

Олексій НАГОРНИЙ, консультант із питань бухгалтерського обліку та оподаткування

НЕСТАЧІ ПІД ЧАС ЕКСПОРТУ ЗЕРНА: БУХОБЛІКОВІ АСПЕКТИ

Сільгосппідприємства – експортери зерна часто стикаються з тим, що зі свого складу (з елеватора) вони відвантажують одну кількість продукції, а згодом в експортній митній декларації (далі – МД) вона виявляється меншою. Причина – нестача (убуток) зерна, що виникла під час його транспортування та/або перевантаження в порту. Порядок бухгалтерського обліку в цьому випадку залежить від того, перейшло на дату оформлення МД право власності на зерно до нерезидента чи ні. Розглянемо це питання докладніше (ПДВ-особливості даної ситуації висвітлено на с. 21 цього номера).

У який момент відбувається перехід права власності

У даному випадку потрібно уважно вивчити свій ЗЕД-договір. Можливі такі варіанти:

- **дата** переходу права власності **визначена в договорі** з покупцем. Зазвичай під час установаження цієї дати прив'язуються або до дати передання продукції (товару) перевізникові, або до дати оформлення МД, або до моменту фактичного перетину кордону. Якщо таку дату прописано, **рекомендуємо** орієнтуватися на неї;
- якщо **дати немає**, то міркувати слід так. Якщо в ЗЕД-договорі не зазначено, правом якої країни регламентується договір, за замовчуванням буде застосовуватися право країни продавця, тобто право України (пп. 1 ч. 1 ст. 44 Закону від 23.06.2005 № 2709-IV). Згідно із ч. 1 ст. 334 Цивільного кодексу (далі – ЦК) право власності в набувача майна за договором виникає з моменту передання майна, якщо інше не встановлено договором або законом. Під переданням майна мається на увазі його вручення перевізникові, організації зв'язку і т. п. для відправлення, якщо доставка здійснюється за рахунок покупця, або безпосередньо покупцеві (ч. 2 ст. 334 ЦК). На цю саму дату до покупця переходить і ризик випадкового знищення або пошкодження товару, якщо інше не передбачено договором або законом (ч. 1 ст. 668 ЦК).

Зазначимо, що на дату переходу до покупця ризиків і вигід, пов'язаних із правом власності, а також за дотримання інших умов, перелічені

у п. 8 НП(С)БО 15, постачальник відображає у своєму бухобліку дохід від реалізації продукції.

Якщо право власності перейшло на дату оформлення ТМ або пізніше

 Як відобразити нестачу в бухгалтерському обліку сільгосппідприємства?

У цьому випадку нерезиденту передається зерно за мінусом кількості, якої не вистачає. Отже, нестача – це втрати самого сільгосппідприємства, і вважати таку продукцію реалізованою покупцеві не можна. Нестача повинна бути відображена в обліку підприємства проведенням Дт **947** «Нестачі і втрати від псування цінностей» – Кт **27** «Продукція сільськогосподарського виробництва» (п. 20 НП(С)БО 16 «Витрати»).

Оформити нестачу **рекомендуємо** актом на списання. Підставою для його складання будуть у тому числі дані МД, розрахунок убутку під час перевантаження, надаваний портом (якщо він буде наданий) та інші аналогічні документи. Дату складання акта логічно прив'язати до дати оформлення МД. Саме на цю дату буде зрозуміло, яка частина сільгосппродукції буде реалізована покупцеві, а яка – списана як нестача.

Нарахування податкових зобов'язань із ПДВ на підставі п. 198.5 Податкового кодексу (далі – ПК) відображається записом Дт **949** «Інші витрати операційної діяльності» – Кт **641/ПДВ**. У цьому випадку ПДВ – непрямий податок, який не відшкодовується підприємству, тому його місце – у витратах (п. 20 НП(С)БО 16).

У якому розмірі відображається дохід від реалізації продукції?

Дохід від реалізації продукції (Дт **362** «Розрахунки з іноземними покупцями» – Кт **701** «Дохід від реалізації готової продукції») відображається виходячи з вартості тієї кількості продукції, право власності на яку фактично перейшло до покупця (без урахування нестачі)

Цю саму кількість продукції списуємо на витрати проведенням Дт **901** «Собівартість реалізованої готової продукції» – Кт **27**.

