

Експорт товарів: відображення в обліку

Зі скасуванням обов'язкового продажу валюти нове життя отримали й облікові правила експорту. Адже віднині вся виручка «заходить» в інвалюті.

Чи використовувати й надалі субрахунок 316 для обліку коштів за розподільчим рахунком? Як визначати дохід під час експорту? Як рахувати курсові різниці? Які особливості визначення суми інвалютного доходу в платників єдиного податку?

Про це й не лише читайте в нашій публікації

Облік експорту залежить від порядку розрахунків за експортний товар нерезидентом: чи буде це повна передоплата, чи часткова, чи післяплата. Причиною є те, що розрахунки відбуваються в іноземній валюті, а під час їх відображення в обліку потрібно застосувати відповідний курс НБУ й розрахувати курсові різниці (коли вони виникають).

У разі передоплати курсових різниць за зобов'язаннями не буде, а ось під час постоплати вони виникатимуть. Розгляньмо кожен із цих варіантів.

Податок на прибуток

У частині експортних операцій можливе лише коригування фінансового результату до оподаткування за контрольованими операціями.

Бухфінрезультат до оподаткування збільшують на суму перевищення ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки», над договірною (контрактною) вартістю (вартістю, за якою відповідну операцію повинні відображати під час формування фінансового результату до

оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку) реалізованих товарів (робіт, послуг) у разі здійснення контрольованих операцій у випадках, визначених ст. 39 [ПКУ](#) (пп. 140.5.1 [ПКУ](#)).

Певна річ, такі різниці стосуються платників податку на прибуток, які застосовують різниці з р. III [ПКУ](#) (пп. 134.1.1 [ПКУ](#)).

Інших коригувань, пов'язаних із відображенням експортних операцій, у [ПКУ](#) не передбачено. Тому все, що відображено в бухобліку за такими операціями, вплине на бухфінрезультат і, відповідно, на базу оподаткування податком на прибуток.

Єдиний податок

Дохід, виражений в інвалюті, перераховують у гривні за курсом НБУ на дату отримання такого доходу (п. 292.5 [ПКУ](#)).

Датою отримання доходу є дата надходження коштів на рахунок.

Тобто на дату отримання коштів на рахунок беруть курс НБУ.

При цьому податківці завше зазначали про курс зарахування коштів саме на поточний, а не розподільчий рахунок.

Отже, інвалютні надходження в єдинників під час визнання доходу обчислюють за курсом НБУ на дату отримання інвалюти на поточний рахунок.

Щодо курсових різниць — за валютою на рахунку (зокрема й тією, що отримана від експорту).

Для ФОПів-єдинників у [роз'ясненні](#) з категорії 107.01.03 розділу «Запитання – відповіді з Бази знань» ЗІР (zir.sfs.gov.ua) на питання — «Чи здійснюється перерахунок іноземної валюти за офіційним курсом гривні,

встановленим НБУ, яка на дату закінчення звітного періоду обліковується на поточному рахунку ФОП — платника ЄП?» — надали таку відповідь: **перерахунок іноземної валюти за офіційним курсом** гривні, установленим Національним банком України, яка на дату закінчення звітного періоду обліковується на поточному рахунку фізичної особи — підприємця — платника єдиного податку, **не здійснюється**.

Для юросіб — єдинників групи З податківці повсякчас зазначали про включення позитивних курсових різниць до доходу, а ось негативні жодним чином на базу єдиного податку не впливають (**див. роз'яснення** з категорії 108.01.02 розділу «Запитання – відповіді з Бази знань» ЗІР (zir.sfs.gov.ua)).

ПДВ

Вивезення товарів за межі митної території України є **об'єктом обкладення ПДВ** (п. 185.1 [ПКУ](#)).

Базу оподаткування операцій із постачання товарів/послуг визначають виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків і зборів (п. 188.1 [ПКУ](#)). Але для покупних товарів — не нижче за ціну їх придбання, для необоротних активів — не нижче, ніж залишкова бухвартість на початок періоду продажу, для власновиробленого товару/послуги — не нижче за звичайні ціни.



ВАЖЛИВО

Операції з вивезення товарів за межі митної території України в митному режимі експорту оподатковують **за нульовою ставкою** (пп. «а» пп. 195.1.1 [ПКУ](#)). Щодо цього **див.** також зауваження у статті [«Експорт із переходом права власності на території України: яка ставка ПДВ — 0% або 20%»](#).

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі експорту товарів є дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетину митного кордону України, оформленої відповідно до вимог митного законодавства (п. 187.1 [ПКУ](#)).

