

НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ, АУДИТУ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТА БАНКІВСЬКОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

УДК 657

Я. С. Карп'як, Л. І. Різко

Національний університет «Львівська політехніка»

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЗНИЖКИ (КРЕДИТ-НОТА) ВІД НЕРЕЗИДЕНТА

В статті розглянуто поняття, умови надання та особливості бухгалтерського обліку кредит-ноти. Особливу увагу звернуто на трактування знижки від нерезидента в світлі податкового законодавства України та відображення її в податковому обліку.

Отримання кредит-ноти в межах операції від нерезидента спричинює певні особливості відображення в бухгалтерському обліку. Кредит-нота є частиною договору постачання і дає право підприємству на перерахування іноземному постачальнику суми коштів, зменшеної на величину такої кредит-ноти. На жаль, національні стандарти бухгалтерського обліку не містять порядку відображення в обліку покупця сум отриманих знижок.

Мета статті — розглянути основні проблеми бухгалтерського та податкового обліку у випадку отримання знижки від нерезидента

Термін «кредит-нота» (англ. *credit — note*) означає розрахунковий документ, який містить повідомлення, що надсилається однією зі сторін, які перебувають у розрахункових відносинах, іншій про запис у кредит рахунка останньої визначеної суми через настання будь-якої обставини, що надала іншій стороні право вимагати цю суму. Як правило, кредит-ноту використовують для:

- 1) надання знижок;
- 2) зменшення ціни, порівняно з первісно встановленою в договорі, якщо частина товару, що надійшов, виявилася бракованою;
- 3) погашення зустрічних зобов'язань перед покупцем, якщо за договором постачання покупець несе певні витрати.

Умови для її надання можуть бути різноманітними: придбання великої партії товару; регулярна оплата попередніх поставок; зміна зовнішньоекономічних умов тощо. Проте існує небезпека, що зниження вартості буде розцінено контролюючими органами як безоплатне отримання частини товару, вартість якого дорівнює розміру кредит-ноти. Щоб цього не сталося, необхідно

закріпити можливість зміни суми компенсації за відвантажений товар у договорі постачання. Іноземний постачальник має заздалегідь повідомити про умови подання кредит-ноти для того, щоб цю умову можна було виконати. Тоді кредит-нота розглядатиметься як частина договору постачання, але не як безоплатне надання цінностей з усіма наслідками, що звідси випливають. Якщо на момент укладення договору зміну суми компенсації все-таки не передбачено, підприємство може скористатися нормами ст. 641 ЦКУ і направити постачальнику пропозицію укласти договір (оферту). Якщо в оферті зазначено строк для відповіді, договір вважається укладеним, коли особа, яка направила оферту, одержала відповідь про прийняття пропозиції. У тому разі, якщо строк для відповіді не зазначено, а оферту складено в письмовій формі, договір вважається укладеним коли особа одержала відповідь протягом строку, встановленого актом цивільного законодавства або нормального необхідного для цього часу (ст. 644 ЦКУ). Крім того, сторони можуть змінити умови договору шляхом складання додаткової угоди до договору, яка є його невід'ємною частиною (ст. 652, 654 ЦКУ).

Отримання кредит-ноти від нерезидента спричиняє зміни в податковому обліку резидента. Так, згідно п. 5.10 ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» у тому випадку, коли після продажу товарів (робіт, послуг) відбувається будь-яка зміна їх вартості, включаючи перерахунок при поверненні проданих товарів або права власності на такі товари (результати робіт, послуг) продавцю, платник податку — продавець і платник податку — покупець здійснюють перерахунок валових доходів або валових витрат (балансової вартості основних фондів) у тому звітному періоді, в якому відбулася зміна суми компенсації. Тобто, покупець імпортованих товарів (імпортер) — платник податку на прибуток зобов'язаний відкоригувати суму валових витрат, відображених на дату оприбуткування таких товарів. Суму валових витрат за операцією імпорту товарів необхідно відобразити в рядку 04.1 «витрати на придбання товарів (робіт, послуг), крім визначених у 04.11» декларації з податку на прибуток, якщо оприбуткування товару та надання кредит-ноти відбувається в одному і тому самому звітному періоді. Якщо ж ці події відбуваються в різних звітних періодах, то сума отриманої кредит-ноти, на яку буде зменшено валові витрати постачальника, відобразиться в рядку 05.1 «зміна суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг)» зі знаком «мінус».

