Экспорт товаров: отражение в учете

С отменой обязательной продажи валюты новую жизнь получили и учетные правила экспорта. Ведь отныне вся выручка «заходит» в инвалюте.
Использовать ли и в дальнейшем субсчет 316 для учета денежных средств по распределительному счету? Как определять доход при экспорте? Как считать курсовые разницы? Каковы особенности определения суммы инвалютного дохода у плательщиков единого налога?
Об этом и не только читайте в нашей публикации

Учет экспорта зависит от порядка расчетов за экспортный товар нерезидентом: будет ли это полная предоплата, частичная или же послеоплата. Причиной является то, что расчеты осуществляются в иностранной валюте, а при их отражении в учете нужно применить соответствующий курс НБУ и рассчитать курсовые разницы (когда они возникают).

В случае предоплаты курсовых разниц по обязательствам не будет, а вот при постоплате они возникнут. Рассмотрим каждый из этих вариантов.

Налог на прибыль

В части экспортных операций возможна только корректировка финансового результата до налогообложения по контролируемым операциям.

Бухфинрезультат до налогообложения увеличивается на сумму превышения цены, определенной по принципу «вытянутой руки», над

договорной (контрактной) стоимостью (стоимостью, по которой соответствующая операция должна отражаться при формировании финансового результата до налогообложения согласно правилам бухгалтерского учета) реализованных товаров (работ, услуг) при осуществлении контролируемых операций в случаях, определенных ст. 39 НКУ (пп. 140.5.1 НКУ).

Понятное дело, что данные разницы касаются плательщиков налога на прибыль, применяющих разницы из р. III НКУ (пп. 134.1.1 НКУ).

Другие корректировки, связанные с отражением экспортных операций, в НКУ не предусмотрены. Ввиду этого все, что отражается в бухучете по данным операциям, повлияет на бухфинрезультат и, соответственно, на базу обложения налогом на прибыль.

Единый налог

Доход, выраженный в инвалюте, пересчитывают в гривне по курсу НБУ на дату получения данного дохода (п. 292.5 НКУ).

Датой получения дохода является дата поступления средств на счет.

То есть на дату получения средств на счет берется курс НБУ.

При этом налоговики всегда заявляли о курсе зачисления средств именно на текущий, а не распределительный счет.

Следовательно, **инвалютные поступления у единщиков при признании дохода исчисляются по курсу НБУ на дату получения инвалюты на текущий счет**.

Что касается курсовых разниц — по валюте на счете (в частности и по полученной от экспорта).

Для ФЛП-единщиков в разъяснении из категории 107.01.03 раздела «Запитання – відповіді з Бази знань» ЗІР (zir.sfs.gov.ua) на вопрос — *«Осуществляется ли пересчет иностранной валюты по официальному курсу гривни, установленному НБУ, которая на дату окончания отчетного периода учитывается на текущем счете ФЛП — плательщика ЕН?»* — ответили: ***пересчет иностранной валюты по официальному курсу*** *гривни, установленному Национальным банком Украины, которая на дату окончания отчетного периода учитывается на текущем счете физического лица — предпринимателя — плательщика единого налога,* ***не осуществляется***.

Для юрлиц — единщиков группы 3 налоговики постоянно отмечали о включении положительных курсовых разниц в доход, а вот отрицательные никак на базу единого налога не влияют (***см.*** разъяснение из категории 108.01.02 раздела «Запитання – відповіді з Бази знань» ЗІР (zir.sfs.gov.ua)).

НДС

Вывоз товаров за пределы таможенной территории Украины является ***объектом обложения НДС*** (п. 185.1 НКУ).

База налогообложения операций по поставке товаров/услуг определяется исходя из их договорной стоимости с учетом общегосударственных налогов и сборов (п. 188.1 НКУ). Но для покупных товаров — не ниже цены их приобретения, для необоротных — не ниже остаточной бухстоимости на начало периода продажи, для собственно произведенного товара/услуги — не ниже обычных цен.

ВАЖНО

> *Операции по вывозу товаров за пределы таможенной территории Украины в таможенном режиме экспорта облагаются **по нулевой ставке** (пп. «а» пп. 195.1.1 НКУ). Об этом **см.** также замечания в статье **«Экспорт с переходом права собственности на территории Украины: какая ставка НДС — 0% или 20%»**.*

Датой возникновения налоговых обязательств при экспорте товаров является дата оформления таможенной декларации, удостоверяющей факт пересечения таможенной границы Украины, оформленной в соответствии с требованиями таможенного законодательства (п. 187.1 НКУ).

