УДК 657.1:339.56.055

Циган Р.М., викладач,
Гориславець Т.І., студентка,
Кременчуцький державний університет ім. М. В. Остроградського

СПЕЦИФІКА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬОТОРГОВЕЛЬНИХ ОПЕРАЦІЙ БЕЗ ВИВЕЗЕННЯ ТА ВВЕЗЕННЯ ТОВАРІВ

Розглянуто та проаналізовано організацію експортно-імпортних операцій без вивезення та ввезення товарів через митний кордон, визначено недоліки їх нормативно-правового забезпечення. Досліджено особливості відображення зазначених операцій в бухгалтерському та податковому обліку, відмінності між ними. Запропоновано методи впливу держави на зовнішньоекономічну політику суб'єктів підприємницької діяльності, шляхи узгодження положень обліку та податкового законодавства

Постановка проблеми. Процес змін, який спостерігається сьогодні в Україні, проникнув в усі сфери економічного життя. Ринкова економіка створила широкі можливості для здійснення зовнішньоекономічної діяльності, для валютної самостійності фірм. Внаслідок появи уповноважених банків, які одержали ліцензію Національного банку України на проведення валютних операцій, значно розширилася сфера функціонування валютного механізму. У цих умовах експортно-імпортні операції стають однією з основ товарного обігу в Україні і джерелом валютних надходжень організацій-резидентів. У зв'язку з великою увагою, що приділяється сьогодні зовнішньоторговельним операціям з боку суб'єктів економічної діяльності, виникає потреба в аналізі особливостей процесу міжнародної торгівлі і факторів, що впливають на її кінцевий результат для кожної зі сторін.

Операції з придбання товарів у нерезидента за кордоном і наступного їх продажу знову ж таки за кордоном (нерезиденту або резиденту) без їх ввезення на територію України є важливою складовою здійснення зовнішньоекономічної діяльності суб'єктами господарювання. На перший погляд, звучить парадоксально, але, враховуючи визначення місця поставки, стає зрозуміло, що вони цілком можливі.

Актуальність роботи зумовлена сучасними потребами в реформуванні податкового законодавства України, вирішенні специфічних питань щодо відображення експортно-імпортних операцій без вивезення і ввезення товарів в бухгалтерському та податковому обліку. Варто зазначити, що вони є об'єктом контролю на предмет відповідності спеціальному законодавству, яке регулює здійснення операцій з валютними цінностями й зовнішньоекономічну діяльність. До нього, зокрема, належать Закон України від 16.04.91 р. № 959-XII "Про зовнішньоекономічну діяльність" зі змінами та доповненнями, Митний кодекс України від 01.01.2004 р., Закон України від 23.09.94 р. № 185/94-В "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті", зі змінами та доповненнями, Постанова Кабінету Міністрів України від 05.12.2007 р. № 1392 "Порядок визначення строку та умов завершення імпортної операції без ввезення товару на територію України", а також Інструкція про порядок здійснення контролю і отримання ліцензій за експортними, імпортними та лізинговими операціями, затверджена постановою Правління Національного банку України від 24 березня 1999 р. № 136.

Метою роботи є дослідження організації експортно-імпортних операцій без вивезення та ввезення товарів через митний кордон України, порядок їх відображення в обліку.

Для досягнення вказаної мети необхідне висвітлення наступних питань:

– визначення правових аспектів організації зовнішньоекономічної діяльності;

– дослідження методики організації експортно-імпортних операцій без вивезення та ввезення товарів через митний кордон;

– розгляд особливостей організації обліку експортно-імпортних операцій без вивезення та ввезення товарів через митний кордон.

Основна частина. Законодавством України визначені основні принципи зовнішньоекономічної діяльності. Серед них право суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності здійснювати її в будь-яких формах та заборона застосування підзаконних актів та актів управління місцевих органів, які у будь-який спосіб створюють для них менш сприятливі умови, ніж встановлені чинним законодавством.

Насамперед нагадаємо, що таке імпорт-експорт у світлі митного законодавства. Імпорт — це такий митний режим, відповідно до якого товари ввозяться на митну територію України для вільного обігу без обмеження строку їх перебування на цій території та можуть використовуватися без будь-яких митних обмежень. Експорт – митний режим, відповідно до якого товари вивозяться за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання про їх повернення на цю територію та без встановлення умов їх використання за межами митної території України [1, с. 12].

