МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

О.М. Кравцова, К.С. Мащенко

Облік зовнішньоекономічної діяльності

Посібник

Видавництво «Магнолія 2006»
Львів 2014

УДК 657. 24(075.8)
ББК 65.052.838 я73
К 77

Відтворення цієї книги або будь-якої її частини заборонено без письмової згоди видавництва. Будь-які спроби порушення авторських прав будуть переслідуватися у судовому порядку.

Гриф надано Міністерством освіти і науки України
(лист №_____від_____)

Навчальний посібник з дисципліни циклу професійної та практичної підготовки «Облік зовнішньоекономічної діяльності» розроблено для студентів всіх форм навчання галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напрямів підготовки 6.030509 «Облік і аудит», 6.030503 Міжнародна економіка, спеціальності: 7.03050901 «Облік і аудит» (ОА), 8.03050901 Облік і аудит (ОА), 7.03050301 Міжнародна економіка (ЕМС), 8.03050301 Міжнародна економіка (ЕМС) спеціалізації «Облік і аудит» (ОА) та Міжнародна економіка (ЕМС) / Укл. О.М. Кравцова, К.С. Мащенко.

Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. /О.М. Кравцова, К.С. Мащенко. – Львів «Магнолія 2006», 2014. – 224с.

ISBN **«Магнолія 2006»**

Навчальний посібник містить теоретичний матеріал, викладеній у структурно-логічній послідовності згідно з навчальним планом, приклади вирішених задач та ситуацій, завдання для самопідготовки та самоконтролю, навчальні завдання, індивідуальне комплексне завдання та предметний покажчик. Навчально-практичний матеріал відповідає вимогам освітньо-професійної програми підготовки за вказаними напрямами.

ISBN

УДК 657. 24(075.8)
ББК 65.052.838 я73
К 77

© О.М. Кравцова, К.С. Мащенко, 2014
© «Магнолія 2006», 2014

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА **6**
РОЗДІЛ 1. ПРЕДМЕТ, ЗАВДАННЯ І ЗМІСТ ДИСЦИПЛІНИ **8**
1.1. Визначення, види та принципи зовнішньоекономічної діяльності 8
1.2. Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності (органи контролю, ліцензії і квоти) 11
1.3. Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності 14
1.4. Задачі бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності 16
1.5. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності 16
1.6. Митні платежі 17
1.7. Бухгалтерський облік митного оформлення вантажів 23
1.8. Завдання для самопідготовки та самоконтролю 26
1.9. Навчальні завдання 27
РОЗДІЛ 2. ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІ КОНТРАКТИ Й ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ **31**
2.1. Функції договору зовнішньоекономічної діяльності, типові форми 31
2.2. Правове регулювання та порядок укладання договорів у зовнішньоекономічній діяльності 34
2.3. Міжнародні правила інтерпретації комерційних термінів 35
2.4. Обмеження по деяких видах зовнішньоекономічної діяльності 36
2.5. Завдання для самопідготовки та самоконтролю 39
2.6. Навчальні завдання 40
РОЗДІЛ 3. ОБЛІК ВАЛЮТНО-ФІНАНСОВИХ ОПЕРАЦІЙ **41**
3.1. Види валютних цінностей 41
3.2. Рахунки у банку, призначені для обліку іноземної валюти 42
3.3. Курсові різниці і причини їх виникнення 45
3.4. Операції з купівлі іноземної валюти 49
3.5. Операції з продажу іноземної валюти 53
3.6. Обіг готівкової іноземної валюти на території України 57

3.7. Облік валютних кредитів 59
3.8. Завдання для самопідготовки та самоконтролю 63
3.9. Навчальні завдання 64
РОЗДІЛ 4. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ІМПОРТУ 68
4.1. Загальні положення про імпортні операції 68
4.2. Імпорт товарно-матеріальних цінностей 69
4.3. Імпорт послуг 76
4.4. Імпорт товарів без фактичного ввезення 82
4.5. Завдання для самопідготовки та самоконтролю 82
4.6. Навчальні завдання 83
РОЗДІЛ 5. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ЕКСПОРТУ 86
5.1. Загальні положення про експортні операції 86
5.2. Експорт товарно-матеріальних цінностей 87
5.3. Експорт послуг 90
5.4. Експорт товарів без фактичного вивозу 94
5.5. Завдання для самопідготовки та самоконтролю 94
5.6. Навчальні завдання 95
РОЗДІЛ 6. ОБЛІК БАРТЕРНИХ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ 98
6.1. Форми зустрічної торгівлі 98
6.2. Загальні положення про зовнішньоекономічний бартер в Україні 100
6.3. Митне оформлення бартерних операцій 102
6.4. Облік бартерних операцій у зовнішньоекономічній діяльності 103
6.5. Завдання для самопідготовки та самоконтролю 108
6.6. Навчальні завдання 108
РОЗДІЛ 7. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ У ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ 111
7.1. Поняття давальницької сировини і операцій з переробки давальницької сировини 111
7.2. Контракти на переробку давальницької сировини 113
7.3. Митні режими операцій з давальницькою сировиною 114
7.4. Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з давальницькою сировиною у резидента-виконавця 120
7.5. Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з давальницькою сировиною у резидента-замовника 126

7.6. Завдання для самопідготовки та самоконтролю 132
7.7. Навчальні завдання 132
РОЗДІЛ 8. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВАХ З ІНОЗЕМНИМИ ІНВЕСТИЦІЯМИ 136
8.1. Загальні принципи здійснення іноземних інвестицій в Україні 136
8.2. Бухгалтерський облік одержаних іноземних інвестицій 140
8.3. Особливості обліку дивідендів, які виплачуються нерезиденту та які отримуються від нерезидента 145
8.4. Завдання для самопідготовки та самоконтролю 147
8.5. Навчальні завдання 148
РОЗДІЛ 9. ОБЛІК ІНВЕСТИЦІЙНИХ ТА ІНШИХ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ 151
9.1. Загальна характеристика міжнародних лізингових операцій 151
9.2. Облік операцій з міжнародного фінансового лізингу 154
9.3. Облік операцій з міжнародного оперативного лізингу (оренди) 164
9.4. Характеристика посередницьких договорів у зовнішньоекономічній діяльності 170
9.5. Облік консигнаційних операцій 173
9.6. Облік комісійних операцій 178
9.7. Облік операцій з реекспорту, реімпорту, транзиту 183
9.8. Облік закордонних відряджень 188
9.9. Завдання для самопідготовки та самоконтролю 194
9.10.Навчальні завдання 195
ІНДИВІДУАЛЬНЕ КОМПЛЕКСНЕ ЗАВДАННЯ 203
БІБЛІОГРАФІЧНИЙ ОПИС 209
ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК 214

ПЕРЕДМОВА

Вивчення дисципліни «Облік зовнішньоекономічної діяльності» ґрунтується на знаннях циклу природно-наукової, загальної та професійної підготовки: зокрема мікроекономіки, макроекономіки, економіки підприємства, фінансів, грошей та кредиту, фінансів підприємства, бухгалтерського обліку, аудиту, податкової системи, основ зовнішньоекономічної діяльності. Знання з дисципліни «Облік зовнішньоекономічної діяльності» є необхідним для подальшої успішної роботи випускників на підприємствах, які є резидентами та нерезидентами України.

Предметом навчальної дисципліни є фінансово-господарські операції в зовнішньоекономічних відносинах. Мета вивчення дисципліни полягає у формуванні системи теоретичних знань з обліку зовнішньоекономічних фінансово-господарських операцій.

Основними завданнями дисципліни є:

вивчення методів і технології обліку найпоширеніших фінансових і господарських операцій, що застосовуються у зовнішньоекономічних відносинах суб'єктів господарювання України з іноземними контрагентами;

набуття вмінь документального забезпечення та відображення зовнішньоекономічних операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку.

У навчальному посібнику матеріал подано у логічній послідовності. Для цього наведено схеми, таблиці, використання яких дозволяє краще простежити причинно-наслідкові зв'язки економічних процесів та явищ. Викладення курсу проведено за розділами, кожен з яких містить викладення лекційного матеріалу за визначеним планом. Наведені теоретичні положення підкріплені прикладами господарських операцій, що дає змогу студентам краще розібратись у викладеному матеріалі та здобути практичні навички роботи. З метою перевірки отриманих у процесі вивчення дисципліни знань наприкінці кожного розділу наведено контрольні питання самопідготовки та самоконтролю, відповіді на які сприятимуть активізації розумової праці студентів. До кожної теми розроблено задачі і вправи, при виконанні яких рекомендується користуватися прикладами, наведеними у тексті лекцій. Завдання викладені у порядку підвищення їх складності. У кожному наступному розділі завдання містять елементи попередніх розділів, що сприяє

ефективності навчання: одночасне вирішення комплексної задачі піднімає його результативність.

Для закріплення основних положень дисципліни доцільно звернутися до бібліографічного опису.

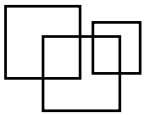
Під час прослуховування лекцій, виконанні практичних вправ і завдань з дисципліни «Облік зовнішньоекономічної діяльності» студентам рекомендується додатково вносити окремі записи та помітки, що сприятиме глибокому та якісному засвоєнню матеріалу, який підлягає вивченню.

Індивідуальна робота для самостійного опрацювання охоплює увесь поданий лекційний матеріал, сприяє закріпленню практичних навичок з даної дисципліни.

У цілому вивчення дисципліни «Облік зовнішньоекономічної діяльності» на основі навчального посібника дозволить оптимізувати організацію часу для засвоєння значного обсягу інформації, а вирішуючи практичні завдання – закріпити навички за основними питаннями обліку у зовнішньоекономічній сфері та у подальшому використати їх у майбутній професіональній діяльності.

Запропонований навчальний посібник узагальнює методичні рекомендації, нормативні акти та окремі публікації з питань організації та ведення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності. Знання положень та принципів бухгалтерського обліку у зовнішньоекономічній сфері, на думку авторів, необхідно не лише майбутнім спеціалістам з обліку та управління зовнішньоекономічною діяльністю, але й іншим категоріям майбутніх спеціалістів з економіки та менеджменту. Призначений для студентів відповідних спеціальностей, бухгалтерів-практиків, економістів та тих, хто самостійно опановує дисципліну.

РОЗДІЛ 1



ПРЕДМЕТ, ЗАВДАННЯ І ЗМІСТ ДИСЦИПЛІНИ

1.1. Визначення, види та принципи зовнішньоекономічної діяльності

1.2. Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності (органи контролю, ліцензії і квоти)

1.3. Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності

1.4. Задачі бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

1.5. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності

1.6. Митні платежі

1.7. Бухгалтерський облік митного оформлення вантажів

1.8. Завдання для самопідготовки та самоконтролю

1.9. Навчальні завдання

1.1. Визначення, види та принципи зовнішньоекономічної діяльності

Міжнародна торгівля є найважливішою частиною світової економіки. Україна тісно співробітничає з іншими країнами. Зміни, що відбулися протягом останніх роки в економіці України, торкнулися і зовнішньоекономічної діяльності. Це відноситься як до загальних принципів і положень, так і до бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності. Основним документом, який регулює правовідносини у сфері зовнішньоекономічної діяльності, є Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність», за яким зовнішньоекономічна діяльність визначається як діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, яка побудована на взаємостосунках між ними, є сукупністю виробничо-господарських, організаційно-економічних і комерційних функцій, які забезпечують обмін продукцією в матеріально-грошовій формі, й відбувається як на тери-

торії України, так і за її межами [1].

Зовнішньоекономічна діяльність включає заходи і дії по реалізації зовнішньоекономічних зв'язків**.** Зовнішньоекономічні зв'язки - це сукупність усіх зв'язків між країнами у сфері економіки.

Основними видами зовнішньоекономічної діяльності є:

- ⇨ експорт та імпорт промислових товарів, послуг, робочої сили і капіталу;
- ⇨ спільна робота в науковій, науково-технічній сфері, співпраця в навчанні і підготовці фахівців, спільна підприємницька діяльність;
- ⇨ міжнародні фінансові операції і операції з цінними паперами;
- ⇨ кредитні операції;
- ⇨ організація і проведення виставок, симпозіумів, аукціонів, торгів;
- ⇨ оптова, консигнаційна і роздрібна торгівля на території України за іноземну валюту в межах чинного законодавства;
- ⇨ оренда, у тому числі лізингові операції;
- ⇨ операції по придбанню, обміну і продажу валюти на міжбанківському валютному ринку;
- ⇨ робота фізичних осіб-резидентів з іноземними суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності на контрактній основі на території України та за її межами.

Найбільш поширеним видом зовнішньоекономічної діяльності є міжнародні торгові операції. Міжнародна торгівля – це обмін товарами і послугами між суб'єктами різних країн. Зовнішньоторговельною операцією є комплекс дій контрагентів різних країн, спрямованих на здійснення торгового обміну, які є структурними ланками системи зовнішньоекономічних зв'язків [1]. У міжнародній торгівлі розрізняють декілька основних видів зовнішньоторговельних операцій:

1. Експорт – продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в не грошовій формі) з вивозом або без вивозу цих товарів за митну територію України [1]. Зауважимо, що на відміну від даного визначення, для цілей податкового обліку експортованими вважаються товари, що вивезені за митну територію України.

2. Імпорт – покупка товарів, у тому числі з оплатою в не грошовій формі, українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності у іноземних суб'єктів підприємницької діяльності з ввезенням або без ввезення їх на митну територію України, включаючи покупку товарів, призначених для власного споживання установами і організаціями України, розташованими за її межами [1]. У Митному кодексі України вказано, що ввезеними вважаються товари, що перетнули митну межу. Для податкового обліку операції імпорту товарів обов'язково мають підтверджуватися митними деклараціями.
3. Реекспорт – це митний режим, відповідно до якого товари, що були раніше ввезені на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивозяться за межі митної території України без сплати вивізного мита та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.
4. Реімпорт – це митний режим, відповідно до якого товари, що були вивезені або оформлені для вивезення за межі митної території України, випускаються у вільний обіг на митній території України зі звільненням від сплати митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають керуватися принципами [1]:

- принцип суверенітету народу України, який полягає у винятковому праві народу України самостійно і незалежно проводити зовнішньоекономічної діяльності на території України, керуючись чинним законодавством, а також в зобов'язанні України неухильно виконувати усі домовленості у міжнародних відносинах;
- принцип свободи зовнішньоекономічного підприємництва, який припускає право суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності добровільно вступати у зовнішньоекономічні зв'язки, проводити зовнішньоекономічну діяльність в будь-яких формах, які прямо не заборонені державою, а також виняткове право власності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності на всі результати,

отримані від такої діяльності;

- принцип юридичної рівності і недискримінації, який встановлює рівність перед законом всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності незалежно від форм власності і приналежності до певної країни;
- принцип верховенства закону, який означає, що зовнішньоекономічна діяльність в Україні регулюється тільки законами України;
- принцип захисту прав суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, який полягає в тому, що Україна як держава забезпечує рівний захист інтересів всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності відповідно до Законів України на території України, відповідно до міжнародних норм – за її межами;
- принцип еквівалентності обміну, який полягає в неприпустимості демпінгу при ввезенні товарів.

1.2. Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності (органи контролю, ліцензії і квоти)

Реалізація зовнішньоекономічної діяльності здійснюється при використовуванні певних правових норм (національних або міжнародних). Чинним законодавством України передбачений контроль за суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні здійснюється Верховною Радою, Кабінетом Міністрів, Національним банком, центральним органом влади з економічних питань, Антимонопольним комітетом, Міністерством доходів і зборів України, недержавними органами управління економікою (біржа, Торгово-промислова палата тощо), в окремих випадках – органами місцевого самоврядування. Метою регулювання є створення найсприятливіших умов для ведення зовнішньоекономічної діяльності, захист інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, забезпечення збалансованості економіки, ліквідація монополізму.

В системі державного контролю особливе місце займає контроль за виконанням правил регулювання валютних операцій на території України (валютний контроль), який поєднує:

- ⇨ контроль за надходженням валютної виручки;
- ⇨ контроль за надходженням товарів до України за валютними договорами (контрактами);
- ⇨ контроль за порядком використовування надходжень в іноземній валюті;
- ⇨ контроль за порядком організації торгівлі іноземною валютою;
- ⇨ контроль за порядком організації розрахунків в іноземній валюті;
- ⇨ контроль за порядком декларування валютних цінностей і іншого майна.

Для організації операцій з валютними цінностями Національний банк України видає індивідуальні і генеральні ліцензії на здійснення валютних операцій, що підпадають під режим ліцензування відповідно до Декрету КМУ від 19.02.93 р. № 15-93 «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» [2]. Генеральні ліцензії видаються комерційним банкам України та іншим кредитно-фінансовим установам України на здійснення валютних операцій, що не вимагають індивідуальної ліцензії, на весь період режиму валютного регулювання. Кредитні установи, що отримали таку генеральну ліцензію НБУ, мають право відкривати на території України пункти обміну іноземних валют. Індивідуальні ліцензії видаються резидентам і нерезидентам на здійснення разової валютної операції на період, необхідний для здійснення такої операції.

Для регулювання потоків експорту і імпорту держава застосовує методи нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності: ліцензування, квотування зовнішньоекономічної діяльності, надання пільг.

Ліцензія експортна (імпортна) – це належним чином оформлене право на експорт (імпорт) протягом встановленого терміну певних товарів або валютних коштів з метою інвестування або кредитування. Генеральна ліцензія (експортна або імпортна) – це відкритий дозвіл на експортні (імпортні) операції по певному товару (товарам) та/або певною країною (групою країн) протягом періоду дії режиму ліцензування по цьому товару (товарах). Разова ліцензія (індивідуальна) має іменний характер і видається для здійснення кожної окремої операції конкретним суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності на період не менше за

той, який необхідний для здійснення експортної (імпортної) операції.

Квота експортна (імпортна) – граничний обсяг певної категорії товарів (виражений в натуральних або вартісних одиницях), який дозволено експортувати з території України (імпортувати на територію України) протягом встановленого терміну. Режим квотування встановлюється шляхом видачі індивідуальних ліцензій на певний вид діяльності з обов'язковою вказівкою обсягу товарів. В Україні існують наступні види квот: глобальні, групові, індивідуальні, антидемпінгові, компенсаційні, спеціальні.

Квоти та режими ліцензування встановлюються Кабінетом Міністрів України щороку. Ліцензії видаються в порядку, передбаченому ст. 16 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» та відповідними постановами КМУ та наказами Міністерства економіки України. Наприклад у 2013 р. регіональним управлінням зовнішніх зносин та зовнішньоекономічної діяльності делеговано право видачі ліцензій на експорт продукції за контрактами, загальна сума яких не перевищує 300 тис. дол. США, крім товарів, на експорт яких необхідне погодження відповідного уповноваженого органу виконавчої влади та встановлені квоти. Для одержання ліцензії суб'єктом підприємницької діяльності до управління зовнішніх зносин та зовнішньоекономічної діяльності облдержадміністрації подаються такі документи: заявка на одержання ліцензії на експорт, оформлена за встановленою формою; лист-звернення на ім'я начальника управління зовнішніх зносин та зовнішньоекономічної діяльності облдержадміністрації щодо оформлення ліцензії з гарантією оплати державного збору за її видачу; копія контракту, усі додатки та специфікації до нього, завірені керівником суб'єкта підприємницької діяльності; копія свідоцтва про державну реєстрацію, завірена керівником суб'єкта підприємницької діяльності; оригінал експертного висновку з визначенням країни походження та коду товару відповідно до УКТЗЕД, виданий Торгово-промисловою палатою України або регіональною торгово-промисловою палатою.

Видача ліцензії здійснюється за наявності документа, що підтверджує оплату державного збору, та довіреності на отримання ліцензії. Відмовити у видачі ліцензії можуть в наступних випадках: якщо наданий неповний комплект документів; документи не відповідають законодавству України; квота на дану продукцію вже вичерпана; дії суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності суперечать чинному законодавству

України або можуть привести до порушення міжнародних зобов'язань України, застосовано до суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності спеціальні санкції у вигляді режиму індивідуального ліцензування або тимчасового припинення зовнішньоекономічної діяльності.

1.3. Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності

Суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в Україні можуть бути:

- ⇨ фізичні особи-громадяни України, іноземні громадяни або особи без громадянства, які мають цивільну правоздатність і дієздатність відповідно до законодавства України і постійно проживають на території України;
- ⇨ юридичні особи, які зареєстровані і постійно знаходяться на території України, у тому числі юридичні особи, майно або капітал яких знаходиться у власності іноземних суб'єктів господарської діяльності;
- ⇨ фізичні і юридичні особи, які не є юридичними особами відповідно до законів України, але постійно знаходяться на її території і яким не заборонено вести господарську діяльність;
- ⇨ структурні одиниці іноземних суб'єктів господарської діяльності;
- ⇨ спільні підприємства з участю суб'єктів господарської діяльності України і іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зареєстровані в Україні і постійно знаходяться на її території;
- ⇨ інші суб'єкти господарської діяльності [1].

Операторами валютних відносин на території України можуть резиденти і нерезиденти.

Резиденти – це фізичні, юридичні особи і суб'єкти підприємницької діяльності України, що не мають статусу юридичної особи, які створені і здійснюють свою діяльність відповідно до законів України на її території [1]. Податковий кодекс України визначає, що резиденти – це:

а) юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет;

в) фізична особа-резидент – фізична особа, яка має місце проживання в Україні. Якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення цього підпункту, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України [3].

Нерезиденти – це фізичні, юридичні особи і суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи, з місцезнаходженням за межами України, які створені і здійснюють свою діяльність відповідно до законів іншої держави [1]. Податковий кодекс України визначає, що нерезиденти – це:

а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні;

в) фізичні особи, які не є резидентами України» [3].

Торгові відносини між підприємствами можуть здійснювати прямо або через посередників. Прямі зв'язки мають ряд переваг: краще знання кон'юнктури ринку, швидка пристосованість своїх потужностей до потреб партнера тощо. При непрямих методах роботи перевагами є наявність власної мережі обслуговування, продаж продукції на віддалених ринках. Обов'язки посередника визначаються у договорі, в ньому також вказується, яким чином виплачуватиметься посереднику винагорода. Це може бути відсоток від ціни продажу, різниця у цінах при договорах консигнації, додаткова винагорода за добросовісне виконання договору тощо.

Залежно від характеру відносин підприємства і торгового посередника розрізняють наступні види посередників:

- агент – посередник, який представляє інтереси довірителя на певному ринку по певній номенклатурі товарів, при цьому не має права підписувати договори;
- брокер – посередник, який сприяє здійсненню різних угод між зацікавленими сторонами за їх дорученням та за їх рахунок, не має права підписувати договори;

- маклер – професіонально займається посередництвом, не підписує договорів;
- дистриб'ютор – торговий посередник по збуту, який укладає з виробником договір на продаж певної продукції протягом певного періоду, він може укладати договори від свого імені і за свій рахунок;
- дилер – фізична або юридична особа, яка від свого імені та за свій рахунок продає товари;
- повірений або торговий агент, який діє від імені та за рахунок довірителя і має право від його імені укладати договори з третіми особами.

1.4. Задачі бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності

При веденні зовнішньоекономічної діяльності підприємствам необхідно надавати свою звітність відповідно до МСБУ або ж надавати партнеру певні відомості на підставі плану рахунків його країни. Бухгалтерський облік має забезпечити достовірне відображення інформації в регістрах бухгалтерського обліку, організацію матеріальної відповідальності та контролю за збереженням товарно-матеріальних цінностей, валютних цінностей, своєчасність розрахунків із нерезидентами, дотримання зовнішньоекономічного законодавства тощо. Особливу увагу в обліку надається операціям в іноземній валюті та відображенню господарських операцій по зовнішньоекономічній діяльності в іноземній та національній валюті за ПСБО 21 «Вплив зміни валютних курсів» [4].

1.5. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності

Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності проводиться на засадах Митного кодексу України, Закону України «Про Митний тариф України», наказів Державного митного комітету та листів Державної митної служби України [5, 6].

Реєстрація суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності в органах митного контролю здійснюється відповідно до Наказу Державної

митної служби України «Про затвердження Порядку ведення обліку суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності в митних органах» від 31.05.96 р. №237 [7]. Для реєстрації суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності в органи митного контролю подаються: статутні документи; свідоцтво про державну реєстрацію СПД; довідка органів статистики про внесення СПД в ЄДРПОУ; довідка уповноваженого банку про відкриття поточного валютного рахунку; наказ по підприємству про призначення відповідального працівника по роботі з митницею, його анкетні дані; два екземпляри оригіналу облікової картки. На підставі наданих документів СПД ідентифікується в органах митного контролю, йому привласнюється обліковий номер в єдиній по Україні базі даних. Якщо митне оформлення вантажів відбувається не там, де зареєстрований суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, то надається копія облікової картки, завірена митницею.

1.6. Митні платежі

Тарифне регулювання зовнішньоекономічної діяльності проводиться за Митним кодексом України, Законом України «Про Митний тариф України» та іншими нормативними актами. Ст. 70 Митного кодексу України з метою застосування законодавства України з питань державної митної справи запроваджуються такі митні режими:

1) імпорт (випуск для вільного обігу);
2) реімпорт;
3) експорт (остаточне вивезення);
4) реекспорт;
5) транзит;
6) тимчасове ввезення;
7) тимчасове вивезення;
8) митний склад;
9) вільна митна зона;
10) безмитна торгівля;
11) переробка на митній території;
12) переробка за межами митної території;
13) знищення або руйнування;
14) відмова на користь держави.

Вибір та зміна митного режиму проводиться декларантом відповідно до виду валютного контракту. Поміщення товарів у митний режим здійснюється шляхом їх декларування та виконання митних формальностей, передбачених Митним кодексом України. Митний режим, у який поміщено товари, може бути змінено на інший, за умови дотримання заходів тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, встановлених відповідно до закону для товарів, що поміщуються у такий інший митний режим.

На даний час в Україні діють такі види митних платежів: мито, митний збір, податок на додану вартість, акцизний податок, інші збори.

Мито (ввізне і вивізне) є загальнодержавним податком, встановленим Податковим кодексом України та Митним Кодексом України, який нараховується та сплачується відповідно до Митного Кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України [5].

Об'єктами оподаткування митом є товари, митна вартість яких перевищує еквівалент 100 євро, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі митної території України підприємствами. В Україні застосовуються: ввізне мито; вивізне мито; сезонне мито; особливі види мита (спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне).

Базою оподаткування митом товарів, що переміщуються через митний кордон України, є:

1) для товарів, на які законом встановлено адвалорні ставки мита, – митна вартість товарів;

2) для товарів, на які законом встановлено специфічні ставки мита, – кількість таких товарів у встановлених законом одиницях виміру.

Митною вартістю товарів, які переміщуються через митний кордон України, є вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари [5]. Документами, які підтверджують митну вартість товарів, є:

1) декларація митної вартості та документи, що підтверджують числові значення складових митної вартості, на підставі яких проводився розрахунок митної вартості;

2) зовнішньоекономічний договір (контракт) або документ, який його замінює, та додатки до нього у разі їх наявності;

3) рахунок-фактура (інвойс) або рахунок-проформа (якщо товар не є об'єктом купівлі-продажу);

4) якщо рахунок сплачено, банківські платіжні документи, що стосуються оцінюваного товару;

5) за наявності – інші платіжні та/або бухгалтерські документи, що підтверджують вартість товару та містять реквізити, необхідні для ідентифікації ввезеного товару;

6) транспортні (перевізні) документи, якщо за умовами поставки витрати на транспортування не включені у вартість товару, а також документи, що містять відомості про вартість перевезення оцінюваних товарів;

7) копія імпортної ліцензії, якщо імпорт товару підлягає ліцензуванню [5].

Усім товарам привласнені коди відповідно до Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД), в якій товари систематизовано за розділами, групами, товарними позиціями, найменування і цифрові коди яких уніфіковано з Гармонізованою системою опису та кодування товарів. Вид мита та ставка мита є однаковою для певного виду товару. Проте окремим нормативними актами регулюються винятки. Наприклад, якщо країна-імпортер входить разом із Україною в митні союзи або зони вільної торгівлі або має спеціальні домовленості, можуть застосовуватися пільгові або преференційні ставки мита.

Митний збір – збір за виконання покладених на митницю обов'язків і за надання послуг в області митної справи. Розміри митних зборів визначаються відповідними постановами Кабінету Міністрів України: з вартості товарів до 100$ збір не береться, від 100 до1000 – 5 $, більше 1000$ – 0,2% митної вартості, але не більше 1000$. Для окремих видів зовнішньоекономічної діяльності встановлені особливі ставки.

Податок на додану вартість (ПДВ). Підставою для нарахування і сплати ПДВ є вантажна митна декларація.

ПДВ при імпортних операціях. Виникнення податкового зобов'язання з ПДВ та його сплата при імпортних операціях є регулятивним заходом щодо обмеження ввезення імпортних товарів та підтримки вітчизняного виробника. При ввезенні (імпорті) товарів на митну територію України застосовується ставка ПДВ згідно з чинним законодавством (до 31.12.2013 р. ПДВ становить 20%), за винятком операцій, по яких передбачено застосування нульової ставки або звільнення від сплати ПДВ відповідно до ст. 196, 197 Податкового кодексу

України [3]. Операції із ввезення на митну територію України зазначених товарів звільняються від оподаткування, якщо ці товари застосовуються платником податку для власного виробництва та якщо ідентичні товари з аналогічними якісними показниками не виробляються в Україні. Перелік таких товарів із зазначенням кодів УКТЗЕД встановлюється Кабінетом Міністрів України. У разі порушення вимог щодо цільового використання таких товарів платник податку зобов'язаний збільшити податкові зобов'язання за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення, на суму податку на додану вартість, що мала бути сплачена із зазначених операцій у момент ввезення таких товарів, а також сплатити пеню, нараховану на таку суму податку, виходячи із 120 відсотків облікової ставки НБУ, що діяла на день сплати податкового зобов'язання, та за період з дня ввезення таких товарів до дня збільшення податкового зобов'язання.