И хотя данная операция облагается по нулевой ставке, она является объектом обложения НДС. Соответственно, возникает обязанность составить налоговую накладную на дату возникновения налоговых обязательств по НДС, зарегистрировав ее в ЕРНН (пп. «г» п. 185.1 НКУ).

Налоговики *разъясняют*, что датой оформления таможенной декларации считается дата завершения процедуры таможенного оформления экспортной операции, определяемой по факту проставления должностным лицом на всех листах такой декларации оттиска личной номерной печати, а в случае электронного декларирования — по факту удостоверения электронной цифровой подписью должностного лица электронной таможенной декларации, после преобразования ее в визуальную форму (***см.*** письмо ГФСУ от 25.04.2017 г. № 8845/6/99-95-42-03-15).

Однако дата оформления ГТД не всегда совпадает с датой пересечения границы товарами (т.е. с датой их вывоза).

На какую же дату оформлять налоговую накладную:

- *на дату пересечения таможенной границы товаром (т.е. когда произошел фактический вывоз товаров)*

или

- *на дату оформления ГТД?*

По этому поводу даже у контролеров единого подхода нет. В свое время они *отмечали*, что датой составления налоговой накладной является дата пересечения товаром таможенной границы Украины (***см.*** письма МГУ ГФС — ЦО по ОКП от 03.12.2015 г. № 26416/10/28-10-06-11, ГУ ГФС в Черниговской области от 21.04.2017 г. № 1493/10/25-01-12-01-09).

А вот в ИНК ГФСУ от 16.01.2019 г. № 179/6/99-99-15-03-02-15/ІПК четко *прописано*:

«В случае если дата оформления таможенной декларации и дата фактического пересечения товарами таможенной границы Украины приходятся на разные налоговые периоды, то датой возникновения налоговых обязательств по НДС по операции по вывозу товаров за пределы таможенной территории Украины в таможенном режиме экспорта является дата оформления таможенной декларации».

Аналогичный вывод был опубликован в журнале «Вісник. Офіційно про податки» № 17–18 за 2018 год — ***см.*** статью ***«Когда возникают обязательства по НДС при экспорте»*** Алины Кравзюк, заместителя начальника отдела методологии администрирования НДС и налога на прибыль.

Минфин в письме от 21.03.2019 г. № 11310-09-63/7948 также говорит о дате оформления таможенной декларации.

По нашему мнению, именно на дату вывоза (пересечения товаром таможенной границы Украины) нужно составлять налоговую накладную. Но в силу разночтений рекомендуем обратиться за индивидуальной налоговой консультацией по данному вопросу к налоговикам.

Отметим: для экспорта товаров не действует правило первого события, т.е. при получении предоплаты налоговые обязательства не возникают (п. 187.11 НКУ), важной является дата экспорта (оформление таможенной декларации).

База налогообложения для экспортных операций, подлежащих обложению НДС по нулевой ставке, определяется исходя из договорной (фактурной) стоимости экспортных товаров, пересчитанной в гривне по курсу НБУ на дату экспорта.

Таким образом, **на дату ГТД (а для тех, кто следует подходу с датой фактического вывоза — на дату пересечения таможенной территории Украины) экспортер составляет и регистрирует в ЕРНН налоговую накладную**. Данная налоговая накладная имеет определенные особенности заполнения, а именно:

- в верхней левой части в ***графе*** *«Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причин»* ставится отметка *«Х»* и указывается тип причины **«07»** — *«Складена на операції з вивезення товарів за межі митної території України»*;
- в ***графе*** *«Отримувач (покупець)»* указывают наименование (Ф.И.О.) нерезидента и через запятую — страну, в которой зарегистрирован покупатель (нерезидент), а в ***графе*** *«Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)»* проставляется условный индивидуальный налоговый номер *«300000000000»*;

- в ***графе 8*** *«Код ставки»* проставляется **код 901** (пп. 6 п. 16 Порядка № 1307);
- ***графа 11*** *«Сума податку на додану вартість»* налоговой накладной не заполняется при осуществлении операций, подлежащих налогообложению по нулевой ставке (п. 3.3 письма ГФСУ от 27.11.2018 г. № 36942/7/99-99-15-03-02-17);
- другие графы такой налоговой накладной заполняются в общем порядке.

Образец заполнения налоговой накладной на экспорт товаров ***см.*** в статье ***«Новая налоговая накладная в образцах»***.

Кроме того, стоит сказать об экспорте товаров по цене ниже цены их приобретения/обычной цены/балансовой стоимости.

