

Бухгалтерський облік і оподаткування імпортних операцій: єдність і розходження

У статті розглядаються проблеми, що виникають внаслідок розбіжностей бухгалтерського обліку і оподаткування імпортних операцій, пропонуються шляхи щодо їх вирішення
бухгалтерський облік і оподаткування, імпортна операція, розбіжності

Реформування економічних відносин, запровадження ринкових механізмів, розвиток зовнішньоекономічних зв'язків, потребують приведення національних систем бухгалтерського обліку та оподаткування у відповідність з вимогами ринкової економіки і міжнародних стандартів.

На сучасному етапі існують певні невідповідності податкового законодавства нормативно-правовим актам, які регламентують бухгалтерський облік. Так, в бухгалтерському обліку визначення фінансових результатів трактується з точки зору економічної суті операції і не передбачає формування показників, які використовуються для складання податкової звітності. Бухгалтерський облік витрат ґрунтується на принципі обачності, згідно до якого методи оцінки витрат мають запобігати їх зниженню, для цілей оподаткування валові витрати не повинні бути завищені тощо.

Цілком закономірно, що при складанні податкової звітності перед підприємствами особливого значення набувають питання взаємоузгодженості інформації, що використовують у фінансовому обліку та при розрахунках податкових зобов'язань.

У зв'язку в цим, неможливо не погодитися із С. Головим, розглядаючи систему бухгалтерського обліку як ядро інформаційного забезпечення управління, він говорить про необхідність наповнення цього терміна новим змістом, про створення глобальної системи бухгалтерського обліку в Україні, що „потребує, передусім, реальної участі податкових органів у реформі бухгалтерського обліку. Це дасть змогу ліквідувати „штучні” розбіжності в підходах до визначення термінів, оцінки та формування інформації в обліку і оподаткуванні” [3, с. 22].

Не зважаючи на низку публікацій, присвячених питанням можливості узгодження бухгалтерського обліку і оподаткування [2, 4, 5, 6], окремі аспекти цієї багатогранної сфери досліджень залишаються недостатньо визначеними і потребують подальшого розвитку, зокрема недостатньо уваги приділено дослідженню обліку і оподаткуванню імпортних операцій, як найбільш складних і дискусійних з цієї точки зору.

Метою даної статті є визначення основних проблем, що виникають в обліковій практиці підприємств, які здійснюють імпортні операції, внаслідок розбіжностей бухгалтерського обліку і оподаткування цих операцій, розробка пропозицій щодо можливостей їх вирішення.

Імпортні операції передбачають придбання активів або отримання послуг у іноземних постачальників. Основою для розрахунків податків і платежів за імпортними операціями є дані фінансового обліку, водночас, є певні розбіжності в категоріях, оцінці, визначенні об'єктів для цілей обліку і оподаткування. На рис. 1. наведено

формування елементів бухгалтерського обліку і оподаткування операції з імпорту товарів на умовах часткової передоплати.



Рисунок 1 – Формування елементів бухгалтерського обліку і оподаткування при здійсненні імпортої операції

Як видно із рисунка об'єктами бухгалтерського обліку імпортих операцій перш за все будуть: активи (первісна вартість), витрати, пов'язані з імпортом, розрахунки з іноземними постачальниками і митними органами та курсові різниці. Для розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток при здійсненні імпортих операцій слід визначати митну вартість імпортих активів, балансову вартість імпортих запасів, валові витрати, пов'язані із придбанням активів чи отриманням послуг.

Наявність розбіжностей в категоріях, що застосовують в бухгалтерському обліку імпортих операцій та при їх оподаткуванні („витрати” – „валові витрати”, „первісна вартість” – „балансова вартість” тощо), формують основу для розбіжностей в оцінці об'єктів.

Витрати в іноземній валюті в бухгалтерському обліку визначаються в сумі, що підлягає перерахуванню в оплату за них. Якщо за умовами контракту передбачена наступна оплата, застосовують курс Національного банку України на дату нарахування цих витрат, у разі авансових платежів – курс на дату перерахування авансів, виходячи із їх послідовності.

Сума валових витрат, понесених в іноземній валюті у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), з метою оподаткування має дорівнювати балансовій вартості такої іноземної валюти. Згідно статті 7.3 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” [1] балансова вартість іноземної валюти визначається залежно від способу її отримання (рис. 2).