Розмір податку на додану вартість знаходиться в прямій залежності від митної вартості вантажів і визначається відповідно до ст. 190 Податкового кодексу України. Базою оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України є договірна (контрактна) вартість, але не менша митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті, за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни товарів/послуг згідно із законом. При визначенні бази оподаткування перерахунок іноземної валюти в національну валюту здійснюється за офіційним курсом національної валюти до цієї валюти, встановленим НБУ, що діє на день подання митної декларації для митного оформлення, а в разі нарахування суми податкового зобов'язання митним органом у випадках, коли митна декларація не подавалася, – на день визначення податкового зобов'язання.

Для послуг, які постачаються нерезидентами на митній території України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни постачання відповідно до законодавства. Визначена вартість перераховується в національну валюту за валютним (обмінним) курсом Національного банку України на дату виникнення податкових зобов'язань. У разі отримання послуг від нерезидентів без їх оплати база оподаткування визначається, виходячи із звичайних цін на такі послуги без врахування податку.» [3].

Визначення митної вартості товару проводиться за Митним кодексом України (Розділ 3 «Митна вартість товару та методи її визначення») [5].

Отже, до бази оподаткування податком на додану вартість включають митну вартість товару, мито та акцизний податок:

і – ставка відсотка для вказаного періоду.

$$ПДВ = \frac{Діюча\ ставка\ ПДВ\% * (М\ вартість + Мито + А)}{100\%} \qquad (1.1)$$

де, *ПДВ* - податок на додану вартість;

М вартість - митна вартість;

А - акцизний збір.

★ ***Увага!*** *Митний збір не включається до бази оподаткування ПДВ.*

Підсумуємо вищезазначене. При імпортних операціях резидент сплачує ПДВ, після чого у нього, як платника ПДВ, виникає право на податковий кредит з ПДВ відповідно до п. 187.8 ст.187 Податкового кодексу України: «датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення. Датою виникнення податкових зобов'язань за операціями з постачання послуг нерезидентами, місцем надання яких є митна територія України, є дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату послуг або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом, залежно від того, яка з подій відбулася раніше» [3]. Якщо резидент не є платником ПДВ, то сума сплаченого ним «імпортного» ПДВ включатиметься до витрат.

ПДВ при експортних операціях. Розвиток експорту є пріоритетним напрямком в національній економіці, тому має стимулюватися. При вивезенні (експорті) товарів за межі митної території України у резидента виникає податкове зобов'язання за ПДВ за нульовою ставкою (п. 195.1.1 ст. 195 Податкового кодексу України), що сприяє розвитку експорту в Україні та створенню умов для формування позитивного зовнішньоторговельного балансу країни.

Датою виникнення податкових зобов'язань при експорті товарів є дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного за-

конодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку (п.187.1. б) ст. 187 Податкового кодексу України). Винятки по ПДВ при експорті послуг, які надаються нерезиденту на території України, розглядатимуться нижче.

Акцизний податок. Згідно з п. 213.1 ст. 213 Податкового кодексу України об'єктами оподаткування з боку акцизного збору є операції з ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України [3]. Акцизний податок може встановлюватися у відсотках до митної вартості або в грошовому еквіваленті на одиницю товару. Базою оподаткування з боку акцизного збору є митна вартість ввезеного підакцизного товару з урахуванням митного збору:

$$A = (\text{М вартість} + \text{Мито}) \times \text{Ставка акцизного податку} \quad (1.2)$$

$$A = \text{Кількість одиниць товару} \times \text{Ставка акцизного податку} \quad (1.3)$$

Інші збори сплачуються за додаткові послуги, наприклад, послуги з пломбування вантажу пломбами із гербом України.

★ ***Увага!*** *Усі митні платежі перераховуються в національну валюту за курсом НБУ на дату здійснення операції. Нараховуються та сплачуються митні платежі виключно у національній валюті, оплата проводиться у безготівковій формі платіжними дорученнями.*

Правильний облік митних платежів забезпечує формування доходів і витрат у бухгалтерському та податковому обліку. Так, обліковою вартістю імпортованих товарів буде їх фактична вартість з урахуванням мита, митного збору, акцизного податку (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 9 «Запаси»). При експорті мито і митний збір включаються до складу витрат на збут (у податковому обліку відносяться до складу податкових витрат).

Головним документом, який засвідчує виконання договірних зобов'язань у зовнішньоекономічній діяльності та підтверджує факт перетинання товарами митної межі України, є вантажна митна декларація (далі – ВМД). За суттю ВМД є заявою на декларацію цінностей, в якій містяться дані для митного контролю, митного оформлення, митної статистики, нарахування митних платежів. ВМД заповнюється згідно з Порядком заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа в електронному вигляді [8].

Декларування цінностей на митниці може здійснювати самостійно власником товару або за його дорученням митним брокером (декларантом) за наявності відповідного договору на виконання послуг. Послуги брокера при експорті товарів відносять до витрат на збут:

Дебет 93 «Витрати на збут» Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» на суму послуг без ПДВ;

Дебет 641 «Розрахунки по податках» Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» на суму ПДВ.

При імпорті товарів послуги брокера збільшують їх облікову вартість:

Дебет 28 «Товари» Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» на суму послуг без ПДВ;

Дебет 641 «Розрахунки по податках» Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» на суму ПДВ.

1.7. Бухгалтерський облік митного оформлення вантажів

Для обліку розрахунків з митними органами застосовуються рахунки:

642 «Розрахунки по обов'язкових платежах»

685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Нарахування мита, митних зборів і акцизу здійснюється за кредитом цих рахунків у кореспонденції:

- ⇨ при імпорті – з дебетом рахунків отримуваних активів (наприклад, 20 «Виробничі запаси»), що відображає збільшення вартості цих активів;
- ⇨ при експорті – з дебетом рахунків відповідних витрат (93 «Витрати на збут», 97 «Інші витрати»), що відображає збільшення витрат при експорті.

Оплата мита, митних зборів та акцизу проводиться з поточного рахунку у національній валюті та оформлюється записом:

Дебет 642, 377, 685 Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Для обліку податку на додану вартість при імпорті товарів застосовують декілька варіантів.

Перший варіант:

1. Нарахування податкового зобов'язання за ПДВ при імпорті товарів:

Дебет 643 «Податкові зобов'язання» Кредит 641 «Розрахунки по податках»

2. Сплата податкового зобов'язання:

Дебет 641 «Розрахунки по податках» Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

3. Виникнення права на податковий кредит:

Дебет 644 «Податковий кредит» Кредит 643 «Податкові зобов'язання».

Другий варіант (пропонується до використання):

1. Виникнення та оплата податкового зобов'язання за ПДВ при імпорті товарів:

Дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»/субрахунок «ПДВ» Кредит 311«Поточні рахунки в національній валюті»

2. Віддзеркалення права на податковий кредит:

Дебет 641 «Розрахунки по податках» Кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»/субрахунок «ПДВ».

Сплату ПДВ при імпорті товарів можна відстрочити простим податковим векселем, який підприємство-резидент має видати органові митного контролю терміном на 30 днів. Податкові векселі реєструються та контролюються в міністерстві (органі) доходів та зборів за місцем розташування резидента; авалюються комерційним банком, в якому обслуговується резидент. Сума, вказана у векселі, має бути сплачена у термін 30 днів з моменту його видачі. Якщо оплата за податковим векселем не проводиться, на 30-й день сума включається до складу податкових зобов'язань платника податку. При цьому податковий вексель вважається погашеним і сума, вказана у векселі, окремо до бюджету не сплачується, а враховується в податкових розрахунках періоду, в якому вексель вважається погашеним, про що робиться відповідний запис у Декларації з ПДВ. У наступному податковому періоді сума векселя включається до складу податкового кредиту, запис про це робиться у відповідній Декларації з ПДВ.

Операції з обліку податкового векселя зведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1.

Операції з обліку податкового векселю

Дата операції	**Зміст господарської операції**	**Сума, грн.**	**Кореспонденція рахунків**	
			Дебет	**Кредит**
Видача податкового векселя та його оплата у встановлений термін (30 днів)				
На дату оформлення ВМД	Видача податкового векселя органові митного контролю		643	621
Протягом 30 календарних днів	Погашення податкового векселя шляхом перерахування грошових коштів до бюджету		621	311
У тому податковому періоді, у якому оплачено вексель	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ		641/ПДВ	643
Видача податкового векселя та включення суми векселя у податкові зобов'язання на 30-й день				
На дату оформлення ВМД	Видача податкового векселя органові митного контролю		643	621
На 30-й день	Погашення податкового векселя шляхом включення суми векселя до складу податкових зобов'язань з ПДВ		621	641
У наступному податковому періоді	Включення до складу податкового кредиту суми податкових зобов'язань		641	643
Видача податкового векселя та його погашення шляхом заліку бюджетного відшкодування з ПДВ				
На дату оформлення ВМД	Видача податкового векселя органові митного контролю		643	621
У цьому ж податковому періоді	Погашення податкового векселя шляхом заліку бюджетного відшкодування з ПДВ		621	641
У цьому ж податковому періоді	Включення до складу податкового кредиту суми податкових зобов'язань		641	643

1.8. Завдання для самопідготовки та самоконтролю

1. Дайте визначення поняттям «зовнішньоекономічна діяльність», «міжнародна торгівля».
2. Назвіть основні види зовнішньоекономічних операцій.
3. Якими нормативно-правовими актами регламентується зовнішньоекономічна діяльність?
4. Назвіть та охарактеризуйте органи регулювання зовнішньоекономічної діяльності.
5. Розкрийте сутність основних принципів зовнішньоекономічної діяльності.
6. З якою метою в країні застосовується режим ліцензування та квотування?
7. Дайте визначення «суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності», «резидент», «нерезидент».
8. Укажіть види посередників у зовнішньоекономічній діяльності.
9. Назвіть види митних режимів, що застосовуються за Митним кодексом України.
10. Назвіть види основних митних платежів.
11. Назвіть основні митні документи, які оформлюються на митниці.
12. У чому полягає контроль за виконанням правил регулювання валютних операцій на території України?
13. Вкажіть перелік документів, необхідних для реєстрації суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності в органах митного контролю.
14. Сформулюйте задачі бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності.

1.9. Навчальні завдання

Завдання 1.1. На підставі наведеної нижче інформації необхідно знайти відповідне визначення для кожного терміну.

Таблиця 1.2.

Знайти відповідне значення терміну

Термін	Визначення
1) Демпінг	А) це обмін товарами і послугами між суб'єктами різних країн.
2) Міжнародна торгівля	Б) це комплекс дій контрагентів різних країн, які спрямовані на здійснення торгового обміну, забезпечують такий обмін і є структурними ланками системи зовнішньоекономічних зв'язків.
3) Зовнішньоекономічна діяльність	В) продаж товарів на ринках інших країн за цінами, нижчими за рівень цін в цих країнах; є одним з видів обмежувальної практики. До демпінгу вдаються експортери, щоб утвердитись на ринку, розширити об'єм продажів, витіснити потенційних конкурентів, встановити пануюче положення на ринку. Демпінг може здійснюватися як фірмою-експортером, так і державою шляхом субсидування експортних поставок з коштів державного бюджету.
4) Зовнішньоекономічна операція	Г) діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, яка побудована на взаємостосунках між ними, є сукупністю виробничо-господарських, організаційно-економічних і комерційних функцій, які забезпечують обмін продукцією в матеріально-грошовій формі, й відбувається як на території України, так і за її межами

Завдання 1.2. На підставі наведеної нижче інформації необхідно знайти відповідне визначення для кожного терміну.

Таблиця 1.3.

Знайти відповідне значення терміну

Термін	Визначення
1) Експорт	А) продаж іноземним суб'єктам підприємницької діяльності за межі України товарів, які були раніше імпортовані на територію України

2) Імпорт	Б) продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в не грошовій формі) з вивозом або без вивозу цих товарів за митну територію України
3) Реімпорт	В) покупка товарів, у тому числі з оплатою в не грошовій формі, українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності у іноземних суб'єктів підприємницької діяльності з ввезенням або без ввезення їх на митну територію України, включаючи покупку товарів, призначених для власного споживання установами і організаціями України, розташованими за її межами
4) Реекспорт	Г) придбання раніше експортованого товару без доробки з ввезенням на митну територію України

Завдання 1.3. На підставі наведеної нижче інформації необхідно знайти відповідне визначення для кожного терміну.

Таблиця 1.4.

Знайти відповідне значення терміну

Термін	Визначення
1) Глобальні квоти	А) квоти, що визначають граничний об'єм імпорту до України певного товару (товарів), який є об'єктом антидемпінгового розслідування і або антидемпінгових заходів, який дозволяється імпортувати до України протягом встановленого терміну і який визначається в натуральних та/або вартісних одиницях вимірювання
2) Групові квоти	Б) квоти, що визначають граничний об'єм імпорту до України певного товару (товарів), який є об'єктом антисубсидійного розслідування та /або компенсаційних заходів, який дозволяється імпортувати до України протягом встановленого терміну і який визначається в натуральних і /або вартісних одиницях вимірювання
3) Індивідуальні квоти	В) квоти, що визначають граничний об'єм імпорту до України певного товару (товарів), який є об'єктом спеціального розслідування і або спеціальних заходів, який дозволяється імпортувати до України протягом встановленого терміну і який визначається в натуральних і або вартісних одиницях вимірювання

4) Антидемпінгові квоти	Г) квоти, які встановлюються на конкретний товар (товари) з визначенням країни, в яку він може експортуватися або з якої він може імпортуватися
5) Компенсаційні квоти	Д) квоти, які встановлюються по товару (товарах) із визначенням конкретних країн (груп країн), в які товар експортується або з яких він імпортується
6) Спеціальні квоти	Є) квоти, які встановлюються по товару (товарах) без зазначення конкретних країн (груп країн), в які експортується або з яких він імпортується

Завдання 1.4. На підставі наведеної нижче інформації необхідно знайти відповідне визначення для кожного терміну.

Таблиця 1.5.

Знайти відповідне значення терміну

Термін	Визначення
1) Генеральна ліцензія	А) разовий дозвіл, який має іменний характер і видається для здійснення кожної окремої операції конкретним суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності на період не менше за той, який необхідний для здійснення експортної (імпортної) операції
2) Разова (індивідуальна) ліцензія	Б) відкритий дозвіл на експортні (імпортні) операції по певному товару (товарам) та/або певною країною (групою країн) протягом періоду дії режиму ліцензування по цьому товару (товарах)
3) Відкрита (індивідуальна) ліцензія	В) належним чином оформлене право на імпорт до України протягом встановленого терміну певного товару (товарів), який є об'єктом антидемпінгового розслідування та/або антидемпінгових заходів
4) Антидемпінгова (індивідуальна) ліцензія	Г) належним чином оформлене право на імпорт до України протягом встановленого терміну певного товару (товарів), який є об'єктом антисубсидійного розслідування та/або компенсаційних заходів
5) Компенсаційна (індивідуальна) ліцензія	Д) належним чином оформлене право на імпорт до України протягом встановленого терміну певного товару (товарів), який є об'єктом спеціального розслідування та/або спеціальних заходів
6) Спеціальна	Є) дозвіл на експорт (імпорт) товарів протягом певного періоду часу (але не менше одного місяця) з визначенням його загального об'єму

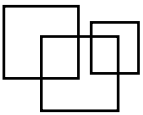
Завдання 1.5. На підставі наведеної нижче інформації необхідно знайти відповідне визначення для кожного терміну.

Таблиця 1.6.

Знайти відповідне значення терміну

Термін	Визначення
1) Агент	А) професіонально займається посередництвом, не підписує договорів
2) Брокер	Б) торговий посередник по збуту, який укладає з виробником договір на продаж певної продукції протягом певного періоду, він може укладати договори від свого імені і за свій рахунок
3) Маклер	В) діє від імені і за рахунок довірителя і має право від його імені укладати договори з третіми особами
4) Дистриб'ютор	Г) фізична або юридична особа, яка від свого імені та за свій рахунок продає товари
5) Дилер	Д) посередник, який сприяє здійсненню різних угод між зацікавленими сторонами за їх дорученням та за їх рахунок, не має права підписувати договори;
6) Повірений або торговий агент	Є) посередник, який представляє інтереси довірителя на певному ринку по певній номенклатурі товарів, при цьому не має права підписувати договори.

РОЗДІЛ 2



ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІ КОНТРАКТИ Й ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Функції договору зовнішньоекономічної діяльності, типові форми.

2.2. Правове регулювання та порядок укладання договорів у зовнішньоекономічній діяльності

2.3. Міжнародні правила інтерпретації комерційних термінів

2.4. Обмеження по деяких видах зовнішньоекономічної діяльності

2.5. Завдання для самопідготовки та самоконтролю

2.6. Навчальні завдання

2.1. Функції договору зовнішньоекономічної діяльності, типові форми

Взаємовідносини між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності обумовлюються договором. Договір – комплексне поняття, яке включає угоду про виникнення зобов'язань, форму, яку приймають зобов'язання, і момент припинення зобов'язань. Через функції договору розкривається сутність договірних відносин:

- ⇨ ініціативна функція – договір є актом прояву ініціативи і згоди сторін врегулювати певні відносини;
- ⇨ програмно-координаційна функція – наявність певної програми дій сторін, що уклали договір;
- ⇨ інформаційна функція реалізується через дані, що містяться в договорі;
- ⇨ гарантійна функція – наявність і реалізація понять неустойки, завдатку, застави;

- ⇨ правозахисна функція забезпечує виконання зобов'язань сторін шляхом використовування фінансових або інших санкцій.

У міжнародній практиці існує достатньо велика кількість договорів. В Україні суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності дозволено укладати будь-які види зовнішньоекономічних договорів, не заборонених діючим законодавством.

Згідно з законодавством України зовнішньоекономічний договір (контракт) – це письмово оформлена угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності [1].

Договір купівлі-продажу є одним з найпоширеніших договорів, в міжнародній практиці його прийнято називати контрактом. Відмінною особливістю договору купівлі-продажу є момент переходу права власності. За міжнародною практикою виникнення і закінчення прав власності у покупця відбувається на момент передачі йому товару, якщо інше не передбачене законом або договором. Передачею товару вважається передача його покупцю або перевізнику, найнятому продавцем. Якщо доставку забезпечує покупець, то транспортна організація вважатиметься представником покупця і з моменту передачі товару продавцем перевізнику покупець буде вважатися власником товару й нестиме усі ризики. Якщо доставку до певного місця забезпечує продавець, то право власності перейде до покупця у момент передачі перевізнику, а покупець починає нести ризики з моменту передачі товару перевізнику, найнятому покупцем. Сторони можуть в контракті додатково навести умови переходу права власності на товар.

Для договорів купівлі-продажу існують типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті, затверджені Національним банком і Кабінетом Міністрів України [9]. До типових захисних застережень відносяться: валютно-цінові застереження (якщо не співпадають валюта ціни і валюта розрахунку); антидемпінгові застереження (для запобігання демпінгу в країні покупця); про конфіденційність; форс-мажорні застереження; про реекспорт; на випадок не надходження грошових коштів за експорт (по імпорту); про відповідальність (пеня і штрафи).

Розрізняють наступні види договорів купівлі-продажу: контракт разового постачання, контракт з періодичним постачанням, контракт на постачання комплектного устаткування. Контракти укладаються з оплатою у грошовій формі та у товарній формі (бартер).

Структуру зовнішньоекономічного договору визначають умови, за якими укладено угоду. Умови діляться на: значущі, звичайні і випадкові. Значущими вважаються умови, яких достатньо для укладення контракту, наприклад, умови про предмет договору. Крім того, важливими вважаються умови, необхідні для певного виду договорів. Важливими можуть бути визнані умови, на яких наполягає одна із сторін (наприклад, додаткова упаковка).

Відповідно до Типових платіжних умов зовнішньоекономічних договорів (контрактів) виділено наступні обов'язкові умови [9]:

1) найменування договору, дата і місце його укладання;

2) преамбула, в якій указується повне найменування сторін, країна, в якій зареєстровані учасники операції, скорочена назва сторін, посилання на документи, на підставі яких діють сторони;

3) предмет договору. Як правило, тут указується повне визначення товару відповідно до Товарної номенклатури зовнішньоекономічної діяльності. Єдина номенклатура використовується в країнах СНД. Якщо міжнародне найменування товару невідомо, то наводяться технічні характеристики;

4) кількість і якість товару;

5) базисні умови поставки (транспорт, терміни поставки, базисні умови). Якщо предметом договору є виконання робіт або надання послуг, в цій частині указуються умови і терміни виконання робіт або надання послуг;

6) ціна і загальна вартість товару. Якщо передбачається поставка різних товарів, ціна указується на кожний вид товарів окремо. Українські підприємства в розрахунках із іноземними партнерами застосовують контрактні ціни, які формуються відповідно до умов і цін світового ринку. Ціни світового ринку – це ціни ведучих експортерів (постачальників) певних товарів у світі. Інформацію про світові ціни можна отримати з друкованих видань, для українських підприємств такою інформацією є періодичний бюлетень «Огляд цін українських і зовнішніх товарних ринків». Сторони контракту, отримавши довідкову інформацію, на її основі формують ціну контракту. Залежно від спосо-

бу фіксації розрізняють наступні види цін: тверда (фіксується у момент укладення контракту і не підлягає зміні протягом терміну дії договору), рухома (може змінюватися в період дії договору, про що робиться обмовка), плаваюча (встановлюється у договорах на поставку товарів, що мають тривалий цикл виготовлення), з подальшою фіксацією;

7) умови платежу визначають спосіб, порядок, терміни фінансових розрахунків, гарантії виконання сторонами взаємних платіжних зобов'язань;

8) умови прийомки-передачі товару. Визначається місце фактичної передачі товару, терміни передачі товару, список супровідних документів. При передачі товару перевіряється його якість і кількість;

9) упаковка і маркування;

10) форс-мажорні обставини. Сторони звільняються від відповідальності на термін дії форс-мажорних обставин (при їх підтвердженні Торговельно-промисловою палатою країни) і можуть відмовитися від виконання договору повністю або частково без додаткових фінансових санкцій;

11) санкції і рекламації. В цьому пункті договору обумовлюються штрафні санкції (у відсотках від вартості недопоставленого товару або суми неоплачених коштів), терміни виплати штрафів, період, протягом якого можуть бути пред'явлені рекламації, відповідальність і права сторін при цьому;

12) арбітраж. Визначається місце арбітражного суду, країна і право, випадки, в яких сторони можуть звернутися до суду;

13) юридичні адреси сторін.

Даний перелік розділів зовнішньоекономічного договору не є вичерпним. За згодою сторін можуть регламентуватися додаткові умови: страхування, гарантії якості, порядок сплати податків, порядок зміни умов договору тощо.

2.2. Правове регулювання та порядок укладання договорів у зовнішньоекономічній діяльності

Правове регулювання укладання договорів купівлі-продажу уніфіковано в Конвенції ООН «Про договори міжнародної купівлі-продажу товарів» від 11.04.80 р. (Віденська конвенція) [10]. Україна є учасницею даної Конвенції з 01.02.91 р. Проте якщо торговий партнер україн-

ського суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності є резидентом країни, що не приєдналася до Конвенції, договір купівлі-продажу не підпадає під її юрисдикцію. Конвенція не застосовується також до договорів, що полягають у виконанні робіт і наданні послуг, а також вона не стосується питання дійсності самого договору або яких-небудь його положень чи будь-якого звичаю.

По Конвенції продавець зобов'язаний поставити товар і передати супровідні документи, право власності, а покупець – сплатити ціну за товар і прийняти його. Права та обов'язки сторін визначаються правом країни, яка вибрана партнерами при складанні договору або угоди. Це означає, що якщо в договорі вказано, що він був укладений на території України, то до нього застосовуватимуться норми відповідного законодавства.

Порядок укладання контрактів регулюється Конвенцією ООН «Про договори міжнародної купівлі-продажу товарів» від 11.04.80 р. [10]. Укладенню контракту, зазвичай, передує листування у вигляді оферти (комерційних пропозицій), запитів і відповідей на них, до яких треба відноситись серйозно, оскільки іноді відповідь на пропозицію або запит може свідчити про прийняття на себе певних зобов'язань. Договір купівлі-продажу вважається укладеним, якщо обидві сторони домовилися за всіх значущих умов договору (ціна, порядок оплати, доставка, якість тощо). Договір вважається виконаним, якщо кредитор здійснив свої права, а боржник виконав обов'язки належним чином.

Зовнішньоекономічний договір вважається дійсним, якщо між сторонами досягнута угода; договір складений в належній формі; сторони є дієздатними.

2.3. Міжнародні правила інтерпретації комерційних термінів

Платіжні і фінансові умови є важливими умовами будь-якого контракту. Для зовнішньоекономічного контракту ці умови мають велике значення, оскільки розрахунки за ним ведуться в іноземній валюті. При визначенні фінансових і платіжних умов дуже часто в конфлікт вступають інтереси постачальника, який хоче отримати передоплату, і покупця, який бажав би спочатку отримати товар і тільки потім здійснити платіж за нього.

Для цього існують **правила Інкотермс**, які підготовлені міжнародною торговою палатою в 1953 році, і є обов'язковими для застосування у зовнішньоекономічній діяльності. В цих правилах позначені зобов'язання продавця і покупця, розподіл витрат і ризиків, а також відповідальність сторін за виконання контракту. Відповідно до розподілу відповідальності між покупцем і продавцем, умови Інкотермс діляться на 4 групи, починаючи з умов, коли вся відповідальність лежить на покупцеві, і закінчуючи тим, що всі витрати несе продавець [11].

2.4. Обмеження по деяких видах зовнішньоекономічної діяльності

За зовнішньоекономічними договорами існують певні обмеження. Так, Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.94 р. № 185/94-ВР передбачене наступне [12]:

Стаття 1. Виручка резидентів у іноземній валюті підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках у строки виплати заборгованостей, зазначені в контрактах, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення (виписки вивізної вантажної митної декларації) продукції, що експортується, а в разі експорту робіт (послуг), прав інтелектуальної власності – з моменту підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності. Перевищення зазначеного строку потребує висновку центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку.

Національний банк України має право запроваджувати на строк до шести місяців інші строки розрахунків, ніж ті, що визначені частиною першою цієї статті.

Стаття 2. Імпортні операції резидентів, які здійснюються на умовах відстрочення поставки, в разі, коли таке відстрочення перевищує 180 календарних днів з моменту здійснення авансового платежу або виставлення векселя на користь постачальника продукції (робіт, послуг), що імпортується, потребують висновку центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку. При застосуванні розрахунків щодо імпортних операцій резидентів у формі документарного акредитиву строк діє з моменту здійснення

уповноваженим банком платежу на користь нерезидента.

Строк та умови завершення імпортної операції без ввезення товару на територію України визначаються у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України за погодженням з Національним банком України.

Національний банк України має право запроваджувати на строк до шести місяців інші строки розрахунків, ніж ті, що визначені частиною першою цієї статті. Встановлені строки можуть бути продовжені центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку, у разі виконання резидентами операцій за договорами виробничої кооперації, консигнації, комплексного будівництва, тендерної поставки, гарантійного обслуговування, поставки складних технічних виробів і товарів спеціального призначення.

Вимоги щодо додержання встановлених строків не поширюються на розрахунки за експортно-імпортними операціями інвестора (представництва іноземного інвестора на території України) за угодою про розподіл продукції, які здійснюються для потреб такої угоди (придбання обладнання, матеріалів, устаткування та інших товарів, робіт і послуг, необхідних для провадження робіт чи здійснення іншої діяльності, передбаченої угодою про розподіл продукції, у тому числі розпорядження частиною виробленої продукції, належною інвестору тощо.

Якщо перевищення встановлених строків обумовлено виникненням форс-мажорних обставин, їх перебіг зупиняється на весь період дії форс-мажорних обставин та поновлюється з дня, наступного за днем закінчення дії таких обставин. Підтвердженням форс-мажорних обставин є відповідна довідка Торгово-промислової палати України або іншої уповноваженої організації (органу) країни розташування сторони договору або третьої країни відповідно до умов договору.

Стаття 3. Національний банк України має право встановлювати строк, протягом якого куплена резидентом на міжбанківському валютному ринку України іноземна валюта для забезпечення виконання зобов'язань перед нерезидентом має бути використана за призначенням, і порядок її продажу в разі недотримання резидентом цього строку. У разі порушення резидентами цього строку придбана валюта продається уповноваженими банками протягом 5 робочих днів на міжбанківському валютному ринку України. При цьому позитивна кур-

сова різниця, що може виникнути за такою операцією, щоквартально направляється до Державного бюджету України, а негативна курсова різниця відноситься на результати господарської діяльності резидента (стаття 5).

Стаття 4. Порушення резидентами строків, передбачених статтями 1 і 2 Закону або встановлених Національним банком України відповідно до статей 1 і 2 цього Закону, тягне за собою стягнення пені за кожний день прострочення у розмірі 0,3 відсотка суми неодержаної виручки (вартості недопоставленого товару) в іноземній валюті, перерахованої у грошову одиницю України за валютним курсом НБУ на день виникнення заборгованості. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати суми неодержаної виручки (вартості недопоставленого товару).

У разі прийняття до розгляду судом, Міжнародним комерційним арбітражним судом чи Морською арбітражною комісією при Торгово-промисловій палаті України позовної заяви резидента про стягнення з нерезидента заборгованості, яка виникла внаслідок недотримання нерезидентом строків, передбачених експортно-імпортними контрактами, відповідні строки зупиняються і пеня за їх порушення в цей період не сплачується. У разі прийняття судом рішення про відмову в позові повністю або частково або припинення (закриття) провадження у справі чи залишення позову без розгляду ці строки поновлюються і пеня за їх порушення сплачується за кожний день прострочення, включаючи період, на який ці строки було зупинено. У разі прийняття судом рішення про задоволення позову пеня за порушення встановлених строків не сплачується з дати прийняття позову до розгляду судом. Стягненням пені займаються органи доходів і зборів за наслідками документальних перевірок. Резиденти можуть сплачувати пеню самостійно.

Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо розширення інструментів впливу на грошово-кредитний ринок» від 06.11.2012 № 5480-VI дозволяє Національному банку України зміну строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів на період до шести місяців, а також запровадження на строк до шести місяців вимоги щодо обов'язкового продажу частини надходжень в іноземній валюті [13]. Наприклад, постановою НБУ «Про зміну строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів

і запровадження обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті» від 16.11.2012 р. № 475 [14] встановлено наступне:

1) скорочено терміни розрахунків за операціями експорту та імпорту до 90 днів;

2) встановлено вимогу щодо обов'язкового продажу на міжбанківському валютному ринку України надходжень в іноземній валюті у вигляді валютної виручки резидентів від продажу товарів за зовнішньоекономічними договорами. Розмір надходжень в іноземній валюті, що підлягають обов'язковому продажу на міжбанківському валютному ринку України встановлюється окремим розпорядчим документом Національного банку України.

Зовнішньоекономічні контракти на експорт і імпорт деяких видів товарів вимагають реєстрації, яка проводиться центральним органом виконавчої влади з питань економічної політики. Для реєстрації зовнішньоекономічного договору резидент-суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності подає заявку на реєстрацію, інформаційну картку зовнішньоекономічного договору, оригінал зовнішньоекономічного договору, документ, підтверджуючий оплату послуг з реєстрації. Форма інформаційної картки реєстрації зовнішньоекономічного договору (контракту) та порядок її заповнення затверджено Наказом Мінекономіки України від 15.12.2005 р. № 505 «Про порядок реєстрації (обліку) зовнішньоекономічних контрактів (договорів) на здійснення експортних операцій з металобрухтом» [16].

2.5. Завдання для самопідготовки та самоконтролю

1. Дайте визначення поняттю «зовнішньоекономічний контракт».
2. Які функції виконує зовнішньоекономічний контракт?
3. Які основі умови мають бути прописані в зовнішньоекономічному контракті?
4. Які існують обмеження за видами зовнішньоекономічної діяльності? Якими нормативними актами вони запроваджуються?

2.6. Навчальні завдання

Завдання 2.1. За даними табл. 2.1. знайдіть визначення для кожного терміну.

Таблиця 2.1.

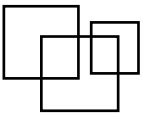
Знайти відповідне визначення для кожного терміну

Термін	Визначення
1) EXW	А) франко-борт (...назва порту відправки)
2) FCA	Б) вартість і фрахт
3) FAS	В) вартість, страхування і фрахт (...назва порту призначення)
4) FOB	Г) франко уздовж борту судна (...назва порту відправки)
5) CFR	Д) франко-перевізник (...назва місця)
6) CIF	Є) франко-завод (...назва місця)
7) CPT	Ж) поставлено, митні збори сплачені
8) CIP	З) перевезення, страхування сплачені до (...назва місця призначення)
9) DDP	М) перевезення сплачено до (...назва місця призначення)

Завдання 2.2. Розрахувати контракнуу вартість обладнання на умовах поставки: EXW, CPT, DDU, FOB, FAS, проаналізувати кожну розраховану контрактну вартість та обрати найбільш вигідний варіант (курс НБУ 7,99 грн. /дол. США), якщо:

1) вартість товару – 700000 грн.;
2) витрати на пакування товару – 5000 грн.;
3) доставка товарів до кордону на Україні – 15000 грн.;
4) страхування доставки до кордону на Україні – 1000 грн.;
5) транспортні витрати за кордоном – 3000 дол. США;
6) витрати за навантаження товару в Україні – 16000 грн.;
7) витрати за розвантаження товару – 1000 дол. США;
8) експортне мито – 5% від митної вартості товару

РОЗДІЛ 3



ОБЛІК ВАЛЮТНО-ФІНАНСОВИХ ОПЕРАЦІЙ

3.1. Види валютних цінностей
3.2. Рахунки у банку, призначені для обліку іноземної валюти
3.3. Курсові різниці і причини їх виникнення
3.4. Операції з купівлі іноземної валюти
3.5. Операції з продажу іноземної валюти
3.6. Обіг готівкової іноземної валюти на території України
3.7. Облік валютних кредитів
3.8. Завдання для самопідготовки та самоконтролю
3.9. Навчальні завдання

3.1. Види валютних цінностей

Облік зовнішньоекономічних операцій ведуть в іноземній валюті. Режим здійснення валютних операцій на території України встановлений Декретом Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» № 15-93 від 19.02.1993 р. [2]. До складу валютних цінностей включається:

1) валюта наявна, грошові знаки (банкноти, білети казначейські, монети), які знаходяться в обігу і є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу, але підлягаючі обміну на грошові знаки, що знаходяться в обігу;

2) платіжні документи і цінні папери (акції, облігації, векселі, боргові розписки, акредитиви, чеки, депозитні сертифікати, інші фінансові і банківські документи), виражені в іноземній валюті або банківських металах;

3) банківські метали – золото, срібло, платина, метали платинової

групи, доведені до вищих проб відповідно до світових стандартів, в злитках і порошках, які мають сертифікат якості, а також монети, виготовлені з даних металів.

Під іноземною розуміється валюта, котра відмінна від валюти звітності. Валютою звітності є грошова одиниця України – гривня.

Відповідно до Класифікатора іноземних валют України по ступеню конвертації розрізняють три групи валют [17]:

1) вільно конвертовані валюти держав, які без обмеження обмінюються на інші види валют і широко використовуються для здійснення платежів на міжнародних ринках. Це євро, англійські фунти стерлінгів, канадські та австралійські долари, долари США, швейцарські франки, японські єни, золото, срібло, платина;

2) вільно конвертовані валюти держав, які широко не використовуються для здійснення платежів на міжнародних ринках і не продаються на основних валютних ринках світу. Це російські рублі, молдавські леї, індійські рупії тощо;

3) неконвертовані валюти. Це та валюта, яка не ввійшла до перших двох груп валют, наприклад, єгипетські фунти, туркменські манати тощо. Курси таких валют звичайно встановлюються НБУ.

З поняттям валюти тісно пов'язане поняття валютного курсу.

Валютний курс – це курс грошової одиниці України до грошового курсу іншої країни. Офіційний курс гривні встановлюється Національним банком України на підставі результатів торгів валютними цінностями на міжбанківському валютному ринку (МВРУ). Якщо валютний курс відображає ціну одиниці іноземної валюти через національну, котирування називається прямими. Якщо валютний курс виражає ціну національної валюти через іноземну, то таке котирування валюти називається непрямим.

3.2. Рахунки у банку, призначені для обліку іноземної валюти

Для ведення обліку операцій по зовнішньоекономічній діяльності підприємства відкривають рахунки в банках, де зберігаються валютні кошти.

Рахунки у банках в іноземній валюті поділяють на:

⇨ поточні, які призначені для проведення безготівкових і готівко-

вих розрахунків в іноземній валюті при проведенні поточних операцій;

- ⇨ розподільчі (транзитні), які призначені для зарахування валютної виручки та подальшого її розподілу. Згідно зі ст. 387 «Валютна виручка від зовнішньоекономічної діяльності» Господарського кодексу України «суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності після сплати передбачених законом податків та зборів (обов'язкових платежів) самостійно розпоряджаються валютною виручкою від проведених ними операцій, крім випадків запровадження Національним банком України вимоги щодо обов'язкового продажу частини надходжень в іноземній валюті» [18]. Отже, отримана валютна виручка зараховується на розподільчий валютний рахунок резидента у банку, а потім розподіляється: у випадку наявності відповідної постанови НБУ частина виручки направляється в обов'язковий продаж на міжбанківський валютний ринок України (далі – МВРУ) із подальшим зарахуванням отриманої виручки від реалізації іноземної валюти на поточний рахунок в національній валюті; інша частина (залишок валютної виручки) за бажанням підприємства – або зараховувалася на поточний валютний рахунок або направляється за його заявою про продаж на МВРУ;
- ⇨ депозитні, які призначені для зберігання тимчасово вільної іноземної валюти підприємства за умовами укладеного депозитного договору.

Для відкриття поточного рахунку в іноземній валюті у банку на території України підприємством згідно з Постановою Правління Національного банку України «Про затвердження Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах» від 12.11.2003 р. № 492 надаються наступні документи [19]:

1) заява про відкриття поточного рахунку, підписана керівником юридичної особи або іншою уповноваженою на це особою;

2) копії належним чином зареєстрованого установчого документа (статуту/засновницького договору/установчого акту/положення).

3) копії виписки з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, що містить відомості про юридичну особу;

4) картки із зразками підписів і відбитка печатки.

При відкритті валютного рахунку у банку, в якому вже відкрито поточні рахунки у національній валюті, процедура відкриття валютного поточного рахунку значно спрощується. У даному випадку у банк надається тільки відповідна заява встановленого зразка та картка із зразками підписів та відбитком печатки.

За відкриття валютного рахунку та його обслуговування підприємство виплачує банку винагороду (плату за розрахунково-касове обслуговування), у свою чергу, банк може нараховувати підприємству відсотки по залишках валютних коштів на валютному рахунку.

В іноземному банку підприємство-резидент має право відкривати рахунки у іноземній валюті, якщо передбачено ведення господарської діяльності в країнах далекого і ближнього зарубіжжя. У такому випадку підприємство-резидент заздалегідь отримує дозвіл у Національному банку України; надає звітність про залишки коштів на рахунках у визначені НБУ терміни; після сплати відповідних податків країни, де відкритий рахунок, грошові кошти перераховує на валютний рахунок в українському банку.

Платіжний документ на перерахування валютних коштів за кордон оформлюється англійською мовою у двох екземплярах. Документом аналітичного обліку безготівкових валютних коштів є виписка банку.

Для бухгалтерського обліку безготівкової та готівкової іноземної валюти підприємства використовують:

1) балансовий рахунок 31 «Рахунки в банках», субрахунки 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» (для обліку надходження та використання коштів по поточних операціях з іноземною валютою), 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» (для обліку коштів на депозитних, транзитних та інших рахунках, відмінних від поточних рахунків);

2) балансовий рахунок 33 «Інші кошти», субрахунки 332 «Грошові документи в іноземній валюті», 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;

3) балансовий рахунок 30 «Каса», субрахунок 302 «Каса в іноземній валюті».

Аналітичний облік слід вести по кожному виду іноземної валюти, для чого відкриваються субрахунки другого порядку, наприклад: 312.1 «Поточний рахунок у російський рублях», 312.2 «Поточний рахунок у доларах США» тощо. Регістрами аналітичного обліку операцій з іноземною валютою є Аналітична відомість обліку іноземної валюти по

поточному валютному рахунку і картка аналітичного обліку до рахунку 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті». У цих регістрах облік вестиметься в іноземній та національній валюті.

У табл. 3.1. наведено типові господарські операції за рахунками у банку в іноземній валюті.

Таблиця 3.1.

Типові господарські операції за рахунками у банку в іноземній валюті

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Зарахування на розподільчий валютний рахунок суми виручки від реалізації продукції по експорту (одночасно визнаються податкові доходи)	314	362
Зарахування на поточний валютний рахунок суми виручки з розподільчого валютного рахунку	312	314
Зарахування валютних коштів (виручки) у касу підприємства (валові доходи)	302	362
Перерахування валютної виручки із каси у банк	312	302
Надходження кредитних ресурсів в іноземній валюті	312	602, 502, 506
Надходження внесків до статутного капіталу в іноземній валюті	312	46, 40
Надходження іноземної валюти у вигляді безповоротної або поворотної фінансової допомоги	312	48

3.3. Курсові різниці та причини їх виникнення

Бухгалтерська звітність в Україні ведеться в національній валюті. Таким чином, при обліку зовнішньоекономічних операцій виникає необхідність перерахунку іноземної валюти в національну. Якщо в проміжку між здійсненням операції і складанням звітності валютний курс змінювався, виникають курсові різниці, облік яких виконується за П(С)БО № 21 «Вплив зміни валютних курсів». Виникнення курсових різниць пов'язане із зміною валютного курсу Національного банку України на різні дати.

Курсова різниця – це різниця між оцінкою активів (пасивів) на дату реєстрації їх в бухгалтерському обліку або на дату складання звітності за попередній період і на дату фактичного здійснення розрахунку (надходження, оплати коштів) або на дату складання звітності за звітний період.

Згідно з П(С)БО №21 «Вплив зміни валютних курсів» об'єктами визначення курсових різниць є виключно монетарні статті.

Монетарні статті – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей чи їх еквівалентів.

Немонетарні статті – статті інші, ніж монетарні.

На дату складання балансу монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу НБУ на дату балансу (тобто щоквартально). Немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких на баланс пов'язане з операцією в іноземній валюті, відображаються по валютному курсу на дату здійснення операції. Немонетарні статті, відображені в балансі по справедливій вартості, відображаються по валютному курсу НБУ на дату визначення цієї справедливої вартості.

Курсові різниці для віддзеркалення в обліку визначаються на дату здійснення розрахунків і на дату балансу. Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються: або у складі інших операційних доходів за кредитом рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці»; або у складі інших операційних витрат за дебетом рахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

Курсові різниці від перерахунку монетарних статей про інвестиційну діяльність або фінансову діяльність відображаються у складі інших доходів за кредитом рахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» або у складі витрат за дебетом рахунку 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць».

Курсові різниці, які виникають по фінансових інвестиціях у господарські одиниці (підприємства) за межами України, відображаються у складі іншого додаткового капіталу на рахунку 425 «Інший додатковий капітал». Від'ємна сума курсової різниці вираховується із суми іншого додаткового капіталу, залишок наводиться зі знаком «мінус».

До монетарних статей балансу відносять:

- ⇨ залишки іноземної валюти на рахунках у банку або в касі підприємства;
- ⇨ дебіторська заборгованість підприємства в іноземній валюті, яка буде погашена грошовими коштами або їх еквівалентами;
- ⇨ кредиторська заборгованість підприємства в іноземній валюті, яка буде погашена грошовими коштами або їх еквівалентами.

В бухгалтерському обліку курсові різниці по монетарним статтям балансу відображаються за визначеними правилами, які наведено у табл.3.2

Таблиця 3.2.

Порядок відображення курсових різниць в бухгалтерському обліку

Характер різниць	Причина виникнення	Відображення в обліку
Грошові кошти в іноземній валюті		
Позитивна курсова різниця	1. Перерахунок балансової вартості на дату балансу. Визначається як різниця між гривневим еквівалентом, розрахованим із застосуванням курсу НБУ, який встановлено на дату балансу, та курсу НБУ, за яким враховується валюта у балансі у попередній оцінці.	Позитивний результат перерахунку (курс гривні збільшився по відношенню до іноземної валюти) по кредиту субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці»
Від'ємна курсова різниця	2. Перерахунок балансової вартості на дату здійснення господарської операції. Визначається як різниця між гривневими сумами, які визначені за курсом НБУ, встановленого на дату здійснення господарської операції та курсом НБУ, за яким валюта враховується в балансі у попередній оцінці.	Від'ємний результат перерахунку (курс гривні знизився по відношенню до іноземної валюти) по дебету субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці»

Продовження таблиці 3.2.

Монетарна дебіторська заборгованість		
Позитивна курсова різниця	1. Перерахунок балансової вартості заборгованості на дату балансу. Визначається як різниця між гривневим еквівалентом, розрахованим із застосуванням курсу НБУ, який встановлено на дату балансу, та курсу НБУ, за яким заборгованість обліковується в балансі у попередній оцінці.	Позитивний результат перерахунку (курс гривні збільшився по відношенню до іноземної валюти) по кредиту субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» та кредиту субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»
Від'ємна курсова різниця	2. Перерахунок балансової вартості заборгованості на дату здійснення господарської операції. Визначається як різниця між гривневими сумами, які визначені за курсом НБУ, встановленим на дату здійснення господарської операції та курсом НБУ, за яким заборгованість враховується в балансі у попередній оцінці.	Від'ємний результат перерахунку (курс гривні знизився по відношенню до іноземної валюти) по дебету субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці» та дебету субрахунку 974 «Втрати від неопераційної курсової різниці»
Монетарна кредиторська заборгованість		
Позитивна курсова різниця	1.Перерахунок балансової вартості заборгованості на дату балансу. Визначається як різниця між гривневим еквівалентом, розрахованим із застосуванням курсу НБУ, який встановлено на дату балансу, та курсу НБУ, за яким заборгованість обліковується в балансі у попередній оцінці.	Позитивний результат перерахунку (курс гривні збільшився по відношенню до іноземної валюти) по кредиту субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» та кредиту субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»
Від'ємна курсова різниця	2. Перерахунок балансової вартості заборгованості на дату здійснення господарської операції. Визначається як різниця між гривневими сумами, які визначені за курсом НБУ, встановленим на дату здійснення господарської операції та курсом НБУ, за яким заборгованість враховується в балансі у попередній оцінці.	Від'ємний результат перерахунку (курс гривні знизився по відношенню до іноземної валюти) по дебету субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці» та дебету субрахунку 974 «Втрати від неопераційної курсової різниці»

Правило бухгалтерського обліку авансу виданого та авансу отриманого. У П(С)БО 21 викладена особливість віддзеркалення в бухгалтерському обліку операцій в іноземній валюті у випадках, якщо першою подією було отримання (надання) авансу грошовими коштами [4]:

- ⇨ якщо аванс в іноземній валюті сплачено (видано) для придбання немонетарних активів (запасів, товарів і ін.), то вартість отриманих активів в межах суми отриманого авансу відображається по валютному курсу на дату сплати авансу, а не на дату митного оформлення вантажів. Іншими словами, за авансом виникає заборгованість, яка погашатиметься у негрошовій формі, тобто стане немонетарною статтею, яка не підлягає перерахунку;
- ⇨ якщо аванс в іноземній валюті отримано у рахунок подальшого відвантаження продукції (товарів), то вартість відвантажених товарів при включенні до складу валового доходу перераховується по валютному курсу на дату отриманої передоплати, а не на дату оформлення Вантажної митної декларації (ВМД).

Підсумуємо вищезазначене. Розрахунок курсових різниць відповідно нормам п. 8 П(С)БО 21 здійснюється по монетарних статтях балансу, які виражені в іноземній валюті: на дату здійснення розрахунків; на дату балансу.

Ці правила є основою порядку оподаткування операцій в іноземній валюті. Згідно з п.153.1.3. ст. 153 ПКУ «Визначення курсових різниць від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті», заборгованості та іноземної валюти здійснюється відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку. При цьому прибуток (позитивне значення курсових різниць) ураховується у складі доходів платника податку, а збиток (від'ємне значення курсових різниць) ураховується у складі витрат платника податку» [3].

3.4. Операції з купівлі іноземної валюти

При проведенні зовнішньоекономічної діяльності резидент має купувати іноземну валюти з метою розрахунку з іноземними постачальниками за отримані товарно-матеріальні цінності або при виплаті авансу, для погашення кредиту та відсотків, за міжнародними орендними операціями, договором комісії тощо.

Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою за-

тверджено Постановою Правління НБУ від «Про затвердження нормативно-правових актів Національного банку України» від 10.08.2005 № 281 [15]. Торгівлю іноземною валютою на міжбанківському валютному ринку України, на міжнародному валютному ринку дозволяється здійснювати виключно Національному банку та суб'єктам ринку (або з такими суб'єктами). Суб'єктами ринку у даному випадку виступають уповноважені банки, уповноважені фінансові установи, вони мають право здійснювати купівлю, продаж іноземної валюти виключно на міжбанківському валютному ринку України. Клієнти-резиденти мають право купити, обміняти іноземну валюту з метою здійснення розрахунків з нерезидентами за торговельними операціями на підставі таких документів:

- *заяви про купівлю іноземної валюти;*
- *договору з нерезидентом, оформленого відповідно до вимог законодавства України;*
- *акту (здавання-приймання тощо) або іншого документа, який свідчить про надання послуг, виконання робіт, імпорт прав інтелектуальної власності, якщо оплачуються отримані послуги (права), виконані роботи;*
- *документів, що передбачені для документарної форми розрахунків (акредитив, інкасо), вексельної форми розрахунків (вексель, яким резидент-імпортер оформив заборгованість перед нерезидентом за договором), якщо договір передбачає такі форми розрахунків.*

З метою здійснення неторговельних операцій клієнти-резиденти мають право купити, обміняти іноземну валюту на підставі таких документів:

- *заяви про купівлю іноземної валюти;*
- *розрахунку витрат: на відрядження за межі України; на експлуатаційні витрати для транспортних засобів, що виконують рейси за межі України; для оплати праці працівників-нерезидентів, які згідно з укладеними договорами (контрактами) працюють в Україні;*
- *на перерахування страхових виплат особам, які виїхали на постійне місце проживання за межі України тощо.*

За проведення операції купівлі іноземної валюти банк стягує із за-

явника комісійну винагороду. При здійсненні кожної операції купівлі іноземної валюти до 01.07.2010 р. обов'язково сплачувався внесок до Пенсійного фонду України за ставкою, що діяла у поточному році (ставка встановлювалася Законом України «Про державний бюджет України» і вказувалася у відповідному Листі НБУ «Про оплату збору на обов'язкове пенсійне страхування з операцій купівлі-продаж іноземної валюти за гривню» на поточний рік. Наприклад, у 2005 р. ставка становила 1,5%, у 2006 р. – 1,3%, у 2007 р. – 1%, у 2008 р. ставка збору у ПФУ з операцій купівлі-продажу іноземної валюти складала 0,5% (Лист НБУ від 04.01.2008 р. № 25-118/20-56), у 2009 р. – 0,2%, у період з 01.01.2010 до 01.07.2010 – 0,5%. Розрахунки з Пенсійним фондом України ведуться на рахунку 651 «Розрахунки по пенсійному забезпеченню», з банком і біржею – на рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Комісійні банку, біржі і внески до Пенсійного фонду відносяться до складу адміністративних витрат і враховуються за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» з подальшим віднесенням на фінансові результати.

За вимогами МВФ, починаючи з 01.07.2010 р. збір у ПФУ з безготівкових операцій купівлі-продажу іноземної валюти за гривню не сплачується. Проте при операціях купівлі-продажу іноземної валюти сплачується винагорода банку і біржі за проведення операцій в гривнях з розрахункового рахунку резидента. Ці витрати, зазвичай, виплачуються авансом разом з основною сумою коштів, призначених для купівлі іноземної валюти, причому за тим валютним курсом, за яким на Міжбанківському валютному ринку валюта продається.

При купівлі та використовуванні іноземної валюти НБУ виставляє до резидента певні вимоги:

1) придбана іноземна валюта має бути використана протягом 5 банківських днів (ст. 3 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті»);

2) залишки невикористаної іноземної валюти мають бути продані на найближчих біржових торгах на Міжбанківському валютному ринку України. При цьому позитивна різниця спрямовується у доходи Державного бюджету України, а негативна – враховується на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

З січня 2012 р. у бухгалтерському обліку результат операції з продажу іноземної валюти відображається як різниця між сумою, яка отри-

мана від продажу валюти та її балансовою вартістю. Під балансовою вартістю валюти розуміється вартість іноземної валюти, яка визначена за валютним курсом грошової одиниці України до іноземної валюти на дату здійснення господарської операції або на дату складання балансу. При цьому валютним курсом вважається встановлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Позитивна курсова різниця між ціною продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю визначається за курсом НБУ на дату продажу та включається до доходу підприємства (кредит 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»), а від'ємна різниця – до витрат (дебет 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»).

Приклад купівлі іноземної валюти. З метою оплати кредиторської заборгованості іноземному постачальнику у сумі 10000 дол. США (балансова вартість 77000 грн.) за зовнішньоекономічним контрактом резидент звернувся до банку із Заявою на купівлю іноземної валюти, до заяви додано копію ВМД. Комісійна винагорода банку складає 1%. Операції проведено в один день. Валютні курси на дату проведенні операції: НБУ 7,8 грн./дол. США; МВРУ – 8,0; 8,2 грн./дол. США.

У табл. 3.2. надано журнал господарських операцій за прикладом.

Таблиця 3.2.

Журнал господарських операцій з купівлі іноземної валюти

Зміст господарської операції та розрахунок	Сума		Кореспонденція рахунків	
	дол. США	грн.	Дебет	Кредит
Перераховано банку за купівлю іноземної валюти – за курсом МВРУ 8,2 10000*8,2 = 82000 грн.		82000	333	311
Нарахована комісійна винагорода банку 82000*1% = 820 грн.		820	92	685
Перераховано комісійну винагороду банку		820	685	311
Зараховано іноземну валюту на поточний валютний рахунок - за курсом НБУ 7,8 10000*7,8 = 78000 грн.	10000	78000	312	333

Визначена різниця між оцінкою валюти за фактичним курсом придбання та курсом НБУ на дату зарахування валюти на поточний валютний рахунок (8,2 -7,8) * 10000 = 4000 грн.		4000	942	333
Сплачено кредиторську заборгованість іноземному постачальнику, курс НБУ 7,8	10000	78000	632	312
Визначено курсову різницю (балансова вартість заборгованості 77000 грн., тобто за курсом 7,7, при оплаті курс збільшився до 7,8) 78000 – 77000 = 1000 грн.		1000	945	632

3.5. Операції з продажу іноземної валюти

Продаж іноземної валюти здійснюється виключно через уповноважені банки за відповідною заявою. На поточний рахунок підприємства кошти від продажу валюти в гривні зараховуються, зазвичай, за вирахуванням комісійної винагороди банку, але доходом визнається вся виручена сума, тобто без вирахування такої винагороди, яка утримана банком.

З 19.11.2012р. НБУ введено обов'язок з продажу 50% валютної виручки від продажу товарів за зовнішньоекономічними договорами, яка надходить в Україну не пізніше наступного робочого дня після зарахування валюти на розподільчий рахунок. Розподільчий рахунок є балансовим обліковим рахунком банку, проте для правильного обліку операції банківська установа повинна видавати клієнтам виписки з розподільчих рахунків. Курсові різниці, відображені в бухгалтерському обліку при перерахуванні іноземної валюти, яка враховується на розподільчому рахунку не включається до складу податкових доходів і витрат згідно з п.п.153.1.3 п.153.1 ст.153 ПКУ. Це знову ж пояснюється тим,що розподільчий рахунок не є банківським рахунком підприємства. При цьому величину доходу в іноземній валюті необхідно визначати за курсом НБУ, який діяв на дату зарахування такої валюти на поточний рахунок підприємства у банку, а не на розподільчий рахунок.

До січня 2012 р. бухгалтерський облік операція з продажу іноземної валюти визначала дохід і собівартість реалізованої іноземної валюти. З січня 2012 р. у бухгалтерському обліку операції з продажу іноземної

валюти відбулися значні зміни, які пов'язані із процесом наближення бухгалтерського і податкового обліку. Згідно з наказом Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 09.12.2011 р. № 1591 [20] в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій змінено наступне:

на субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю;

на субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю [21].

Отже порядок відображення операцій з купівлі-продажу іноземної валюти у бухгалтерському обліку наблизився до податкового обліку цих операцій, які прописані у п. 153.1.4 ст. 153 Податкового кодексу України: «у разі здійснення операцій з продажу іноземної валюти та банківських металів до складу доходів або витрат платника податку відповідно включається позитивна або від'ємна різниця між доходом від продажу та балансовою вартістю такої валюти, металів. У разі придбання іноземної валюти до складу відповідно витрат або доходів звітного періоду включається позитивна або від'ємна різниця між курсом іноземної валюти до гривні, за яким придбана іноземна валюта, та курсом, за яким визначається балансова вартість такої валюти. Також до витрат відносяться витрати на сплату збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з купівлі-продажу безготівкової іноземної валюти за гривню та інших обов'язкових платежів, пов'язаних з придбанням іноземної валюти».

Приклад продажу іноземної валюти. На поточному валютному рахунку підприємства обліковується 5500 євро. Балансова вартість валюти дорівнює 56650 грн. (за курсом НБУ 10,3грн./євро). За дорученням підприємства банк продав іноземну валюту на МВРУ за комерційним курсом 10,7 грн./євро. Курс НБУ на дату здійснення операції складав 10,4 грн./євро. Після продажу валюти банк перерахував на поточний рахунок підприємства суму грошових коштів, при цьому утримав комісійну винагороду, яка дорівнює 150 грн.

Кореспонденція рахунків за прикладом наведена у табл. 3.3.

Таблиця 3.3.

Журнал реєстрації операцій з продажу іноземної валюти

№	Зміст господарської операції	Сума, євро.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
1	Перераховано банку іноземну валюту з валютного рахунку для продажу згідно з заявою 5500*10,4 = 57200 грн.	5500	57200	334	312
	Іноземна валюта є монетарною статтею, тому на дату вибуття необхідно визначати курсові різниця:				
2	Відображена курсова різниця 5500*(10,4-10,3) = 550грн.		550	312	714
3	Нарахована комісійна винагорода		150	92	685
4	Списана комісійна винагорода		150	685	377
5	Відображена позитивна курсова різниця від продажу валюти 5500*(10,7-10,4) = 1650грн.		1650	377	711
6	Зараховані на поточний рахунок кошти в національній валюті за вирахуванням комісійної винагороди (5500*10,7) -150 = 58700 грн.		58700	311	377
7	Відображено залік зобов'язань з продажу іноземної валюти		57200	377	334

Приклад обов'язкового продажу 50% іноземної валюти. Підприємство 01.12.2012 р. отримало передоплату з експорту продукції на суму 10000 доларів США. Уповноважений банк спрямував 50% отриманої валютної виручки на МВРУ для обов'язкового продажу, а залишок перерахував з розподільчого рахунку на поточний валютний рахунок підприємства. 02.12.2012 р. іноземна валюта продана на МВРУ за комерційним курсом 8,15 грн./дол. США. Виручка від продажу валюти зарахована 02.12.2012р. на поточний рахунок підприємства. Комісійна винагорода банку становить 1% від суми операції на МВРУ.

Курси валют:

01.12.2012 – курс НБУ 8,2грн./дол. .США;

02.12.2012 – курс НБУ 8,3грн./дол. США, курс МВРУ – 8,15грн./дол. США.

Кореспонденція рахунків за прикладом наведена у табл. 3.4.

Таблиця 3.4.

