій, Сумській, Харківській, Полтавській, Чернігівській, Чернігівській та Дніпропетровській областях. Найбільший позитивний баланс ЗЕД мали такі регіони як АР Крим, Одеська, Донецька, Запорізька, Київська, Луганська, Миколаївська та Херсонська області.

Таблиця 1. Обсяги експортно-імпортних операцій за регіонами України*

Регіон	2008 рік				Сальдо	2010 рік				Сальдо
	Експорт		Імпорт			Експорт		Імпорт		
	обсяг, тис. дол. США	у % до загального обсягу	обсяг, тис. дол. США	у % до загального обсягу		обсяг, тис. дол. США	у % до загального обсягу	обсяг, тис. дол. США	у % до загального обсягу	
Вінницька	41306,8	0,4	65644,7	1	-24337,9	34093,5	0,3	68717,4	1,3	-34623,9
Волинська	40885,3	0,4	57571,6	0,9	-16686,3	29151,7	0,3	27735,4	0,5	1416,3
Дніпропетровська	459142,1	3,9	494533,3	7,7	-35391,2	357795,6	3	446577,4	8,2	-88781,8
Донецька	453579	3,9	399141,4	6,2	54437,6	536481,9	4,6	428629,1	7,9	107852,8
Житомирська	11075,6	0,1	7234,5	0,1	3841,1	10505,4	0,1	13431,6	0,3	-2926,2
Закарпатська	64709,8	0,6	46088,9	0,7	18620,9	48967	0,4	39459,7	0,7	9507,3
Запорізька	202028,7	1,7	269216,7	4,2	-67188	175922,9	1,5	108197,2	2	67725,7
Івано-Франківська	25845,2	0,2	23774,4	0,4	2070,8	76412,2	0,7	20646,6	0,4	55765,6
Київська	148540,7	1,3	174938,1	2,7	-26397,4	346985,9	3	204318,9	3,8	142667,1
Кіровоградська	16405	0,1	5088,2	0,1	11316,8	17384,1	0,2	7168,3	0,1	10215,8
Луганська	46358,9	0,4	81714,9	1,3	-35356	152003,2	1,3	51735,4	1	100267,8
Львівська	129870,5	1,1	105875,1	1,6	23995,4	110253,2	0,9	69905,5	1,3	40347,7
Миколаївська	186834,5	1,6	46513	0,7	140321,5	206672,1	1,8	59325,4	1,1	147346,7
Одеська	1548708	13,2	242090,3	3,7	1306617	1163123,2	9,9	201059,6	3,7	962063,6
Полтавська	41330,4	0,4	137998,4	2,1	-96668	31514,2	0,3	113047,6	2,1	-81533,3
Рівненська	51306,5	0,4	19432,6	0,3	31873,9	64264,6	0,6	22602,7	0,4	41661,9
Сумська	41409,9	0,4	159383,1	2,5	-117973	44299,9	0,4	65084,5	1,2	-20784,6
Тернопільська	10069	0,1	7097,9	0,1	2971,1	7921,6	0,1	6094,2	0,1	1827,4
Харківська	233966,5	2	428112,2	6,6	-194146	197760,8	1,7	317503,2	5,8	-119742,4
Херсонська	71267,7	0,6	6212,1	0,1	65055,6	45410	0,4	2466,6	0,1	42943,5
Хмельницька	23670,1	0,2	10509,6	0,2	13160,5	17939,3	0,2	12032,9	0,2	5906,4
Черкаська	20368,5	0,2	29342,4	0,5	-8973,9	11646,9	0,1	20498,9	0,4	-8852,1
Чернівецька	3295,1	0	3908,7	0,1	-613,6	6967,6	0,1	806,2	0	6161,5
Чернігівська	6650	0,1	19121,8	0,3	-12471,8	6204,2	0,1	19905,3	0,4	-13701,1
Автономна Республіка Крим	251282,3	2,1	24994	0,4	238,2	275402,7	2,3	36832,5	0,7	238570,2
Разом по Україні	11741293	100	6467957	100	-5737,4	11759405,7	100	5447694,3	100	6311711,4

* Розраховано за даними держкомстату України [3]

За останні роки обсяги імпорتنних операцій мають тенденцію до збільшення в наступних регіонах: в Донецькій, Житомирській, Київській, Миколаївській, Рівненській, Хмельницькій областях та АР Крим. Обсяги експортно-торгівельних операцій відповідно зросли в Луганській, Івано-Франківській, Київській, Миколаївській, Кіровоградській та Чернівецькій областях.

Значні обсяги зовнішньоторгівельних операцій на вітчизняних підприємствах вимагають належної організації їх обліку з врахуванням сучасних вимог нового податкового законодавства.

Аналітичний облік розрахунків за експортно-імпортними операціями, як правило, здійснюється в розрізі видів країн та їх валют, а також за кожним іноземним постачальником та окремим контрактом. Це свідчить про необхідність контролю не тільки за своєчасністю розрахунків та кожною поставкою товарів, виконаних робіт та послуг, а й за кожним платежем та за валютою платежу.

Тому, на наш погляд, для підприємств зі значними обсягами експортно-імпорتنних операцій, до рахунків 362 "Розрахунки з іноземними покупцями", 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками" та до рахунків, на яких відображаються курсові різниці: 714 "Дохід від операційної курсової різниці" та 945 "Витрати від операційної курсової різниці" доцільно ввести субрахунки четвертого порядку, наявність яких забезпечить контроль не тільки за рухом товарів, робіт та послуг, а й за станом розрахунків з

іноземними постачальниками та покупцями за видами іноземних валют, а також дозволить оперативно здійснювати перерахунок іноземної валюти в національну для достовірного відображення таких даних в бухгалтерському обліку та звітності.