І хоча таку операцію оподатковують за нульовою ставкою, вона є об'єктом обкладення ПДВ. Відповідно, виникає обов'язок скласти податкову накладну на дату виникнення податкових зобов'язань із ПДВ, та зареєструвати її у ЄРПН (пп. «г» п. 185.1 [ПКУ](#)).

Податківці *роз'яснюють*, що датою оформлення митної декларації вважається дата завершення процедури митного оформлення експортної операції, яку визначають за фактом проставлення посадовою особою на всіх аркушах такої декларації відбитка особистої номерної печатки, а в разі електронного декларування — за фактом засвідчення електронним цифровим підписом посадової особи електронної митної декларації, після перетворення її у візуальну форму (**ДИВ.** лист ДФСУ від 25.04.2017 р. [№ 8845/6/99-95-42-03-15](#)).

Однак дата оформлення ВМД не завжди збігається з датою перетину кордону товарами (тобто з датою їхнього вивезення).

Тож, на яку дату оформлювати податкову накладну:

- *на дату перетину митного кордону товаром (тобто коли відбулося фактичне вивезення товарів)*

чи

- *на дату оформлення ВМД?*

Щодо цього навіть у контролерів єдиного підходу немає. Свого часу вони *зазначали*, що датою складання податкової накладної є дата перетину товаром митного кордону України (**див.** листи МГУ ДФС — ЦО з ОВП від 03.12.2015 р. [№ 26416/10/28-10-06-11](#), ГУ ДФС у Чернігівській області від 21.04.2017 р. [№ 1493/10/25-01-12-01-09](#)).

А ось в ІПК ДФСУ від 16.01.2019 р. [№ 179/6/99-99-15-03-02-15/ІПК](#) чітко *прописано*:

«У разі якщо дата оформлення митної декларації та дата фактичного перетину товарами митного кордону України припадають на різні податкові періоди, то датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ за операцією з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту є дата оформлення митної декларації».

Аналогічний висновок був опублікований у журналі «Вісник. Офіційно про податки» № 17–18 за 2018 рік — **див.** статтю **«Коли виникають зобов'язання з ПДВ при експорті»** [Аліни Кравзюк](#), заступника начальника відділу методології адміністрування ПДВ та податку на прибуток.

Мінфін у листі від 21.03.2019 р. [№ 11310-09-63/7948](#) також зазначає про дату оформлення митної декларації.

Як на нас, саме на дату вивезення (перетину товаром митного кордону України) потрібно скласти податкову накладну. Та, беручи до уваги різночитання, найкраще отримати індивідуальну податкову консультацію щодо цього питання в податківців.

Зауважте: для експорту товарів не діє правило першої події, тобто під час отримання передоплати податкові зобов'язання не виникають (п. 187.11 [ПКУ](#)), важливою є дата експорту (оформлення митної декларації).

Базу оподаткування для експортних операцій, які підлягають обкладенню ПДВ за нульовою ставкою, визначають виходячи з договірної (фактурної) вартості експортних товарів, перерахованої в гривні за курсом НБУ на дату експорту.

Отже, **на дату ВМД (а для тих, хто дотримується підходу з датою фактичного вивезення – на дату перетину митної території України) експортер складає та реєструє в ЄРПН податкову накладну.** Така податкова накладна має певні особливості заповнення, а саме:

- у верхній лівій частині в **графі** «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причин» ставлять відмітку «X» і зазначають тип причини **«07»** – «Складена на операції з вивезення товарів за межі митної території України»;
- у **графі** «Отримувач (покупець)» зазначають найменування (П.І.Б.) нерезидента та через кому – країну, у якій зареєстрований покупець (нерезидент), а в **графі** «Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)» проставляють умовний індивідуальний податковий номер «300000000000»;
- у **графі 8** «Код ставки» проставляють **код 901** (пп. 6 п. 16 [Порядку № 1307](#));
- **графу 11** «Сума податку на додану вартість» податкової накладної не заповнюють у разі здійснення операцій, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою (п. 3.3 листа ДФСУ від 27.11.2018 р. [№ 36942/7/99-99-15-03-02-17](#));
- інші графи такої податкової накладної заповнюють у загальному порядку.

Зразок заповнення податкової накладної на експорт товарів **див.** у статті [«Нова податкова накладна в зразках»](#).

Своєю чергою, зауважимо щодо експорту товарів за ціною, нижчою за ціну їх придбання/звичайну ціну/балансову вартість.