Журнал реєстрації операцій з обов'язкового продажу іноземної валюти

№	Зміст господарської операції	Сума, дол. США	Сума, грн.	Дебет	Кредит
01.12.	Зарахована передоплата від нерезидента на розподільчий рахунок 10000*8,2 = 82000 грн.	10000	82000	314	681
	Аванс отриманий – немонетарна стаття, тому курсова різниця не виникає				
02.12	Направлена банком частина валютної виручки для обов'язкового продажу 5000*8,3 = 41500 грн.	5000	41500	334	314
02.12	Інша частина валюти зарахована на поточний рахунок підприємства 5000*8,3 = 41500 грн.	5000	41500	312	314
02.12	Відображена курсова різниця між курсом НБУ, по якому обліковувалася валюта, направлена на продаж та курсом НБУ, який діяв на дату продажу 10000*(8,3-8,2) = 1000грн.		1000	314	714
02.12	На поточний рахунок зарахована національна валюта від продажу іноземної валюти за вирахуванням винагороди банку (5000*8,15)-(5000*8,15*1%)= 40342,50 грн.		40342,50	311	377
02.12	Нарахована комісійна винагорода банку 5000*8,15*1%= 407,5 грн.		407,5	92	685

Продовження таблиці 3.4.

02.12	Списана комісійна винагорода		407,5	685	377
02.12	Відображене від'ємне значення між сумою, яка виручена від продажу валюти по комерційному курсу МВРУ та балансовою вартістю валюти по офіційному курсу НБУ на дату продажу 5000*(8,3-8,15) = 750 грн.		750	942	377
02.12	Проведено залік зобов'язань з продажу валюти		41500	377	334

3.6. Обіг готівкової іноземної валюти на території України

Підприємства для ведення розрахунків по зовнішньоекономічній діяльності можуть використовувати як готівкову, так і безготівкову валюту. Використовування готівки в іноземній валюті передбачено в наступних випадках:

- ⇨ забезпечення витрат працівників по закордонних відрядженнях;
- ⇨ оплата представницьких витрат;
- ⇨ оплата витрат працівників іноземних дипломатичних, консульських, торгових та інших офіційних представництв та їх філіалів;
- ⇨ забезпечення експлуатаційних витрат рейсів за кордон;
- ⇨ оплата працівникам-нерезидентам, які працюють в Україні за контрактом;
- ⇨ виконання обов'язків відповідно до Кодексу торгового мореплавання відповідно до контракту на здійснення агентських послуг в частині виплат морським агентом валюти на експлуатаційні витрати капітана судна, яке належить (зафрахтовано) судновласнику-нерезиденту;
- ⇨ відшкодування фізичним особам витрат у разі виникнення рекламації, форс-мажорних обставин, які призвели до невиконання юридичною особою, яка надає послуги з оплатою в іноземній валюті, зобов'язань перед фізичною особою, яка сплатила дані послуги в іноземній валюті.

Документальне оформлення операцій з готівкою в іноземній валюті аналогічно документальному оформленню руху грошових коштів в національній валюті. На кожний вид валюти відкривається окрема Касова книга. Рахунок 302 «Каса в іноземній валюті» є активним, за дебетом відображається надходження грошових коштів у касу, за кредитом – їх вибуття. Основні операції по касі в іноземній валюті:

1. Отримана валюта з валютного рахунку в банку:

Дебет 302 «Каса в іноземній валюті» Кредит 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»

2. Повернені залишки підзвітних сум після відрядження:

Дебет 302 «Каса в іноземній валюті» Кредит 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

3. Відображена позитивна курсова різниця по грошових коштах в касі в іноземній валюті:

Дебет 302 «Каса в іноземній валюті» Кредит 714 «Дохід від операційної курсової різниці».

4. Здано валютну виручку в банк:

Дебет 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» Кредит 302 «Каса в іноземній валюті».

5. Видана іноземна валюта під звіт:

Дебет 372 «Розрахунки з підзвітними особами» Кредит 302 «Каса в іноземній валюті».

6. Відображена негативна курсова різниця по грошових коштах в касі в іноземній валюті:

Дебет 945 «Втрати від операційної курсової різниці» Кредит 302 «Каса в іноземній валюті».

Слід зауважити, якщо в клієнта залишається невикористана готівкова іноземна валюта, що була раніше куплена, обміняна для витрат на відрядження за межі України та/або на експлуатаційні витрати на транспортні засоби за межами України, то вона підлягає зарахуванню на його поточний рахунок (без зарахування на розподільчий рахунок) протягом п’яти робочих днів з часу оприбуткування до каси суб’єкта господарювання, з якого вона за бажанням клієнта може бути продана. Така валюта може надалі використовуватися лише на відрядження та/або на експлуатаційні витрати на транспортні засоби за межами України [12].

3.7. Облік валютних кредитів

Для поповнення власних оборотних коштів українські підприємства можуть брати кредити, як у національній, так і в іноземній валюті. Кредит в іноземній валюті надають українські та іноземні банки.

Кредити від іноземних кредиторів надходять тільки через уповноважені банки і мають цільове призначення. Для їх отримання потрібна ліцензія НБУ. Кредити в іноземній валюті можуть отримати тільки юридичні особи для проведення діяльності, передбаченої їх статутом. Для цього в банк подається заява, документи, які підтверджують обґрунтованість отримання кредиту і документи, що підтверджують фінансовий стан підприємства. Кредит має бути забезпечений заставою як мінімум на суму кредиту і відсотків по ньому.

Перевагою валютного кредиту є більш низькі процентні ставки, а недоліком – значний ризик девальвації національної валюти. Тому, якщо підприємство планує погашення валютного кредиту з джерел в національній валюті, його реальна вартість може виявитися вищою, ніж вартість кредиту в національній валюті. При отриманні кредиту у підприємства з'являється можливість відкриття кредитної лінії, що є більш ефективним, оскільки відсотки за користування сплачуються лише за фактично використані кошти та фактичний термін заборгованості.

Заборгованість за отриманим кредитом в іноземній валюті є монетарною статтею, тому сума кредиторської заборгованості перераховуватиметься на дату балансу і на дату її погашення. Курсові різниці враховуються у складі доходів або витрат від неопераційної курсової різниці (744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» і 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»).

Відсотки за кредитами в іноземній валюті нараховуються і сплачуються в іноземній валюті, у терміни, передбачені умовами кредитного договору. Відсотки по валютних кредитах відносяться до складу фінансових витрат (95 «Фінансові витрати»). Якщо дати нарахування та оплати відсотків за кредитом в іноземній валюті не співпадають, а курси НБУ на ці дати різні, то слід відображати курсові різниці неопераційного характеру.

Слід звернути увагу на те, що відсотки, сплачені банку-нерезиденту, вважаються доходом цього банку, отриманим в Україні, тому при виплаті відсотків резидент повинен утримати податок з доходів нерезидента у розмірі 15 % в національній валюті за умови, що інше не

передбачене нормами міжнародних угод, та перерахувати цей податок у бюджет України. Банкові-нерезиденту сплачується 85% заборгованості за нарахованими відсотками за користування кредитом в іноземній валюті. Якщо із країною нерезидента підписано міжнародну угоду, відповідно до якої доходи нерезидента оподатковуються у країні нерезидента, тоді податок на репатріацію при сплаті доходів нерезиденту не виникатиме. Свій статус нерезидент має підтвердити відповідною довідкою. Особливості оподаткування нерезидентів викладені у ст. 160 Податкового кодексу України (п. 160.1-160.2) [3].

У податковому обліку підприємства при отриманні валютного кредиту не виникає податкових доходів, оскільки ці кошти мають позикову природу, а при погашенні кредиту не виникає податкових витрат. Курсові різниці по сумі кредиту і відсотках відносяться на витрати і доходи діяльності в податковому обліку у тому ж порядку, як і в бухгалтерському обліку [3].

Для обліку кредитів в іноземній валюті застосовуються наступні рахунки:

502 – довгострокові кредити банків в іноземній валюті;

504 – відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті;

506 – інші довгострокові кредити в іноземній валюті;

602 – короткострокові кредити банків в іноземній валюті;

604 – відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті.

Типові бухгалтерські проводки по операціях з кредитами в іноземній валюті наведені у табл. 3.4.

Таблиця 3.4.

Кореспонденція рахунків по операціях з кредитами в іноземній валюті

№	Найменування господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Зарахований на валютний рахунок підприємства короткостроковий кредит банку в іноземній валюті	312	602
2	Погашено короткостроковий кредит в іноземній валюті	602	312
3	Погашено короткострокову позичку в іноземній валюті	685	312

Продовження таблиці 3.4

4	Отримано довгостроковий кредит в іноземній валюті	312	502
5	Отримано довгострокову позичку в іноземній валюті	312	506
6	Відображено поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	502, 506	612
7	Погашено поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	612	312
8	Нараховані та оплачені відсотки за користування кредитом в іноземній валюті, який отриманий в іноземному банку		
8.1	- нарахування відсотків	951	684
8.2	- утримання податку на доходи нерезидента 15% (операція записується виключно у національній валюті)	684	641
8.3	- перерахування податку з доходів нерезидента у розмірі 15% у національній валюті	641	311
8.4	- перерахування 85% відсотків іноземному банку за користування кредитом в іноземній валюті	684	312
9	Нараховані та оплачені відсотки за користування кредитом в іноземній валюті, який отриманий в українському банку		
9.1	- нарахування відсотків	951	684
9.2	- перерахування відсотків українському банку за користування кредитом в іноземній валюті	684	312
10	Визначена курсова різниця по валютному кредиту на дату погашення заборгованості або на дату балансу:		
10.1	- при збільшенні валютного курсу на дату погашення кредиту або на дату балансу	974	502, 506, 602, 685
10.2	- при зменшенні валютного курсу на дату погашення кредиту або на дату балансу	502, 506, 602, 685	744

У зовнішньоекономічної діяльності також використовуються кредити:

- ⇨ комерційні – кредитування експорту, при якому експортер надає іноземному покупцю відстрочення платежу за відповідною угодою;
- ⇨ вексельні – кредитування експорту або імпорту під виданий або отриманий вексель, що акцептується;
- ⇨ по відкритому рахунку, що є кредитом у формі відстрочення платежу по експорту;
- ⇨ факторинг – форма кредитування, при якій розрахунки з експортером проводить посередник (банк), який за певну комісійну винагороду викупляє платіжні документи експортера;
- ⇨ форфейтинг – форма кредитування експорту банком шляхом придбання ним векселів та інших боргових зобов'язань за зовнішньоекономічними договорами;
- ⇨ акцептний – банк стає гарантом оплати векселя;
- ⇨ овердрафт – форма кредитування експорту. Банк відкриває підприємству контокорентний рахунок, на якому враховуються як кредитні, так і розрахункові операції. Цей рахунок використовується як джерело кредиту в обсязі, що не перевищує встановлене в кредитному договорі максимальне негативне сальдо (контокорентний ліміт). По негативному залишку контокорентного рахунку підприємство сплачує банку відсоток, по позитивному залишку цього рахунку банк може нараховувати (за договором) депозитний відсоток. Сальдування надходжень і виплат по цьому рахунку відбувається через встановлені договором проміжки часу з розрахунками кредитних платежів.

Операції по комерційному кредиту відображаються таким чином.

1. Виставлений рахунок покупцю за відвантажену продукцію:

Дебет 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» Кредит 701 «Дохід від реалізації готової продукції»

2. Нараховані відсотки за користування комерційним кредитом:

Дебет 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» Кредит 732 «Відсотки отримані»

3. Отримана валютна виручка і відсотки за користування кредитом:

Дебет 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» Кредит 362 «Роз-

рахунки з іноземними покупцями»

Операції по вексельному кредиту.

1. Виставлений рахунок за відвантажену продукцію:

Дебет 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» Кредит 701 «Дохід від реалізації готової продукції»

2. Отриманий в оплату короткостроковий вексель:

Дебет 342 «Короткострокові векселі, отримані в іноземній валюті» Кредит 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»

3. Нараховані відсотки за отриманим векселем:

Дебет 342 «Короткострокові векселі, отримані в іноземній валюті» Кредит 732 «Відсотки отримані»

4. Отримані грошові кошти по погашенню векселя:

Дебет 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» Кредит 342 «Короткострокові векселі, отримані в іноземній валюті»

Аналітичний облік по кредитах в іноземній валюті ведеться окремо по кожному отриманому кредиту.

3.8. Завдання для самопідготовки та самоконтролю

1. Дайте визначення поняттям «національна валюта», «іноземна валюта».
2. Охарактеризуйте основні правила регулювання валютних операцій на території України.
3. Що відносять до валютних цінностей згідно з Класифікатором валют?
4. Назвіть види банківських рахунків в іноземній валюті
5. Що таке «монетарна стаття» та «немонетарна стаття» відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»?
6. Розкрийте порядок визначення та відображення курсових різниць у бухгалтерському та податковому обліку.
7. Як курсові різниці впливають на фінансову звітність підприємств?
8. Які статті балансу не підлягають перерахунку при визначені курсових різниць?
9. На яку дату в обліку здійснюється перерахунок курсових різниць?

10. В якому випадку дебіторська та кредиторська заборгованість в іноземній валюті на дату балансу не перераховується?
11. Розкрити особливості обліку операцій з продажу іноземної валюти.
12. Розкрити особливості обліку операцій з купівлі іноземної валюти.
13. Розкрити особливості обліку кредиту в іноземній валюті, який наданий банком-нерезидентом.
14. Розкрити особливості обліку кредиту в іноземній валюті, який наданий банком-резидентом.
15. Дати характеристику товарним кредитам, які використовуються при веденні зовнішньоекономічної діяльності.

3.9. Навчальні завдання

Завдання 3.1. Необхідно визначити балансову вартість наведених вище статей на відповідні дати балансу та розрахувати курсові різниці.

Станом на 15.02 на ТОВ «Мрія» обліковуються такі види заборгованості в іноземній валюті:

1. Заборгованість працівника з відрядження за кордон – 80 дол. США.

2. Кредиторська заборгованість перед постачальником за отриману сировину для власного виробництва – 5000 дол. США.

3. Кредиторська заборгованість перед банком по короткостроковому кредиту – 40000 дол. США.

4. Заборгованість постачальника за виданим авансом за майбутню поставку сировини – 20000 дол. США.

5. Дебіторська заборгованість покупців – 6000 дол. США.

6. Заборгованість перед покупцем по отриманому авансу за майбутню поставку продукції – 10000 дол. США.

Валютні курси становлять: 15.02 – 7,95 грн./ дол. США;

31.03 – 7,80 грн./ дол. США; 30.06 – 7,99 грн./ дол. США.

Завдання 3.2. Скласти журнал операцій. Підприємство-резидент «А» 29.12.20__ р. з метою оплати послуг нерезиденту придбало 1000 євро на МВРУ за комерційним курсом 11,00 грн./євро. Комісійна винагорода банку становить 0,5% від суми операції. 03.01 наступного року іноземна валюта перерахована нерезиденту.

Офіційний валютний курс НБУ:

- *на дату придбання валюти (29.12) – 10,75 грн./євро;*
- *на дату зарахування придбаної валюти (30.12) на поточний рахунок підприємства – 10,8 грн./євро;*
- *на дату балансу (31.12) – 10,95 грн./євро;*
- *на дату перерахування (03.01) – 10,65 грн./євро.*

Завдання 3.3. Скласти журнал операцій. На валютному рахунку резидента на 01.01 обліковується 15000 євро, балансова вартість 151500 грн.

10.01 надійшла валютна виручка від нерезидента на розподільчий валютний рахунок у сумі 20000 євро, 50% якої того же дня було реалізовано на МВРУ відповідно до обов'язкового продажу валютної виручки за комерційним курсом 10,8 грн./євро. 12.01 резидент звернувся до банку із заявою на продаж залишку іноземної валюти, комерційний курс становив 11,0 грн./євро. Національна валюта зарахована на поточний рахунок 13.01. Винагорода банку за договором розрахунково-касового обслуговування складає 1% від суми операції.

Валютні курси становлять: 10.01 – 10,95 грн./євро;
12.01 – 11,1 грн./євро.; 13.01 – 10,7 грн./євро.

Завдання 3.4. Скласти бухгалтерські записи за липень 20__р. Згідно з випискою банку від 07.07.20__ р. на користь підприємства ТОВ «Мрія» надійшли кошти в іноземній валюті: виручка від продажу власної продукції 10000 дол. США; аванс від покупця 20000 дол. США; валютний кредит строком на 2 роки – 50000 дол. США. 08.07.20__ р. відбувся обов'язковий продаж 50% валютної виручки за комерційним курсом МВРУ 8,08 грн./дол. США. Винагорода банку за проведення операції з продажу валюти склала 2% від суми операції. Національна валюта зарахована на поточний рахунок підприємства 09.07.

Валютні курси становлять: 07.07 – 7,99 грн./ дол. США;
08.07 – 7,95 грн./ дол. США; 09.07 – 7,98 грн./дол. США.

Завдання 3.5. Відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку. Станом на 30.06. 20__ р. на ТОВ «Мрія» обліковується заборгованість на суму 20000 дол. США. 30.09.20__ р. ТОВ «Мрія» подало в банк заявку на купівлю 20000 дол. США для сплати боргу іноземному постачальнику (копія контракту додана до заявки). У цей же день банк

купив іноземну валюту та зарахував її на поточний рахунок підприємства. Винагорода банкові становить 1% від суми операції. 01.10.20__ р. ТОВ «Мрія» перерахувало грошові кошти іноземному постачальникові в погашення боргу у сумі 20000 дол. США.

Валютні курси: 30.06 – 7,80 грн./ дол. США;

30.09 – 7,99 грн./ дол. США; МВРУ – 8,10 грн./дол. США;

МВРУ – 8,12 грн./дол. США; 01.10 – 7,90 грн./ дол. США.

Завдання 3.6. Відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку. Підприємство 01.12.20__ р. отримало передоплату за зовнішньоекономічним експортним контрактом у сумі 10000 доларів США. Уповноважений банк направив 50% отриманої валютної виручки на МВРУ для обов'язкового продажу, а залишок перерахував з розподільчого рахунку на поточний валютний рахунок підприємства.

02.12.20__ р. іноземна валюта продана на МВРУ за комерційним курсом. Національна валюта надійшла на поточний рахунок того ж дня. Комісійна винагорода банку – 1,5% від суми операції.

Курси валют: 01.12 – курс НБУ 8,2 грн./дол. США;

02.12 – курс НБУ 8,3 грн./дол. США, курс МВРУ – 8,35грн./дол. США.

Завдання 3.7. Скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та відобразити в бухгалтерському обліку операції з отримання валютного кредиту, нарахування та сплату відсотків й повернення кредиту.

01.03 українське підприємство ТОВ «Мрія» отримало позику від іноземного банку строком на 2 місяці для розширення виробництва на суму 30000 дол. США під 12% річних. Нарахування відсотків відбувається в останній день місяця, а сплата відсотків – 3 числа кожного наступного місяця. Погашення відсотків за кредитом підприємство проводить за власний кошт. При поверненні кредиту підприємство придбає іноземну валюту на МВРУ через уповноважений банк за комерційним курсом 7,90 грн./дол. США. Комісійна винагорода банку склала 0,5% від суми операції.

Валютні курси НБУ становлять: 01.03 – 7,80 грн./дол. США;

31.03 – 7,95 грн./дол. США; 03.04 – 7,99 грн./дол. США;

30.04 – 7,90 грн./дол. США; 03.05 – 7,85 грн./дол. США.

Завдання 3.8. Скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та відобразити в бухгалтерському обліку операції з отримання валютного кредиту, нарахування та сплату відсотків й повернення кредиту.

01.03 українське підприємство ТОВ «Мрія» отримало позику від українського банку строком на 2 місяці для будівництва нового адміністративного будинку на суму55000 дол. США під 11% річних. Нарахування та сплата відсотків відбувається в останній день місяця. Для повернення кредиту підприємство 29.04 придбає іноземну валюту на МВРУ через уповноважений банк за комерційним курсом 8,05 грн./дол. США. Комісійна винагорода банку склала 1% від суми операції.

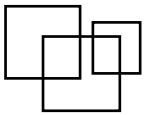
30.04 погашено позику перед українським банком.

Валютні курси НБУ становлять: 01.03 – 7,80 грн./дол. США;

31.03 – 7,95 грн./дол. США; 29.04 – 8,00 грн./дол. США;

30.04 – 7,96 грн./дол. США

РОЗДІЛ 4



ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ІМПОРТУ

4.1. Загальні положення про імпортні операції
4.2. Імпорт товарно-матеріальних цінностей
4.3. Імпорт послуг
4.4. Імпорт товарів без фактичного ввезення
4.5. Завдання для самопідготовки та самоконтролю
4.6. Навчальні завдання

4.1. Загальні положення про імпортні операції

Імпортна операція – вид комерційної діяльності, пов'язаний з купівлею і ввезенням до України іноземних товарно-матеріальних цінностей та їх подальшою реалізацією на внутрішньому ринку або використанням у виробничій діяльності.

Згідно з Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» імпорт – це купівля, у тому числі з оплатою в не грошовій формі українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності у іноземних суб'єктів підприємницької діяльності товарів з ввезенням або без ввезення їх на митну територію України, включаючи покупку товарів, призначених для власного споживання установами і організаціями України, розташованими за її межами [1].

До імпортних операцій відносяться: купівля товарно-матеріальних цінностей у іноземних постачальників на основі комерційного кредиту; ввезення товарно-матеріальних цінностей або отримання послуг з бартерних операцій; ввезення товарів у якості централізованих імпортних закупівель; купівля товарно-матеріальних цінностей з оплатою готів-

кою; отримання товарно-матеріальних цінностей у якості безоплатної допомоги. Українське підприємство може самостійно укладати договори з іноземними партнерами або вести торгівлю через посередників. В останньому випадку вартість товарів зростає на вартість винагороди посереднику.

Будь-яке підприємство може імпортувати будь-яку продукцію, якщо це незаборонено діючим законодавством. На територію України заборонено ввезення зброї і боєприпасів, наркотичних і психотропних речовин, сильнодіючих отруйних, радіоактивних і вибухових речовин, порнографії на будь-яких носіях, а також матеріалів на будь-яких носіях, які пропагують війну, расизм, направлені на руйнування цілісності України як держави.

Для контролю за імпортом держава може ввести короткострокове обмеження імпорту (на термін не більше 180 днів по певній категорії товарів), митний бар'єр (обмеження імпорту шляхом завищення митних зборів і платежів), антидемпінгові митні платежі.

Операції по імпорту відображаються в бухгалтерському обліку відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку. Оподаткування та облік імпорту товарно-матеріальних цінностей та імпорту послуг мають істотні розбіжності.

4.2. Імпорт товарно-матеріальних цінностей

Вартість імпортованих товарів або запасів визначається за П(С)БО № 9 «Запаси», формується як вартість вітчизняних товарів або запасів і включає:

1) вартість товару, яку сплачено (слід сплатити) постачальнику;

2) витрати на інформаційні, посередницькі послуги, пов'язані з пошуком і придбанням товарів (запасів);

3) суми сплачених податків і зборів у зв'язку з придбанням імпортних товарів, які не відшкодовуються підприємству (мито, митний збір, акцизний податок);

4) витрати на заготівлю, навантажувально-розвантажувальні роботи, транспортування до місця зберігання, включаючи витрати по страхуванню ризиків.

5) інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використовування у запланованих цілях [21].

Вартість імпортованих основних засобів визначається за П(С)БО № 7 «Основні засоби» [22]. Відповідно суми сплачених податків і зборів у зв'язку з придбанням імпортних основних засобів, які не відшкодовуються підприємству, у вигляді митних платежів (ввізне мито, митний збір) також включаються до первісної вартості придбаних основних засобів.

В синтетичному обліку імпортні товари враховуються на рахунку 28 «Товари», запаси – на рахунку 20 «Запаси», МШП – на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», основні засоби – на рахунку 10 «Основні засоби» або 15 «Капітальні інвестиції», нематеріальні активи – на рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Відповідно до П(С)БО №21 «Вплив зміни курсових різниць» для обліку надходження імпортних активів має значення, яка подія відбулася першою – отримання даного активу або перерахування авансу іноземному продавцю [4]. Якщо першою подією сталося надходження товарно-матеріальних цінностей, то вони відображатимуться в обліку за курсом НБУ на дату оформлення ВМД, тобто їх балансова (облікова) вартість буде дорівнювати вартості, вказаній у вантажній митній декларації. Якщо першою подією було перерахування авансу, то облікова (балансова) вартість отриманих товарно-матеріальних цінностей визначається шляхом перерахування у національну валюту за курсом НБУ на дату сплати авансу (аванс – немонетарна стаття). В цьому випадку митна вартість отриманих товарів, на яку нараховуються всі митні платежі, відрізнятиметься від їх балансової вартості. Якщо поставка товарів в рахунок виданих авансів повністю відповідає сумі виданого авансу, то курсових різниць немає. Якщо ж сума поставки відрізняється від суми авансу в будь-яку сторону, то можливі декілька варіантів розвитку подій.

Варіант перший: сума сплаченого іноземному постачальнику авансу більше вартості отриманих імпортних товарів:

1) передбачається, що постачальник поверне надлишок авансу, тоді залишок дебіторської заборгованості за рахунком 371 «Аванси видані» стане монетарною статтею, за якою на відповідні дати визначатимуться курсові різниці;

2) передбачається, що постачальник у подальшому буде ще поставляти товар за цим контрактом, тоді дебіторська заборгованість за

рахунком 371 «Аванси видані» буде немонетарною статтею, за якою курсові різниці не виникають.

Варіант другий: сума сплаченого іноземному постачальнику авансу менша за вартість отриманих імпортних товарів:

1) передбачається, що резидент сплатить кредиторську заборгованість за отримані товари іноземному постачальнику, отже за кредитом рахунку 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» заборгованість буде монетарною, курсові різниці виникають на певні дати. У бухгалтерському обліку отриманий товар буде оприбутковуватися двома частинами: у межах авансу – за курсом на дату авансу, на суму, що перевищує аванс, за курсом на дату оформлення ВМД;

2) передбачається, що резидент поверне надлишок отриманих товарів, тоді заборгованість буде немонетарною і курсові різниці нараховуватися не будуть.

Зауважимо, що зміна умов імпортного контракту стосовно порядку оплати за отриманий надлишок товарно-матеріальних цінностей або повернення товарно-матеріальних цінностей (авансу) має бути оформлена у письмовій формі у вигляді додаткової угоди, і бухгалтер при визначенні монетарних і немонетарних заборгованостей має спиратися на умови контракту та додаткових угод.

Для обліку розрахунків з іноземними постачальниками застосовується рахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». Облік по ньому ведеться паралельно в іноземній і національній валют, за кожним іноземним постачальником та кожним контрактом окремо, тож рекомендується в обліку вести картки обліку розрахунків за кожним імпортним контрактом.

При імпорті товарно-матеріальних цінностей на митниці оформляється вантажна митна декларація і сплачуються наступні платежі:

1) митний ввізний збір;

2) мито;

3) податкове зобов'язання за ПДВ, так званий «імпортний» ПДВ;

4) акцизний збір (для підакцизних товарів).

Базою оподаткування є митна вартість імпортованих товарів, яка відображена у вантажній митній декларації (ціна отриманого товару, вказана в рахунку-фактурі, перерахована у національну валюту за курсом НБУ на дату, що передує митному оформленню, і фактичні витрати, якщо вони не включені в рахунок-фактуру – залежно від умов поставки цих товарів згідно з правилами ІНКОТЕРМС.

Оплата ПДВ проводиться до або на момент оформлення митної декларації. При ввезенні (імпорті) товарів на митну територію України застосовується ставка ПДВ згідно з діючим законодавством (до 31.12.2013 р. ПДВ становить 20%), за винятком операцій, по яких передбачено застосування нульової ставки або звільнення від сплати ПДВ згідно зі ст. 196, 197 Податкового кодексу України.

За наявності пільг на оплату митних зборів умовно нараховані збори і акциз в базу оподаткування ПДВ не входять.

На суму нарахованого податкового зобов'язання при імпорті товарно-матеріальних цінностей резидент складає податкову накладну в одному екземплярі та включає її до реєстру одержаних податкових накладних. Якщо резидент є платником ПДВ, то у податковому періоді, на який припадає дата сплати податкового зобов'язання за ПДВ при імпорті, відображається право на податковий кредит у сумі сплаченого ПДВ. Якщо резидент не є платником ПДВ, то при імпорті податкове зобов'язання за ПДВ нараховується й сплачується, при цьому сума сплаченого ПДВ включається до операційних витрат резидента.

★ ***Увага!*** *Слід пам'ятати про граничні терміни виконання імпортних контрактів, вказані у Законі України від 23.09.94 р. № 185/94-ВР «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» та їх можливі скорочення відповідно до Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо розширення інструментів впливу на грошово-кредитний ринок» від 06.11.2012 р. № 480-VI [12, 13].*

Аналітичний облік імпортних операцій ведеться у розрізі постачальників, контрактів і документів до оплати, у валюті платежу (валюті контракту) та в національній валюті, по кожній товарній партії. Облікові регістри – Журнал 3, відомості 3.3 аналітичного обліку по рахунку 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

Податковий облік імпорту товарно-матеріальних цінностей наступний.

Щодо податку на прибуток користуємося п. 153.1.2-153.1.3 Податкового кодексу України: витрати, здійснені (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з придбанням у звітному податковому періоді товарів, робіт, послуг, у встановленому порядку включаються до витрат такого звітного податкового періоду шляхом

перерахування в національну валюту тієї частини їх вартості, що не була раніше оплачена, за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату визнання таких витрат згідно з цим розділом, а в частині раніше проведеної оплати – за таким курсом, що діяв на дату здійснення оплати. Визначення курсових різниць від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти здійснюється відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку» [3].

Щодо податку на додану вартість існує особливість при придбанні імпортних товарно-матеріальних цінностей на умовах попередньої оплати. На відміну від операцій між резидентами, згідно з п. 187.8. Податкового кодексу України «датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення», причому відповідно до п. 187.11. попередня (авансова) оплата вартості товарів, що експортуються чи імпортуються, не змінює значення сум податку, які відносяться до податкового кредиту або податкових зобов'язань платника податку, такого експортера або імпортера [3]. Документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку.