НАПОМНИМ

Согласно п. 188.1 НКУ база обложения НДС операций по поставке товаров/услуг определяется с их договорной стоимости, но она не может быть ниже:

— для приобретенных товаров/услуг — цены их приобретения;

— для самостоятельно изготовленных товаров/услуг — обычных цен;

— для необоротных активов — балансовой (остаточной) стоимости по данным бухучета, сложившейся по состоянию на начало отчетного (налогового) периода, в течение которого осуществляются данные операции (при отсутствии учета необоротных активов — исходя из обычной цены).

Это значит, что на сумму превышения цены приобретения/обычной цены/балансовой стоимости над фактической стоимостью поставки товаров/услуг/необоротных активов поставщик — плательщик НДС должен начислять НДС-обязательства.

В соответствии с общими правилами, прописанными в п. 15 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом Минфина от 31.12.2015 г. № 1307, на такое начисление необходимо составить 2 налоговые накладные: одну — «нулевую», вторую — на сумму соответствующего превышения с **типом причины «15»**.

Однако по экспортным операциям ставка НДС — 0%, а значит, сумма НДС-обязательств будет нулевой в обеих налоговых накладных. Так *есть ли смысл составлять вторую налоговую накладную на соответствующее превышение по экспортным операциям?*

Кто осуществлял данные операции в 2015 году, тот помнит, как налоговики требовали на разницу между фактической (договорной) ценой товаров и ценой их приобретения (себестоимостью) начислять НДС-обязательства по ставке 20%. Мол, сумма такого превышения не формирует стоимости экспортируемого товара. Посему необходимо было составлять налоговую накладную с соответствующим типом причины.

Спустя некоторое время ГФСУ в письме от 23.12.2016 г. № 40757/7/99-99-15-03-01-17 признала ошибочными данные предписания, *заявив*: *необходимость в доначислении налоговых обязательств по НДС и составлении второй налоговой накладной на сумму превышения минимальной базы обложения НДС над фактической экспортной ценой товаров* ***отсутствует***.

Немногим позднее в ИНК ГФСУ от 05.05.2017 г. № 87/6/99-99-15-03-02-15/ІПК, ИНК ГФСУ от 05.04.2018 г. № 1427/6/99-99-15-03-02-15/ІПК речь шла о

ставке 0% и превышении.

Точку над «і» поставила Обобщающая налоговая консультация, утвержденная приказом Минфина от 03.08.2018 г. № 673:

«...при осуществлении операции по экспорту товара по цене ниже цены приобретения (обычной цены) данного товара, ***нулевая ставка НДС применяется к такой операции в целом****, при условии подтверждения факта вывоза товаров в соответствующем таможенном режиме надлежащим образом оформленной таможенной декларации»*.

Напомним: согласно п. 15 Порядка № 1307 при поставке товаров по цене ниже базы налогообложения плательщик должен составить две налоговые накладные: одну — исходя из цены продажи, вторую — на разницу между базой налогообложения и ценой продажи. Экспортеру также следует составить две налоговые накладные (ведь исключения не предусмотрены):

- одну с типом причины «07» — исходя из договорной цены экспортированных товаров;
- вторую с типом причины «15» — на сумму превышения цены приобретения (обычной цены, остаточной стоимости необоротного актива) над фактической ценой продажи.

Стоит *отметить*: в разъяснении из категории 101.08 раздела «Запитання – відповіді з Бази знань» ЗІР (zir.sfs.gov.ua) налоговики констатировали, что *«необходимость составления второй налоговой накладной на сумму превышения экспортированных товаров отсутствует»*.

В декларации по НДС данную операцию следует отразить в строке 2, в колонке А указывают объем поставки (без НДС), а в колонке Б — «0».

Бухгалтерский учет

Экспорт товаров на условиях полной предоплаты

Первым событием при такой схеме является получение аванса (в частности — 100% оплаты), а уже затем — отгрузка товара.

При получении аванса в бухгалтерском учете экспортера возникает кредиторская задолженность. Поскольку расчеты происходят в инвалюте, то согласно п. 5 П(С)БУ 21 в бухгалтерском учете задолженность отражается в гривнях по валютному курсу НБУ на дату осуществления операции (дату признания активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов).

***Валютный курс** — установленный Нацбанком Украины курс денежной единицы Украины к денежной единице другой страны (п. 4 П(С)БУ 21). То есть — **курс НБУ, а не коммерческий**.*

Кредиторская задолженность, образовавшаяся в связи с получением оплаты, учитывается на субсчете **681** «Расчеты по авансам полученным».