Як бачимо, обидва режими передбачають ввезення або вивезення товарів, тобто перетин кордону України в одному чи іншому напрямку. Та чи можна здійснити імпорт чи експорт без перетину кордону?

Імпорт без ввезення, а експорт без вивезення, тобто не перетинаючи митний кордон України, не заборонені. Але у світлі митного законодавства це не будуть відповідні митні режими. А от у світлі Закону "Про зовнішньоекономічну діяльність" під експортом товарів розуміють продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, іноземним суб'єктам господарської діяльності (у т.ч. з оплатою в негрошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України. Під імпортом товарів розуміється купівля (у т.ч. з оплатою в негрошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів госпдіяльності товарів із ввезенням чи без ввезення цих товарів на територію України[2, с. 23]. Тобто такі операції є цілком законними, вони не можуть бути заборонені або обмежені будь-якими підзаконними актами, але при цьому підлягають валютному контролю.

Відповідно до положень Декрету Кабінету Міністрів України "Про систему валютного регулювання і валютного контролю" головним органом валютного контролю в Україні є Національний банк, який забезпечує виконання уповноваженими банками функцій щодо здійснення валютного контролю. Сутність якого полягає в недопущенні здійснення незаконних операцій та інформування відповідних державних органів про порушення валютного законодавства. Державна податкова адміністрація України забезпечує фінансовий контроль за валютними операціями, які здійснюються резидентами і нерезидентами на території України [3, с. 4].

Валютний контроль у сфері зовнішньоекономічної діяльності уповноважені банки здійснюють відповідно до Інструкції № 136, зі змінами та доповненнями. Об'єктом контролю є терміни розрахунків за імпортними й експортними операціями [4, с. 2]. Для встановлення строків ключовим є поняття "поставка товару" та визначення моменту її здійснення. Також, при укладанні

резидентами договорів застосовуються правила ІНКОТЕРМС, розроблені Міжнародною торговою палатою.

Розглянемо кожну операцію окремо. Будь-який імпорт може відбуватися на умовах передоплати або з післяплатою. З моменту, здійснення передоплати постачальнику-нерезиденту, операція потрапляє під валютний контроль, який здійснюється банком, який її обслуговує. Термін ввезення товарів (робіт, послуг) за такою імпортною операцією становить 180 днів. Банк знімає її з контролю за умови надання резидентом копії належно оформленої вантажної митної декларації. Але її немає і не може бути. Тобто необхідно пред'явити банку такий документ, який згідно з умовами договору засвідчує здійснення нерезидентом поставки продукції, виконання робіт, надання послуг. Що це за документ і коли банк зніме операцію з контролю?

Відповідно до постанови Кабміну, "Порядок визначення строку та умов завершення імпортної операції без ввезення товару на територію України", сплату авансу постачальнику-нерезиденту буде знято з валютного контролю за фактом зарахування виручки від покупця-нерезидента на валютний рахунок в уповноваженому банку, оскільки імпортований товар був проданий нерезиденту за межами України. Причому таке зарахування має відбутися протягом 180 днів від моменту сплати авансу нерезиденту-постачальнику. Також до уповноваженого банку, крім контракту на імпорт товару без ввезення та документів, що підтверджують поставку продукції, має бути поданий ще і договір, який передбачає продаж цього товару (продукції) нерезиденту та зарахування виручки від такого продажу на рахунки в банках, або документи, що підтверджують необхідність використання цієї продукції (послуг, робіт) за межами України. І тоді контроль за експортною операцією без вивезення здійснює той банк, через який оплачувалась імпортна поставка без ввезення [5, с. 3].

Державна податкова адміністрація України дотримується з цього приводу аналогічної думки. У разі сплати авансу постачальнику-нерезиденту супутню експортну операцію фактично треба завершити (отримати оплату за товар, відвантажений покупцю-нерезиденту), враховуючи не з дати відвантаження, а з дати сплати авансу імпортному постачальнику. Інакше, якщо термін 180 днів буде перевищенно, простроченою вважатиметься насамперед імпортна операція. І за нею почне нараховуватися пеня у розмірі 0,3% суми вартості недопоставленої продукції в іноземній валюті, перерахованої у грошову одиницю України за валютним курсом Національного банку України на день виникнення заборгованості. Прицьому, загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати суму вартості недопоставленого товару.