Згідно норм п. 5.9 ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств», за якими платник податків веде податковий облік приросту (убутку) балансової вартості товарів (крім тих, які підлягають амортизації, та цінних паперів), сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, малоцінних предметів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції, витрати на придбання включаються до складу валових витрат. При відображенні в обліку приросту (убутку) балансової вартості імпортованих товарів все залежить від того, чи значаться на складі імпортера такі запаси в періоді отримання кредит-ноти. Якщо у звітному періоді отримання кредит — ноти товари вже знято з обліку платника податків, то в податковому обліку приросту (убутку) запасів жодних коригувань не проводять. Якщо ж товари

ще значаться в обліку платника податків, то при заповненні гр. 5 табл. 1 додатка К1/1 декларації з податку на прибуток відображають вартість імпортованих товарів за мінусом суми наданої кредит-ноти. Коригування балансової вартості імпортованих товарів на кінець звітного періоду не викликає труднощів за умови, що нереалізованою залишилася вся партія товару і підприємство може виділити її з усієї сукупності запасів. Проблеми можуть виникнути, коли нереалізованою залишається тільки частина товарів. У цьому випадку доцільно розподіляти суму наданої кредит-ноти між вартістю товарів, які ще значаться на складі, та вартістю товарів, які вже відвантажено покупцям.

Операції з ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту є об'єктом оподаткування ПДВ (п.п. 3.1.2 ЗУ «Про податок на додану вартість»). Податкові зобов'язання виникають на дату подання вантажної митної декларації. При цьому відповідальним за нарахування, утримання та перерахування податку до бюджету є митний орган при справлянні податку з осіб, які імпортують товари на митну територію України, незалежно від того, який режим оподаткування вони використовують відповідно до законодавства. Сплата коштів у рахунок погашення зобов'язань з ПДВ здійснюється одночасно з оплатою мита, акцизного та інших зборів та/або на момент оформлення вантажної митної декларації (п. 3.1 Порядку № 821). У випадку розстрочки оплати шляхом надання податкового векселя, відповідальною особою є платник податків, який надав такий податковий вексель.

При імпорті товарів на територію України відповідно до п. 4.3 ЗУ «Про податок на додану вартість» базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менша, ніж митна вартість, зазначена у вантажній митній декларації з урахуванням витрат на транспортування, навантажувально-розвантажувальні роботи та страхування до пункту перетину митного кордону України, сплати брокерських, агентських, комісійних та інших видів винагород, пов'язаних з імпортом таких товарів, плата за використання об'єктів інтелектуальної власності, які належать до таких товарів, акцизних зборів, ввізного мита, а так само інших податків та зборів (обов'язкових платежів). Як видно з наведених норм законів, базою оподаткування ПДВ є договірна вартість товарів, але не менша від їх митної вартості. На практиці часто митна вартість товару не збігається із заявленою в договорі. Отже, незважаючи на пряму норму Закону про використання договірної вартості товарів, при нарахуванні зобов'язань з ПДВ необхідно виходити з митної вартості, зазначеної у ВМД.

Щодо податкового кредиту, то згідно з п.п. 7.4.1 ЗУ «Про податок на додану вартість» він визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів, але не вище рівня звичайних цін, у разі якщо договірна ціна на такі товари відрізняється більше, ніж на 20 % від звичайної ціни на такі товари, та складається із сум податків, нарахованих платником податків у зв'язку з імпортом товарів з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності. Оскільки при імпорті товарів податкові зобов'язання з ПДВ розраховуються виходячи з їх митної вартості, яка нерідко перевищує договірну, подібне формулювання поставило під сумнів можливість підприємства претендувати на податковий кредит, який припадає на

різницю між митною та договірною вартістю товарів. Проте ДПАУ ліберально витлумачивши норми податкового та митного законодавства дійшла висновку, що ПДВ, сплачений при перетині товарами митного кордону України, у повній сумі потрапляє до податкового кредиту (див. листи від 06.04.2007 р. № 7049/7/16-1517-26). Такої ж думки дотримується і Держкомпідприємництва у листі від 08.06.2007 р. № 4164. Після отримання кредит-ноти від постачальника договірна вартість імпортованого товару зменшується (за умови, що підприємство передбачило в договорі поставки можливість зміни вартості товару або направило постачальнику оферту). Виникає закономірне запитання, чи спричинить зміна вартості товару на умовах укладеного зовнішньоекономічного договору коригування зобов'язань з ПДВ та податкового кредиту? Щоб відповісти на це запитання логічно було б звернутися до п. 4.5 ЗУ «Про податок на додану вартість», оскільки в ньому розглядаються ситуації, пов'язані з коригуванням податкових зобов'язань та податкового кредиту. Проте в цьому пункті взагалі не йдеться про подібну ситуацію (коли постачальник є неплатником ПДВ). До того ж п. 4.5 ЗУ «Про податок на додану вартість» присвячено операціям з продажу товарів, але не їх імпорту. Отже, зобов'язання імпортера з ПДВ, нараховані на дату оформлення ВМД, так і залишаться «недоторканими». Не зможе підприємство відкоригувати і податковий кредит. Адже кредит-нота не є підставою для коригування вже відображеного у вантажній митній декларації суми податкового кредиту, оскільки такий документ взагалі не згадується в українському законодавстві. Відносно цього варто уваги лист Держкомпідприємництва від 04.04.2005 р. № 2422, який містить аналогічний висновок: підприємство не має правових підстав для проведення коригування (зменшення) податкового кредиту з ПДВ у разі зміни ціни за зовнішньоекономічним контрактом унаслідок надання знижки до вартості ввезеного товару.

