

Воськало Наталія Миколаївна,
к.е.н., доцент кафедри обліку та аналізу,
Національний університет «Львівська політехніка»,
м. Львів, Україна

Воськало Володимир Іванович,
к.е.н., доцент кафедри обліку та аналізу
Національний університет «Львівська політехніка»,
м. Львів, Україна

РОЗРАХУНКИ З НЕРЕЗИДЕНТАМИ: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТИ

Зовнішньоекономічна діяльність вимагає чіткої побудови системи обліково-аналітичного забезпечення її здійснення, зокрема, контролю за правильністю укладення зовнішньоекономічних договорів, організації документального оформлення здійснення таких операцій, організування розрахункових операцій, правильності нарахування та сплати податків, зборів, мита та інших обов'язкових платежів, ведення чіткого та структурованого синтетичного та аналітичного обліку тощо.

Одним із чинників, що впливають на побудову системи обліково-аналітичного забезпечення взаємовідносин із резидентами є податкові взаємовідносини між державами, які базуються на міжнародних угодах та конвенціях про уникнення подвійного оподаткування. Станом на 01.01.2020р. Україна має підписані договори про усунення подвійного оподаткування з більш, ніж 70-ма країнами світу. У таких договорах, зокрема, передбачені знижені ставки оподаткування за певними видами виплат або їх усунення.

За даними Міністерства фінансів України за 9 місяців 2020р. нерезиденти сплатили податку на прибуток у сумі 5 412 111 575 грн., що складає 7,3% усіх надходжень цього податку до бюджету [1].

Важливими завданнями обліково-аналітичного забезпечення є правильність та своєчасне оформлення господарських операцій із нерезидентами, чіткість та своєчасність здійснення операцій із постачання товарів, робіт чи послуг та проведення розрахунків за ними, нарахування та сплата обов'язкових податків, зборів та інших платежів, відповідність синтетичного та аналітичного обліку таких операцій вимогам, що встановлені обліковою політикою.

Однієї зі складових податку на прибуток є оподаткування певних видів доходів нерезидентів, які отримані в Україні. Відповідно до Податкового кодексу – це специфічні види доходів нерезидентів, які торкаються окремих сфер господарської діяльності. Тобто, звичайні операції купівлі матеріалів, товарів, окремих видів робіт чи послуг із зарубіжними контрагентами додаткового оподаткування не спричиняють. Для українських підприємств та підприємців такі операції відображаються як кредиторська заборгованість та, в більшості випадків, як витрати. Для обліку таких операцій призначені декілька рахунків.

У більшості видів оподатковуваних операцій з нерезидентами зменшується

сума заборгованості перед ними на суму податкового зобов'язання з податку на прибуток. Така операція відображається проведеннями: Дт 632, 684, 377, 671 Кт 641. Винятком є плата нерезиденту за рекламу. Замовляючи таку послугу, резидент не лише сплачує суму передбачену за договором, а й суму податку на доходи з такої операції за власні кошти.

Враховуючи усталену професійну термінологію, законодавче закріплення терміну «нерезиденти» у Податковому Кодексі України [2, ст. 14.1.122], пропонуємо внести зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3] змінивши назву рахунку 632 «Розрахунки із іноземними постачальниками» на 632 «Розрахунки із нерезидентами».

Враховуючи різні ставки оподаткування податком на прибуток для різних видів операцій із нерезидентами доцільно виокремити їх в обліку, зокрема передбачити їхні різновиди у Наказі про облікову політику та робочому плані рахунків підприємства. Отже, основним рахунком на якому ведеться облік розрахунків з нерезидентами є 632. До нього доцільно відкрити субрахунки у залежності від ставок оподаткування податком на прибуток:

- 6321 «Розрахунки із нерезидентами, що не підлягають додатковому оподаткуванню» (щодо операцій з купівлі товарів чи робіт);
- 6322 «Розрахунки із нерезидентами, що оподатковуються за ставкою 6%»;
- 6323 «Розрахунки із нерезидентами, які оподатковуються за рахунок власних коштів резидентів»;
- 6324 «Розрахунки із нерезидентами, що оподатковуються за ставкою 15%».