Якщо оплата імпортного товару здійснюватиметься післяплатою, тобто першою подією буде придбання товару без ввезення, то до банку подається такий самий перелік документів, як і при передоплаті, з тією лише різницею, що це потрібно для того, щоб купити валюту для розрахунків із постачальником. Зауважимо, що на сьогодні тимчасово заборонені купівля та обмін іноземної валюти для розрахунків за імпорт продукції та послуг, який здійснюється без ввезення на територію України і призначений для подальшого перепродажу нерезидентам. Однак ця заборона не стосується випадку, коли є валюта. Тож, як вихід із ситуації, спочатку необхідно отримати передоплату від покупця-нерезидента, якому буде продано товар без ввезення до України, або все ж таки здійснювати класичний імпорт.

Передоплата постачальнику-нерезиденту не відображається у валових витратах покупця. Валові витрати виникають за фактом поставки і дорівнюють балансовій вартості валюти, яку сплатив покупець-резидент. Датою придбання товару у постачальника-нерезидента, а отже, і датою виникнення валових витрат за операцією імпорту, може бути дата, вказана на товаросупровідних документах, які мають бути у покупця-резидента та які свідчитимуть, що товар переданий йому постачальником-нерезидентом.

Якщо надалі буде здійснене відвантаження (експорт без вивезення) покупцю-нерезиденту, то за датою відвантаження і на суму відвантаження (гривневий еквівалент за курсом НБУ на цю дату) у резидента виникнуть валові доходи, які більше не перераховуються. Оскільки факт відвантаження товару одночасно підтверджує і факт його придбання, то як альтернативу цією самою датою можна відобразити і валові витрати. Фактом, що підтверджує валові доходи резидента, є також товаросупровідні документи, які свідчать, що товар передано покупцю-нерезиденту. Якщо ж першою подією у цьому випадку буде не відвантаження товару, а отримання передоплати, то валові доходи треба відобразити за курсом НБУ на дату отримання передоплати.

Отже, у декларації про прибуток за відповідний звітний період резидент має показати валові доходи за операцією експорту без вивезення і валові витрати за операцією імпорту без ввезення.

Операції імпорту без ввезення та експорту без вивезення не є об'єктом обкладення ПДВ. Відповідно до Закону "Про податок на додану вартість" об'єктом оподаткування є операції платників податку з ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту або реімпорту (далі – імпорт) та вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту (далі – експорт). Як бачимо, і в одному, і в іншому режимі акцент робиться саме на ввезенні-вивезенні товару на (з) територію(ї) України. А, оскільки, факту перетину кордону у нас немає, то немає й об'єкта обкладення ПДВ.

Отже, в декларації з ПДВ операція імпорту без ввезення та операція експорту без вивезення не відображається. Позаяк, у деклараціях будуть розбіжності, то про їх причину платник за бажанням може повідомити податкові органи листом довільного змісту, який слід подати разом з декларацією про прибуток за той період, в якому відбулися такі операції.

Щодо бухгалтерського обліку таких операцій зауважимо наступне. Якщо імпортна операція відбувається за фактом передоплати постачальнику, то оприбуткування товару треба здійснювати за тим самим курсом НБУ, що діяв на дату сплати авансу. Передоплата постачальнику-нерезиденту у фінобліку перерахунку не підлягає. Дата оприбуткування товару визначається або за товаросупровідними документами, які надає нашому резиденту перевізник чи постачальник, або за датою відвантаження цього самого товару покупцю-нерезиденту. Така операція відображається проведенням Дт 281 Кт 632 на суму гривневого еквівалента передоплати за курсом НБУ на дату її здійснення.

Якщо першою подією є відвантаження, то за курсом НБУ на дату поставки таким самим проведенням відображається придбання товару. А от заборгованість перед постачальником-нерезидентом буде вже монетарною статтею, тобто на дату розрахунків або на дату балансу треба визначати курсові різниці з використанням валютного курсу на відповідну дату. Такі курсові різниці є різницями від перерахунку монетарних статей про операційну діяльність та відображаються у складі інших операційних доходів (витрат) на рахунку 714 (945, 84).

