

ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ЗЕД-ПОВЕРНЕНЬ

*Сирцева С. В., кандидат економічних наук, доцент
Миколаївський національний аграрний університет*

Зовнішньоекономічна діяльність охоплює взаємовідносини між українськими та іноземними суб'єктами господарювання і може здійснюватися як на території України, так і за її межами. У результаті таких взаємовідносин, за непередбачених обставин, трапляються випадки, коли суб'єкти господарювання (резиденти та нерезиденти) відправляють товар на експорт, а покупець, що отримав товар за кордоном, виявляє брак або встановлює, що якість товару або інші його характеристики не відповідає вимогам, заявленим у договорі. Урегулювати таку ситуацію можна різними способами, у тому числі шляхом повернення товару. Тоді товару знову потрібно перетинати кордон та прямувати назад. З облікового боку такі операції супроводжує низка питань [1].

Якщо під час приймання (або в процесі експлуатації) у товарі виявляють дефекти, такий факт зазвичай фіксують документально (наприклад, в акті або іншому документі, прийнятому в міжнародній практиці).

Якщо сторони приймають рішення щодо повернення, його потрібно оформити двостороннім документом (наприклад, додатковою угодою до контракту). У цьому документі вказують, хто несе витрати, пов'язані з поверненням товару (зазвичай постачальник).

Повернення товарів від нерезидента відображають в обліку звичайними зворотно-коригувальними бухгалтерськими проведеннями:

1. Відображено повернення товару від нерезидента за курсом НБУ, за яким був визнаний такий дохід)

Дт 704 «Вирахування з доходу»

Кт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

2. Відображено повернення товару та зменшення собівартості реалізованих товарів методом «червоне сторно»

Дт 902 «Собівартість реалізованих товарів»

Кт 281 «Товари».

3. Відображено собівартість повернутого товару, яка брала участь у формуванні фінансового результату методом «червоне сторно»

Дт 791 «Результат операційної діяльності»

Кт 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Витрати, пов'язані з поверненням товару, не збільшують його первісну вартість. Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» [2] такі витрати пов'язані зі збутом товару мають бути відображені на рахунок 93 «Витрати на збут» або за рахунок відповідного забезпечення, створеного в обліку на підприємстві.

Відображення в обліку курсових різниць за розрахунками з нерезидентом залежить від того, був оплачений товар, що повертається, чи ні.

Так, якщо товар, що повертається:

- не був оплачений повністю або частково, то в обліку числиться монетарна заборгованість за субрахунком 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» і на суму дебіторської заборгованості нерезидента вже могли бути нараховані курсові різниці, наприклад, на дату балансу (п. 4, 8 НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [3]). Однак під час повернення товару монетарна заборгованість (вартість повернутого товару) перетворюється в немонетарну (адже оплачувати її грошима нерезидент уже не буде). Отже, сума всіх раніше нарахованих курсових різниць повинна бути анульована. Це можна зробити або шляхом сторнувальних проведеннь, або шляхом списання на дохід або у витрати звітного періоду різниці між курсом НБУ, за яким був визнаний експортний дохід, і курсом НБУ на дату розрахунку останньої курсової різниці (перед прийняттям рішення про повернення);

- був попередньо повністю оплачений, тоді під час отримання передоплати за товар і подальшого його відвантаження на експорт курсові різниці не виникали;

- був оплачений після відвантаження, то курсові різниці, нараховані до моменту його отримання, не коригуються [4].

Якщо першою подією є повернення грошей, то:

- на дату повернення грошей робиться бухгалтерський запис:

Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»

Кт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» за курсом НБУ на цю дату;

- на дату повернення товару робиться бухгалтерський запис:

Дт 704 «Вирахування з доходу»

Кт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» за курсом НБУ на дату визнання експортного доходу з одночасним відображенням сумової різниці між курсом НБУ, за яким був визнаний експортний дохід, і курсом НБУ на дату повернення грошей за Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності» (якщо ця різниця додатна) або Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності» (якщо різниця від'ємна).

Якщо першою подією є повернення товару, тоді:

- на дату повернення товару робиться бухгалтерське проведення:

Дт 704 «Вирахування з доходу»

Кт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» за курсом НБУ на дату визнання експортного доходу з одночасним відображенням сумової різниці між курсом НБУ, за яким був визнаний такий дохід, і курсом НБУ на дату повернення товару за Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності» (якщо ця різниця додатна) або Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності» (якщо різниця від'ємна);

- на дату повернення грошей робиться бухгалтерський запис:

Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»

Кт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» за курсом НБУ на цю дату з одночасним відображенням курсової різниці між курсом НБУ на дату повернення грошей і курсом НБУ на дату повернення товару за Кт 714 «Дохід від операційної курсової різниці» (якщо різниця від'ємна) і Дт 945 «Витрати від операційної курсової різниці» (якщо різниця додатна).

Під час отримання товарів від нерезидента в обліку виникає монетарна кредиторська заборгованість, за якою розраховують курсові різниці за правилами пп. 7, 8 НП(С)БО 21 до моменту перерахування оплати (у разі післяплати) або до розірвання ЗЕД-договору (якщо оплату не встигли здійснити).

Тобто, якщо товари не були оплачені, після прийняття рішення про їхнє повернення заборгованість перед нерезидентом перетворюється в немонетарну й курсові різниці за нею не перераховуються. Для обліку такої заборгованості можна відкрити окремий субрахунок [4].

Якщо товари були оплачені нерезиденту й за умовами договору нерезидент зобов'язаний повернути імпортеріві оплату, курсові різниці за такою заборгованістю виникнуть, якщо оплата буде здійснена після повернення з моменту оформлення МД на повернення товару та до моменту отримання грошей від постачальника-нерезидента, адже така заборгованість є монетарною (п. 4, 8 НП(С)БО 21).

При поверненні товарів може виникнути сумова різниця між оцінкою товарів на дату повернення та їх вартістю в обліку. Сумові різниці зазвичай відображають у складі інших операційних доходів або витрат (на субрахунок 719 «Інші доходи операційної діяльності» або 949 «Інші витрати операційної діяльності» відповідно).

Таким чином, розглянути вище ситуації регулюються правом країни, яке сторони вибрали й указали у ЗЕД-контракті, якщо інше не передбачено законом. А якщо в договорі не було зазначено, право якої країни застосовується під час виникнення спору між сторонами, то діють правила міжнародного договору, якщо такий укладено між Україною та країною нерезидента.

Література:

1. Облікові аспекти повернення товарів у ЗЕД. URL: <https://www.buh24.com.ua/oblikovi-aspekty-povernennya-tovariv-u-zed/>.
2. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31 грудня 1999 р. №318 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.
3. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» від 10 серпня 2000 р. №318 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text>.
4. Коваленко О. ЗЕД-повернення: як відобразити в обліку. URL: https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-ved-i-valyutnye-operacii-7-ved-vozvraty-kak-otrazit-v-uchete#header_item_2.