Відповідно до ст. 190 «базою оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України є договірна (контрактна) вартість, але не менша митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті, за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни товарів/послуг згідно із законом» [3].

При визначенні бази оподаткування перерахунок іноземної валюти в національну валюту здійснюється за офіційним курсом національної валюти до цієї валюти, встановленим НБУ, що діє на день подання митної декларації для митного оформлення, а в разі нарахування суми податкового зобов'язання митним органом у випадках, коли митна декларація не подавалася, – на день визначення податкового зобов'язання.

★ ***Увага!*** *Для реалізації п. 190.1 ст. 190 Податкового кодексу України розроблені Методичні рекомендації щодо алгоритму визначення звичайної ціни продукції (товарів) при здійсненні зовнішньоекономічних операцій* [23].

★ ***Увага!*** *З 08.08.2013 р. при ввезенні окремих видів транспортних засобів на митну територію України склад митних платежів доповнюється екологічним податком за утилізацію [24]. Так, платниками податку з утилізації знятих з експлуатації транспортних засобів є особи, які ввозять на митну територію України транспортні засоби та/або кузови до них у митному режимі імпорту тощо. Датою виникнення податкового зобов'язання є для транспортних засобів та кузовів, що ввозяться на митну територію України – дата подання до митного органу митної декларації на транспортний засіб (кузов) або партію автомобілів (кузовів) [3]. Довідки про сплату екологічного податку за утилізацію транспортних засобів видаються органами доходів і зборів під час ввезення транспортних засобів на митну територію України. У довідці вказується інформація про платника податків, марка транспортного засобу, номер двигуна, шасі, кузова і рами, номер митної декларації, а також сума сплаченого збору. У бухгалтерському обліку вартість сплаченого податкового зобов'язання з екологічного податку за утилізацію транспортних засобів включається до первісної вартості транспортних засобів.*

Приклад з імпорту ТМЦ. Українське підприємство, що є платником ПДВ та податку на прибуток, уклало контракт із нерезидентом на придбання товарів на загальну вартість 10000 дол. США. На дану категорію товарів застосовується мито 5%, митний збір – 0,2%. 10.03 нерезиденту перераховано аванс у сумі 8000 дол. США. 14.05 імпортні товари вартістю 10000 дол. США отримані. 03.07 перераховано нерезиденту заборгованість у сумі 2000 дол. США. 12.07 було укладено договір про реалізацію даних товарів українському покупцеві. 20.07 отримано від українського покупця авансу у сумі 120000 грн. 01.08 імпортні товари були реалізовані українському покупцю на суму 120000 грн. з урахуванням ПДВ.

Курси валют НБУ: 10.03 – 7,98 грн./дол. США; 31.03 – 8,0 грн./дол. США; 14.05 – 8,1 грн./дол. США, 30.06 – 8,2 грн./дол. США; 03.07 – 8,0 грн./дол. США.

Таблиця 4.1.

Журнал господарських операцій до прикладу з імпорту ТМЦ

Дата	Зміст господарської операції	Сума, дол.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
10.03	Перераховано нерезиденту аванс за товар, курс 7,98	8000	63840	371	312
31.03	Аванси видані – стаття немонетарна, на дату балансу курсові різниці не нараховуються				
14.05	Нараховане й оплачено мито: 10000*8,1*0,05= 4050 грн.		4050 4050	28 685	685 311
14.05	Нарахований та сплачений митний збір: 10000*8,1*0,002 = 162 грн.		162 162	28 685	685 311
14.05	Нарахований та сплачений імпортний ПДВ (10000*8,1+4050)*0,2=17010 грн.		17010	377/ПДВ	311
14.05	Відображено право на податковий кредит з ПДВ		17010	641/ПДВ	377/ПДВ
14.05	Оприбутковано імпортний товар 8000*7,98 + 2000*8,1 = 80040 грн.	10000	80040	28	632
14.05	Проведено залік авансу	8000	63840	632	371
30.06	На дату балансу відображено втрати від операційної курсової різниці 2000* (8,2-8,1) = 200 грн.		200	945	632
03.07	Оплачено нерезиденту кредиторську заборгованість курс 8,0	2000	16000	632	312
03.07	Відображено дохід від операційної курсової різниці за кредиторською заборгованістю (монетарна стаття) 2000*(8,2 -8,0) = 400 грн.		400	632	714
20.07	Отримано аванс від українського покупця		120000	311	681

Продовження таблиці 4.1.

20.07	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ за отриманим авансом		20000	643	641/ПДВ
01.08	Відображено дохід від реалізації товарів українському покупцю		120000	361	702
01.08	Відображено розрахунки за ПДВ		20000	702	643
01.08	Відображено собівартість реалізованих товарів		84252	902	28

4.3. Імпорт послуг

Українські суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають право укладати договори із нерезидентами, предметом яких є імпорт послуг. Послуги не є вантажем, тому при імпорті послуг не складається вантажно-митна декларація (ВМД), не сплачуються митний збір та мито. Підставою для відображення послуг є акт надання послуг (виконаних робіт).

У податковому обліку платника податку на прибуток послуги, отримані від нерезидента, визнаються витратами на підставі первинних документів, які підтверджують здійснення цих витрат. Але на даний час податковим законодавством встановлені обмеження щодо віднесення до складу податкових витрат з придбання у нерезидента послуг (робіт). Не включаються до складу витрат у податковому обліку наступні послуги (роботи), отримані від нерезидента:

послуги (роботи) з консалтингу, маркетингу, рекламі в обсягу, який перевищує 4% доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за вирахуванням ПДВ та акцизного збору за попередній рік (пп.139.1.13 ст.139 ПКУ);

послуги (роботи) з інжинірингу в обсязі, який перевищує 5% митної вартості обладнання, імпортованого відповідного до контракту (пп.139.1.14 ст.139 ПКУ).

Визначення курсових різниць від перерахунку операцій в іноземній валюті відбувається у відповідності до положення (стандарту) бухгалтерського обліку.

Існують особливості за ПДВ при отриманні послуг від нерезиден-

та. Так, об'єкт оподаткування ПДВ по послугах, які отримані від нерезидента, залежить від місця поставки послуг. Якщо місце поставки послуг знаходиться на митній території України, то такі операції є об'єктом оподаткування ПДВ за ставкою 20%. Якщо місце поставки послуг знаходиться за межами митної території України, то такі послуги не є об'єктом оподаткування

Відповідно до пп.186.2 та 186.3 ст.186 ПКУ місцем поставки послуг нерезидентом на території України є:

- ⇨ місце фактичної поставки послуг, пов'язаних з рухомим майном;
- ⇨ фактичне місце знаходження нерухомого майна;
- ⇨ місце фактичного надання послуг у сфері культури, мистецтва, науки, освіти, спорту;
- ⇨ місце реєстрації одержувача послуг.

Базою оподаткування ПДВ для послуг, які поставляються нерезидентами на митній території України, є договірна (контрактна) вартість таких послуг з податками та зборами, за винятком ПДВ, які включаються до ціни поставки відповідно законодавству (п.190.2 ст.190 ПКУ). Визначена вартість перераховується в національну валюту по валютному курсу НБУ, діючого на дату виникнення податкових зобов'язань: в залежності від того, яка подія відбулася раніше, застосовується курс НБУ або на дату списання коштів з банківського рахунку платника в оплату таких послуг, або на дату оформлення документа, який посвідчує факт поставки послуг нерезидентом.

Датою виникнення податкових зобов'язань за операціями з поставки послуг нерезидентами, місцем надання яких є митна територія України, є подія, в залежності від того, яка відбулася раніше:

- ⇨ або дата списання грошових коштів з банківського рахунку платника ПДВ в оплату послуг нерезидента;
- ⇨ або дата оформлення документа, який посвідчує факт поставки послуг нерезидентом.

Відповідно до пп. «в» п.198.1 ст.198.1 ст.198 ПКУ право на віднесення сум ПДВ до податкового кредиту виникає у випадку:

- ⇨ отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України;
- ⇨ отримання послуг, місцем поставки яких є митна територія України.

В інших випадках право на податковий кредит не виникає.

Підсумуємо вищевказане. Резидент-платник ПДВ, який отримує імпортні послуги, має самостійно скласти податкову накладну на суму податкового зобов'язання в одному екземплярі та включити нараховану суму до Декларації з ПДВ у поточному податковому періоді. Якщо у резидента-платника ПДВ відповідно до Податкового кодексу України право на податковий кредит за нарахованим податковим зобов'язанням виникає, то у наступному періоді до Декларації з ПДВ включається податковий кредит у цій же сумі. Якщо за нарахованим податковим зобов'язанням з «імпортного» ПДВ при імпорті послуг резидент згідно з податковим законодавством не отримує права на податковий кредит, то нарахований податок на додану вартість додається до ціни отриманих послуг.

Особливий порядок оподаткування застосовується також при роботі з нерезидентами, що мають офшорний статус. Під терміном «нерезиденти, що мають офшорний статус» розуміються нерезиденти, розташовані на території офшорних зон, за винятком нерезидентів, розташованих на території офшорних зон, які надали платнику податку виписку із правоустановчих документів, легалізовану відповідною консульською установою України, що свідчить про звичайний (неофшорний) статус такого нерезидента [3]. Згідно з п.161.2 ст. 161 Податкового кодексу України «у разі укладення договорів, які передбачають здійснення оплати товарів (робіт, послуг) на користь нерезидентів, що мають офшорний статус, чи при здійсненні розрахунків через таких нерезидентів або через їх банківські рахунки, незалежно від того, чи здійснюється така оплата (в грошовій або іншій формі) безпосередньо або через інших резидентів або нерезидентів, витрати платників податку на оплату вартості таких товарів (робіт, послуг) включаються до складу їх витрат у сумі, що становить 85 відсотків вартості цих товарів (робіт, послуг)» [3]. Перелік офшорних зон встановлюється розпорядженням Кабінету Міністрів України.

Приклад з імпорту послуг нерезидентом резиденту на умовах попередньої оплати (місце поставки не є митна територія України). 12.03 нерезиденту перерахована попередня оплата за послуги (ремонт техніки за межами митної території України) в сумі 4000 євро. Акт про надання нерезидентом послуг підписано 02.04.

Курси валют: 12.03 – 9,7 грн./євро; 31.03 – 9,6 грн./євро; 02.04 – 9,5 грн./євро.

Кореспонденція рахунків за прикладом наведена у табл. 4.2.

Таблиця 4.2.

Журнал реєстрації господарських операцій за прикладом імпорт послуг на умовах попередньої оплати (місце поставки не є митна територія України)

Дата	Зміст господарської операції	Сума, євро.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
12.03	Перерахована попередня оплата нерезиденту за послуги 4000*9,7 = 38800грн.	4000	38800	371	312
12.03	Місце поставки послуг, які пов'язані з рухомим майном, знаходяться за межами митної території України, то вартість таких послуг не буде об'єктом оподаткування				
31.03	Для цілей бухгалтерського обліку дебіторська заборгованість є немонетарною статтею, тому на дату балансу виникати курсова різниця не буде				
02.04	Отримані послуги від нерезидента 4000*9,7 = 38800грн	4000	38800	23,92,93	632
02.04	Проведено залік заборгованостей	4000	38800	632	371

Приклад з імпорту послуг нерезидентом резиденту на умовах попередньої оплати (місцем поставки є митна територія України). 12.03 нерезиденту перерахована попередня оплата за послуги (консультаційні послуги) в сумі 4000 євро. 05.04 підписано акт про надання нерезидентом послуг.

Курси валют: 12.03 – 9,7 грн./євро; 31.03 – 9,6 грн./євро; 05.04 – 9,8 грн./євро.

Кореспонденція рахунків за прикладом наведена у табл. 4.3.

Таблиця 4.3.

Журнал реєстрації господарських операцій за прикладом імпорт послуг на умовах попередньої оплати (місце поставки – митна територія України)

Дата	Зміст господарської операції	Сума, євро.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
12.03	Перерахована попередня оплата нерезиденту за послуги 4000*9,7 = 38800грн.	4000	38800	371	312
	Місцем поставки послуг, є митна територія України, тому вартість таких послуг буде об'єктом оподаткування				
12.03	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ 4000*9,7*20% = 7760 грн.		7760	644	641
	Документ, що підтверджує право на віднесення суми ПДВ до податкового кредиту, є податкова накладна, податкові зобов'язання з якої віднесені до декларації попереднього періоду (п.208.2 ст208 ПКУ)				
01.04	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ (наступний податковий період)		7760	641	644
05.04	Отримані послуги від нерезидента 4000*9,7 = 38800 грн.	4000	38800	92	632
05.04	Проведено залік заборгованостей	4000	38800	632	371

Приклад імпорту послуг з комбінованою оплатою. Українське підприємство-платник ПДВ уклало договір на імпорт послуг (ремонт обладнання на території України) з нерезидентом А на суму 5000 дол. США. 12.04. нерезиденту було перераховано аванс у сумі 1000 дол. США. На суму податкових зобов'язань за ПДВ було виписано податкову накладну. 14.05 було підписано акт виконаних робіт на суму 5000 дол. США. Відремонтоване обладнання використовується у оподатковуваних операціях господарської діяльності резидента. 10.07 перераховано нерезиденту заборгованість у сумі 4000 дол. США.

Курси валют НБУ: 12.04 – 7,98 грн./дол. США; 14.05 – 8,1 грн./дол. США, 30.06 – 8,2 грн./дол. США; 10.07 – 8,0 грн./дол. США.

Кореспонденція рахунків за даним прикладом наведена у табл. 4.4.

Таблиця 4.4.

Журнал операцій з прикладу імпорту послуг (комбінована оплата)

Дата	Зміст господарської операції	Сума, дол.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
12.04	Перераховано нерезиденту аванс за ремонтні роботи, курс 7,98	1000	7980	371	312
12.04	Нараховані податкові зобов'язання за ПДВ, оформлена податкова накладна 1000*7,98*20% = 1596 грн.		1596	643	641
травень	Відображено податковий кредит за нарахованим «імпортним» ПДВ (заповнено рядок 7 Декларації за ПДВ)		1596	641	644
травень	Списана сума податкових розрахунків за ПДВ		1596	644	643
14.05	Підписано з нерезидентом акт про виконані роботи 1000*7,98 + 4000*8,1 = 40380 грн.	5000	40380	91	632
14.05	Нараховані податкові зобов'язання за ПДВ на 4000 дол. 4000*8,1*20% = 6480 грн.		6480	643	641
травень	Проведено залік авансу	1000	7980	632	371
червень	Відображено податковий кредит за нарахованим «імпортним» ПДВ (заповнено рядок 7 Декларації за ПДВ)		6480	641	644
червень	Списана сума податкових розрахунків за ПДВ		6480	644	643
30.06 дата балансу	Відображено втрати від операційної курсової різниці за кредиторською заборгованістю (монетарна стаття) 4000*(8,2 -8,1) = 400 грн.		400	945	632

Продовження таблиці 4.4.

10.07	Оплачено нерезиденту кредиторську заборгованість курс 8,0	4000	32000	632	312
10.07	Відображено дохід від операційної курсової різниці за кредиторською заборгованістю (монетарна стаття) 4000*(8,2 -8,0) = 800 грн.		800	632	714

4.4. Імпорт товарів без фактичного ввезення

Імпорт товарів може здійснюватися без їх фактичного ввезення на митну територію України, тобто не виконуються дії, пов'язані з переміщенням цих товарів через митний кордон. Наприклад, резидент за одним валютним контрактом придбав товар у іноземного постачальника та реалізує цей товар в іншу країну за іншим валютним контрактом без фактичного ввезення товару в Україну. У цьому випадку імпортний товар не підпадає під жодний вид митного режиму, тобто не сплачуються митні платежі (митний збір, мито, «імпортний» ПДВ, акцизний податок), а вантажно-митна декларація не складається.

Для операцій з імпорту товарів без фактичного ввезення діють норми Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» щодо встановлення граничних термінів отримання товарів за попереднім авансом та відповідні обмеження таких термінів – загальний строк 180 днів та обмежений 90 днів [12-14]. При попередній оплаті за імпортний товар резидент має оформити документ, який підтверджує отримання такого товару від нерезидента за межами України (товаросупровідний документ або акт приймання-передачі товару). Отримання такого документа свідчить про завершення операції імпорту товарів без фактичного ввезення.

4.5. Завдання для самопідготовки та самоконтролю

1. Визначити поняття «імпорт» та «імпортна операція».
2. Розкрити основні документи, які оформлюються при митному оформлені імпорту товарів (робіт, послуг).
3. Розкрити формування первісної вартості імпортного товару.
4. Назвіть основні податки, збори та платежі, які сплачуються на митниці при імпорті товарів.

5. Що є базою оподаткування імпортних операцій?
6. Як використовуються векселі при сплаті ПДВ з імпортних товарів?
7. Розкрити принцип нарахування акцизного збору на імпортні товари
8. Розкрити особливості податкового обліку імпортних операцій.
9. Розкрити особливості податкового обліку імпортних послуг.
10. Особливості обліку авансів з імпорту товарів (послуг).
11. Дайте характеристику операцій з імпорту товарів без фактичного ввезення.

4.5. Навчальні завдання

Завдання 4.1. Скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

Згідно з контрактом (зовнішньоекономічним договором) ТОВ «Онікс» (платник ПДВ) 28.02 отримало від німецької фірми товар, контрактна вартість якого складає 20000 дол. США. Митні платежі: мито – 5%, митний збір – 0,2% від митної вартості товару; ПДВ – 20%. Для сплати заборгованості українське підприємство 04.04 придбало іноземну валюту за комерційним курсом 8,05 грн./дол. США. Комісійна винагорода банку склала 1% від суми операції.

04.04 перерахована іноземна валюта нерезиденту у повному обсязі.

Валютні курси становлять: 28.02 – 7,9 грн./дол. США;

31.03 – 8,01 грн./дол. США; 04.04 – 8,00 грн./дол. США

Завдання 4.2. Скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

Згідно з контрактом ТОВ «Альфа» (не є платником ПДВ) 28.02 перерахувало аванс німецькій фірмі за товар у розмірі 20000 дол. США. Товари розмитнені та оприбутковані на склад підприємства 04.04 у повному обсязі поставки. Митні платежі: мито – 7%, митний збір – 0,2% від митної вартості товару; ПДВ – 20%.

Валютні курси становлять: 28.02 – 7,9 грн./дол. США;

31.03 – 8,01 грн./дол. США; 04.04 – 8,00 грн./дол. США.

Завдання 4.3. Скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

Згідно із зовнішньоекономічним договором ТОВ «Онікс» (плат-

ник ПДВ) 28.02 перерахувало аванс німецькій фірмі за товар у розмірі 10000 дол. США. Товари розмитнені та оприбутковані 04.04 на суму 8000 доларів США. Митні платежі: мито – 8%, митний збір – 0,2% від митної вартості; ПДВ – 20%. 30.04 резидент уклав з постачальником додаткову угоду, за якою постачальник поверне частку авансу, на яку товар не було поставлено. Гроші від нерезидента (німецька фірма) надійшли 15.05.

16.05 повернута іноземна валюта була реалізовано на МВРУ за комерційним 8,00 грн./дол. США.

Валютні курси становлять: 28.02 – 7,9 грн./дол. США;
31.03 – 8,01 грн./дол. США; 04.04 – 8,00 грн./дол. США;
30.04 – 7,8 грн./дол. США; 15.05 – 7,99 грн./дол. США;
16.05 – 8,01 грн./дол. США.

Завдання 4.4. Скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

Згідно із зовнішньоекономічним контрактом ТОВ «Онікс» (платник ПДВ) 10.03 перерахувало аванс німецькій фірмі за товар у розмірі 30000 дол. США. Товари розмитнені та оприбутковані 05.04. на суму 35000 дол. США. Митні платежі: мито - 8% від митної вартості товару, митний збір - 0,2% від митної вартості товару, ПДВ – 20%. 05.04 резидент уклав з постачальником додаткову угоду, за якою зобов'язався доплатити грошові кошти за додатково отримані товари. Валюта у сумі 5000 дол. США перерахована постачальнику-нерезиденту 10.05.

Валютні курси становлять: 10.03 – 7,99 грн./дол. США;
31.03 – 7,98 грн./дол. США; 05.04 – 8,01 грн./дол. США;
10.05 – 8,0 грн./дол. США

Завдання 4.5. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

Українське підприємство (кондитерська фабрика – платник ПДВ) уклало зовнішньоекономічний контракт з нерезидентом про розробку нового дизайну пакування власної продукції на суму 18800 євро (місце поставки послуг – митна територія України). Згідно з контрактом передбачена передоплата 50% від контрактної суми. Нерезидент офшорного статусу не має.

14.03 – перерахована передоплата нерезиденту у розмірі 50%.

20.03 – підписано акт про виконані роботи на загальну суму контракту.

15.04 – здійснено остаточний розрахунок з нерезидентом.

Валютні курси становлять:14.03 – 10,35 грн./євро;

20.03 – 10,40 грн./євро; 31.03 – 10,30 грн./євро; 15.04 – 10,45 грн./євро.

Завдання 4.6. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

Вітчизняне швейне підприємство уклало зовнішньоекономічний контракт з італійською компанією на розробку ескізів та лекал для випуску нової серії сучасного одягу. Вартість робіт складає 19000 євро. Умовами контракту передбачена 50% передоплата від загальної вартості контракту та остаточний розрахунок після підписання акту виконаних робіт. 25.03 підписано зовнішньоекономічний контракт та перерахована передоплата. 03.04 підписано акт виконаних робіт. 10.04 здійснено остаточний розрахунок.

Валютні курси становлять:25.03 – 10,41 грн./євро;

31.03 – 10,40грн/євро; 03.04 – 10,38грн./євро; 10.04 – 10,40грн/євро.

Завдання 4.7. Скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

ТОВ «Онікс» (платник ПДВ) уклало договір з польською фірмою на імпорт сировини вартістю 24000 дол. США. 25.03 було одержано сировину на загальну суму контракту. Митні платежі склали: мито – 9% від митної вартості сировини; митний збір – 0,2% від митної вартості сировини; ПДВ – 20%. Для розрахунку з нерезидентом 06.04 ТОВ «Онікс» купує іноземну валюту за комерційним курсом 8,09 грн./дол. США. Винагорода банку склала 1% від суми операції. 07.04 придбана валюта була перерахована іноземному постачальнику в погашення боргу.

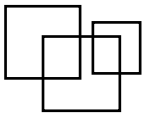
08.04 частина імпортної сировини (30%) була реалізована на внутрішньому ринку з нормою прибутку 20% вітчизняному покупцю на умовах наступної оплати. 18.04 отримана гривнева виручка на поточний рахунок у повному обсязі.

Валютні курси становлять: 25.03 – 7,99 грн./дол. США;

31.03 - 7,88 грн./дол. США; 06.04 - 7,98 грн./дол. США;

07.04 – 7,95 грн./дол. США

РОЗДІЛ 5



ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ЕКСПОРТУ

5.1. Загальні положення про експортні операції
5.2. Експорт товарно-матеріальних цінностей
5.3. Експорт послуг
5.4. Експорт товарів без фактичного вивозу
5.5. Завдання для самопідготовки та самоконтролю
5.6. Навчальні завдання

5.1. Загальні положення про експортні операції

Експорт – продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарювання (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) з вивозом або без вивозу цих товарів за митну територію України [1]. На відміну від даного визначення, за Податковим кодексом України експортованими вважаються тільки товари, вивезені за митну територію України. Держава стимулює розвиток експорту шляхом впровадження субсидій, податкових пільг для резидентів-експортерів тощо. Так, при експорті застосовується нульова ставка ПДВ.

До експортних операцій відносять: експорт товарів по міжнародних контрактах; експорт товарів у межах державного контракту; експорт товарів на умовах комерційного або державного кредиту; експорт товарів на умовах бартерних угод; експорт товарів в рахунок надання допомоги.

Експортувати товари за межі України підприємство може лише в тому випадку, якщо ця операція передбачена його статутними документами, контракт на поставку відповідає усім вимогам, встановленим Положенням про форму зовнішньоекономічних контрактів, та при наявності відповідної ліцензії на експорт (при необхідності). За межі

України заборонений експорт предметів, які мають національну, історичну або культурну цінність, а також експорт товарів, який ведеться з порушенням прав промислової та інтелектуальної власності.

Граничні терміни здійснення експортних операцій пов'язані із граничними термінами зарахування на валютний рахунок резидента валютної виручки від реалізації відповідно до Закону України від 23.09.94 р. № 185/94-ВР «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» (180 календарних днів від дати митного оформлення товарів – дати вивізної ВМД, для послуг – 180 календарних днів від дати підписання акту виконаних робіт) [12]. Проте Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо розширення інструментів впливу на грошово-кредитний ринок» передбачено введення скорочених термінів [13]. У цьому випадку має діяти відповідна Постанова Правління НБУ [14]. Знов запроваджені норми починають застосовуватися з того податкового періоду, на який припадає день опублікування нормативного акту. Важливо пам'ятати, що відповідно до ст. 58 Конституції України, закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії у часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або відміняють відповідальність. Це означає, що до події або факту мають бути застосовані норми, під час дії яких ці події настали або мали місце.

Для окремих категорій товарів при їх експорті введено особливі терміни зарахування валютної виручки. Наприклад, для експортних операцій щодо суб'єктів космічної діяльності та літакобудування цей термін становить 500 календарних днів.

Аналітичний облік експортних операцій ведеться окремо по кожному іноземному покупцю, за кожним контрактом окремо, у валюті платежу (валюті контракту) та в національній валюті. Облікові регістри – Журнал 3 по кредиту рахунку 36, відомості 3.1, 3.5.

5.2. Експорт товарно-матеріальних цінностей

При митному оформленні товарів резидент-експортер повинен надати наступні документи:

- ⇨ вантажну митну декларацію;
- ⇨ провізну відомість (на товари або майно, на які не складається ВМД);

- ⇨ товаросупровідні документи;
- ⇨ комерційні документи;
- ⇨ ліцензію;
- ⇨ дозвіл урядової комісії по експортному контролю;
- ⇨ необхідний сертифікат (ветеринарний, екологічний тощо);
- ⇨ гарантійне зобов'язання або інше, залежно від виду експорту.

При обліку експортних операцій застосовується принцип нарахування і відповідності доходів і витрат, згідно з яким доходи і витрати відображаються в обліку у момент їх виникнення. Дохід від реалізації визнається з моменту передачі покупцю всіх ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію. При цьому доходом не вважаються авансові платежі, отримані від покупців. Витрати, пов'язані з навантаженням, розвантаженням, упаковкою, маркуванням, страхуванням та інші відображаються з кредиту відповідних рахунків розрахунків в дебет рахунку 93 «Витрати на збут» з подальшим включенням до складу фінансових результатів. На рахунку 93 «Витрати на збут» також враховуються витрати і збори, сплачені на митниці резидентом-експортером, якщо це передбачене в умовах контракту, незалежно від того, хто є виробником даної продукції.

Якщо відвантаження товарів на експорт та їх наступна оплата покупцем відбулися не в одному звітному періоді, то виникає необхідність в перерахунку дебіторської заборгованості на дату балансу і на дату погашення, з віддзеркаленням курсової різниці у складі фінансових результатів.

Особливістю обліку операцій по експорту продукції на умовах повної або часткової передоплати є необхідність враховувати відвантажувані товари за курсом на момент отримання авансу (але не більше суми авансу) і не перераховувати заборгованість в товарах, оскільки вона є немонетарною статтею балансу. Отримані від покупця аванси обліковуються на рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» в кореспонденції з рахунком 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

Якщо реалізовано на експорт продукції на суму більшу, ніж сума отриманого авансу, то проводиться перерахунок заборгованості покупця на момент відвантаження, на момент повного розрахунку і на дату балансу, якщо ці події відбулися в різних звітних періодах.

Якщо об'єм відвантаженої продукції менше ніж сума отриманого

авансу і подальше відвантаження не передбачене, то залишок авансу підлягає поверненню нерезиденту. В цьому випадку проводиться перерахунок заборгованості перед покупцем по отриманому авансу за курсом НБУ на дату балансу і на дату остаточного розрахунку.

★ ***Увага!*** *Митні платежі нараховуються та сплачуються, виходячи із методики звичайних цін. Податковим кодексом України зазначено: «153.2.1. Дохід, отриманий платником податку від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаним особам, визначається відповідно до договірних цін, але не менших від звичайних цін на такі товари, роботи, послуги, що діяли на дату такого продажу, у разі, якщо договірна ціна на такі товари (роботи, послуги) відрізняється більше ніж на 20 відсотків від звичайної ціни на такі товари (роботи, послуги)» [3].*

Приклад з експорту ТМЦ. Українське підприємство, що є платником ПДВ та податку на прибуток, уклало контракт із нерезидентом на експорт продукції на загальну вартість 10000 дол. США (мито 3%, митний збір – 0,2%), собівартість продукції 72400 грн. 10.03 відвантажено нерезиденту продукцію на суму 10000 дол. США. 25.04 надійшла оплата від нерезидента у сумі 6000 дол. США. 02.07 надійшла оплата від нерезидента у сумі 4000 дол. США.

Курси валют НБУ: 10.03 – 7,98 грн./дол. США; 31.03 – 8,0 грн./дол. США; 25.04 – 7,8 грн./дол. США, 30.06 – 8,2 грн./дол. США; 02.07 – 8,1грн./дол. США.

Кореспонденція рахунків за прикладом наведена у табл. 5.1.

Таблиця 5.1.

Журнал реєстрації господарських операцій за прикладом експорту ТМЦ

Дата	Зміст господарської операції	Сума, дол.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
10.03	Нараховане й оплачене мито: 10000*7,98*0,03 = 2394 грн.		2394 2394	93 685	685 311
10.03	Нарахований та сплачений митний збір: 10000*7,98*0,002 = 159,6 грн.		159,6 159,6	93 685	685 311

Продовження таблиці 5.1.