Як бути, якщо нерезидент оплачує повністю всю продукцію (у т. ч. і нестачу, що виникла до передання йому продукції)?

Якщо за умовами договору нерезидент оплачує всю продукцію (у т. ч. і нестачу), тоді ця частина оплати, на наш погляд, вважається іншим доходом і відображається записом Дт **3772** «Розрахунки з іншими дебіторами-нерезидентами» – Кт **719** «Інші доходи від операційної діяльності».

Уважаємо, що ця операція не обкладається ПДВ, оскільки право власності на продукцію у вигляді нестачі до нерезиденту не перейшло (пп. 14.1.191 ПК).

Облік в експортера ведеться так (курси НБУ – умовні):

(євро/грн)

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
1	12.10.2021. Курс НБУ – 31,00 грн за €1. Надійшло передоплати за 700 т зерна на розподільчий рахунок	Виписка банку	316	6812*	€175 000 5 425 000
2	13.10.2021. Курс НБУ – 31,20 грн за €1. Перераховано інвалюту з розподільчого на поточний валютний рахунок		312	316	€175 000 5 460 000
3	Відображено дохід у вигляді курсової різниці по субрахунку 316** [€175 000 x (31,20 – 31,00)]	Бухгалтерська довідка	316	714	35 000
4	29.10.2021. Курс НБУ – 30,90 грн за €1. Передано право власності на зерно, зазначене в МД, відображено дохід (698,8 т x 250 євро/т)	МД, СМР, видаткова накладна	362	701	€174 700 5 415 700***
5	Списано на витрати собівартість реалізованого зерна (2 625 000 – 4 500)	Бухгалтерська довідка	901	27	2 620 500
6	Списано нестачу зерна	Акт списання нестачі	947	27	4 500

* Кредиторська заборгованість за отриманою передоплатою є немонетарною статтею, вона завжди відображається за курсом на дату її виникнення, курсові різниці за нею не визначаються (п. 4, пп. «б» п. 7, п. 8 НП(С)БО 21).

** Інварюта як на розподільчому, так і на поточному валютному рахунку є монетарною статтею, отже, за нею потрібно визначати курсові різниці й на дату господарської операції після вибуття інвалюти з рахунку, і на дату балансу (п. 4, 8 НП(С)БО 21).

*** Оскільки за продукцію була отримана передоплата, дохід визначається за курсом НБУ на дату її отримання (п. 6 НП(С)БО 21).

1	2	3	4	5	6
7	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	Зведена податкова накладна	949	641/ ПДВ	560*
8	Відображено дохід у частині передоплати за зерно, якого не вистачає, яка не буде повертатися покупцеві (1,2 т x 250 євро/т)	Бухгалтерська довідка	3772	719	€300 9 300**
9	Здійснено взаємозалік заборгованостей	Не оформляються	6812	362	€174 700 5 415 700
			6812	3772	€300 9 300
10	Списано на фінансовий результат:	Регістри обліку			
	– дохід від реалізації зерна		701	791	5 415 700
	– дохід у вигляді компенсації вартості нестачі зерна		719	791	9 300
	– собівартість реалізованого зерна		791	901	2 620 500
	– собівартість зерна, списаного як нестача		791	947	4 500
	– витрати в сумі податкових зобов'язань із ПДВ		791	949	560
	– дохід від курсової різниці		714	791	35 000

* Податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються не на всю облікову вартість (собівартість) нестачі, а тільки на суму придбань із ПДВ, що входять до собівартості (за умовами прикладу такі придбання становлять 2 800 грн). Тому сума податкових зобов'язань дорівнює 560 грн (2 800 грн x 20 %).

** Оскільки за продукцію була отримана передоплата, дохід визначається за курсом НБУ на дату її отримання (п. 6 НП(С)БО 21).

Якщо право власності перейшло до оформлення МД

У цьому випадку зазвичай право власності переходить на складі постачальника (за фактом передання зерна перевізникові), тобто до виявлення нестачі (втрати) зерна. Така нестача – це вже проблеми нерезидента, оскільки право власності на загублене зерно перейшло до нього ще до того, як зерно було втрачене. Тому записи Дт **362** – Кт **701** і Дт **901** – Кт **27** робляться на загальну кількість продукції, передану нерезиденту (з урахуванням нестачі).