При этом *подчеркиваем*: сегодня уже не действует норма об обязательной продаже части инвалютной выручки (постановление Правления НБУ от 18.06.2019 г. № 78). Следовательно, валютная выручка при экспорте поступает на счет предприятия.

Сразу скажем, что отмена обязательной продажи валюты не изменила правил учета валютных операций, прописанных в П(С)БУ 21.

Сумма аванса (предоплаты) в инвалюте, полученная от других лиц в счет платежей для поставки готовой продукции, прочих активов, выполнения работ и услуг, при включении в состав дохода отчетного периода пересчитывается в гривни с применением валютного курса на дату получения аванса (п. 6 П(С)БУ 21).

То есть кредиторская задолженность, возникшая в связи с получением от нерезидента предоплаты в инвалюте, — это немонетарная статья баланса. Ввиду этого курсовые разницы по данной задолженности исчислять не нужно.

Использовать ли субсчет 316, если обязательную продажу валюты отменили?

Понятно, что введение Минфином в план счетов субсчета **316** как раз было связано с обязательной продажей валюты. Ведь фактически только для этих целей и использовали субсчет **316** — для отражения движения инвалюты по распределительному счету.

Согласно Инструкции о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденной приказом Минфина от 30.11.1999 г. № 291 (*далее* — Инструкция № 291):

«Субсчет 316 «Специальные счета в иностранной валюте» предназначен для учета средств в иностранной валюте, подлежащих распределению или дополнительному предварительному контролю, в том числе сумм средств в иностранной валюте, подлежащих обязательной продаже в соответствии с законодательством».

На сегодняшний день данный субсчет не отменен. Заметьте, что согласно Инструкции № 291 на субсчете **316** учитываются *«**в том числе** суммы средств в иностранной валюте, подлежащих обязательной продаже в соответствии с законодательством»*.

То есть не только подлежащая обязательной продаже, но и инвалюта, подлежащая распределению. А сегодня, как и ранее, инвалюта от

нерезидента перед тем, как попасть на текущий счет предприятия, зачисляется банком на распределительный счет.

Таким образом, мы считаем, что и после отмены обязательной продажи валюты можно отстаивать один из двух подходов относительно учета инвалютных поступлений:

1) средства на распределительном счете — не актив (поскольку не контролируются субъектом хозяйствования), и учет по данному счету не ведется (курсовые разницы не определяются) — т.е. субсчет **316** не используется,

или

2) средства на распределительном счете — актив и, соответственно, при зачислении валюты на данный счет следует брать курс НБУ на такую дату и считать курсовые разницы по движению средств на распределительном счете.

О возможных двух подходах мы рассказывали в свое время, когда Минфином был введен субсчет **316**, — ***см.*** статьи ***«Продажа иностранной валюты: бухгалтерский и налоговый учет»***, ***«Инвалюта на распределительном счете: как применять субсчет 316»***.

При введении данного субсчета Минфин фактически признал, что средства на распределительном счете являются активом предприятия. А значит, в случае признания средств-актива курс берется на дату зачисления их на распределительный счет.

Факт отмены обязательной продажи валюты на учет по распределительному счету не влияет. Как и ранее, все зависит от того, рассматривает предприятие такие средства активом или нет.

Следовательно, те, кто использовал субсчет **316**, и в дальнейшем будут его использовать.

Важно: налоговики в большинстве случаев не рассматривали распределительный счет как счет предприятия. Они ориентировались на поступление инвалюты на текущий счет.

Считает ли предприятие распределительный счет «своим»?

Это важно и для валютного контроля. В решениях суда можно встретить выводы, что датой зачисления валютной выручки считается зачисление ее на соответствующий валютный счет.

Дальнейшее движение средств с валютного на текущий счет юридического лица, в т.ч. с использованием распределительного счета, свидетельствует об использовании средств уже на территории Украины в пересчете на национальную валюту и не может считаться первичным поступлением средств вследствие исполнения внешнеэкономических контрактов.

То есть для целей валютного контроля экспортной операции зачислением выручки будет являться ее зачисление на распределительный счет, а не текущий.

Когда признавать доход от продажи товара?

Дата признания дохода у экспортера не зависит от даты оплаты. Сумма предоплаты на момент получения не увеличивает доход согласно пп. 6.4 П(С)БУ 15.

Об этом четко *говорится* в п. 5 п. 5 П(С)БО 15: *доход признается при увеличении актива или уменьшении обязательства, что обусловливает возрастание собственного капитала (за исключением возрастания*

капитала за счет взносов участников предприятия), при условии, если оценка дохода может быть достоверно определена.