10.03	Відображено дохід від реалізації продукції 10000*7,98 = 79800 грн.	10000	79800	362	701
10.03	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ		0	701	641/ ПДВ
10.03	Відображено собівартість реалізованої продукції		72400	901	26
31.03	Дебіторська заборгованість нерезидента у сумі 10000 дол. – монетарна стаття балансу Відображено дохід від операційної курсової різниці 10000 * (8,0 – 7,98) = 200 грн.		200	362	714
25.04	Зараховано на валютний рахунок оплату від нерезидента курс 7,8 6000 * 7,8 = 46800 грн.	6000	46800	312	362
25.04	Відображено втрати від операційної курсової різниці 6000 * (8,0 – 7,8) =1200 грн.		1200	945	362
30.06	Дебіторська заборгованість нерезидента у сумі 4000 дол. – монетарна стаття балансу Відображено дохід від операційної курсової різниці 4000 * (8,2 – 8,0) = 800 грн.		800	362	714
02.07	Зараховано на валютний рахунок оплату від нерезидента курс 8,1 4000 * 8,1 = 32400 грн.	4000	32400	312	362
02.07	Відображено втрати від операційної курсової різниці 4000 * (8,2 – 8,1) = 400 грн.		400	945	362

5.3. Експорт послуг

У відношенні оподаткування з боку податку на прибуток між продажем (реалізацією) товарів та продажем (наданням) послуг фактично різниці немає. Для визнання податкових доходів з надання послуг діє принцип нарахування по даті складання акту або іншого документа, який оформлений у відповідності до діючого законодавства. Для визна-

чення величини доходу від надання послуг в іноземній валюті важливу роль грає питання передоплати. Якщо від нерезидента-покупця була отримана передоплата, то при визнанні величини доходу від надання послуг враховується курс НБУ на дату отримання передоплати. Датою визнання доходу буде дата підписання акту, але для вирахування величини доходу буде використовуватися валютний курс НБУ на дату отримання передоплати на поточний рахунок. Якщо передоплати були отримані частинами, то дохід визначається з застосуванням валютних курсів виходячи з послідовності отримання таких передоплати. При цьому датою визнання доходу буде дата підписання первинного документу (акту).

У бухгалтерському обліку при отримані передоплати у підприємства постачальника формується кредиторська заборгованість, яка є немонетарною статтею. За немонетарними статтями балансу в бухгалтерському та в податковому обліку курсові різниці не визнаються. Така заборгованість визнається за курсом на дату здійснення операції (отримання передоплати) та у подальшому не перераховується. Якщо першою подією було підписання акту, то виникає дебіторська заборгованість, яка буде погашена у майбутньому фіксованою сумою коштів. Ця заборгованість є монетарною статтею балансу та відповідно буде перераховуватися на дату здійснення операції (отримання коштів) та на дату балансу. Позитивне значення курсових різниць включається до складу доходів, а від'ємне значення – до складу витрат.

Об'єктом оподаткування є операції з поставки послуг, якщо місце поставки послуг знаходиться на митній території України (пп. «б» п.185.1 ст.185 ПКУ). Податкові зобов'язання з ПДВ при експорту послуг у резидента-експортера виникають на дату оформлення документу, який посвідчує факт поставки послуг.

Отже, якщо місцем постачання послуг є митна територія України, то такі послуги оподатковуються ПДВ за ставкою 20%. Якщо місцем постачання послуг не є митна територія України, то об'єкт оподаткування відсутній.

Для правильного обліку послуг, які надаються нерезиденту, важливо визначитися з місцем постачання послуг. Базове правило визнання місця постачання послуг встановлене п.186.4 ст.186 Податкового кодексу України. За загальним правилом місцем постачання послуг є місце реєстрації постачальника (при експорті постачальником послуг

є резидент), винятки з правила зазначені у пп. 186.2-186.3 Податкового кодексу України [3].

Приклад з експорту послуг підприємством-резидентом (місце поставки розташоване за межами України на умовах наступної оплати). Підприємство-резидент надає послугу нерезиденту з ремонту автомобіля, який знаходиться за межами України. Сума договору 3000 євро. Акт про фактично надані послуги підписано 15.03. Оплата послуг відбулася 02.04. Собівартість послуг 27000грн.

Курси валют: 15.03 – 9,7 грн./євро; 31.03 – 9,6 грн./євро; 02.04 – 9,68 грн./євро.

Кореспонденція рахунків за прикладом наведена у табл. 5.2.

Таблиця 5.2.

Журнал реєстрації господарських операцій за прикладом експорту послуг (місце поставки розташоване за межами України на умовах наступної оплати)

Дата	Зміст господарської операції	Сума, євро.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
15.03	Відображено дохід від надання послуг нерезиденту (підписано акт про надання послуг) 3000*9,7 = 29100 грн.	3000	29100	362	703
	У зв'язку з тим, що послуги надані за межами митної границі України, вартість цих послуг не підлягає оподаткуванню ПДВ		0	703	641ПДВ
15.03	Списано собівартість наданих послуг		27000	903	23
31.03	На дату балансу відображена курсова різниця по заборгованості в іноземній валюті 3000*(9,7-9,6) = 300 грн.		300	945	362
02.04	На поточний рахунок отримані грошові кошти від нерезидента 3000*9,68 = 29040 грн.	3000	29040	312	362
02.04	Відображена курсова різниця при отримані оплати від нерезидента 3000*(9,68-9,6) = 240грн.		240	362	714

Приклад з експорту послуг підприємством-резидентом на умовах попередньої оплати (місце поставки розташоване на митній території України). Підприємство-резидент виконує ремонтні роботи для нерезидента. Послуги надаються на митній території України. Сума договору складає 3000 євро. 15.03 отримана передоплата від нерезидента. 02.04. підписаний акт про надання послуг. Собівартість послуг 24000 грн.

Курси валют: 15.03 – 9,7 грн./євро; 31.03 – 9,6 грн./євро; 02.04 – 9,68 грн./євро.

Кореспонденція рахунків за прикладом наведена у табл. 5.3.

Таблиця 5.3.

Журнал операцій за прикладом експорту послуг (місце поставки розташоване на митній території України на умовах попередньої оплати)

Дата	Зміст господарської операції	Сума, євро.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
15.03	На поточний рахунок в іноземній валюті надійшли грошові кошти 3000*9,7 = 29100 грн.	3000	29100	312	681
	У зв'язку з тим, що послуги надані на митній території України, то вартість цих послуг є об'єктом оподаткування ПДВ				
15.03	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ 3000*9,7*20% = 5820 грн.		5820	643	641
31.03	Для цілей бухгалтерського обліку кредиторська заборгованість – немонетарна стаття, тому курсова різниця на кінець звітного періоду та на дату погашення визначатися не буде				
02.04	Відображено дохід від послуги (підписано акт)	3000	29100	362	703
02.04	Погашені податкові зобов'язання		5820	703	643
02.04	Списана собівартість послуг		24000	903	23
02.04	Відображено залік заборгованостей	3000	29100	681	362

5.4. Експорт товарів без фактичного вивозу

Законодавством Україні у сфері зовнішньоекономічної діяльності не заборонено здійснювати експортні операції без фактичного вивозу товарів, під час яких товар реалізується на митній території України без митного оформлення і декларування, тобто без відповідної сплати митних платежів. Вважається, що місце поставки цих операцій знаходиться за місцем реєстрації нерезидента, тобто за межами митної території України, отже такі операції не є об'єктом ПДВ, податкова накладна не виписується.

Для подібних операцій діють норми Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» щодо встановлення граничних термінів отримання валютної виручки за реалізований товар та відповідні обмеження таких термінів – загальний строк 180 днів та обмежений 90 днів [12-14].

Якщо першою подією при експорті товару без фактичного вивезення є реалізація товару, то про завершення операції свідчитиме надходження валютної виручки від нерезидента (тільки від нерезидента і тільки в іноземній валюті) у термін, передбачений чинним законодавством.

5.5. Завдання для самопідготовки та самоконтролю

1. Дайте визначення поняттям «експорт» та «експортна операція».
2. Назвіть види експортних операцій.
3. Викладіть особливості формування експортної ціни.
4. Викладіть правила нарахування та сплати митних платежів при експорті товарно-матеріальних цінностей.
5. Які документи необхідно подати до митниці при експорті товарно-матеріальних цінностей експортерам-резидентам?
6. Розкрити особливості обліку експорту робіт (послуг).
7. Розкрийте влив одержаних авансів від іноземного покупця на облік операцій з експорту резидента.
8. Дайте характеристику експортним операціям без фактичного вивезення товару.

5.6. Навчальні завдання

Завдання 5.1. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

ТОВ «Мрія» (платник ПДВ) уклало угоду з австрійською фірмою на експорт продукції власного виробництва. Контрактна вартість продукції 50000 дол. США, собівартість – 295000 грн. 22.06 ТОВ «Мрія» відвантажило продукцію у повному обсязі. Митні платежі: мито – 9%, митний збір – 0,2% від митної вартості. Валютна виручка надійшла 15.07 – 60% від вартості угоди, 16.07 – решта.

17.07 іноземна валюта у розмірі 27000дол. США продана на МВРУ за комерційним курсом – 8,04 грн./дол. США. Національна валюта надійшла на поточний рахунок того ж дня. Комісійна винагорода банку – 1% від суми операції.

Валютні курси становлять: 22.06 – 7,90 грн./дол. США;
30.06 – 7,99 грн./дол. США; 15.07 – 7,80 грн./дол. США;
16.07 – 7,85 грн./дол. США; 17.07 – 8,00 грн./дол. США.

Завдання 5.2. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

ТОВ «Мрія» (платник ПДВ) уклало угоду з італійською фірмою на експорт продукції контрактною вартістю 30000 дол. США. 22.06 на валютний рахунок ТОВ «Мрія» надійшли валютні кошти від іноземного покупця у повному обсязі угоди в якості авансу за майбутню поставку продукції.

23.06 - 50% іноземної валютної виручки реалізовано на МВРУ за комерційним курсом 7,94 дол. США. Комісійна винагорода банку – 1% від суми операції. Решта іноземної валюти розміщена на депозитному рахунку.

15.07 підприємство відвантажило іноземному покупцеві продукцію на суму 20000 доларів США, собівартість якої становила 112000 грн. 21.08 експортовано продукцію на суму 10000 доларів США, собівартість 64000 грн. Митні платежі: мито – 7%, митний збір – 0,2% від митної вартості продукції.

Валютні курси становлять: 22.06 – 7,99 грн./дол. США;
23.06 – 7,95 грн./дол. США; 30.06 – 7,81 грн./дол. США;
15.07 – 7,85 грн./дол. США; 21.08 – 7,95 грн./дол. США.

Завдання 5.3. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

ТОВ «Мрія» (платник ПДВ) уклало угоду з італійською фірмою на експорт продукції. Контрактна вартість продукції 40000 доларів США. 22.06 на валютний рахунок підприємства надійшли гроші від іноземного покупця у розмірі 40000 доларів США як аванс за майбутню поставку продукції. 15.07. підприємство відвантажило іноземному покупцеві продукцію власного виробництва на суму 30000 доларів США. Собівартість реалізованої продукції склала 168000 гривень. Митні платежі: мито – 9%, митний збір – 0,2% від митної вартості. Залишок авансу підприємство повернуло іноземному покупцю 18.07 відповідно до додаткової угоди, складеної 16.07.

Валютні курси становлять: 22.06 – 7,99 грн./дол. США;
30.06 – 7,93 грн./дол. США; 15.07 – 7,88 грн./дол. США;
16.07 – 7,95 грн./дол. США; 18.07 – 7,98 грн./дол. США.

Завдання 5.4. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

ТОВ «Мрія» уклало угоду з нерезидентом на експорт продукції власного виробництва. Контрактна вартість продукції 40000 доларів США. 22.06 на валютний рахунок ТОВ «Мрія» надійшли гроші від іноземного покупця у розмірі 40000 доларів США у якості авансу.

15.07 ТОВ «Мрія» відвантажило іноземному покупцеві продукцію власного виробництва на суму 45000 доларів США. Собівартість реалізованої продукції склала 2340000 гривень. Митні платежі: мито – 9%, митний збір – 0,2% від митної вартості. 18.07 на рахунок підприємства ТОВ «Мрія» надійшли 5000 доларів США.

Валютні курси становлять: 22.06 – 7,99 грн./дол. США;
30.06 – 7,93 грн./дол. США; 15.07 – 7,88 грн./дол. США;
18.07 – 7,95 грн./дол. США.

Завдання 5.5. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

Українське підприємство ТОВ «Ліра» (платник ПДВ) уклало із нерезидентом контракт на експорт послуг. Згідно з контрактом україн-

ське підприємство надає нерезиденту послугу зі зберігання його товарів у власних складських приміщеннях. Контрактна вартість послуг за місяць складає 15000 доларів США. Акти про надані послуги підписуються щомісячно в останній день місяця, розрахунки за послуги мають бути здійснені упродовж 10 календарних днів після підписання контракту. Вартість послуг за місць складається: заробітна плата працівників складських приміщень – 40000 грн., ставка єдиного соціального внеску 37%, вартість комунальних послуг – 24000 грн. з урахуванням ПДВ (ставка 20%), амортизаційні відрахування складських приміщень – 12800 грн.

31.03 – підписано акт про надані послуги.

05.04 – отримано грошові кошти від нерезидента.

Валютні курси становлять:

31.03 – 7,99 грн./дол. США; 05.04 – 7,80 грн./дол. США.

Завдання 5.6. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

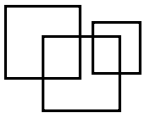
Українська будівельна компанія здійснює у м. Києві ремонт приміщення посольства Угорщини в Україні. За умовами контракту розрахунок за виконані роботи проводиться в іноземній валюті. Кошторисна вартість ремонту визнана у сумі 38300 євро. 15.06 нерезидент перерахував попередню оплату у сумі 10000 євро. Акт про виконані роботи підписано 17.07 на суму 38300 євро. Остаточний розрахунок нерезидентом проведено 01.08.

Собівартість виконання робіт: заробітна плата працівникам – 65000 грн., нарахування на заробітну плату ЄСВ – 37%; списано матеріали – 96000 грн.; послуги українських підприємств – 117600 грн. з урахуванням ПДВ.

Валютні курси становлять: 15.06 – 10,33 грн./євро;

30.06 – 10,38 грн./євро ; 17.07 – 10,35 грн./євро; 01.08. – 10,45 грн./євро.

РОЗДІЛ 6



ОБЛІК БАРТЕРНИХ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ

6.1. Форми зустрічної торгівлі

6.2. Загальні положення про зовнішньоекономічний бартер в Україні

6.3. Митне оформлення бартерних операцій

6.4. Облік бартерних операцій у зовнішньоекономічній діяльності

6.5. Завдання для самопідготовки та самоконтролю

6.6. Навчальні завдання

6.1. Форми зустрічної торгівлі

Термін «зустрічна торгівля» фактично означає натуральний обмін товарами. На частку товарообмінних контрактів доводиться близько 25-30% від загального об'єму зовнішньоекономічних операцій. Товарообмінні операції є вигідними для країн з нестабільними національними валютами, для країн, у яких спостерігається дефіцит іноземної валюти як засіб платежу та існує значний зовнішній борг.

Зустрічна торгівля має переваги і недоліки. До переваг, передусім, слід віднести зниження ризику неотримання боргу по імпорту, можливість розширювати ринки збуту для національних товарів. Для підприємств-експортерів бартерні контракти є вигідними по товарах, реалізація яких на внутрішньому ринку є проблематичною. Для підприємств-імпортерів бартер вигідний тим, що економляться валютні кошти. Розрахунки по бартеру достатньо прості. До недоліків зовнішньоекономічних бартерних угод слід віднести те, що треба шукати зарубіжного партнера, який не тільки зацікавлений у даному товарі, але й може запропонувати свій товар, який був би необхідним даному підприємству, або який достатньо легко реалізувати на внутрішньому ринку. По-друге, досить важко проходять переговори за ціною і кількістю

обмінюваних товарів, оскільки жодна із сторін не зацікавлена у втраті вірогідного прибутку.

У міжнародній практиці контракт по зустрічній торгівлі чітко фіксує зобов'язання партнерів провести обмін (повний або частковий) товарами. Проте форм зустрічної торгівлі існує достатньо велика кількість: одні передбачають тільки натуральний обмін товарами (бартер), інші припускають сумісну співпрацю (операції з давальницькою сировиною і сумісне виробництво), існують також операції, які передбачають участь продавця в реалізації товарів, які запропонував покупець (компенсаційні угоди, за умов яких погашення фінансового або товарного кредиту, наданого стороною, яка поставляє технологічне устаткування, здійснюється поставками продукції, виготовленої на цьому устаткуванні).

Різновидом бартерного контракту є компенсаційна угода, яка надає можливість підприємствам, що розвиваються, одночасно переоснащувати виробництво за рахунок іноземного партнера та відшкодовувати капітальні витрати. Компенсаційні угоди мають низку характерних особливостей, які відрізняють їх від інших форм зустрічної торгівлі, до них відносять таке:

значні суми, на які укладається контракт, оскільки предметом контракту є поставка устаткування;

термін дії контрактів – до 10 років (враховується час на введення у дію виробничих потужностей);

фактично фірма-інвестор одержує при компенсаційній угоді товарів на суму, яка перевищує первинну вартість інвестованого устаткування.

Особливістю бухгалтерського обліку компенсаційних угод є те, що у часі відбувається значний розрив між датами отримання устаткування і погашення заборгованості за устаткування. Залежно від того, в якій формі здійснюватиметься погашення заборгованості (грошовій або товарній), сума заборгованості враховуватиметься як монетарна або немонетарна стаття. По монетарних статтях виникають курсові різниці на дату кожного балансу, у залежності від коливання курсу валюти. Залежно від форми діяльності курсові різниці будуть операційними або неопераційними.

6.2. Загальні положення про зовнішньоекономічний бартер в Україні

При здійсненні зовнішньоекономічного бартеру українські підприємці повинні керуватися Законом України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності» від 23.12.98 № 351-XIV [26]. Згідно з чинним законодавством всі суб'єкти підприємницької діяльності мають право на укладення бартерних контрактів. Проте проведення бартерних операцій у зовнішньоекономічній діяльності заборонено для суб'єктів підприємницької діяльності, які застосовують спрощену систему оподаткування (єдиний податок).

З метою збільшення валютної виручки від експорту держава впроваджує спеціальні заходи щодо обмеження зовнішньоекономічного бартеру. Так, Постановою Кабінету Міністрів України від 29.04.99 № 756 «Про деякі питання регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у зовнішньоекономічній діяльності» затверджено перелік товарів, по яких заборонено укладати бартерні договори [27]. Наприклад, забороняється експорт за бартером: бурштину і вироби з нього; оброблених та необроблених алмазів; дорогоцінних металів; ювелірних виробів; алкогольних та тютюнових виробів; відходів і брухту чорних і кольорових металів; комбайнів для видобутку вугілля тощо. Забороняється імпортувати за бартерними контрактами: бурштин і вироби з нього, алмази та ювелірні вироби.

Антидемпінгова політика держави передбачає для бартерних операцій по деяких видах товарів обов'язкове відкриття попереднього імпортного депозиту, який відкривається за рахунок власних коштів підприємства протягом трьох днів з моменту підписання бартерного контракту, гроші з нього повертаються підприємству протягом трьох днів після оформлення митних документів на імпортовані по бартерному контракту товари.

Бартерна (товарообмінна) операція – це один з видів експортно-імпортних операцій, оформлених бартерним договором або договором зі змішаною формою оплати, яким часткова оплата експортних (імпортних) поставок передбачена в натуральній формі. При цьому обмін має бути збалансований по вартості.

Підприємствам, що укладають бартерні угоди, слід пам'ятати, що

на кількість товарів, які поставляються по бартерному контракту, не впливає зміна світових цін, тобто кількість товару залишається незмінною, а ціна (вартість) визначаються для митної оцінки товарів, що ввозяться або вивозяться, сплати ПДВ, визначення сум страховок. Еквівалентність обміну може бути досягнута тільки в тому випадку, якщо ціни на обмінювані товари визначаються, виходячи з світових цін на дану категорію товарів. Інформація про рівень цін публікується в бюлетені «Огляд цін українського і світового товарного ринків». Необхідну інформацію про рівень цін підприємство може отримати з біржових зведень, результатів торгів, інформаційних видань різних фірм. Проте в деяких випадках ціни на товар, що поставляється по бартерному контракту, формуються на рівні індикативних цін. Це відбувається, якщо експортується товар, до якого застосовуються антидемпінгові або антимонопольні заходи, експорт товару ліцензується і квотується або ж встановлено спеціальний режим експортування. Встановлення цін на рівні індикативних передбачено в міжнародних зобов'язаннях України. Під індикативними розуміють ціни, які склалися на відповідний товар на ринку експорту або імпорту на момент здійснення операції з урахуванням умов поставки і умов розрахунків відповідно до законодавства України.

Окрім цінових обмежень, держава також контролює термін розрахунків по бартерних контрактах. Граничні терміни проведення заключної операції оговорені у Законі України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності» і становлять 180 календарних днів від дати першої операції за бартерним контрактом [12]. При встановленні скорочених термінів ці правила розповсюджуються на бартерні операції [13, 14].

Для збільшення встановленого терміну підприємству необхідно отримати індивідуальний дозвіл, який видається у випадку, якщо бартерні договори припускають поставку складних технічних виробів, товарів спеціального призначення. Порушення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності термінів поставки продукції по бартерних контрактах спричиняє за собою нарахування пені у розмірі 0,3% від вартості заборгованості, але загальна сума нарахованої пені не може перевищувати суми заборгованості.

Якщо заборгованість за бартерним договором виникла через обставини нездоланної сил, тоді терміни зустрічної поставки призупиняють-

ся, пеня за їх порушення не нараховується. Виникнення та зупинення дії обставин нездоланної сили підтверджується довідкою офіціального органу, уповноваженого державою, на території якої ці обставини відбулися, в Україні – довідкою Торгово-промислової палати за місцем виникнення таких обставин.

При переоформленні бартерного договору в інший договір (або навпаки) терміни надходження грошей або товарів не уриваються і не відновлюються. Зміна умов бартерного контракту має бути оформлена додатковими угодами.

Отже, головні акценти бартеру у зовнішньоекономічній діяльності наступні:

- ⇨ об'єктами обміну за бартерним контрактом можуть бути товари, роботи, послуги, а також їх сполучення у будь-яких варіантах;
- ⇨ обмін має бути збалансований за вартістю, а вартість товару має бути виражена в іноземній валюті першої групи за Класифікатором іноземних валют та банківських металів (долари США, єни, євро, фунти), затв. Постановою Правління НБУ від 04.02.98 № 34 [17].

6.3. Митне оформлення бартерних операцій

Згідно з Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» товарообмінна (бартерна) операція та інша діяльність, яка заснована формах зустрічної торгівлі між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарювання, розглядаються як один з видів експортно-імпортних операцій. Ввезення товарів за бартерним контрактом на митну територію України проводиться у режимі імпорту, а вивезення – у режимі експорту, зі сплатою відповідних митних платежів.

Отже, при імпорті товарів у межах бартерної угоди, нараховуються і сплачуються усі митні платежі для даного виду товарів (ввізне мито, митний збір, «імпортний» ПДВ, акцизний податок). Види і розміри платежів визначаються Законом України «Про Митний тариф України» відповідно до коду товарної номенклатури зовнішньоекономічної діяльності УКТЗЕД [6]. Базою оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України є договірна (контрактна вартість) товарів. Ця вартість має бути не нижчою за митну вартість, визначену у ввізній

митній декларації, з урахуванням витрат на транспортування, навантаження, вивантаження і страхування до пункту перетину митної межі України, сплати брокерської та інших винагород, акцизного збору, ввізного мита, а також інших обов'язкових зборів і платежів. Пропонується користуватися Методичними рекомендаціями щодо алгоритму визначення звичайної ціни продукції (товарів) при здійсненні зовнішньоекономічних операцій» [23].

Вивіз товарів за межі митної території України в рамках виконання зобов'язань за бартерними угодами оформляється в режимі експорту із сплатою всіх встановлених податків і зборів.

6.4. Облік бартерних операцій у зовнішньоекономічній діяльності

При проведенні бартерних операцій в іноземній валюті (без часткової грошової доплати) відсутня грошова форма розрахунків, такі операції варто класифікувати як операції з немонетарними статтями (активами), а заборгованість що виникла, розглядають як немонетарну. При цьому п.7 П(С)БО 21 встановлено, що немонетарні статті, які оцінені за справедливою вартістю в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості. При здійсненні зовнішньоекономічного бартеру в іноземній валюті перерахунок в національну валюту відбувається всього один раз на дату визнання:

- ⇨ доходу, якщо перша подія є відвантаження товару (виконання робіт, послуг);
- ⇨ активу, коли перша подія – отримання товарів, результатів робіт (послуг).

Таким чином, немонетарні статті по бартерних операціях не переоцінюються на дату здійснення господарської операції і на дату балансу в залежності від зміни валютних курсів, тобто за такими операціями не розраховуються курсові різниці.

Приклад 6.1. Резидент (платник ПДВ) уклав зовнішньоекономічний бартерний контракт з угорською фірмою на суму 10000 дол. США, відповідно до якого за імпортом має бути поставка обладнання, а за експортом відвантажена готова продукція. Імпорт обладнання – 20.06, мито 10%, митний збір – 0,2%. Експорт продукції – 04.07, мито 10%, митний збір – 0,1% митної вартості, собівартість становила 65600 грн.

Курси валют: 20.06 – 7,0 грн./дол.; 30.06 – 7,2 грн./дол., 04.07 – 7,1 грн./дол.

Таблиця 6.1.

Журнал реєстрації господарських операцій за прикладом 6.1.

Дата	Зміст господарської операції	Сума, дол.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
20.06	Імпорт обладнання (курс 7,0):				
20.06	Нараховане й оплачене мито: 10000*7,0*0,1= 7000 грн.		7000 7000	152 685	685 311
20.06	Нарахований та сплачений митний збір: 10000*7,0*0,002 = 140 грн.		140 140	152 685	685 311
20.06	Нараховано та сплачено імпортний ПДВ (10000*7,0+7000)*0,2=15400 грн.		15400	377/ ПДВ	311
20.06	Відображено право на податковий кредит з ПДВ		15400	641/ ПДВ	377/ ПДВ
20.06	Оприбутковано імпортне обладнання, курс 7,0	10000	70000	152	632
30.06	Заборгованість за кредитом 632 - Стаття немонетарна, курсові різниці не виникають				
04.07	Експорт готової продукції (заключна операція)				
04.07	Нараховане й оплачено мито: 10000*7,1*0,1=7100 грн.		7100 7100	93 685	685 311
04.07	Нарахований та сплачений митний збір: 10000*7,1*0,001=71 грн.		71 71	93 685	685 311
04.07	Відображено дохід від реалізації готової продукції 10000*7,0 = 70000 грн.	10000	70000	632	701
04.07	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ		0	701	641/ ПДВ
04.07	Відображено собівартість реалізованої готової продукції		65600	901	26

Приклад 6.2. Підприємство А (резидент, платник ПДВ) уклало бартерний контракт з російською фірмою на суму 15500 дол. США, відповідно до якого підприємство А відвантажує товар (цукерки) на суму

15500 дол. США, які були придбані на українському ринку за 90000 грн. з урахуванням ПДВ. Нерезидент здійснює попередню оплату у сумі 3500 дол. США та відвантажує підприємству А електроприлади (товари) на суму 12000 дол. США.

Аванс від нерезидента надійшов 20.06, придбано цукерки у вітчизняного постачальника 04.07, відвантажено цукерки на експорт 20.07 (мито 5%, митний збір – 0,2%), надійшли електроприлади 03.10 (мито 10%, митний збір – 0,2%).

Курси валют НБУ: 20.06 – 7,0 грн./дол.; 30.06 – 7,2 грн./дол.;
04.07 – 7,1 грн./дол.; 20.07 – 7,3 грн./дол.
30.09 – 7,4 грн./дол.; 03.10 – 7,7 грн./дол.

Кореспонденція рахунків за прикладом 6.2. наведена у табл. 6.2.

Таблиця 6.2.

Журнал реєстрації господарських операцій за прикладом 6.2.

Дата	Зміст господарської операції	Сума, дол.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
20.06	Надійшов аванс від нерезидента 3500*7,0 = 24500 грн.	3500	24500	312	362
30.06	Заборгованість за отриманим авансом - стаття немонетарна, курсові різниці не виникають				
04.07	Придбані цукерки у вітчизняного постачальника – на суму без ПДВ		75000	28	631
	- ПДВ		15000	641/ПДВ	631
04.07	Оплачено вітчизняному постачальнику за цукерки		90000	631	311
20.07	Експорт цукерок (товари)				
20.07	Нараховане й оплачене мито: 15500*7,3*0,05=5657,5 грн.		5657,5 5657,5	93 685	685 311
20.07	Нарахований та сплачений митний збір: 15500*7,3*0,002=226,3 грн.		226,3 226,3	93 685	685 311
20.07	Відображено дохід від реалізації товарів 3500*7,0 +12000*7,3=112100 грн.	15500	112100	362	702

Продовження таблиці 6.2.

20.07	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ		0	702	641/ПДВ
20.07	Відображено собівартість реалізованих товарів		75000	902	28
30.09	Дебіторська заборгованість нерезидента у сумі 12000 дол. – немонетарна, курсових різниць не виникає				
03.10	Імпорт електроприладів (товарів)				
03.10	Нараховане й оплачене мито: 12000*7,7*0,1 = 9240 грн.		9240 9240	28 685	685 311
03.10	Нарахований та сплачений митний збір: 12000*7,7*0,002 = 184,80 грн.		184,8 184,8	28 685	685 311
03.10	Нараховано та сплачено імпортний ПДВ (12000*7,7+9240)*0,2 =20328 грн.		20328	377/ПДВ	311
03.10	Відображено право на податковий кредит з ПДВ		20328	641/ПДВ	377/ПДВ
03.10	Оприбутковано імпортні електроприлади, курс 7,3	12000	87600	28	362

Приклад 6.3. Підприємство А (резидент, платник ПДВ) уклало зовнішньоекономічну бартерну угоду з нерезидентом на суму 20000 дол. США, відповідно до якого резидент перераховує аванс у сумі 5000 дол. США та експортує готову продукцію на суму 15000 дол. США, собівартість якої становить 88000 грн. Нерезидент поставляє товари на суму 20000 дол. США. Аванс нерезиденту перераховано 20.06, імпортні товари отримано 04.07 (мито – 5%, митний збір – 0,2%), готова продукція експортована 03.10 (мито 5%, митний збір – 0,2%).