Для обліку заборгованості за нарахованими відсотками, як з резидентами, так і з нерезидентами, використовується субрахунок 684. Доцільно у Наказі про облікову політику підприємства та робочому плані рахунків підприємств, які здійснюють такі операції, що стосуються фінансової діяльності використовувати такі субрахунки до рахунку 684:

- 6841 «Розрахунки за нарахованими відсотками резидентам»;
- 6842 «Розрахунки за нарахованими відсотками нерезидентам, що оподатковуються за ставкою 15%»;
- 6843 «Розрахунки за нарахованими відсотками нерезидентам, що оподатковуються за ставкою 5%».

Виплати за результатами спільної діяльності як українських підприємств, так і нерезидентів обліковуються на 377 субрахунку. Додаткового розмежування за такими розрахунками проводити недоцільно, оскільки для оподаткування доходів нерезидентів є лише одна ставка оподаткування (15%), а резиденти розраховують і сплачують податок самостійно.

Виплата дивідендів засновникам також спричиняє необхідність проведення розрахунків з бюджетом в частині оподаткування податком на прибуток. Для засновників – українських юридичних осіб – це авансовий внесок з податку на прибуток при умові, що розмір дивідендів є більшим за розмір оподаткованого прибутку звітного періоду. Проте, надалі такий авансовий внесок зменшує сплату податку за підсумками звітного періоду. Для нерезидентів –

оподаткування дивідендів податком на прибуток здійснюється у розмірі 15%, яке сплачується додатково. Враховуючи, що кількість засновників юридичних осіб, як правило, є невеликою додаткового розмежування на субрахунках рахунку 671 «Розрахунки із учасниками» проводити недоцільно.

Необхідність формування додаткових субрахунків пов'язана з тим, що дата отримання послуг, нарахування зобов'язань за відсотками не завжди співпадає з датою їх оплати. Наявність таких субрахунків дасть змогу контролювати своєчасність нарахування та сплати податкових зобов'язань із податку на прибуток та коректного їх відображення у податковій звітності.

При розрахунку зобов'язань перед бюджетом також необхідно враховувати вплив змін валютних курсів, адже такий вплив визнається на дату зміни зобов'язань за монетарними статтями, якими і є розрахунки по 632, 671, 684 та 377 рахунках. Таким чином, остаточна сума зобов'язань перед бюджетом з податку на прибуток буде залежати від офіційного курсу на дату оплати заборгованості. Відповідно, зростання валютного курсу призведе до збільшення зобов'язання з податку на прибуток з виплачених доходів нерезидентам, а зменшення – навпаки. Однак, відображення в обліку зміни валютного курсу також має вплив на формування прибутку, який підлягає оподаткуванню вже у резидентів протилежно до оподаткування доходів нерезидентів – зростання курсу за кредиторською заборгованістю призведе до визнання операційних витрат, а зменшення курсу – до визнання операційних доходів.

Специфіка нарахування доходів нерезидентів відповідно до вимог Податкового кодексу України, зобов'язання на утримання і сплату яких покладені на резидентів, потребує належного відображення в обліку резидентів і, зокрема, в Наказі про облікову політику та робочому плані рахунків. Додаткова структуризація зазначених рахунків не збільшить навантаження на облікових працівників, адже їх можна додати до вже існуючих рахунків в комп'ютерних програмах для ведення обліку і, узагальнення здійснюватиметься автоматично.

Запропонована методика та структуризація рахунків обліку розрахунків із нерезидентами покращить обліково-аналітичне забезпечення, що дозволить швидко та якісно готувати звітність підприємства, й, зокрема, декларацію про оподаткування прибутку підприємства.

Список використаних джерел

1. Доходи. Open budget. Сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes> (дата звернення: 15.10.2020).
2. Податковий кодекс України: Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 23.10.2020).
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (дата звернення: 05.11.2020).