При этом должны быть выполнены следующие условия:

- покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию (товар, прочий актив);
- предприятие не осуществляет в дальнейшем управление и контроль за реализованной продукцией (товарами, прочими активами);
- сумма дохода (выручка) может быть достоверно определена;
- есть уверенность, что в результате операции произойдет увеличение экономических выгод предприятия, а расходы, связанные с данной операцией, могут быть достоверно определены (п. 8 П(С)БУ 15, п. 14 МСБУ 18).

Итак, при условии выполнения всех критериев экспортер признает в бухгалтерском учете доход. Поскольку сейчас мы говорим именно о полной предоплате, то признание дохода будет происходить по курсу, действовавшему на дату получения денежных средств.

Также обращаем внимание, что дата признания дохода — это необязательно дата таможенного оформления экспортного товара (дата таможенной декларации) или дата отгрузки товаров.

Датой признания дохода является дата одновременного выполнения всех критериев (п. 8 П(С)БУ 15). Да, действительно, иногда такая дата может совпадать с датой таможенного оформления или отгрузки, но постоянно на них ориентироваться не следует. Ведь, как уместно *сказано* в п. 15 МСБУ 18:

*«...оценка момента, на который субъект хозяйствования передает покупателю существенные риски и вознаграждения относительно владения, **нуждается в изучении обстоятельств операции**. В большинстве случаев передача рисков и вознаграждений относительно владения совпадает с передачей юридического права собственности или передачей во владение покупателя. Именно так происходит с большинством розничных торговцев. В других случаях передача рисков и вознаграждений относительно владения осуществляется не одновременно с передачей юридического права собственности или передачей во владение».*

В общем случае право собственности у приобретателя имущества по договору возникает с момента передачи имущества, если иное не установлено договором или законом.

Передачей имущества считается вручение его приобретателю или перевозчику, организации связи и т.п. для отправки, пересылки приобретателю имущества, отчужденного без обязательства доставки. К передаче имущества также приравнивается вручение коносамента или другого товарно-распорядительного документа на имущество (ст. 334 ГКУ). Поэтому в каждом конкретном случае необходимо смотреть, как в договоре указан порядок передачи права собственности.

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ

Правила ИНКОТЕРМС не определяют момент признания дохода, а только определяют, что именно должны сделать стороны для:

— перевозки товара от продавца к покупателю

и

— выполнения формальностей при экспорте, импорте и проверке безопасности товара.

Правила ИНКОТЕРМС также разъясняют распределение расходов и рисков между сторонами. При этом данные правила не определяют порядок передачи имущественных прав на товар.

Рассмотрим экспорт на условиях полной предоплаты на *примере 1*.

ПРИМЕР 1

ООО «Амелия» (плательщик налога на прибыль и НДС) 10.06.2019 заключило договор с предприятием из Италии о продаже ему 10 диванов стоимостью 10000 долл. США.

25.06.2019 на счет ООО «Амелия» получило полную предоплату от нерезидента на распределительный счет, на следующий день средства зачислены на текущий счет.

Курс НБУ на дату получения денежных средств — 25,497 грн/1 долл. США и 25,490 грн/1 долл. США.

Согласно условиям внешнеэкономического договора переход права собственности на товар происходит после отгрузки товара покупателю. Товар был отгружен 27.06.2019, о чем свидетельствуют первичные документы.

Курс НБУ по состоянию на 27.06.2019 — 22,772 грн/1 долл. США.

Себестоимость 1 дивана составляет 9600 грн.

Курсы валют — условные.

Особенности учета рассмотрим в *таблице 1*.

Таблица 1

Учет экспорта товаров на условиях полной предоплаты

Дата	Курс валют	Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет		Сумма
			Дт	**Кт**	
25.06.2019	25,497 грн/1 *долл. США*	Получена предоплата по ВЭД-договору на распределительный счет экспортера: *(10000 долл. США × 25,497 грн/1 долл. США) = 254970 грн*	**316**	**681**	10000 *долл. США* 254970 грн
26.06.2019	25,490 грн/1 *долл. США*	Зачислена валюта на текущий счет: *(10000 долл. США × 25,490 грн/1 долл. США) = 254900 грн*	**312**	**316**	10000 *долл. США* 254900 грн
26.06.2019	25,490 грн/1 *долл. США*	Отражена курсовая разница по перечисленной валюте на текущий счет: *10000 долл. США × (25,490 грн/1 долл. США – 25,497грн/долл. США) = –70 грн*	**945**	**316**	70 грн
27.06.2019	22,772 грн/1 *дол. США*	Отгружен товар покупателю-нерезиденту: *(10000 долл. США × 25,497 грн/1 долл. США*) = 254970 грн*	**362**	**701**	10000 *долл. США* 254970 грн