Курси валют НБУ: 20.06 – 7,0 грн./дол.; 30.06 – 7,2 грн./дол.;

04.07 – 7,1 грн./дол.; 20.07 – 7,3 грн./дол.;

30.09 – 7,4 грн./дол.; 03.10 – 7,7 грн./дол.

Кореспонденція рахунків наведена у табл. 6.3.

Таблиця 6.3.

Журнал реєстрації господарських операцій за прикладом 6.3.

Дата	Зміст господарської операції	Сума, дол.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
20.06	Перераховано аванс нерезиденту 5000*7,0=35000 грн.	5000	35000	632	312
30.06	Заборгованість за виданим авансом - стаття немонетарна, курсові різниці не виникають				
04.07	Імпорт товарів на суму 20000 дол. США				
04.07	Нараховане й оплачене мито: 20000*7,1*0,05 = 7100 грн.		7100 7100	28 685	685 311
04.07	Нарахований та сплачений митний збір: 20000*7,1*0,002 = 284 грн.		284 284	28 685	685 311
04.07	Нараховано та сплачено імпортний ПДВ (20000*7,1+7100)*0,2= 29820 грн.		29820	377/ПДВ	311
04.07	Відображено право на податковий кредит з ПДВ		29820	641/ПДВ	377/ПДВ
04.07	Оприбутковано імпортні товари 5000*7,0+15000*7,1=141500 грн.	20000	141500	28	632
30.09	Кредиторська заборгованість нерезидента у сумі 15000 дол. – немонетарна, курсових різниць не виникає				
03.10	Експорт готової продукції				
03.10	Нараховане й оплачене мито: 15000*7,7*0,05=5775 грн.		5775 5775	93 685	685 311
03.10	Нарахований та сплачений митний збір: 15000*7,7*0,002=231 грн.		231 231	93 685	685 311
03.10	Відображено дохід від реалізації готової продукції 15000*7,1=106500 грн.	15000	106500	632	701

Продовження таблиці 6.3..

03.10	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ		0	701	641/ПДВ
03.10	Відображено собівартість реалізованої готової продукції		88000	901	26

6.5. Завдання для самопідготовки та самоконтролю

1. Розкрити поняття зовнішньоекономічної бартерної операції.
2. Визначити особливості укладання зовнішньоекономічної бартерної угоди.
3. Викласти порядок митного оформлення поставок за зовнішньоекономічним бартерним контрактом.
4. Розкрити особливості обліку бартерних операцій з огляду на П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

6.6. Навчальні завдання

Завдання 6.1. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

Українське підприємство (платник ПДВ) та німецька фірма уклали зовнішньоекономічний бартерний контракт на суму 10000 доларів США. 05.08 резидент відвантажив продукцію власного виробництва на суму контракту, при цьому на митниці сплачено мито 5% та митний збір – 0,2% від митної вартості, собівартість реалізованої продукції становила 46000 грн. 18.10 від нерезидента отримане обладнання для виробництва, що потребує монтажу, на суму бартерного контракту. При цій операції сплачено ввізне мито – 7% та митний збір – 0,2 % від митної вартості та видано вексель на суму ПДВ. Вексель сплачено 02.11 повністю.

Валютні курси становлять: 05.08 – 7,97 грн./дол. США;
30.09 – 7,99 грн./дол. США; 18.10 – 8,03 грн./дол. США;
02.11 – 7,99 грн./дол. США.

Завдання 6.2. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити розрахунки та визначити фінансовий результат.

Українське підприємство (платник ПДВ) уклало бартерний контракт з іноземною фірмою на суму 50000 доларів США. 15.09 українське підприємство отримало товари (комп'ютери) на суму бартерного контракту. Митні платежі: ввізне мито – 5%, митний збір – 0,2 % митної вартості, «імпортний» ПДВ сплачено грошовими коштами. 08.10 українське підприємство відвантажило на експорт вугілля (матеріали вітчизняного виробництва) у кількості 120 т на суму бартерного контракту. На митниці сплачено вивізне мито – 4%, митний збір – 0,2% від митної вартості. Відвантажене вугілля раніше було закуплено у українського постачальника за ціною 680 грн./т (з урахуванням ПДВ).

Валютні курси становлять: 15.09 – 7,92 грн./дол. США;
30.09 – 7,89 грн./дол. США; 08.10 – 7,90 грн./дол. США.

Завдання 6.3. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

ТОВ «Мрія» уклало зовнішньоекономічну бартерну угоду з італійською фірмою на суму 23000 євро. На виконання контракту 13.09 надійшла сировина від нерезидента на суму 23000 євро. Під час митного оформлення було сплачено: мито – 7% та митний збір – 0,2% від митної вартості отриманої сировини.

23.10 українське підприємство відвантажило за контрактом товари на суму 13000 євро, облікова вартість товарів – 98000 грн. Доставку товарів від складу українського підприємства до митниці здійснила вітчизняна транспортна компанія, сума послуг якої склала 1440 грн. з урахуванням ПДВ. При вивозі товарів сплачено вивізне мито – 6% та митний збір – 0,2% від митної вартості товарів. 31.10 між сторонами була підписана додаткова угода, яка передбачала погашення заборгованості грошовими коштами. 03.11 українське підприємство перерахувало кредиторську заборгованість іноземному контрагенту.

Валютні курси: 13.09 – 10,30 грн./євро; 30.09 – 10,26 грн./євро;
23.10 – 10,28 грн./євро; 31.10 – 10,56 грн./євро;
03.11 – 10,40 грн./євро.

Завдання 6.4. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

ТОВ «Мрія» (не є платником ПДВ) уклало зовнішньоекономічну

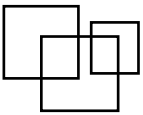
бартерну угоду з нерезидентом – польською фірмою на суму 50000 євро. 08.10 резидент експортував виробниче обладнання на суму бартерної угоди. Сплачено вивізне мито – 6% та митний збір – 0,2% від митної вартості обладнання. Первісна вартість обладнання складає 450000 грн., накопичений знос – 30% від його первісної вартості. Витрати на демонтаж склали: заробітна плата – 12000 грн.; нарахування ЄСВ на заробітну плату – 37%; матеріальні витрати – 12500 грн.

17.11 українське підприємство отримало імпортне виробниче обладнання на суму бартерної угоди, сплачено ввізне мито – 10 % від митної вартості, митний збір – 0,2 % митної вартості, ПДВ 20%. Доставку обладнання до митного кордону здійснювала інша іноземна компанія. Акт про виконані роботи з транспортування підписано 17.11 на суму 2000 євро. Витрати на монтаж склали: заробітна плата 20000 грн., ставка ЄСВ – 37%; послуги сторонніх організацій – 3000грн. з урахуванням ПДВ. 20.11 здійснена оплата за транспортування обладнання іноземній компанії.

Валютні курси становлять: 08.10 – 10,4 грн./євро;

17.11 – 10,5 грн./євро; 20.11 – 10,3 грн./євро.

РОЗДІЛ 7



ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ У ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

7.1. Поняття давальницької сировини і операцій з переробки давальницької сировини

7.2. Контракти на переробку давальницької сировини

7.3. Митні режими операцій з давальницькою сировиною

7.4. Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з давальницькою сировиною у резидента-виконавця

7.5. Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з давальницькою сировиною у резидента-замовника

7.6. Завдання для самопідготовки та самоконтролю

7.7. Навчальні завдання

7.1. Поняття давальницької сировини і операцій з переробки давальницької сировини

Операції з переробки давальницької сировини (толінгові угоди) є досить поширеними у зовнішньоекономічній діяльності. Толінг (англ. toll «мито») – переробка іноземної сировини з подальшим вивозом готової продукції. Механізм толінгу в загальному випадку являє собою переробку іноземної сировини з дотриманням передбаченого митного режиму, який дозволяє ввозити сировину і вивозити готову продукцію безмитно.

Згідно з п. 14.1.41 Податкового кодексу України: давальницька сировина – це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) і передаються іншому суб'єкту господарювання (виробнику)

для виробництва готової продукції, з подальшим переданням або поверненням такої продукції або її частини їх власникові або за його дорученням іншій особі.

14.1.134. операція з давальницькою сировиною – операція з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій)) з метою одержання готової продукції за відповідну плату. До операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції» [3].

Операції з давальницькою сировиною, які здійснюються за межами України або на її території за зовнішньоекономічним контрактом, до введення у дію Митного кодексу України регулювалися Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» від 04.10.2001 № 2761–III [24].

Операції мають достатньо складну систему податкового і бухгалтерського обліку. Це пов'язано з тим, що операції з давальницькою сировиною не можна віднести ні до операцій з продажу товарів (у момент передачі сировини на переробку не відбувається передачі права власності і готова продукція належить замовнику), ні до експортних операцій (експортом вважається операції з продажу товарів за межі митної території України).

У зовнішньоекономічній діяльності давальницька сировина – це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, ввезені на митну територію України іноземним замовником (або закуплені іноземним замовником за валюту на митній території України) або вивезені за її межі українським замовником для використовування у виробництві готової продукції з подальшим поверненням всієї продукції або її частини в країну власника (або реалізацією в країні виконавця замовником або за його дорученням виконавцем) або вивозом в іншу країну [24].

Операція з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічних відносинах – це операція по переробці (обробці, збагаченню або використовуванню) давальницької сировини в результаті технологічного процесу із зміною коду за товарною номенклатурою ТН УКТЗЕД (незалежно від кількості виконавців) з метою отримання готової продукції за відповідну платню.

У зовнішньоекономічній діяльності до операцій з давальницькою сировиною дозволяється відносити операції, в якій сировині замовника на конкретному етапі його переробки складає не менше 20% загальної вартості готової продукції, а по окремих видах товарних груп – не менше 80%. При цьому для розрахунку вартості давальницької сировини в готовій продукції враховуються всі витрати, пов'язані з доставкою сировини виконавцю.

У Митному кодексі України операції з давальницькою сировиною пов'язуються з певними митними режимами [5]:

- ст. 147-161 – переробка на митній території (ввезення давальницької сировини від нерезидента для переробки її резидентом на території України) – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки.
- ст.162-174 – переробка за межами митної території (вивезення давальницької сировини резидента за межі України для переробки нерезидентом) –. це митний режим, відповідно до якого українські товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці за межами митної території України без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови повернення цих товарів або продуктів їх переробки на митну територію України у митному режимі імпорту.

7.2. Контракти на переробку давальницької сировини

Договір на переробку давальницької сировини має бути відповідним чином оформлений. В ньому обов'язково вказується назва товару, який є кінцевим продуктом переробки давальницької сировини. До контракту додається технологічна схема переробки, яка відображає всі основні етапи переробки сировини в готову продукцію, кількісні показники на кожному етапі переробки з обґрунтовуванням технологічних втрат сировини; витрати виконавця по переробці на кожному етапі. Дані про обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки зазначають-

ся в зовнішньоекономічному договорі (контракті) на переробку товарів або в окремому документі, що подається органу доходів і зборів підприємством для отримання дозволу на застосування митного режиму переробки товарів на митній території України або за її межами.

У договір вноситься пункт, в якому відображена заставна вартість сировини.

Замовником в договорі про переробку давальницької сировини вважається суб'єкт господарської діяльності, що надає давальницьку сировину. Виконавцем вважається суб'єкт господарської діяльності, що здійснює переробку, обробку, збагачення або використовування давальницької сировини. Готовою продукцією визнається продукція (товар), виготовлена з використанням давальницької сировини, і визначена як кінцева в контракті.

У договорі обов'язково указується форма проведення розрахунків з виконавцем. Замовник може сплатити послуги виконавця декількома способами:

- ⇨ у грошовій формі;
- ⇨ як оплата послуг виконавцю залишається частина готової продукції (в цьому випадку здійснюється бартерний обмін послуги – готова продукція, курсові різниці по даній операції не виникають);
- ⇨ як оплату послуг виконавець одержує частину давальницької сировини (бартер).

Більшість договорів на переробку давальницької сировини вимагає реєстрації. Договір не реєструється, якщо в ньому не передбачена реалізація продукції, виготовленої з давальницької сировини резидента, в країні виконавця або вивіз її в третю країну для реалізації. Для толінгових угод не застосовуються заходи нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності – ліцензування та квотування.

7.3. Митні режими операцій з давальницькою сировиною

Митний режим переробки на митній території. Іноземні товари перероблюються резидентом-виконавцем без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки. Діючим законо-

давством встановлюються певні обмеження або заборони щодо ввезення окремих видів товарів на митну територію України з метою переробки встановлюються законом.

Поміщення товарів у митний режим переробки на митній території здійснюється з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами, що означає наступне: сплачується лише митний збір, мито і ПДВ не сплачуються. У процесі переробки іноземних товарів не допускається використання українських товарів (крім палива та енергії), на які законом встановлено вивізне мито.

Поміщення товарів у митний режим переробки на митній території допускається з письмового дозволу органу доходів і зборів за заявою власника цих товарів або уповноваженої ним особи. Разом із заявою до органу доходів і зборів подаються такі документи:

1) зовнішньоекономічні договори або документи, що їх замінюють, на підставі яких здійснюватиметься переробка товарів, і які мають містити, зокрема, відомості про обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки, конкретний обсяг робіт і строк їх виконання;

2) технологічні схеми переробки (крім випадків ввезення товарів з метою ремонту, у тому числі модернізації, відновлення та регулювання), в яких мають бути зазначені відомості про всі етапи переробки та процесу перетворення товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, на продукти переробки, кількісні показники товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, та інших товарів, що витрачаються підприємством на здійснення операцій з переробки, з обґрунтуванням виробничих втрат товарів на кожному етапі, а також відомості про найменування та кількість відходів переробки;

3) договори на переробку товарів з іншими підприємствами, якщо окремі операції (або повний цикл) з переробки товарів здійснюватимуться такими іншими підприємствами;

4) інші документи за бажанням власника товарів або уповноваженої ним особи – висновки державних органів, експертних установ, організацій, державні стандарти й стандарти підприємства, технічні умови, описи чи креслення зразків, відповідно до яких здійснюватиметься переробка, тощо.

Дозвіл на переробку товарів на митній території України видається органом доходів і зборів підприємству безоплатно протягом п'яти ро-

бочих днів від дати реєстрації відповідної заяви. У дозволі зазначається перелік операцій з переробки та спосіб їх здійснення. Якщо даний зовнішньоекономічний договір передбачає ввезення товарів з метою переробки окремими партіями протягом певного періоду часу на однакових умовах, дозвіл видається на обсяг товарів і строк, визначені зовнішньоекономічним договором, але не більше ніж на один рік. Строк переробки товарів встановлюється органом орган доходів і зборів під час видачі дозволу підприємству, виходячи з тривалості процесу переробки товарів та розпорядження продуктами їх переробки. Зазначений строк обчислюється, починаючи з дня завершення митного оформлення органом доходів і зборів іноземних товарів для переробки (максимальний – 365 днів).

Органи доходів і зборів здійснюють контроль за обов'язковим обсягом виходу продуктів переробки, що утворюються в результаті переробки товарів на митній території України. Під час реекспорту продуктів переробки вони підлягають декларуванню органам доходів і зборів з поданням переліку українських товарів, витрачених під час здійснення операцій з переробки іноземних товарів, із зазначенням їх кількості та вартості. Декларант має право заявити українські товари (крім палива та енергії), що повністю використані під час переробки іноземних товарів, у митний режим експорту, при цьому такі товари проходять митне оформлення.

Продукти переробки можуть реекспортуватися однією чи кількома партіями. Допускається вивезення продуктів переробки за межі митної території України не через той орган доходів і зборів, через який товари ввозилися на цю територію для переробки.

Якщо умовами переробки іноземних товарів на митній території України передбачено проведення розрахунків частиною продуктів їх переробки, такі продукти підлягають митному оформленню відповідно до митного режиму імпорту з оподаткуванням митними платежами та застосуванням заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, передбачених законом. Реалізація на митній території України продуктів переробки, власником яких є нерезидент, здійснюється через зареєстроване в Україні його представництво, на яке покладається обов'язок з декларування цих продуктів переробки для вільного обігу. Переробка товарів для вільного обігу на митній території України завершується шляхом поміщення продуктів їх переробки у

митний режим імпорту. Продукти переробки також можуть бути реалізовані підприємству, яке їх виготовило.

Залишки або відходи, що утворилися в результаті здійснення операцій з переробки іноземних товарів і мають господарську цінність та/або можуть бути утилізовані, підлягають поміщенню в цьому стані у відповідний митний режим до закінчення строку переробки товарів.

Завершується митний режим переробки на митній території шляхом реекспорту продуктів переробки чи поміщення їх в інший митний режим.

Митний режим переробки за межами митної території. Українські товари перероблюються за межами митної території України без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови повернення цих товарів або продуктів їх переробки на митну територію України у митному режимі імпорту. Ці товари протягом всього строку перебування у даному режимі перебувають під митним контролем.

Поміщення товарів у митний режим переробки за межами митної території в установлених законом випадках здійснюється зі сплатою вивізного мита**.** Не підлягають поміщенню у митний режим переробки за межами митної території товари (крім тих, що вивозяться з метою ремонту), які при імпорті були звільнені від оподаткування митними платежами відповідно до Митного та Податкового кодексу України. За обґрунтованої необхідності Кабінет Міністрів України має право визначати:

- ⇨ продукти переробки, залишки переробки, а також товари, продукти переробки чи залишки переробки яких підлягають обов'язковому поверненню на митну територію України і випуску у вільний обіг. Такі товари вивозяться у митному режимі переробки за межами митної території із застосуванням заходів гарантування на суму їх вартості;
- ⇨ мінімальне співвідношення вартості українських та іноземних товарів для окремих категорій товарів, що піддаються операціям з переробки за межами митної території України.

Поміщення товарів у митний режим переробки за межами митної території допускається з письмового дозволу органу доходів і зборів за заявою власника цих товарів або уповноваженої ним особи, при цьому додаються наступні документи:

- ⇨ зовнішньоекономічні договори або документи, що їх замінюють, на підставі яких здійснюватиметься переробка товарів і які мають містити відомості про обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки, конкретний обсяг робіт і строк їх виконання;
- ⇨ технологічні схеми переробки (крім випадків вивезення товарів з метою ремонту, у тому числі модернізації, відновлення та регулювання), в яких мають бути зазначені відомості про всі етапи переробки і процесу перетворення товарів, поміщених у митний режим переробки за межами митної території, на продукти переробки, кількісні показники товарів, поміщених у митний режим переробки за межами митної території, та інших товарів, що витрачаються на здійснення операцій з переробки, з обґрунтуванням виробничих втрат товарів на кожному етапі, а також відомості про найменування та кількість відходів переробки;
- ⇨ інші документи за бажанням власника товарів – висновки державних органів, експертних установ, організацій, державні стандарти і стандарти підприємства, технічні умови, описи чи креслення зразків, відповідно до яких здійснюватиметься переробка тощо.

У дозволі на переробку товарів за межами митної території України зазначається перелік операцій з переробки та спосіб їх здійснення. Строк переробки товарів за межами митної території України встановлюється органом доходів і зборів у кожному випадку під час надання дозволу підприємству-резиденту, виходячи з тривалості процесу переробки товарів та розпорядження продуктами їх переробки. Строк обчислюється, починаючи з дня завершення митного оформлення органом доходів і зборів українських товарів для переробки (максимум - 365 днів).

Якщо умовами переробки товарів за межами митної території України передбачено проведення розрахунків частиною товарів, призначених для переробки, така частина товарів при вивезенні за межі митної території України декларується у митному режимі експорту.

Органи доходів і зборів здійснюють контроль за обов'язковим обсягом виходу продуктів переробки, що утворюються в результаті переробки товарів за межами митної території України.

Під час ввезення продуктів переробки іноземні товари, які були ви-

трачені у процесі переробки товарів, що вивозилися, декларуванню не підлягають.

Повне звільнення від оподаткування митними платежами застосовується до товарів, які були поміщені у митний режим переробки за межами митної території та в межах визначеного строку повертаються на митну територію України:

- ⇨ у тому самому стані, в якому вони були вивезені за межі митної території України;
- ⇨ у відремонтованому вигляді, якщо ремонт проведено в рамках гарантійних зобов'язань.

До продуктів переробки застосовується часткове звільнення від оподаткування митними платежами, відповідно до якого сплаті підлягає позитивна різниця між сумою митних платежів, нарахованою на продукти переробки, та сумою митних платежів, яка підлягала б сплаті у разі імпорту відповідних товарів, які були вивезені за межі митної території України для переробки.

Продукти переробки можуть ввозитися на митну територію України однією чи кількома партіями. Допускається ввезення продуктів переробки на митну територію України через інший орган доходів і зборів, ніж той, через який товари вивозилися для переробки.

Товари, поміщені у митний режим переробки за межами митної території, та/або продукти їх переробки можуть бути реалізовані за межами митної території України за умови митного оформлення товарів, поміщених у митний режим переробки за межами митної території, у митний режим експорту. Залишки і відходи, що утворилися в результаті здійснення операцій з переробки українських товарів за межами митної території України і залишаються за межами цієї території, митному контролю та митному оформленню не підлягають.

Митний режим переробки за межами митної території завершується шляхом імпорту продуктів переробки; або шляхом реімпорту відповідно товарів, що вивозилися в режимі переробки за межами митної території; або шляхом експорту продуктів переробки чи товарів, що вивозилися в режимі переробки за межами митної території.

Виникнення або виявлення органом доходів і зборів обставин, які не відображені у документах підприємства і які впливають на найменування та обсяги виходу продуктів переробки, а також встановлення

законодавством України заборон чи обмежень щодо переробки відповідних товарів є підставою для надання відмови в митному оформленні наступних партій товарів.

Митним кодексом України встановлені випадки, у яких у дозволі на запровадження митних режимів переробки може бути відмовлено, їх може бути змінено або відкликано органом доходів і зборів.

7.4. Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з давальницькою сировиною у резидента-виконавця

При ввезенні давальницька сировина поміщується у митний режим переробки на митній території України та протягом усього терміну перебуває під митним контролем. Бухгалтерський облік операцій за таким контрактом має особливості. Право власності на давальницьку сировину на кожному етапі його переробки, а також на виготовлену з нього готову продукцію належить замовнику. Тому виконавець-резидент давальницьку сировину, отриману для переробки, відображає на позабалансовому рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки». Готова продукція, виготовлена з давальницької сировини, також відображається на забалансовому рахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні», не є власністю виконавця, й не може розглядатися як готова продукція власного виробництва. Відповідно її відвантаження не може розглядатися як реалізація.

Ввезена давальницька сировина має статус «іноземний товар». Митний режим переробки на митній території України передбачає умовне повне звільнення від застосування митних платежів(мито і ПДВ). Митний збір нараховується на заставну вартість давальницької сировини та сплачується. Продукт переробки, залишки (відходи) також мають статус іноземних товарів та вважаються переведеними у митний режим переробки на митній території України.

Операція з надання виконавцем-резидентом послуг з переробки давальницької сировини нерезиденту з наступним вивозом готової продукції оподатковується ПДВ за ставкою 0%. Сума витрат виконавця по виготовленню продукції з давальницької сировини відображається на балансовому рахунку 23 «Виробництво». При вивезенні продуктів переробки виконавцем складається акт виконаних робіт (надання послуг). В акті слід вказувати, скільки використано давальницької сиро-

вини для виготовлення продукту переробки із посиланням на технологічну схему переробки.

При завершенні митного режиму переробки операції з вивозу продукту переробки у митному режимі реекспорту звільняються від ПДВ та мита. Митний збір сплачується. Суму митних зборів, сплачуваних при ввезенні давальницької сировини та вивезенні виготовленої продукції, відносять на рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Розрахунок за послуги з переробки давальницької сировини грошовими коштами (виконавець-резидент).

Приклад 7.1. На митну територію України 01.10 ввозиться давальницька сировина для переробки у готову продукцію. Заставна вартість давальницької сировини складає 3700 дол. США, митний збір – 0,2%. Акт надання послуг підписано у день вивезення готової продукції – 30.11, митний збір при вивезенні – 0,2%. Оплата за переробку проводиться 07.12 грошовими коштами у сумі 350 дол. США. Фактична собівартість переробки давальницької сировини складає 1000 грн. Резидент – платник податку на прибуток та платник ПДВ.

Валютні курси: 01.10 – 7,5 грн./дол. США; 30.11 – 7,6 грн./дол. США; 07.12 – 7,8 грн./дол. США.

Журнал господарських операцій наведено у табл. 7.1.

Таблиця 7.1.

Журнал господарських операцій у виконавця-резидента (приклад 7.1)

№	Зміст господарської операції та розрахунок	Сума		Кореспонденція рахунків	
		дол. США	грн.	Дебет	Кредит
01.10. Ввезення давальницької сировини з метою переробки, курс 7,5 грн./дол.США					
1	Нарахований митний збір при ввезенні давальницької сировини 3700*7,5*0,2% = 55,5 грн.		55,5	949	377
2	Сплачено митний збір		55,5	377	311
3	Врахована вартість отриманої давальницької сировини на забалансовому рахунку	3700	27750	022	-

Продовження таблиці 7.1.

30.11 Вивезення готової продукції, виготовленої із давальницької сировини, курс 7,6 грн./дол.США					
4	Списана вартість отриманої давальницької сировини із позабалансового рахунку	3700	27750	-	022
5	Оприбуткований продукт переробки	3700+350	30780	023	-
6	Нарахований митний збір при вивезенні (заставна вартість давальницької сировини разом із вартістю послуг) (3700+350)*7,6*0,2% = 61,56 грн.		61,56	949	377
7	Сплачено митний збір		61,56	377	311
8	Відбито дохід від надання послуг з переробки давальницької сировини	350	2660	362	703
9	Відображено податкове зобов'язання за ПДВ		0	703	641/ ПДВ
10	Списана собівартість переробки давальницької сировини		1000	903	23
11	Списана із позабалансового рахунку облікова вартість продукції, виготовленої із давальницької сировини	3700+350	30780	-	023
07.12 Оплата іноземним замовником послуг, курс 7,8 грн./дол.США					
12	Отримано іноземну валюту від замовника	350	2730	312	362
13	Відбито курсову різницю 2660-2730 = 70 грн.		70	362	714

Розрахунок за послуги з переробки давальницької сировини частиною такої сировини (виконавець-резидент). У цьому випадку операція є бартерною. Ввезення сировини має оформлюватися двома ввізними ВМД:

ВМД, яка оформлюється на частину давальницької сировини, яке після переробки буде вивезене за митну територію України у повному обсязі – у митному режимі переробки на митній території;

ВМД на сировину, що ввозиться у якості оплати за послуги виконавця, у режимі імпорту.

Приклад 7.2. На митну територію України 01.10. ввозиться сировина за зовнішньоекономічним договором переробки. Вартість сировини

– 4700 дол. США, у тому числі давальницької – 3700 дол. США (органом доходів і зборів застосовано митний режим переробки на митній території), сировини у режимі імпорту на суму 1000 дол. США. Ставка мита по сировині становить 5%, митний збір – 0,2%. Вартість послуг з переробки за договором становила 1000 дол. США. Акт надання послуг підписано у день вивезення готової продукції – 30.11, митний збір при вивезенні – 0,2%. Оплата за переробку проводиться ввезеною сировиною на суму 1000 дол. США. Фактична собівартість переробки давальницької сировини складає 3800 грн., у тому числі заробітна плата виробничого персоналу 2000 грн., нарахування на заробітну плату виробничого персоналу 800 грн., допоміжні матеріали, додатково закуплені виконавцем для надання послуг з переробки давальницької сировини – 1200 грн. з врахуванням ПДВ (закупка відбулася 01.10). При вивезенні продукту переробки на митниці сплачено вивізне мито на використані допоміжні матеріали українського походження, ставка мита 10%, їх задекларована вартість 200 дол. США. Резидент – платник податку на прибуток та платник ПДВ.

Валютні курси: 01.10 – 7,5 грн./дол. США; 30.11 – 7,6 грн./дол. США.

Отже, у даному прикладі ввозиться давальницька сировина на суму 4700 дол. США, з них на суму 3700 дол. США оформляється як давальницька сировина для переробки у готову продукцію, а на суму 1000 дол. США – як сировина у якості оплати за переробку. Журнал господарських операцій надано у табл. 7.2.

Таблиця 7.2 .

Журнал господарських операцій у виконавця-резидента (приклад 7.2)

№	Зміст господарської операції та розрахунок	Сума		Кореспонденція рахунків	
		дол. США	грн.	Дебет	Кредит
01.10. Ввезення давальницької сировини для переробки на суму 3700 дол. США, курс 7,5 грн./дол.США					
1	Нарахований митний збір при ввезенні давальницької сировини 3700*7,5*0,2%= 55,5 грн.		55,5	949	377
2	Сплачено митний збір		55,5	377	311

Продовження таблиці 7.2.

3	Врахована вартість отриманої давальницької сировини на забалансовому рахунку	3700	27750	022	-
01.10. Ввезення сировини у якості оплати за переробку на суму 1000 дол. США, курс 7,5 грн./дол.США					
4	Нарахований митний збір при ввезенні сировини 1000*7,5*0,2%= 15 грн.		15,0	20	377
5	Сплачено митний збір		15,0	377	311
6	Нараховане мито на вартість ввезеної сировини, призначеної для оплати послуг 1000*7,5*5% = 375 грн.		375,0	201	377
7	Сплачено мито		375,0	377	311
8	Нарахований «імпортний» ПДВ при ввезенні сировини, отриманої у якості оплати за переробку 20% * (1000*7,5 + 375) = 1575 грн.		1575	377/ ПДВ	311
9	Оприбуткована імпортна сировина курс 7,5	1000	7500	201	632
10	Відбито податковий кредит за сплаченим імпортним ПДВ		1575	641/ ПДВ	377/ ПДВ
Переробка давальницької сировини					
11	Оприбуткувані допоміжні матеріали, отримані від українського постачальника 01.10				
	- на суму без ПДВ		1000	201	631
	- податковий кредит за ПДВ		200	641/ ПДВ	631
12	Відпущено допоміжні матеріали у переробку давальницької сировини		1000	23	201
13	Нарахована заробітна плата виробничому персоналу		2000	23	661
14	Проведено нарахування на заробітну плату виробничого персоналу		800	23	65

Продовження таблиці 7.2.