НАГАДАЄМО

Згідно з п. 188.1 [ПКУ](#) базу оподаткування ПДВ операцій із постачання товарів/послуг визначають із їхньої договірної вартості, але вона не може бути нижчою:

- для придбаних товарів/послуг — за ціну їх придбання;*
- для самостійно виготовлених товарів/послуг — за звичайні ціни;*
- для необоротних активів — за балансову (залишкову) вартість згідно з даними бухобліку, що склалася станом на початок звітнього (податкового) періоду, протягом якого здійснюють такі операції (за відсутності обліку необоротних активів — виходячи зі звичайної ціни).*

Це означає, що на суму перевищення ціни придбання/звичайної ціни/балансової вартості над фактичною вартістю постачання товарів/послуг/необоротних активів постачальник — платник ПДВ має нараховувати ПДВ-зобов'язання.

Відповідно до загальних правил, прописаних у п. 15 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Мінфіну від 31.12.2015 р. [№ 1307](#), на таке нарахування потрібно скласти 2 податкові накладні: одну — «нульову», другу — на суму відповідного перевищення з **типом причини «15»**.

Утім, за експортними операціями ставка ПДВ — 0%, а отже, сума ПДВ-зобов'язань буде нульовою в обох податкових накладних. То *чи є сенс*

складати другу податкову накладну на відповідне перевищення за експортними операціями?

Хто здійснював такі операції у 2015 році, той пам'ятає, як податківці вимагали на різницю між фактичною (договірною) ціною товарів та ціною їх придбання (собівартістю) нараховувати ПДВ-зобов'язання за ставкою 20%. Мовляв, сума такого перевищення не формує вартості експортованого товару. Тому необхідно було складати податкову накладну з відповідним типом причини.

Згодом ДФСУ в листі від 23.12.2016 р. [№ 40757/7/99-99-15-03-01-17](#) визнала помилковими такі настанови й *заявила: необхідність донарахування податкових зобов'язань із ПДВ і складання другої податкової накладної на суму перевищення мінімальної бази обкладення ПДВ над фактичною експортною ціною товарів **відсутня**.*

Трохи пізніше в ІПК ДФСУ від 05.05.2017 р. [№ 87/6/99-99-15-03-02-15/ІПК](#), ІПК ДФСУ від 05.04.2018 р. [№ 1427/6/99-99-15-03-02-15/ІПК](#) зазначили про ставку 0% і перевищення.

Крапку над «і» поставила Узагальнююча податкова консультація, затверджена наказом Мінфіну від 03.08.2018 р. [№ 673](#):

*«...у разі здійснення операції з експорту товару за ціною нижче ціни придбання (звичайної ціни) такого товару, **нульова ставка ПДВ застосовується до такої операції в цілому**, за умови підтвердження факту вивезення товарів у відповідному митному режимі належно оформленою митною декларацією».*

Нагадаємо: згідно з п. 15 [Порядку № 1307](#) під час постачання товарів за ціною, нижчою за базу оподаткування, платник повинен скласти дві податкові накладні: одну — виходячи із ціни продажу, другу — на різницю

між базою оподаткування та ціною продажу. Експортер також має скласти дві податкові накладні (адже винятків не передбачено):

- одну з типом причини «07» — виходячи з договірної ціни експортованих товарів;
- другу з типом причини «15» — на суму перевищення ціни придбання (звичайної ціни, залишкової вартості необоротного активу) над фактичною ціною продажу.

Принагідно зауважимо: у [роз'ясненні](#) з категорії 101.08 розділу «Запитання – відповіді з Бази знань» ЗІР (zir.sfs.gov.ua) податківці констатували, що «необхідність складання другої податкової накладної на суму перевищення експортованих товарів відсутня».

У декларації з ПДВ таку операцію необхідно відобразити в рядку 2, у колонці А зазначають обсяг постачання (без ПДВ), а в колонці Б — «0».

Бухгалтерський облік

Експорт товарів на умовах повної передоплати

Першою подією за такої схеми є отримання авансу (зокрема — 100% оплати), а вже потім — відвантаження товару.

Під час отримання авансу в бухгалтерському обліку експортера виникає кредиторська заборгованість. Оскільки розрахунки відбуваються в інвалюті, то відповідно до п. 5 [П\(С\)БО 21](#) «Вплив змін валютних курсів» у бухгалтерському обліку заборгованість відображають у гривнях за валютним курсом НБУ на дату здійснення операції (дату визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

Валютний курс — установлений Нацбанком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни (п. 4 [П\(С\)БО 21](#)). Тобто —

курс НБУ, а не комерційний.