Дата	Курс валют	Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет		Сумма
			Дт	Кт	
27.06.2019	—	Списана на расходы себестоимость изготовленных диванов: *(10 шт. × 9600 грн) = 96000 грн*	**901**	**26**	96000 грн
27.06.2019	—	Проведен зачет задолженностей	**681**	**362**	254970 грн

* Поскольку кредиторская задолженность по непоставленным товарам — немонетарная статья, то курсовые разницы не исчисляют. Доход определяется по курсу НБУ, действовавшему на дату получения полной предоплаты.

Экспорт товаров на условиях постоплаты

Первым событием в таком случае является поставка товара покупателю, а уже затем — оплата стоимости товара. То есть при использовании данной схемы после отгрузки товара у экспортера возникает денежная инвалютная дебиторская задолженность.

Доход в такой ситуации определяется в общем порядке — при одновременном выполнении условий, прописанных в п. 8 П(С)БУ 15.

Поскольку речь идет о внешнеэкономической деятельности, то в случае признания дохода следует брать курс НБУ, действующий на дату такого признания. Ведь об этом говорится в п. 5 П(С)БУ 21, согласно которому операции в иностранной валюте при первоначальном признании отражаются в валюте отчетности путем пересчета суммы в иностранной валюте с применением валютного курса на дату осуществления

операции (дату признания активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов).

Дебиторская задолженность, образовавшаяся после поставки товаров, является монетарной статьей баланса, т.е. по данной задолженности необходимо будет считать курсовые разницы на каждую дату баланса и на дату осуществления хозяйственной деятельности (а именно — на дату оплаты) (п. 8 П(С)БУ 21).

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ

Если предприятие ведет учет курсовых разниц в пределах операции и после поставки товара покупатель будет оплачивать его стоимость частями, то пересчет дебиторской задолженности будет происходить только в пределах такой оплаченной части.

Например, после отгрузки нерезидент в одном месяце заплатил 60% стоимости, а в следующем — остальные 40%. В таком случае на дату первой оплаты курсовые разницы будут определять только в сумме данной оплаты (т.е. 60%). На дату же окончательного расчета необходимо будет исчислить курсовые разницы по всей остальной задолженности (40%).

Расчет курсовых разниц осуществляется по следующей формуле:

$$КР = СДЗ \times (К_2 - К_1),$$

где:

КР — сумма курсовых разниц;

СДЗ — сумма дебиторской задолженности;

$К_1$ — курс НБУ на дату возникновения дебиторской задолженности или дату баланса (в зависимости от того, какая из них произошла позднее);

$К_2$ — курс НБУ на дату определения курсовой разницы (на дату баланса или на дату расчетов).

Курсовые разницы от пересчета задолженности отражаются в составе прочих операционных доходов (расходов) (п. 8 П(С)БУ 21).

Если курс НБУ увеличился ($К_2 > К_1$), то получаем доход по такой дебиторской инвалютной задолженности. Данная положительная курсовая разница отражается по **Дт 714** «Доход от операционной курсовой разницы».

Если же курс НБУ уменьшился ($К_2 < К_1$), то отрицательная курсовая разница «осядет» в операционных расходах. А именно — отразить ее нужно будет по **Кт 945** «Потери от операционной курсовой разницы».

Отметим: отраженный при продаже товара доход перечислять не нужно! Курсовые разницы будут отражаться только по дебиторской задолженности, являющейся монетарной статьей.

Ведь в соответствии с определением ***монетарных статей*** — это *статьи баланса о денежных средствах, а также о таких активах и обязательствах,* ***которые будут получены или оплачены в фиксированной (или определенной) сумме денег либо их эквивалентов***.

А денежными средствами (их эквивалентами) будет погашаться только задолженность. Принципы же признания дохода в учете, как мы уже отмечали, не связаны напрямую с поступлением денежных средств.

Рассмотрим экспорт на условиях полной постоплаты на *примере 2*.

ПРИМЕР 2

ООО «Амелия» (плательщик налога на прибыль и НДС) 10.06.2019 заключило договор с предприятием из Италии о продаже ему 10 диванов стоимостью 10000 долл. США.

Согласно условиям внешнеэкономического договора переход права собственности на товар происходит после отгрузки товара покупателю. Товар был отгружен 20.06.2019, о чем свидетельствуют первичные документы.