Однак тут необхідно звернути увагу на ПДВ. Нульова ставка ПДВ застосовується тільки до тієї частини продукції, яка зазначена в експортній МД (пп. 195.1.1 ПК). Тому нестача зерна прирівнюється до продукції, реалізованої в Україні. Це означає, що зверху на вартість нестачі потрібно нарахувати податкові зобов'язання за ставкою 20 % або 14 % на підставі п. 188.1 ПК. Датою нарахування буде дата оформлення МД, оскільки саме на цю дату стане зрозуміло, яка частина переданого нерезиденту зерна не буде експортована. Відображення ПДВ у бухобліку залежить від того, чи будуть сторони договору постачання збільшувати ціну зерна (у частині, яка не буде вивезена) на суму ПДВ. А саме:

- якщо будуть, то нарахування податкових

зобов'язань відображаємо проведеннями Дт **362** – Кт **701** і Дт **701** – Кт **641/ПДВ**;

- якщо не будуть, тоді місце ПДВ – в інших витратах операційної діяльності (п. 20 НП(С)БО 16), запис Дт **949** – Кт **641/ПДВ**.

Приклад 2

ТОВ «Зерно» уклало з нерезидентом (AGRO LTD, Іспанія) договір на постачання 500 т зерна жита договірною вартістю 250 євро/т (умовна вартість (собівартість) зерна дорівнює 3 000 000 грн). 1 жовтня цього року отримано передоплату в повному обсязі. 12 жовтня 500 т зерна були завантажені на залізничний транспорт. За умовами договору право власності на зерно переходить до покупця в момент його відвантаження зі складу постачальника. Після доставки зерна в порт і його перевантаження в порту із залізничних вагонів на судно була виявлена нестача 3 т зерна. У підсумку в МД було зазначено та відправлено нерезиденту 497 т зерна жита. Дата завершення оформлення МД – 20 жовтня. Ціна зерна у зв'язку з виявленням нестачі переглядатися не буде.

Отже, вартість 497 т зерна жита слід обкласти ПДВ за ставкою 0 %, а до вартості 3 т зерна потрібно застосувати ставку ПДВ 20 % як за реалізоване на митній території України (далі – МТУ).

В обліку експортера ці операції відображаються так (курси НБУ – умовні):

(євро/грн)

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
1	01.10.2021. Курс НБУ – 31,20 грн за €1. Надійшло передоплати за 500 т зерна на розподільчий рахунок (500 т x 250 євро/т)	Виписка банку	316	6812*	€125 000 3 900 000
2	У той же день перераховано інвалюту з розподільчого на поточний валютний рахунок		312	316	€125 000 3 900 000
3	12.10.2021. Курс НБУ – 30,90 грн за €1. Передано право власності на зерно, відвантажене на залізничний транспорт, відображено дохід (500 т x 250 євро/т)	МД, СМР, видаткова накладна	362	701	€125 000 3 900 000**
4	Списано на витрати собівартість реалізованого зерна	Бухгалтерська довідка	901	27	3 000 000
5	20.10.2021. Курс НБУ – 31 грн за €1. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на суму зерна, реалізованого на МТУ (3 т x 250 євро/т x 31 x 20 %)	Податкова накладна	949	641/ ПДВ	4 650
6	Здійснено взаємозалік заборгованостей	Не оформляються	6812	362	€125 000 3 900 000
7	Списано на фінансовий результат: – дохід від реалізації зерна – собівартість реалізованого зерна – витрати в сумі податкових зобов'язань із ПДВ	Регістри обліку	701	791	3 900 000
			791	901	3 000 000
			791	949	4 650

* Кредиторська заборгованість за отриманою передоплатою є немонетарною статтею, вона завжди відображається за курсом на дату її виникнення, курсові різниці за нею не визначаються (п. 4, пп. «б» п. 7, п. 8 НП(С)БО 21).

** Оскільки за продукцію була отримана передоплата, дохід визначається за курсом НБУ на дату її отримання (п. 6 НП(С)БО 21).