Операція відвантаження товару відображається проведенням Дт 362 Кт 702 також за датою товаросупровідних документів, які підтверджують передачу товару покупцеві. Одночасно списуємо собівартість товару проведенням Дт 902 Кт 281. Якщо оплата від покупця-нерезидента ще не надійшла, то слід пам'ятати, що це монетарна стаття, яка підлягає перерахунку в бухобліку на дату балансу та на дату здійснення розрахунків за курсом НБУ на ці дати. Курсові

різниці від перерахунку монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат) відповідно на субрахунках 714 або 945 (84). Тобто, за фактом оплати буде проведення Дт 312 Кт 362 з одночасним відображенням витрат на Дт 945 (84), – якщо курс валют знизився, або доходів за Кт 714, – якщо зріс [6, с. 79-86].

Ще раз зазначимомо: у податковому обліку, на відміну від бухобліку, жодного перерахунку валютних заборгованостей за розрахунками з покупцями не проводиться. Валові доходи визначаються за першою подією і більше перерахунку не підлягають.

Якщо ж від покупця-нерезидента спочатку надійде передоплата, то відвантаження товару має відбуватися за тим самим валютним курсом, який був на момент отримання авансу.

Узагальнюючи вище наведені аргументи, з урахуванням облікової практики, по цьому питанню, можна зробити наступні висновки:

– у декларації про прибуток за відповідний звітний період резидент має право показати валові доходи за операцією експорту без вивезення і валові витрати за операцією імпорту без ввезення.

– у податковому обліку, на відміну від бухобліку, жодного перерахунку валютних заборгованостей за розрахунками з покупцями не проводиться. Валові доходи і валові витрати визначаються за першою подією і більше перерахунку не підлягають.

– у декларації з ПДВ операції імпорту без ввезення та експорту без вивезення не відображаються, оскільки не є об'єктом обкладення ПДВ.

Невирішеність ряду внутрішніх проблем стримує рух до відкритої економіки. Одними з найскладніших проблем є неврегульованість окремих аспектів валютного контролю при здійсненні експортно-імпортних операцій без вивезення та ввезення товарів, перестрахування фіскальних органів у боротьбі з можливими зловживаннями призводить до різного тлумачення деяких положень чинного законодавства, регулюючого зазначені питання. При цьому Уряд України адміністративно-вольовими методами намагається розв'язати зазначені питання.

Світовий досвід свідчить про активний вплив держави на зовнішньоекономічну політику. Уряди розвинутих країн допомагають суб'єктам підприємницької діяльності у розширенні експорту. З цією метою надаються експортні субсидії, податкові пільги тощо. Таким чином в Україні, поряд з подальшим розширенням митно-тарифного регулювання експорту й імпорту згідно з правилами та вимогами систем ГАТТ-СОТ, слід активно використовувати й методи більш жорсткого державного регулювання через ліцензування і квотування експорту та імпорту продукції, здійснювати реформування податкового законодавства, та усунення невідповідності між бухгалтерським та податковим обліком експортно-імпортних операцій без вивозу та ввозу товарів.

Список використаної літератури:

1. Митний кодекс України від 01.01.2004 р. (зі змінами та доповненнями, внесеними Законами України). 2. Закон України від 16.04.1991 р. № 959-XII "Про зовнішньоекономічну діяльність" (зі змінами та доповненнями, внесеними Законами України). 3. Декрету Кабінету Міністрів України "Про систему валютного регулювання і валютного контролю" від 06.03.1993 р. (зі змінами та доповненнями, внесеними Законами України). 4. Інструкція про порядок здійснення контролю і отримання ліцензій за експортними, імпортними та лізинговими операціями, затверджена постановою Правління НБУ від 24.03.99 р. № 136. 5. Постанова Кабінету Міністрів України від 05.12.2007 р. № 1392 "Порядок визначення строку та умов завершення імпортної операції без ввезення товару на територію України". 6. *Бєляков О.О.* Зовнішня торгівля: бухгалтерський та податковий облік операцій в іноземній валюті / О.О. Бєляков // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2003. – № 3.

ЦИГАН Раїса Миколаївна – викладач кафедри "Облік і аудит" Кременчуцького державного університету ім. М.В. Остроградського

ГОРИСЛАВЕЦЬ Тетяна Іванівна – студентка 5-го курсу економічного факультету Кременчуцького державного університету ім. М. В. Остроградського