Курс НБУ по состоянию на 20.06.2019 — 25,146 грн/1 долл. США.

28.06.2019 на счет ООО «Амелия» получило оплату от нерезидента на распределительный счет. Курс НБУ по состоянию на 28.06.2019 — 25,095 грн/1 долл. США. На следующий день валюта зачислена на текущий счет, при этом курс НБУ — 25,090 грн/1 долл. США

Себестоимость 1 дивана составляет 9600 грн.

Курсы валют — условные.

Особенности учета ***см.*** в *таблице 2*.

Таблица 2

Учет экспорта товаров на условиях постоплаты

Дата	Курс валют	Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет		Сумма
			Дт	Кт	

Дата	Курс валют	Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет		Сумма
			Дт	Кт	
20.06.2019	25,146 грн/ 1 долл. США	Отгружен товар покупателю-нерезиденту: *(10000 долл. США × 25,146 грн/1 долл. США) = 251460 грн*	**362**	**701**	10000 долл. США 251460 грн
20.06.2019	—	Списана на расходы себестоимость изготовленных диванов: *(10 шт. × 9600 грн) = 96000 грн*	**901**	**26**	96000 грн
28.06.2019	25,095 грн/ 1 долл. США	Получена оплата по ВЭД-договору на распределительный счет экспортера: *(10000 долл. США × 25,095 грн/1 долл. США) = 250950 грн*	**316**	**362**	10000 долл. США 250950 грн
28.06.2019	25,095 грн/ 1 долл. США	Отражена курсовая разница на дату оплаты (погашения дебиторской задолженности): *(25,095 грн/1 долл. США – 25,146 грн/1 долл. США) × 10000 долл. США = –510 грн*	**945**	**362**	510 грн
29.06.2019	25,090 грн/ 1 долл. США	Зачислена оплата на текущий счет: *(10000 долл. США × 25,090 грн/1 долл. США) = 250900 грн*	**312**	**316**	10000 долл. США 250900 грн

Дата	Курс валют	Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет		Сумма
			Дт	Кт	
29.06.2019	25,090 грн/ 1 долл. США	Отражена курсовая разница по перечисленной валюте на текущий счет: *10000 долл. США × (25,090 грн/1 долл. США – 25,095грн/долл. США) = –50 грн*	**945**	**316**	50 грн

Экспорт товаров на условиях частичной оплаты

Условия такого экспорта — это сочетание первых двух вариантов. Ввиду этого отражение в учете будет происходить с учетом вышеописанных порядков.

В бухучете при частичной оплате в экспорте необходимо руководствоваться п. 6 П(С)БУ 21. То есть при получении от покупателя авансовых платежей в инвалюте частями доход от реализации активов (работ, услуг) определяется по сумме авансовых платежей с применением валютных курсов, исходя из последовательности получения авансовых платежей.

Таким образом, алгоритм отражения в учете частичной оплаты будет следующим:

1) на дату получения частичной оплаты у продавца возникает кредиторская задолженность (ведь на сумму такой оплаты он должен поставить товар). Данная кредиторка является **немонетарной** статьей. Поэтому в бухучете она признается по курсу на дату ее возникновения (дату получения аванса) и в дальнейшем перерасчету не подлежит;

2) на дату отгрузки товара сумма дохода формируется из двух частей (условно). Одна часть стоимости товара уже оплачена, а вторая будет оплачена позднее.

Поэтому в части уже полученного аванса доход определяется по курсу на дату такой предоплаты. То есть закрывается немонетарная кредиторская задолженность.

А в части еще не оплаченной стоимости — по курсу НБУ на дату признания дохода. В то же время в данной части возникает дебиторская задолженность, ведь покупатель должен еще оплатить остальную часть стоимости товара. Такая дебиторка является монетарной статьей, поскольку ожидается получение инвалюты. А значит, данная дебиторская задолженность подлежит пересчету на каждую дату баланса и дату получения денежных средств (остальной части оплаты). Курсовые разницы, которые возникнут вследствие пересчета дебиторки, будут отражаться на **субсчете 714** — при возникновении дохода от курсовых разниц, или на **субсчете 945** — при возникновении расходов от курсовых разниц;

3) на дату получения оставшейся части оплаты стоимости экспортных товаров будет погашена дебиторская задолженность. Поэтому ее нужно будет пересчитать по курсу на дату такого окончательного расчета, и отразить в учете соответствующие курсовые разницы. Если дате получения оплаты предшествует дата баланса — на дату баланса по монетарной статье исчисляются курсовые разницы.