При здійсненні зовнішньоекономічної діяльності кожне підприємство постає перед необхідністю відображення в обліку курсових різниць, що виникають в результаті неспівпадання курсів валют на дату здійснення господарської операції та фактичного перерахування коштів. Тому важливе значення при цьому має правильний їх розрахунок та об'єктивне відображення в обліку.

У відповідності до ст. 153 Податкового Кодексу України [4] визначення курсових різниць від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти здійснюється відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Зокрема, згідно П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів", сума авансу в іноземній валюті перераховується в валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату отримання авансу. Курсові різниці відображаються в складі інших операційних доходів або витрат [5]. Отже, прибуток (позитивне значення курсових різниць) враховується в складі доходів платника податку, а збиток (негативне значення курсових різниць) враховується в складі витрат платника податку.

Норми визнання податкових доходів та витрат в зовнішньоекономічній діяльності визначені в таблиці 2.

Таблиця 2. Порядок визначення доходів та витрат при здійсненні експортно-імпорتنних операцій за П(С)БО та ПКУ*

<i>Доходи</i>	
Підпункт 153.1.1 ст. 153 ПКУ	Пункт 5 П(С)БО 21
Доходи, отримані/нараховані платником податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів виконанням робіт, наданням послуг, у частині їхньої вартості, що не була сплачена в попередніх звітних податкових періодах, перераховуються в національну валюту за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату визнання таких доходів згідно з цим розділом а в частині раніше отриманої оплати за курсом, що діяв на дату її отримання.	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 (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).
	Пункт 5 П(С)БО 21 (витяг)
	Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для поставлення готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату одержання авансу. У разі одержання від покупця та відвантаження частинами покупцеві немонетарних активів (робіт, послуг) дохід від реалізації активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності одержання авансових платежів
<i>Витрати</i>	
Підпункт 153.1.1 ст. 153 ПКУ	Пункт 5 П(С)БО 21
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 згідно з цим розділом, а в частині раніше проведеної оплати – за таким курсом, що діяв на дату здійснення оплати	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 (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат)
	Пункт 5 П(С)БО 21 (витяг)
	Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) і отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу. У разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів

*узагальнено автором за 4,5

Отже, з вище наведеної таблиці можна зробити висновки, що при отриманні попередньої оплати в іноземній валюті курс НБУ слід зафіксувати на дату отримання такої оплати, оскільки він визначає ту суму доходів в гривнях, яку підприємство повинно показати в момент визнання доходу за даною операцією. Однак жодних доходів (бухгалтерських чи податкових) на момент такого отримання не виникає.

Якщо перехід права власності на товари є для платника податків першою подією, то дохід від такої операції визначається на момент переходу за діючим курсу НБУ і в подальшому не потребує коригування.

Отже, сума доходу від такої операції не змінюється, що свідчить про наближення податкового обліку до бухгалтерського і є позитивним моментом нового податкового законодавства.

Якщо першою подією при придбанні товарів було перерахування нерезиденту попередньої оплати, то податкова собівартість товарів, отримана в рахунок такої оплати визнається за тим курсом НБУ, що діяв на дату такого перерахування і не залежить від того, який курс діятиме на дату їх оприбуткування. Це вказує на спрощення нового податкового законодавства, оскільки

жодних курсових різниць за немонетарною дебіторською заборгованістю в результаті попередньої оплати товарів не виникає.

Якщо першою подією є отримання імпортованих товарів, то обчислення їх податкової собівартості здійснюється за курсом НБУ, що діяв на дату їх отримання. Згідно з Податковим Кодексом України в даному випадку курсові різниці за кредиторською заборгованістю визначатимуться на дату балансу та на дату закриття заборгованості.

Висновки та перспективи подальших досліджень:

1. Для одержання достовірної інформації в обліку експортно-імпортованих операцій на підприємствах України важливе значення має належна організація аналітичного обліку розрахунків з іноземними покупцями, замовниками, постачальниками та підрядчиками, а також обліку курсових різниць.

2. З прийняттям Податкового кодексу України визначено нові податкові правила визнання доходів під час здійснення експортних операцій та формування витрат за товари, що імпортуються, а також визначення курсових різниць та особливості їх відображення в складі доходів та витрат платника податку.

3. Реформування чинної податкової системи сприяло зближенню податкового обліку з бухгалтерським в частині обліку зовнішньоекономічної діяльності, а також створило сприятливі податкові умови для вітчизняних товаровиробників при розрахунках з іноземними контрагентами.

Список використаної літератури:

1. *Бондарева О.* Експорт товарів: визначення податкових доходів. / *О.Бондарева // Бухгалтерія.* – 2011. – № 18-19. – С. 51. 2. *Бондарева О.* Імпорт товарів: формування податкових витрат. / *О.Бондарева // Бухгалтерія.* – 2011. – № 18-19. – С. 55. 3. Обсяги експорту–імпорту послуг за регіонами України за 2008-2010рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua>. 4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI редакція від 23.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua. 5. П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”. Наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.

СУЛІМЕНКО Л.А. – кандидат економічних наук., професор Житомирського національного агроєкологічного університету.

САВЧЕНКО Р.О. – кандидат економічних наук, доцент Житомирського національного агроєкологічного університету.

НЕЧИПОРУК О.В. – аспірант Житомирського національного агроєкологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 29.10.11 р.