Отримання кредит-ноти в межах операції від нерезидента спричинює певні наслідки в бухгалтерському обліку. Відповідно до п.п. 8, 9 П(С)БО 9 запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка включає суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику, суми ввізного мита, суми непрямих податків у зв'язку з придбанням товарів, які не відшкодовуються підприємству, транспортно-заготівельні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання з запланованою метою. Оскільки отримання кредит-ноти є частиною договору постачання і дає право підприємству на перерахування іноземному постачальнику меншої суми коштів, первісну вартість запасів має бути зменшено на величину такої кредит-ноти. Підтвердження зробленого нами висновку передбачено п. 11 Міжнародних стандартів фінансової звітності 2 «Запаси», згідно з яким торговельні знижки, повернення платежів та інші аналогічні статті віднімаються при визначенні витрат на закупівлю товарів, які, у свою чергу, формують собівартість запасів. Отже, отримавши кредит-ноту від постачальника, бухгалтер має зробити сторпувальний запис, який дозволить зменшити первісну вартість нерезалізованого товару.

Якщо на момент отримання кредит-ноти товар уже реалізовано, підприємство має повне право збільшити дохід, оскільки виконуються дві обов'язкові умови визнання доходу (п. 5 П(С)БО 15):

— відбувається збільшення економічних вигод у вигляді зменшення зобов'язань;

— оцінку такої вигоди може бути достовірно визначено, вона дорівнює величині кредит-ноти.

Отриманий дохід відобразиться на рахунку 719 «Інший операційний дохід».

Після отримання товарів від постачальника підприємство відображає в бухгалтерському обліку заборгованість в іноземній валюті. При первісному визнанні сума заборгованості в іноземній валюті перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу, встановленого НБУ, що діяв на дату здійснення операції (п. 5 П(С)БО 21). Отримання кредит-ноти від нерезидента спричиняє зменшення заборгованості перед постачальником, а отже, на дату її отримання виникає необхідність у визначенні курсової різниці. Додатна операційна курсова різниця знайде своє відображення на субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці», а від'ємна — на субрахунку 945 «Витрати від операційної курсової різниці».

Наприклад, згідно з договором постачання 24 березня 2010 року підприємство отримало товар від нерезидента вартістю € 10000. Мито та митний збір, сплачені при розмитненні товару, склали відповідно 10% і 0,3% від його митної вартості. Нерезидент 5 квітня 2010 року надав кредит-ноту в розмірі 3% від договірної вартості товару. Оплата постачальнику на момент отримання кредит-ноти не провадилася. Частина імпортованого товару (вартістю 30000 грн.) реалізовано квітні 2010 року, інша частина значиться на складі. Плату за імпортований товар перераховано нерезиденту 8 квітня 2010 року. Курс НБУ:

- на дату оформлення ВМД — 10,09 грн./€;
- на дату балансу — 10,16 грн./€;
- на дату отримання кредит-ноти — 10,12 грн./€.
- на дату перерахування коштів нерезиденту — 10,12 грн.

Таблиця 1

Відображення господарських операцій

Дата	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	ВД, грн.	ВВ, грн.
		ДТ	КТ			
1	2	3	4	5	6	7
24.03.2010	1. Перераховано митному органу ввізне мито (€10000 x 10,09 = 100900грн.; 100900 x 0,1)	377	311	10090	—	10090
24.03.2010	2. Перераховано митному органу митний збір (100900 x 0,003)	377	311	302,70	—	302,70