Кредиторську заборгованість, що утворилася у зв'язку з отриманням оплати, обліковують на субрахунок **681** «Розрахунки за авансами одержаними».

Тим часом *наголошуємо*: нині вже не діє норма щодо обов'язкового продажу частини інвалютної виручки (постанова Правління НБУ від 18.06.2019 р. [№ 78](#)). Отже, валютна виручка під час експорту надходить на рахунок підприємства.

Одразу скажемо, що скасування обов'язкового продажу валюти не змінило правил обліку валютних операцій, прописаних у [П\(С\)БО 21](#).

Суму авансу (попередньої оплати) в інвалюті, яка одержана від інших осіб у рахунок платежів для постачання готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, під час включення до складу доходу звітного періоду перераховують у гривні із застосуванням валютного курсу на дату одержання авансу (п. 6 [П\(С\)БО 21](#)).

Тобто кредиторська заборгованість, яка виникла у зв'язку з отриманням від нерезидента передоплати в інвалюті, — це немонетарна стаття балансу. А тому курсові різниці за такою заборгованістю розраховувати не потрібно.

Чи використовувати субрахунок 316, якщо обов'язковий продаж валюти скасували?

Зрозуміло, що введення Мінфіном до плану рахунків субрахунок **316** якраз було пов'язано з обов'язковим продажем валюти. Адже фактично лише для таких цілей використовували субрахунок **316** — для відображення руху інвалюти за розподільчим рахунком.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Мінфіну від 30.11.1999 р. [№ 291](#) (далі — [Інструкція № 291](#)):

«Субрахунок 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті» призначений для обліку коштів в іноземній валюті, що підлягають розподілу або додатковому попередньому контролю, у тому числі сум коштів в іноземній валюті, що підлягають обов'язковому продажу відповідно до законодавства».

Нині цей субрахунок не скасовано. Зауважте, що за [Інструкцією № 291](#) на субрахунку **316** обліковують *«у тому числі суми коштів в іноземній валюті, що підлягають обов'язковому продажу відповідно до законодавства».*

Тобто не лише ту, яка підлягає обов'язковому продажу, а й інвалюту, що підлягає розподілу. А нині, як і раніше, інвалюту від нерезидента перед тим, як потрапити на поточний рахунок суб'єкта господарювання, зараховує банк на розподільчий рахунок.

Тож, як на нас, і після скасування обов'язкового продажу валюти можна відстоювати один із двох підходів щодо обліку інвалютних надходжень:

1) кошти на розподільчому рахунку — не актив (бо їх не контролює суб'єкт господарювання), й облік за таким рахунком не ведуть (курсові різниці не визначають) — тобто субрахунок **316** не використовують,

або

2) кошти на розподільчому рахунку — актив і, відповідно, під час зарахування валюти на такий рахунок беруть курс НБУ на таку дату й рахують курсові різниці за рухом коштів на розподільчому рахунку.

Про можливі два підходи ми розповідали свого часу, коли Мінфін запровадив субрахунок **316**, — **див.** статті [«Продаж іноземної валюти: бухгалтерський та податковий облік»](#), [«Інвалюта на розподільчому рахунку: як застосовувати субрахунок 316»](#).

Під час уведення такого субрахунку Мінфін фактично визнав, що кошти на розподільчому рахунку є активом підприємства. А отже, у разі визнання коштів-активу курс беруть на дату зарахування їх на розподільчий рахунок.

Факт скасування обов'язкового продажу валюти на облік за розподільчим рахунком не впливає. Як і раніше, усе залежить від того, розглядає підприємство такі кошти активом чи ні.

Тож, ті, хто використовував субрахунок **316**, і надалі його використовуватимуть.

Важливо: податківці здебільшого не розглядали розподільчий рахунок як рахунок підприємства. Вони орієнтувалися на надходження інвалюти на поточний рахунок.

Чи вважає підприємство розподільчий рахунок «своїм»?

Це важливо й для валютного контролю. У рішеннях суду можна натрапити на висновки, що датою зарахування валютної виручки вважають зарахування її на відповідний валютний рахунок.

Подальший рух коштів із валютного на поточний рахунок юридичної особи, у т.ч. із використанням розподільчого рахунка, свідчить про використання коштів уже на території України в перерахунку на національну валюту й не може вважатися первинним надходженням коштів унаслідок виконання зовнішньоекономічних контрактів.

Тобто з метою валютного контролю експортної операції зарахуванням виручки слугуватиме її зарахування на розподільчий рахунок, а не поточний.

Коли визнавати дохід від продажу товару?