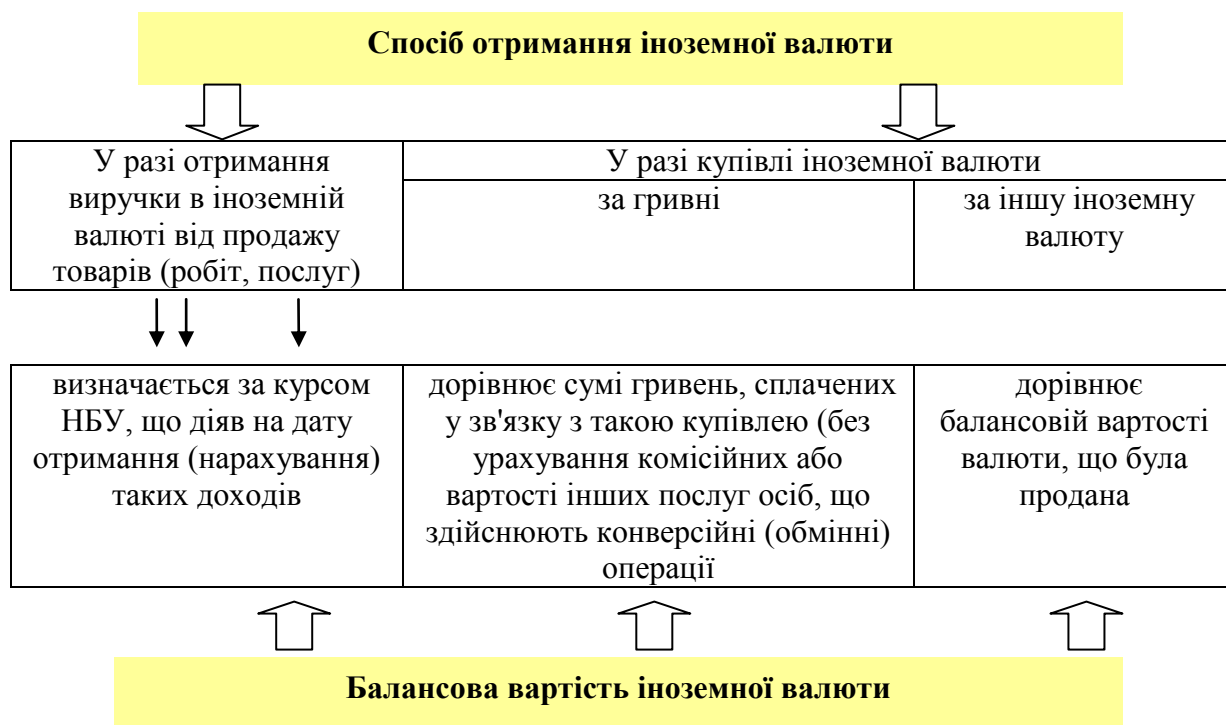


Рисунок 2. Визначення балансової вартості іноземної валюти залежно від способу її отримання

На кінець звітного періоду балансова вартість іноземної валюти, яка обліковується на банківських рахунках або у касі підприємства, підлягає перерахунку за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на такий день, із включенням різниці між результатом такого перерахунку і балансовою вартістю іноземної валюти, що обліковувалась, відповідно до складу валових витрат, чи валових доходів.

Вивчення положень Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” дало можливість виділити низку некоректностей щодо визначення балансової вартості іноземної валюти, що призводять до проблем при застосуванні норм податкового законодавства в практичній діяльності підприємств, які здійснюють імпорتنі операції.

Так, часто неоднозначно розуміється курс валюти, який слід використовувати для визначення її балансової вартості, якщо валюта надійшла від продажу товарів (робіт, послуг). Це пояснюється тим, що сам порядок визначення вартості валюти наведено в другому абзаці пп. 7.3.1 Закону [1], проте в ньому запропоновано використовувати курс валюти, наведений у першому абзаці. Згідно із першим абзацом для визначення доходів в іноземній валюті можна використовувати курс як при отриманні доходів (зарахуванні авансу), так і при їх нарахуванні (відвантаженні товарів). Отже, виходить, що у разі наступної оплати за відвантажені товари балансова вартість валюти має визначатися за курсом НБУ на дату відвантаження, а не зарахування грошових коштів.

Немає порядку, що регламентує визначення балансової вартості валюти у разі зарахування грошових коштів, що надійшли не як виручка від експорту товарів, послуг, а як внесок до статутного фонду, за фінансовим кредитом або з інших джерел.

Очевидно, що коли така валюта залишилася не використаною на кінець звітного періоду, то її балансову вартість визначають виходячи із курсу НБУ на цю дату. При цьому законодавчо неврегульованим залишається питання визначення балансової вартості такої валюти, якщо вона надійшла і використана протягом одного звітного періоду.

Така ситуація дає підставу окремим фахівцям пропонувати визначати балансову вартість іноземної валюти, одержаної як внесок до статутного фонду, за курсом НБУ на дату визнання статутного капіталу. На нашу думку, для податкових розрахунків більш доцільно визначати балансову вартість будь-якої іноземної валюти, що надходить на рахунки підприємства (за винятком операцій купівлі валюти) за курсом НБУ на дату зарахування такої валюти, однак це потребує внесення відповідних змін до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”.

Визначити валові витрати в розмірі балансової вартості іноземної валюти, якщо сплата за імпорتنі товари та послуги передуює їх ввезенню (отриманню), не викликає ускладнень. У разі ввезення товарів (надання послуг) на умовах наступної оплати або часткової передоплати, постає питання про правильне визначення суми валових витрат в умовах, коли балансова вартість іноземної валюти поки що не відома.