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7
24.03.2010	3. Перераховано суму ПДВ (100900 + 10090) x 0,2	377	311	22198	—	—
24.03.2010	4. Оприбутковано отриманий від нерезидента товар	281	632	€10000 100900	—	100900*
* На дату відображення валових витрат балансова вартість валюти, яку згодом буде перераховано нерезиденту, не відома. Отже, до моменту такого перерахування валові витрати визначаються за вартістю товару на момент його оприбуткування						
24.03.2010	5. Уключено до первісної вартості товару суму митних платежів (10090 + 302,70)	281	377	10392,70	—	—
24.09.2007	6. Уключено до складу податкового кредиту суму ПДВ на підставі ВМД	641	377	22198*	—	—
* Право на податковий кредит виникає за датою сплати податку за податковими зобов'язаннями згідно з п.п. 7.3.6 ЗУ «Про ПДВ» (п.п. 7.5.2 ЗУ «Про ПДВ») на підставі ввізної ВМД						
31.03.2010	7. Відображено курсову різницю, розраховану на дату балансу (10,09 – 10,16) x 10000	945	632	700*	—	—
31.03.2010	8. Списано на фінансовий результат від'ємну курсову різницю	791	945	700	—	—
02.04.2010	9. Відвантажено товар покупцю	361	702	48000*	40000	—
* Умовно						
02.04.2010	10. Нараховано податкові зобов'язання у складі вартості відвантаженого товару	702	641	8000	—	—
02.04.2010	11. Списано балансову вартість товару	902	281	30000	—	—
02.04.2010	12. Списано на фінансовий результат собівартість реалізованого товару	791	902	30000	—	—
02.04.2010	13. Списано на фінансовий результат дохід, отриманий від реалізації товарів	702	791	40000	—	—
Отримано кредит-ноту від постачальника-нерезидента						
05.04.2010	14. Відображено інший операційний дохід на момент отримання кредит-ноти	632	719	€89,1* 901,69* *	—	901,69
* Суму отриманої кредит-ноти розподілено пропорційно вартості реалізованого та нереалізованого товару: усього реалізовано 29,7% імпортованого товару (30000:100900x100). Сума кредит-ноти, що припадає на реалізований товар: € 89,1 (300 x 0,297). ** € 89,1 x 10,12 = 901,69 (грн.)						
05.04.2010	15. Зменшено первісну вартість нереалізованого товару методом сторно (300-89,1) x 10,12	281	632	€210,9 2134,31	—	2134,31
* Оскільки на момент отримання кредит-ноти частина товару значиться на складі, при заповненні гр 5 табл. 1 додатка К1/1 декларації з податку на прибуток за перше півріччя 2010 року вартість імпортованих товарів необхідно зменшити на суму кредит-ноти.						

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7
05.04. 2010	15. Зменшено первісну вартість нереалізованого товару методом сторно $(300-89,1) \times 10,12$	281	632	<u>€210,9</u> 2134,31	---	2134,31
* Оскільки на момент отримання кредит-ноти частина товару значиться на складі, при заповненні гр 5 табл 1 додатка К1/1 декларації з податку на прибуток за перше півріччя 2010 року вартість імпортованих товарів необхідно зменшити на суму кредит-ноти.						
05.04. 2010	16. Відображено курсову різницю при отриманні кредит-ноти від нерезидента $(10,16 - 10,12) \times 10000 = 400$ грн.	632	714	400	---	---
05.04. 2010	17. Списано на фінансовий результат позитивну курсову різницю	714	791	400	---	---
05.04. 2010	18. Списано на фінансовий результат суму доходу	719	791	901,69	---	---
08.04. 2010	19. Перераховано нерезиденту оплату за отриманий товар $10,12 \times €9700$	632	312	<u>9700</u> 98164	---	2736*
* Припустимо, що валюта залишилася в підприємства з попереднього звітного періоду. При перерахуванні оплати проведено коригування валових витрат, відображених при оприбуткуванні товару: $10,16$ (курс НБУ на кінець I кварталу, коли останній раз перераховувалася балансова вартість валюти) $\times 9700$ – 98164 (величина валових витрат, відображених при оприбуткуванні товару і зменшених на суму кредит-ноти) = 2736 . Думка ДПАУ щодо коригування валових витрат інша (див. листи від 31.01.2004 р. № 1557/7/15-1117П, від 27.05.2005 р. № 4807/6/11-1116 Ц або від 06.08.2005 р. № 7497/6/15-2315).						

Отже, документальне підтвердження зміни умов договору свідчить не про безоплатну передачу цінностей, а про кредит-ноту, тобто зменшення компенсації вартості товару, яке спричиняє певні зміни в податковому і бухгалтерському обліку резидента.

В статті розглянуто поняття, умови надання та особливості бухгалтерського обліку кредит-ноти. Особливу увагу приділено трактуванню скидки від нерезидента в світлі податкового законодавства України та її відображення в податковому обліку.

In the article the concept, terms and features of accounting credit note. Particular attention is paid to the treatment of non-resident discount in light of Ukraine's tax legislation and its reflection in tax accounting.