Дата визнання доходу в експортера не залежить від дати оплати. Сума передоплати на момент отримання не збільшує доходу за пп. 6.4 [П\(С\)БО 15](#).

Про це чітко зазначено в п. 5 [П\(С\)БО 15](#): дохід визнають під час збільшення активу чи зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, якщо оцінка доходу може бути достовірно визначена.

При цьому мають бути виконані такі умови:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з такою операцією, можуть бути достовірно визначені (п. 8 [П\(С\)БО 15](#), п. 14 [МСБО 18](#)).

Отже, за умови виконання всіх критеріїв експортер визнає в бухгалтерському обліку дохід. Оскільки наразі ми говоримо саме про повну передоплату, то визнання доходу відбуватиметься за курсом, що діяв на дату отримання коштів.

Також звертаємо увагу, що дата визнання доходу — це необов'язково дата митного оформлення експортного товару (дата митної декларації) чи дата відвантаження товарів.

Датою визнання доходу є дата одночасного виконання всіх критеріїв (п. 8 [П\(С\)БО 15](#)). Так, справді, інколи така дата може збігатися із датою митного оформлення чи відвантаження, однак постійно на них орієнтуватися не слід. Адже, як доречно *зазначено* в п. 15 [МСБО 18](#):

*«...оцінка моменту, на який суб'єкт господарювання передає покупцеві суттєві ризики і винагороди щодо володіння, **вимагає вивчення обставин операції**. У більшості випадків передача ризиків та винагород щодо володіння збігається з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння покупця. Саме так відбувається з більшістю роздрібних торговців. В інших випадках передача ризиків та винагород щодо володіння відбувається не одночасно з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння».*

У загальному випадку право власності в набувача майна за договором виникає з моменту передання майна, якщо інше не встановлено договором або законом.

Переданням майна вважають вручення його набувачеві або перевізникові, організації зв'язку тощо для відправлення, пересилання набувачеві майна, відчуженого без зобов'язання доставки. До передання майна також прирівнюють вручення коносаменту чи іншого товарно-розпорядчого документа на майно (ст. 334 [ЦКУ](#)). А тому в кожному конкретному випадку треба дивитися, як у договорі зазначено порядок передання права власності.



ЗВЕРНІТЬ УВАГУ

Правила ІНКОТЕРМС не визначають моменту визнання доходу, а лише визначають, що саме повинні зробити сторони для:

— перевезення товару від продавця до покупця

та

— виконання формальностей під час експорту, імпорту й перевірки безпеки товару.

Правила ІНКОТЕРМС також пояснюють розподіл витрат і ризиків між сторонами. Водночас такі правила не визначають порядку передання майнових прав на товар.

Розгляньмо експорт на умовах повної передоплати на *прикладі 1*.



ПРИКЛАД 1

ТОВ «Амелія» (платник податку на прибуток і ПДВ) 10.06.2019 уклало договір із підприємством з Італії про продаж йому 10 диванів вартістю 10000 дол. США.

25.06.2019 на рахунок ТОВ «Амелія» отримало повну передоплату від нерезидента на розподільчий рахунок, наступного дня кошти зараховано на поточний рахунок.

Курс НБУ на дату отримання коштів — 25,497 грн/1 дол. США та 25,490 грн/1 дол. США.

Згідно з умовами зовнішньоекономічного договору перехід права власності на товар відбувається після відвантаження товару покупцеві. Товар був відвантажений 27.06.2019, про що свідчать первинні документи.

Курс НБУ станом на 27.06.2019 — 22,772 грн/1 дол. США.

Собівартість 1 дивана становить 9600 грн.

Курси валют — умовні.

Особливості обліку розгляньмо в таблиці 1.

Таблиця 1

Облік експорту товарів на умовах повної передоплати

Дата	Курс валют	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума
			Дт	Кт	
25.06.2019	25,497 грн/1 дол. США	Отримано передоплату за ЗЕД-договором на розподільчий рахунок експортера: $(10000 \text{ дол. США} \times 25,497 \text{ грн/1 дол. США}) = 254970 \text{ грн}$	316	681	10000 дол. США
					254970 грн
26.06.2019	25,490 грн/1 дол. США	Зараховано валюту на поточний рахунок: $(10000 \text{ дол. США} \times 25,490 \text{ грн/1 дол. США}) = 254900 \text{ грн}$	312	316	10000 дол. США
					254900 грн
26.06.2019	25,490 грн/1 дол. США	Відображено курсову різницю за перерахованою валютою на поточний рахунок: $10000 \text{ дол. США} \times (25,490 \text{ грн/1 дол. США} - 25,497 \text{ грн/дол. США}) = -70 \text{ грн}$	945	316	70 грн