Рассмотрим подробнее экспорт на условиях частичной оплаты на *примере 3*.

ПРИМЕР 3

ООО «Амелия» (плательщик налога на прибыль и НДС) 10.06.2019 заключило договор с предприятием из Италии о продаже ему 10 диванов стоимостью 10000 долл. США (1 партия).

20.06.2019 на счет ООО «Амелия» получена предоплата от нерезидента в размере 40% стоимости товара.

Курс НБУ по состоянию на 20.06.2019 — 25,146 грн/1 долл. США.

На следующий день она зачислена на текущий счет, курс НБУ по состоянию на 21.06.2019 — 25,148 грн/1 долл. США.

Согласно условиям внешнеэкономического договора переход права собственности на товар происходит после отгрузки товара покупателю. Товар был отгружен 22.06.2019, о чем свидетельствуют первичные документы.

Курс НБУ по состоянию на 22.06.2019 — 24,993 грн/1 долл. США.

25.06.2019 нерезидент оплатил остальную часть стоимости товара (60%). Курс НБУ по состоянию на 25.06.2019 — 25,068 грн/1 долл. США. На следующий день инвалюта зачислена на текущий счет, курс НБУ — 25,060 грн/1 дол. США

Себестоимость 1 дивана составляет 9600 грн.

Курсы валют — условные.

Особенности учета ***см.*** в *таблице 3*.

Таблица 3

Учет экспорта товаров на условиях частичной оплаты

Дата	Курс валют	Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет		Сумма
			Дт	**Кт**	
20.06.2019	25,146 грн/ 1 долл. США	Получено 40% предоплаты по ВЭД-договору на распределительный счет экспортера: *(10000 долл. США × 40% × 25,146 грн/1 долл. США) = 100584 грн*	**316**	**681**	4000 долл. США 100584 грн
21.06.2019	25,148 грн/1 долл. США	Получено 40% предоплаты по ВЭД-договору на текущий счет экспортера: *(10000 долл. США × 40 % × 25,148 грн/1 долл. США) = 100592 грн*	**312**	**316**	4000 долл. США 100592 грн
21.06.2019	25,148 грн/1 долл. США	Отражена курсовая разница по перечисленной валюте на текущий счет: *10000 дол. США × 40% (25,148 грн/1 дол. США – 25,146 грн/дол. США) = 8 грн*	**316**	**714**	8 грн
22.06.2019	25,146 грн/ 1 долл. США 24,993 грн/ 1 долл. США	Отгружен товар покупателю-нерезиденту: *((10000 долл. США × 40%× 25,146 грн/1 долл. США*)) + ((10000 долл. США × 60%× 24,993 грн/1 долл. США))= 250 542 грн*	**362**	**701**	10000 долл. США 250542 грн
22.06.2019	—	Списана на расходы себестоимость изготовленных диванов: *(10 шт. × 9600 грн) = 96000 грн*	**901**	**26**	96000 грн

Дата	Курс валют	Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет		Сумма
			Дт	Кт	
22.06.2019	—	Проведен зачет задолженностей	**681**	**362**	100584 грн
25.06.2019	25,068 грн/ 1 долл. США	Получена остальная часть оплаты по ВЭД-договору (60%) на распределительный счет экспортера: *(10000 долл. США × 60% × 25,068 грн/1 долл. США) = 150408 грн*	**316**	**362**	6000 долл. США 150408 грн
25.06.2019	25,068 грн/ 1 долл. США	Отражена курсовая разница на дату оплаты (погашения дебиторской задолженности): *(25,068 грн/1 долл. США – 24,993 грн/1 долл. США) × 6000 долл. США = –450 грн*	**362**	**714**	450 грн
26.06.2019	25,060 грн/ 1 долл. США	Получено 60% предоплаты по ВЭД-договору на текущий счет экспортера: *10000 долл. США × 60% × 25,060 грн/1 долл. США = 150360 грн*	**312**	**316**	6000 долл. США 150360 грн
26.06.2019	25,060 грн/ 1 долл. США	Отражена курсовая разница по перечисленной валюте на текущий счет: *10000 долл. США × 60% (25,060 грн/1 долл. США – 25,068 грн/долл. США) = –48 грн*	**945**	**316**	48 грн

* Поскольку кредиторская задолженность по непоставленным товарам — немонетарная статья, то курсовые разницы не исчисляются. Доход признается в части предоплаты по курсу НБУ, действовавшему на дату получения полной предоплаты.

Редакция газеты

«Интерактивная бухгалтерия»