Існує два варіанти вирішення цієї проблеми. Відповідно до першого варіанта спочатку розраховують суму валових витрат із застосуванням курсу НБУ, відображеного у ввізній ВМД, а потім, після перерахування коштів нерезиденту, коли балансова вартість іноземної валюти буде вже відома, здійснюють перерахунок заздалегідь визначеної суми. Другий варіант передбачає відображення валових витрат тільки після розрахунків за ввезені товари (отримані послуги).

Податкова адміністрація в своїх листах пропонує розраховувати валові витрати при придбанні імпорتنих товарів на умовах наступної оплати за офіційним валютним курсом НБУ, що діяв на дату отримання таких товарів, і надалі їх перерахунок не здійснювати. Все ж для застосування цієї рекомендації на практиці, на нашу думку, потрібно внести відповідні зміни до законодавства.

Неврегульованим залишається питання визначення суми витрат (як і доходів), виражених в іноземній валюті і пов'язаних із придбанням товарів за товарообмінним контрактом. Дата збільшення витрат у цьому випадку визначена, а їх сума – ні (немає балансової вартості). Вважаємо, тут необхідно керуватися загальними нормами Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”, а не спеціальною нормою, установленою п. 7.3 цього Закону, оскільки товарообмінна операція не є такою, яка передбачає розрахунки в іноземній валюті. Тоді очевидно, що при оподаткуванні дохід або витрати за товарообмінною операцією слід відображувати за курсом НБУ на дату першої події.

Проблемою залишається процедура перерахунку вартості імпорتنих товарів за п. 5.9 Закону [1]. Відповідно до норми Закону, з одного боку, необхідно коригувати балансову вартість товарів, а з другого – суму валових витрат, що відносяться до них. Для імпорتنих товарів ці суми практично завжди відрізняються. Першу визначають за правилами бухгалтерського обліку, другу – за балансовою вартістю іноземної валюти.

На нашу думку, задовольнити ці вимоги можна, якщо включити до перерахунку балансову вартість імпорتنих товарів в сумі, що не перевищує балансову вартість валюти, яка була перерахована в оплату за них. Якщо балансова вартість невідома (у разі наступної оплати), в перерахунок включають вартість товарів за даними бухгалтерського обліку. Вважаємо за необхідне коригувати визначену в такий спосіб вартість після оплати товарів, хоча законодавством це не встановлено.

Аналіз наведених вище проблем дає змогу дійти висновку, що розбіжності бухгалтерського обліку і оподаткування імпорتنих операцій є досить суттєвими, вони

призводять до нехтування принципами бухгалтерського обліку, що базуються на міжнародних стандартах, при визначенні бази оподаткування, потребують формування показників податкового обліку поза системою рахунків (витрати в іноземній валюті, балансова вартість запасів).

Необхідність складання окремих регістрів податкового обліку обумовлює збільшення обсягу облікових робіт, підвищує вимоги до кваліфікації облікових працівників на всіх місцях, призводить до помилок, оскільки часто між даними бухгалтерського обліку та податковими розрахунками не існує процедур взаємозв'язку і перевірки, ускладнює облік і обумовлює проблеми в практичній діяльності підприємств.

Вирішення наведених вище проблем, на нашу думку, можливо лише шляхом узгодження інформаційних потреб різних користувачів, гармонізації податкового законодавства щодо формування звітних показників. Для цього необхідно:

- ліквідувати „штучні” розбіжності в підходах до визначення термінів, що застосовують при обліку і оподаткуванні імпортних операцій;
- узгодити моменти визнання активів і витрат для цілей оподаткування та відповідно до стандартів бухгалтерського обліку;
- сформувати єдині підходи до оцінки витрат і активів за імпортними операціями на базі скасування вимоги обліку балансової вартості іноземної валюти.

Перспективами подальших досліджень у даному напрямі є розробка методологічно вивіреної основи взаємозв'язку податкового і фінансового обліку, яка б базувалася на принципах бухгалтерського обліку і забезпечувала б при цьому якісну фіскальну звітність, розвиток методик розрахунку податкових зобов'язань, через вдосконалення їх документального забезпечення і аналітичного обліку.

Список літератури

1. Закон України „О налогообложении прибыли предприятий” от 22.05.97г. № 283/97-ВР // Все о бухгалтерском учете. – 2005. – № 86. – С.2.
2. Гарасим П.М., Гарасим А.П., Хомин П.Я. Податковий облік і звітність на підприємствах (єдність і розходження з національними стандартами): Монографія. – Львів: Українські технології, 2001. – 167 с.
3. Голов С. Проблеми і перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 11. – С.15 – 23.
4. Ловинська Л., Белоусова О. Облік податкових різниць у системі регістрів журнальної форми // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 7.
5. Моссаковський В., Кононенко Т. Узгодження основних положень бухгалтерського і податкового обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 5. – С. 12 – 15.
6. Савчук Т. Податковий облік як підсистема бухгалтерського обліку і основа реалізації системи оподаткування в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 3. – С. 45.

В статье рассматриваются проблемы, которые возникают в результате разногласий бухгалтерского учета и налогообложения импортных операций, предлагаются пути их решения

Problems which arise up as a result of disagreements of accounting and taxation of the import operations are examined in the article, the ways of their decision are offered.