Дата	Курс валют	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума
			Дт	Кт	
27.06.2019	22,772 грн/1 дол. США	Відвантажено товар покупцю-нерезиденту: (10000 дол. США × 25,497 грн/1 дол. США*) = 254970 грн	362	701	10000 дол. США 254970 грн
27.06.2019	—	Списано на витрати собівартість виготовлених диванів: (10 шт. × 9600 грн) = 96000 грн	901	26	96000 грн
27.06.2019	—	Проведено залік заборгованостей	681	362	254970 грн

* Оскільки кредиторська заборгованість за непоставленими товарами — немонетарна стаття, то курсові різниці не розраховують. Дохід визнають за курсом НБУ, що діяв на дату отримання повної передоплати.

Експорт товарів на умовах постоплати

Першою подією в такому разі є постачання товару покупцеві, а вже потім — оплата вартості товару. Тобто в разі використання такої схеми після відвантаження товару в експортера виникає грошова інвалютна дебіторська заборгованість.

Дохід у такій ситуації визнають у загальному порядку — за одночасного виконання умов, прописаних у п. 8 [П\(С\)БО 15](#).

Оскільки мовимо про зовнішньоекономічну діяльність, то під час визнання доходу необхідно брати курс НБУ, який діє на дату такого

визнання. Адже про це зазначає п. 5 [П\(С\)БО 21](#), згідно з яким операції в іноземній валюті під час первинного визнання відображають у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дату визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

Дебіторська заборгованість, яка утворилася після постачання товарів, є монетарною статтею балансу, тобто за такою заборгованістю потрібно буде рахувати курсові різниці на кожну дату балансу та на дату провадження господарської діяльності (а саме — на дату оплати) (п. 8 [П\(С\)БО 21](#)).



ЗВЕРНІТЬ УВАГУ

Якщо підприємство веде облік курсових різниць у межах операції та після постачання товару покупець оплачуватиме його вартість частинами, то перерахунок дебіторської заборгованості відбуватиметься лише в межах такої оплаченої частини.

Наприклад, після відвантаження нерезидент в одному місяці заплатив 60% вартості, а в наступному — решту 40%. У такому разі на дату першої оплати курсові різниці визначатимуть лише у сумі такої оплати (тобто 60%). А ось на дату остаточного розрахунку потрібно буде обчислити курсові різниці за рештою заборгованості (40%).

Розрахунок курсових різниць відбувається за такою формулою:

$$KR = CDZ \times (K_2 - K_1),$$

де:

КР — сума курсових різниць;

СДЗ — сума дебіторської заборгованості;

К₁ — курс НБУ на дату виникнення дебіторської заборгованості чи дату балансу (залежно від того, яка з них сталася пізніше);

К₂ — курс НБУ на дату визначення курсової різниці (на дату балансу чи на дату розрахунків).

Курсові різниці від перерахунку заборгованості відображають у складі інших операційних доходів (витрат) (п. 8 [П\(С\)БО 21](#)).

Якщо курс НБУ збільшився ($K_2 > K_1$), то маємо дохід за такою дебіторською інвалютною заборгованістю. Цю позитивну курсову різницю відображають за **Дт 714** «Дохід від операційної курсової різниці».

А в разі якщо курс НБУ зменшився ($K_2 < K_1$), то від'ємна курсова різниця «осяде» в операційних витратах. А саме — відобразити її потрібно буде по **Кт 945** «Втрати від операційної курсової різниці».

Зауважимо: відображений під час продажу товару дохід перераховувати не потрібно! Курсові різниці відобразатимуть лише за дебіторською заборгованістю, яка є монетарною статтею.

Адже відповідно до визначення **монетарних статей** — це є статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, **які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей чи їх еквівалентів**.

А грошовими коштами (їх еквівалентами) погашатимуть лише заборгованість. Тим часом принципи визнання доходу в обліку, як ми вже говорили, не пов'язані безпосередньо з надходженням коштів.

Розгляньмо експорт на умовах повної постоплати на *прикладі 2*.



ПРИКЛАД 2

ТОВ «Амелія» (платник податку на прибуток і ПДВ) 10.06.2019 уклало договір із підприємством з Італії про продаж йому 10 диванів вартістю 10000 дол. США.

Згідно з умовами зовнішньоекономічного договору перехід права власності на товар відбувається після відвантаження товару покупцеві. Товар був відвантажений 20.06.2019, про що свідчать первинні документи.

Курс НБУ станом на 20.06.2019 – 25,146 грн/1 дол. США.

28.06.2019 на рахунок ТОВ «Амелія» отримало оплату від нерезидента на розподільчий рахунок. Курс НБУ станом на 28.06.2019 – 25,095 грн/1 дол. США. Наступного дня валюта зарахована на поточний рахунок, при цьому курс НБУ становив 25,090 грн/1 дол. США

Собівартість 1 дивана становить 9600 грн.

Курси валют – умовні.

Особливості обліку **див.** у таблиці 2.

Таблиця 2

Облік експорту товарів на умовах постоплати

Дата	Курс валют	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	Сума
------	------------	------------------------------	----------------------	------

Дата	Курс валют	Зміст господарської операції	Будпалтерський облік		Сума
			Дт	Кт	
20.06.2019	25,146 грн/ 1 дол. США	Відвантажено товар покупцю-нерезиденту: <i>(10000 дол. США × 25,146 грн/1 дол. США) = 251 460 грн</i>	362	701	10000 дол. США 251460 грн
20.06.2019	—	Списано на витрати собівартість виготовлених диванів: <i>(10 шт. × 9600 грн) = 96000 грн</i>	901	26	96000 грн
28.06.2019	25,095 грн/ 1 дол. США	Отримано оплату за ЗЕД-договором на розподільчий рахунок експортера: <i>(10000 дол. США × 25,095 грн/1 дол. США) = 250950 грн</i>	316	362	10000 дол. США 250950 грн
28.06.2019	25,095 грн/ 1 дол. США	Відображено курсову різницю на дату оплати (погашення дебіторської заборгованості): <i>(25,095 грн/1 дол. США – 25,146 грн/1 дол. США) × 10000 дол. США = - 510 грн</i>	945	362	510 грн
29.06.2019	25,090 грн/ 1 дол. США	Зараховано оплату на поточний рахунок: <i>(10000 дол. США × 25,090 грн/1 дол. США) = 250900 грн</i>	312	316	10000 дол. США 250900 грн

Дата	Курс валют	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума
			Дт	Кт	
29.06.2019	25,090 грн/ 1 дол. США	Відображено курсову різницю за перерахованою валютою на поточний рахунок: <i>10000 дол. США × (25,090 грн/1 дол. США – 25,095грн/дол. США) = –50 грн</i>	945	316	50 грн

Експорт товарів на умовах часткової оплати

Умови такого експорту — це поєднання перших двох варіантів. А тому відображення в обліку відбуватиметься з урахуванням описаних вище порядків.

У бухобліку в разі часткової оплати в експорті потрібно керуватися п. 6 [П\(С\)БО 21](#). Тобто під час одержання від покупця авансових платежів в інвалюті частинами дохід від реалізації активів (робіт, послуг) визнають за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності одержання авансових платежів.

Отже, алгоритм відображення в обліку часткової оплати буде таким:

1) на дату отримання часткової оплати в продавця виникає кредиторська заборгованість (адже на суму такої оплати він має поставити товар). Така кредиторка є **немонетарною** статтею. Тому в бухобліку її визнають за курсом на дату її виникнення (дату отримання авансу) і надалі перерахунку не підлягає;

2) на дату відвантаження товару суму доходу формують із двох частин (умовно). Одна частина вартості товару вже оплачена, а друга буде оплачена пізніше.

Тому в частині вже отриманого авансу дохід визнають за курсом на дату такої передоплати. Тобто закривають немонетарну кредиторську заборгованість.

А в частині вартості, яка ще не оплачена, — за курсом НБУ на дату визнання доходу. Водночас у такій частині виникає дебіторська заборгованість, адже покупець повинен іще оплатити решту вартості товару. Така дебіторка є монетарною статтею, оскільки очікують на отримання інвалюти. А отже, ця дебіторська заборгованість підлягає перерахунку на кожну дату балансу й дату отримання коштів (решти оплати). Курсові різниці, які виникнуть унаслідок перерахунку дебіторки, відобразатимуть на **субрахунку 714** — у разі виникнення доходу від курсових різниць, або на **субрахунку 945** — за умови виникнення витрат від курсових різниць;

3) на дату отримання решти оплати вартості експортних товарів буде погашена дебіторська заборгованість. А тому її слід буде перерахувати за курсом на дату такого остаточного розрахунку, та відобразити в обліку відповідні курсові різниці. Якщо даті отримання оплати передуює дата балансу — на дату балансу за монетарною статтею обчислюють курсові різниці.

Розгляньмо детальніше експорт на умовах часткової оплати на *прикладі* 3.



ПРИКЛАД 3

ТОВ «Амелія» (платник податку на прибуток і ПДВ) 10.06.2019 уклало договір із підприємством з Італії про продаж йому 10 диванів вартістю 10000 дол. США (1 партія).

20.06.2019 на рахунок ТОВ «Амелія» отримало передоплату від нерезидента в розмірі 40% вартості товару.

Курс НБУ станом на 20.06.2019 – 25,146 грн/1 дол. США.

Наступного дня вона зарахована на поточний рахунок, курс НБУ станом на 21.06.2019 – 25,148 грн/1 дол. США.

Згідно з умовами зовнішньоекономічного договору перехід права власності на товар відбувається після відвантаження товару покупцеві. Товар був відвантажений 22.06.2019, про що свідчать первинні документи.

Курс НБУ станом на 22.06.2019 – 24,993 грн/1 дол. США.

25.06.2019 нерезидент оплатив решту вартості товару (60%). Курс НБУ станом на 25.06.2019 – 25,068 грн/1 дол. США. Наступного дня інвалюта зарахована на поточний рахунок, курс НБУ – 25,060 грн/1 дол. США

Собівартість 1 дивана становить 9600 грн.

Курси валют – умовні.

Особливості обліку **див.** у таблиці 3.

Таблиця 3

Облік експорту товарів на умовах часткової оплати

Дата	Курс валют	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума
			Дт	Кт	

Дата	Курс валют	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума
			Дт	Кт	
20.06.2019	25,146 грн/	Отримано 40% передоплати за ЗЕД-договором на розподільчий рахунок експортера: <i>(10000 дол. США × 40% × 25,146 грн/1 дол. США) = 100584 грн</i>	316	681	4000 дол. США
	1 дол. США				100584 грн
21.06.2019	25,148 грн/1 дол. США	Отримано 40% передоплати за ЗЕД-договором на поточний рахунок експортера: <i>(10000 дол. США × 40 % × 25,148 грн/1 дол. США) = 100592 грн</i>	312	316	4000 дол. США
					100592 грн
21.06.2019	25,148 грн/1 дол. США	Відображено курсову різницю за перерахованою валютою на поточний рахунок: <i>10000 дол. США × 40% (25,148 грн/1 дол. США – 25,146 грн/дол. США) = 8 грн</i>	316	714	8 грн
22.06.2019	25,146 грн/	Відвантажено товар покупцю-нерезиденту: <i>((10000 дол. США × 40% × 25,146 грн/1 дол. США*) + ((10000 дол. США × 60% × 24,993 грн/1 дол. США)) = 250 542 грн</i>	362	701	10000 дол. США
	1 дол. США				250542 грн
	24,993 грн/				
	1 дол. США				
22.06.2019	—	Списано на витрати собівартість виготовлених диванів: <i>(10 шт. × 9600 грн) = 96000 грн</i>	901	26	96000 грн

Дата	Курс валют	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума
			Дт	Кт	
22.06.2019	—	Проведено залік заборгованостей	681	362	100584 грн
25.06.2019	25,068 грн/	Отримано решту оплати за ЗЕД-договором (60%) на розподільчий рахунок експортера: <i>(10000 дол. США × 60% × 25,068 грн/1 дол. США) = 150408 грн</i>	316	362	6000 дол. США
	1 дол. США				150408 грн
25.06.2019	25,068 грн/ 1 дол. США	Відображено курсову різницю на дату оплати (погашення дебіторської заборгованості): <i>(25,068 грн/1 дол. США – 24,993 грн/1 дол. США) × 6000 дол. США = –450 грн</i>	362	714	450 грн
26.06.2019	25,060 грн/	Отримано 60% передоплати за ЗЕД-договором на поточний рахунок експортера: <i>10000 дол. США × 60% × 25,060 грн/1 дол. США = 150360 грн</i>	312	316	6000 дол. США
	1 дол. США				150360 грн
26.06.2019	25,060 грн/ 1 дол. США	Відображено курсову різницю за перерахованою валютою на поточний рахунок: <i>10000 дол. США × 60% (25,060 грн/1 дол. США – 25,068 грн/дол. США) = –48 грн</i>	945	316	48 грн

* Оскільки кредиторська заборгованість за непоставленими товарами — немонетарна стаття, то курсові різниці не розраховують. Дохід визнають у частині передоплати за курсом НБУ, що діє на дату отримання повної передоплати.

Редакція газети

«Інтерактивна бухгалтерія»