15	Списана із позабалансового рахунку давальницька сировина	3700	27750	-	022
16	Оприбуткований продукт переробки	3700+1000		023	-
30.11 Вивезення готової продукції, виготовленої із давальницької сировини, курс 7,6 грн./дол.США					
17	Нарахований митний збір (3700+1000) * 7,6 *0,2% = 71,44 грн.		71,44	949	377
18	Сплачено митний збір		71,44	377	311
19	Відбито дохід від надання послуг з переробки давальницької сировини (курс 7,5, бо перша подія – отримання сировини в оплату послуг, бартер)	1000	7500	362	703
20	Відображено ПДВ з послуг		0	703	641/ПДВ
21	Відбито фактичну собівартість наданих послуг з переробки давальницької сировини		3800	903	23
22	Списано із позабалансового рахунку продукт переробки	3700+1000	35720	-	023
23	Нараховане вивізне мито на допоміжні матеріали, використані при переробці 200*7,6*10%= 152 грн.		152	949	377
24	Сплачене вивізне мито		152	377	311
30.11 Оплата іноземним замовником послуг – бартер					
25	Проведено залік заборгованостей із замовником	1000	7500	632	362

Розрахунок за послуги з переробки давальницької сировини (виконавець-резидент) допускається здійснювати частиною продукту переробки. При цьому частина отриманого продукту переробки поміщується у митний режим імпорту (без фактичного ввезення, бо продукт переробки знаходиться на митній території), відповідно сплачуються митні платежі (митний збір, мито, імпортний «ПДВ»).

Реалізація на митній території України продукту переробки допускається через зареєстроване в Україні постійне представництво нере-

зидента, яке оформлює ввізну ВМД на продукт переробки (без фактичного ввезення), сплачує митні платежі у режимі імпорту.

7.5. Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з давальницькою сировиною у резидента-замовника

При вивезенні давальницька сировина поміщується у митний режим переробки за межами України та протягом усього терміну перебуває під митним контролем. При декларуванні давальницької сировини резидента нараховується і сплачується вивізне мито від заставної вартості цієї сировини. ПДВ не сплачується (застосовується умовне повне звільнення).

У бухгалтерському обліку резидента давальницька сировина після її вивозу нерезиденту обліковується на спеціальному рахунку 206 «Матеріали, передані в переробку», організовується її аналітичний облік з метою забезпечення належного контролю за операціями переробки згідно з технологічною схемою переробки.

Витрати на переробку матеріалів, оплачувані стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих від переробки. Облік послуг нерезидента-виконавця ведеться на рахунку 23 «Виробництво» у кореспонденції з рахунком 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками».

Продукти переробки ввозяться на умовах часткового звільнення від митних платежів, при цьому сплачується позитивна різниця між сумою митних платежів, які нараховуються на продукти переробки, та сумою митних платежів, які б мали сплачуватися при імпорті відповідних товарів (ПДВ та ввізне мито), митний збір сплачується у повній сумі.

Оплата послуг нерезидента може проводитися грошовими коштами (за фактом або авансом), частиною сировини (така частина сировини поміщується у режим експорту з нарахуванням та сплатою експортних митних платежів), частиною продукту переробки (шляхом їх поміщення у режим експорту з нарахуванням та сплатою експортних митних платежів). Якщо договором передбачено негрошовий розрахунок, тоді така операція є бартерною.

Розрахунок за послуги з переробки давальницької сировини грошовими коштами (замовник-резидент).

Приклад 7.3. На митній території 05.10 українське підприємство закуповує у українського постачальника сировину на суму 30000 грн. з урахуванням ПДВ з метою подальшого її вивозу за межі України на давальницьких умовах для отримання продукту переробки. 07.10 сировина вивозиться та поміщується у митний режим переробки за межами України. Митний збір 0,2% від заставної вартості вивезеної давальницької сировини, вивізне мито (5%) сплачуються. Вартість переробки давальницької сировини складає 500 дол. США. Оплата за переробку проводиться грошовими коштами авансом 07.10. Продукт переробки ввозиться 25.11 (у режимі реімпорту завершується митний режим переробки за межами митної території). При цьому сплачується митний збір 0,2%, за розрахунком по частковому звільненню від оподаткування митними платежами сплачується ПДВ у сумі 5000 грн., ввізне мито 300 грн. Заставна вартість давальницької сировини за умовами договору становить 3000 дол. США.

Валютні курси: 05.10 – 7,5 грн./дол. США; 07.10 – 7,0 грн./дол. США; 25.11 – 7,7 грн./дол. США.

Журнал господарських операцій надано у табл. 7.3.

Таблиця 7.3.

Журнал господарських операцій у замовника-резидента

№	Зміст господарської операції та розрахунок	Сума		Кореспонденція рахунків	
		дол. США	грн.	Дебет	Кредит
05.10. Закупівля сировини у українського постачальника					
1	Оприбуткована сировина, отримана від українського постачальника				
	- на суму без ПДВ		25000	201	631
	- ПДВ		5000	641/ПДВ	631
2	Сплачено українському постачальникові		30000	631	311

Продовження таблиці 7.3.

07.10. Вивезення давальницької сировини за межі України для переробки, курс 7,0 грн./дол.США (застосований митний режим переробки за межами митної території)					
3	Нарахований митний збір 3000*7,0*0,2% = 42,0 грн.		42,0	949	377
4	Сплачено митний збір		42,0	377	311
5	Нараховане вивізне мито 3000*7,0*5% = 1050 грн.		1050,0	949	377
6	Сплачене вивізне мито		1050,0	377	311
7	Передана давальницька сировина нерезидентові на переробку		25000	206	201
07.10. Перерахування авансу іноземному виконавцю за переробку давальницької сировини, курс 7,0 грн./дол.США					
8	Перераховано аванс іноземному виконавцю	500	3500	371	312
25.11 Ввезення продукту переробки, курс 7,7 грн./дол.США (завершення митного режиму переробки за межами митної території шляхом реімпорту продукту переробки)					
9	Нарахований митний збір (3000+500) * 7,7* 0,2% = 53,9 грн.		53,9	949	377
10	Сплачено митний збір		53,9	377	311
11	Нараховане ввізне мито за розрахунком		300	949	377
12	Сплачено ввізне мито		300	377	311
13	Сплачено ПДВ при ввезенні продукту переробки – за розрахунком		5000	377/ПДВ	311
14	Відбито податковий кредит за сплаченим імпортним ПДВ		5000	641/ПДВ	377/ ПДВ
15	На підставі Акту про надання послуг нерезидентом списано на витрати виробництва вартість переробки давальницької сировини за курсом 7,0 (на дату перерахування авансу)	500	3500	23	632

Продовження таблиці 7.3.

16	ПДВ на дані імпортні послуги не нараховується (послуги надаються за межами митної території України)				
17	Списана вартість давальницької сировини		25000	23	206
18	Оприбутковано продукт переробки		28500	26	23
19	Проведено залік авансу за переробку	500	3500	632	371

Розрахунок за послуги з переробки давальницької сировини частиною такої сировини (замовник-резидент). Якщо оплата переробки давальницької сировина проводиться частиною такої сировини, то операція є бартерною. У цьому випадку вивезення давальницької сировини оформлюється двома окремим ВМД:

- ВМД у митному режимі переробки за межами митної території України;
- ВМД на частину сировини, що вивозиться у якості оплати за переробку, у режимі експорту.

Приклад 7.4. На митній території 05.09 українське підприємство закуповує у українського постачальника сировину на суму 24000 грн. з урахуванням ПДВ з метою подальшого її вивозу за межі України на давальницьких умовах для отримання продукту переробки. Вартість переробки давальницької сировини за контрактом становить 500 дол. США. Оплата за переробку проводиться частиною давальницької сировини. Вартість давальницької сировини за умовами договору складає 3500 дол. США., причому на суму 3000 дол. США – давальницька сировина, призначена для переробки (6/7 усієї сировини); на суму 500 дол. США – давальницька сировина, призначена для оплати послуг нерезидента (1/7 частина усієї сировини). 10.09 сировина вивозиться, митний збір нараховується та сплачується (ставка 0,2%), мито нараховується, ставка мита для сировини, що призначена для оплати послуг, становить 5%.

Готова продукція ввозиться 25.11, сплачується митний збір 0,2%. За розрахунком органу доходів і зборів по частковому звільненню від

оподаткування від митних платежів сплачується ПДВ у сумі 2700 грн., мито 270 грн.

Валютні курси: 05.09 – 7,5 грн./дол. США; 10.09 – 7,0 грн./дол. США; 30.09 – 7,2 грн./дол. США, 25.11 – 7,7 грн./дол. США.

Журнал господарських операцій надано у табл. 7.4.

Таблиця 7.4.

Журнал господарських операцій у замовника-резидента

№	Зміст господарської операції та розрахунок	Сума		Кореспонденція рахунків	
		дол. США	грн.	Дебет	Кредит
05.09. Закупівля сировини у вітчизняного постачальника					
1	Оприбуткована сировина, отримана від українського постачальника				
	- на суму без ПДВ		20000	201	631
	- ПДВ		4000	641/ПДВ	631
2	Сплачено українському постачальникові за сировину		24000	631	311
10.09. Вивезення сировини заставною вартістю 3000 дол. США у митному режимі переробки за межами митної території, курс 7,0 грн./дол.США					
3	Нарахований митний збір 3000*7,0*0,2% = 42 грн.		42,0	949	377
4	Сплачено митний збір		42,0	377	311
5	Нараховане вивізне мито 3000*7,0* 5% = 1050 грн.		1050,0	949	377
6	Сплачене вивізне мито		1050,0	377	311
8	Передано давальницьку сировину на переробку, заставна вартість 3000 дол. США 20000 грн. * 6/7 = 17143 грн.	3000	17143	206	201
10.09. Вивезення сировини на суму 500 дол. США у митному режимі експорту, курс 7,0 грн./дол.США					
9	Нарахований митний збір 500*7,0* 0,2% = 7 грн.		7,0	949	377
10	Сплачений митний збір		7,0	377	311
11	Нараховане вивізне мито 500*7,0* 5% = 175 грн.		175,0	949	377

Продовження таблиці 7.4.

12	Сплачено вивізне мито		175,0	377	311
13	Відбито дохід від реалізації сировини, що призначена для оплати іноземному виконавцю за переробку	500	3500	362	712
14	Податкове зобов'язання з ПДВ		0	712	641/ПДВ
15	Списана собівартість реалізованої сировини 20000*1/7 = 2857 грн.		2857,0	943	201
30.09 (дата балансу) – курсові різниці за рахунком 362 не відображаються, передбачено бартер					
25.11 Ввезення продукту переробки, курс 7,7 грн./дол.США (митний режим переробки за межами митної території завершено шляхом реімпорту продукту переробки)					
16	Нарахований митний збір при ввезенні продукту переробки (3000+500)*7,7*0,2% = 53,9 грн.		53,9	949	377
17	Сплачено митний збір		53,9	377	311
18	Нарахований та сплачений ПДВ (за розрахунком органу доходів і зборів)		2700,0	377/ПДВ	311
19	Нараховане ввізне мито (за розрахунком органу доходів і зборів)		270,0	949	377
20	Сплачене ввізне мито		270,0	377	311
21	Відбито право на податковий кредит по сплаченому ПДВ		2700,0	641/ПДВ	377/ПДВ
22	Відбито вартість послуг іноземного виконавця з переробки давальницької сировини за актом наданих послуг (курс 7,0 за першою подією на 10.09)	500	3500	23	632
23	Списана вартість перероблені давальницької сировини		17143	23	206
24	Оприбутковано продукт переробки		20643	26	23
25	Проведено залік заборгованостей	500	3500	632	362

7.6. Завдання для самопідготовки та самоконтролю

1. Дайте визначення поняттям «давальницька сировина», «переробка давальницької сировини», «продукт переробки» з точки зору бухгалтерського обліку.
2. Дайте характеристику митному режиму переробки на митній території; митному режиму переробки за межами митної території.
3. Викладіть алгоритм обліку операцій з давальницькою сировиною у резидента-виконавця за зовнішньоекономічним контрактом на переробку давальницької сировини.
4. Розкрийте особливості розрахунків за послуги переробки давальницької сировини (резидент-виконавець).
5. Викладіть алгоритм обліку операцій з давальницькою сировиною у резидента-замовника за зовнішньоекономічним контрактом на переробку давальницької сировини.
6. Розкрийте особливості розрахунків за послуги переробки давальницької сировини (резидент-замовник).

7.7. Навчальні завдання

Завдання 7.1. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

Українське підприємство ТОВ «Омега» (резидент-виконавець, платник ПДВ) та іноземна компанія (нерезидент-замовник) уклали толінгову угоду, за умовами якої замовник 16.06 ввозить на територію України для переробки давальницьку сировину. Вартість партії сировини становить 25000 дол. США, у тому числі заставна вартість давальницької сировини 20000 дол. США, сировина на суму 5000 дол. США призначена для розрахунку із виконавцем за послуги. Ставка ввізного мита 5%, митний збір – 0,2%. На переробку давальницької сировини виконавець витратив: допоміжних матеріалів на суму 16800 грн., нарахував заробітну плату робітникам – 32000 грн., зробив нарахування на соціальні заходи (37%), нарахував амортизацію на обладнання – 1000 грн., послуги сторонніх організацій виробничого характеру склали – 6000 грн. з урахуванням ПДВ.

Акт про надання послуг підписано при вивезенні продукту переробки 01.07. Митний режим переробки на митній території України завершений реекспортом. При вивезенні продукту переробки на митниці сплачено вивізне мито на використані допоміжні матеріали українського походження, ставка мита 8%, їх задекларована вартість 2100 дол. США, митний збір – максимальна ставка.

05.07 – 30% отриманої сировини було реалізовано на внутрішньому ринку з нормою прибутку 25% на умовах наступної оплати.

Валютні курси становлять: 16.06 – 8,05 грн./дол. США;

30.06 – 8,00 грн./дол. США; 01.07 – 8,10 грн./дол. США.

Завдання 7.2. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

Між українським підприємством ТОВ «Омега»(резидент-виконавець, платник ПДВ) та польською компанією (нерезидент-замовник) підписано толінгову угоду. За умовами угоди замовник 15.06 ввозить на територію України для переробки давальницьку сировину, її заставна вартість складає 30000 дол. США. Сировину поміщено у митний режим переробки на митній території України, тому при розмитненні резидент сплачує тільки митний збір – 0,2% від заставної вартості.

На переробку давальницької сировини виконавець витратив: допоміжні матеріали українського походження на суму 12850 грн., нарахував заробітну плату робітникам – 15000 грн., зробив нарахування на соціальні заходи (37%), нарахував амортизацію на обладнання – 1200 грн., виробничі послуги вітчизняних постачальників – 11760грн. з урахуванням ПДВ. Акт про надання послуг підписано при вивезенні продукту переробки 20.08. Вартість послуг за договором складає 9000 дол. США. При вивезенні продукту переробки на митниці сплачено вивізне мито на використані допоміжні матеріали українського походження, ставка мита 8%, їх задекларована вартість 1500 дол. США, митний збір – 0,2%. Митний режим переробки на митній території України завершений реекспортом продукту переробки, сплачено митний збір за ставкою 0,2%. Оплата за надання послуг в іноземній валюті отримана 02.10 повністю.

Валютні курси становлять: 15.06 – 8,00 грн./дол. США;

30.06 – 7,98 грн./дол. США; 20.08 – 8,07 грн./дол. США;

30.09 – 8,02 грн./ дол. США; 02.10 - 8,09 грн./дол. США.

Завдання 7.3. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

Між українським підприємством ТОВ «Омега» (резидент-виконавець, платник ПДВ) та польською компанією (нерезидент-замовник) підписано толінгову угоду. За умовами угоди 20.06 замовник перерахував 100% оплату за послуги з переробки давальницької сировини у розмірі 8000 дол. США. 21.06 половина отриманої валюти була реалізована на МВРУ за комерційним курсом 8,05 грн./дол. США.

25.06 було ввезено на територію України для переробки давальницьку сировину та поміщено у митний режим переробки на митній території України. Заставна вартість сировини складає 18000 дол. США, сплачено митний збір – 0,2%.

Фактична виробнича собівартість переробки давальницької сировини складає: матеріали українського походження на суму 13000 грн., нарахована заробітна плата – 8000 грн., нарахування на заробітну плату (37%), амортизація – 1200 грн., послуги вітчизняних постачальників – 6720 грн. з урахуванням ПДВ. Акт про надання послуг підписано при вивезенні продукту переробки 20.07.

Митний режим переробки на території України завершено реекспортом, при цьому 20.07 сплачено митний збір 0,2%, а також вивізне мито на використані допоміжні матеріали українського походження, ставка мита 5%, їх задекларована вартість 1600 дол. США.

Валютні курси: 20.06 – 7,95 грн./дол. США;

21.06 – 7,99 грн./дол. США; 25.06 – 8,00 грн./дол. США;

30.06 – 8,02 грн./ дол. США; 20.07 – 8,07 грн./дол. США.

Завдання 7.4. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

Українське підприємство ТОВ «Мрія» (замовник) згідно з угодою з італійською компанією (виконавець-нерезидент) вивезло 04.09 за межі України сировину на давальницьких умовах для отримання продукту переробки. Заставна вартість сировини 12500 дол. США, облікова вартість сировини – 71000 грн. На митниці сплачено митний збір – 0,2%, вивізне мито – 7% від заставної вартості.

Вартість переробки давальницької сировини складає за контрактом 2500 дол. США. Оплата за переробку отримана авансом 20.09.

Митний режим переробки за межами митної території України завершений реімпортом продукту переробки 05.10, сплачено митний збір 0,2%. За розрахунком органу доходів і зборів сплачено мито у сумі 1560 грн., «імпортний» ПДВ – 4000 грн. Цього ж дня підписано акт про надані послуги на суму 2500 дол. США.

Валютні курси становлять: 04.09 – 7,99 грн./дол. США;
20.09 – 8,05 грн./дол. США; 30.09 – 8,00 грн./дол. США;
05.10 – 8,07 грн./дол. США.

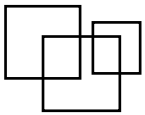
Завдання 7.5. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

Українське підприємство ТОВ «Мрія» (замовник) на виконання угоди з німецькою компанією (виконавець) вивезло 14.09 за межі України давальницьку сировину для переробки. Заставна вартість сировини 25000 дол. США.

Застосований митний режим переробки за межами митної території України, сплачено митний збір у розмірі 0,2% та вивізне мито у розмірі 5% заставної вартості сировини. Сума послуг виконавця з переробки давальницької сировини за контрактом складає 3500 дол. США, оплата послуг передбачена після повернення продукту переробки в Україну. 18.11 завершено застосований митний режим шляхом реімпорту продукту переробки, на митниці сплачено митний збір – 0,2%. За розрахунком органу доходів і зборів – мито 1240 грн., «імпортний» ПДВ – 6200 грн. В оплату послуг з переробки давальницької сировини резидент 24.11 відвантажив сировину виконавцю на суму 3500 дол. США у режимі експорту сплачені: митний збір – 0,2%, мито – 5% від митної вартості сировини. Облікова вартість давальницької сировини, переданої у переробку, складає 132000грн.; вартість сировини, що відвантажена виконавцю в оплату послуг з переробки, становить 16500 грн.

Валютні курси становлять: 14.09 – 8,15 грн./дол. США;
30.09 – 8,12 грн./дол. США; 18.11 – 8,09 грн./дол. США;
24.11 – 8,07 грн./дол. США.

РОЗДІЛ 8



ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВАХ З ІНОЗЕМНИМИ ІНВЕСТИЦІЯМИ

8.1. Загальні принципи здійснення іноземних інвестицій в Україні

8.2. Бухгалтерський облік одержаних іноземних інвестицій

8.3. Особливості обліку дивідендів, які виплачуються нерезиденту та які отримуються від нерезидента

8.4. Завдання для самопідготовки та самоконтролю

8.5. Навчальні завдання

8.1. Загальні принципи здійснення іноземних інвестицій в Україні

Іноземними інвестиціями визнаються цінності, які вкладаються іноземними інвесторами в об'єкти інвестиційної діяльності відповідно до законодавства України, з метою одержання прибутку або досягнення соціального ефекту.

Об'єктами іноземної інвестиційної діяльності є будь-яке майно, у тому числі основні фонди, оборотні кошти, цінні папери, інтелектуальні цінності, інші об'єкти власності, майнові права, інвестування в які не заборонено законодавством України. Розміщення інвестиції у такі об'єкти є невід'ємним правом іноземного інвестора, яке охороняється законом. На іноземних інвесторів, які вкладають інвестиції на території України, поширюється національний режим інвестиційної та іншої господарської діяльності.

Згідно із Законом України «Про режим іноземного інвестування» підприємством з іноземними інвестиціями є підприємство (організація) будь-якої організаційно-правової форми, створене відповідно до

законодавства України, іноземна інвестиція в статутному (зареєстрованому) капіталі якого, за його наявності, становить не менше 10 відсотків [32]. Підприємство набуває статус підприємства з іноземними інвестиціями з дня зарахування іноземних інвестицій на його баланс.

Оцінка іноземних інвестицій, включаючи внески до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями, здійснюється у іноземній конвертованій валюті та у гривнях за згодою сторін, на підставі цін міжнародних ринків або ринку України. Перерахунок іноземної валюти у гривню відбувається за курсом НБУ.

Іноземні інвестиції можуть здійснюватися у вигляді:

- ⇨ іноземної валюти, що визнається конвертованою НБУ;
- ⇨ будь-якого рухомого і нерухомого майна та пов'язаних з ним майнових прав;
- ⇨ акцій, облігацій, інших цінних паперів, а також корпоративних прав (прав власності на частку (пай) у статутному (зареєстрованому) капіталі юридичної особи, створеної відповідно до законодавства України або законодавства інших країн), виражених у конвертованій валюті;
- ⇨ грошових вимог та права на вимоги виконання договірних зобов'язань, які гарантовані першокласними банками і мають вартість у конвертованій валюті, підтверджену згідно з законами (процедурами) країни інвестора або міжнародними торговельними звичаями;
- ⇨ будь-яких прав інтелектуальної власності, вартість яких у конвертованій валюті підтверджена згідно з законами (процедурами) країни інвестора або міжнародними торговельними звичаями, а також підтверджена експертною оцінкою в Україні, включаючи легалізовані на території України авторські права, права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів і послуг тощо;
- ⇨ прав на здійснення господарської діяльності, включаючи права на користування надрами та використання природних ресурсів, наданих відповідно до законодавства або договорів, вартість яких у конвертованій валюті підтверджена згідно з законами країни інвестора або міжнародними торговельними звичаями;
- ⇨ інших цінностей відповідно до законодавства України.

Іноземні інвестиції здійснюються у таких формах:

- ⇨ участь у господарських організаціях, створюваних з резидентами України, або придбання частки у діючих господарських організаціях;
- ⇨ створення на території України іноземних підприємств, філій або інших структурних підрозділів іноземних юридичних осіб або придбання діючих підприємств у повну власність;
- ⇨ безпосереднє придбання нерухомого або рухомого майна, не заборонене законом України, або придбання акцій чи інших цінних паперів;
- ⇨ самостійне придбання або за участі громадян чи вітчизняних юридичних осіб прав користування землею та використання природних ресурсів на території України;
- ⇨ господарська діяльність на підставі договорів про розподіл продукції;
- ⇨ придбання інших майнових прав;
- ⇨ спільна діяльність на підставі договорів із суб'єктами господарської діяльності України без створення юридичної особи.

Допускається створення і функціонування підприємств зі 100% іноземними інвестиціями (філії та інші відокремлені підрозділи іноземних юридичних осіб). Підприємства з іноземними інвестиціями сплачують податки відповідно до законодавства України. Продукція, вироблена з іноземними інвестиціями, не підлягає ліцензуванню та квотуванню за умови її сертифікації Торгово-промисловою палатою України.

Основні етапи внесення іноземних інвестицій до статутного фонду підприємства:

- ⇨ оформлення нових засновницьких документів або внесення змін до них;
- ⇨ фактичне здійснення іноземної інвестиції;
- ⇨ державна реєстрація іноземної інвестиції.

Для створення і реєстрації підприємства з іноземною інвестицією (іноземного підприємства) надаються такі документи:

- ⇨ реєстраційна картка на проведення державної реєстрації юридичної особи;
- ⇨ копія рішення засновників або уповноваженого ними органу про створення юридичної особи (протокол зборів учасників (ак-

ціонерів) або рішення власника для приватного підприємства або рішення одного учасника (акціонера) в товаристві з одним учасником (акціонером);

- ⇨ два примірника засновницьких документів;
- ⇨ документ на підтвердження реєстрації іноземної особи в країні її місцезнаходження;
- ⇨ документ на підтвердження внеску засновниками у статутний фонд юридичної особи;
- ⇨ документ, який засвідчує внесення реєстраційного збору за проведення державної реєстрації юридичної особи.

Реєстрація проводиться органами державної влади. Державна реєстрація іноземної інвестиції означає фіксування факту внесення іноземної інвестиції шляхом присвоєння органом державної реєстрації Ради міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій інформаційному повідомленню реєстраційного номера з відповідним записом у журналі обліку державної реєстрації внесених іноземних інвестицій [32].

У випадку припинення інвестиційної діяльності іноземному інвестору упродовж шести місяців від дня припиненні діяльності повертаються інвестиції в натуральній формі або у валюті інвестування у сумі фактичного внеску з урахуванням реального зменшення статутного капіталу без сплати мита, а також доходів цих інвестицій у грошовій або товарній формі за реальною ринковою вартістю на момент припинення інвестиційної діяльності, якщо інше не встановлено законодавством або міжнародними договорами України. У разі вилучення (репатріації) іноземної інвестиції державна реєстрація іноземної інвестиції підлягає анулюванню.

Відповідно до ст. 287 «Особливості оподаткування митом деяких товарів» Митного кодексу України товари (крім товарів для реалізації або використання з метою, безпосередньо не пов'язаною з провадженням підприємницької діяльності), що ввозяться на митну територію України на строк не менше трьох років іноземними інвесторами відповідно до Закону України «Про режим іноземного інвестування» з метою інвестування на підставі зареєстрованих договорів (контрактів) або як внесок іноземного інвестора до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями, звільняються від сплати ввізного мита. Відповідно до ст. 251 «Порядок митного оформлення іноземних

інвестицій» Митного кодексу України митне оформлення товарів, що ввозяться в Україну як внесок іноземного інвестора до статутного фонду підприємства з іноземними інвестиціями, здійснюється в першочерговому порядку. При відчуженні таких товарів раніше трьох років з часу зарахування їх на баланс ввізне мито сплачується на загальних підставах, тобто підприємство сплачує ввізне мито, яке обчислюється з митної вартості такої інвестиції, перерахованої у національну валюту за курсом НБУ на день здійснення відчуження майна.

При передаванні основних засобів як внеску до статутного фонду підприємств з іноземними інвестиціями вони є об'єктом оподаткування податком на додану вартість. ПДВ на момент митного оформлення сплачує підприємство, до статутного фонду якого інвестор-нерезидент вносить майно. Базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість, але не менше митної вартості, зазначеної у ввізній ВМД з урахуванням витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, страхування, сплату брокерських, агентських, комісійних та інших видів винагород, пов'язаних з імпортом, акцизного податку тощо. При нарахуванні імпортного ПДВ в базу оподаткування не включається сума ввізного мита (діє пільга).

8.2. Бухгалтерський облік одержаних іноземних інвестицій

Особливості бухгалтерського обліку інвестицій в іноземній валюті:

- ⇨ облік статутного (зареєстрованого) капіталу починається з дати державної реєстрації підприємства;
- ⇨ статутний (зареєстрований) капітал підприємства з іноземними інвестиціями формується за курсом, зафіксованим у засновницькому договорі;
- ⇨ розмір статутного капіталу підлягає оцінці у грошовій одиниці України за курсом НБУ на дату здійснення операцій і не підлягає подальшому перерахунку при зміні курсів іноземних валют.

При формуванні статутного капіталу іноземною валютою, основними засобами, нематеріальними активами вартість цих іноземних цінностей перераховують за офіційним курсом НБУ на дату узгодження їх вартості, тобто на дату підписання засновницького договору. Визначений таким чином розмір заборгованості іноземного інвестора (нео-

плачений капітал) за внесками до статутного капіталу відображається: Дебет 46 «Неоплачений капітал» Кредит 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал».

Якщо погашення неоплаченого капіталу має відбутися у грошовій формі, то ця частина є монетарною статтею балансу, тому на дату зарахування іноземної валюти як внеску від іноземного інвестора можуть виникати курсові різниці. Зміна курсу НБУ не впливає на заборгованість іноземного інвестора за внесками основними засобами та нематеріальними активами (немонетарні статті балансу).

Кореспонденція рахунків за погашенням заборгованості іноземного інвестора за внесками до статутного (зареєстрованого) капіталу представлена у табл. 8.1.

Таблиця 8.1.

Кореспонденція рахунків за погашенням заборгованості іноземного інвестора за внесками до статутного капіталу

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Створено заборгованість іноземного інвестора за внесками до статутного капіталу (в іноземній та національній валюті)	46	40
Одержано від іноземного інвестора внески до статутного капіталу (в іноземній та національній валюті):		
- іноземною валютою	312	46
- основними засобами	152	46
- нематеріальними активами	154	46
Відображено курсову різницю за монетарними статтями на дату зарахування коштів (в національній валюті):		
- при збільшенні курсу НБУ	46	744
- при зменшенні курсу НБУ	974	46
Нараховані митні збори та збір за державну реєстрацію іноземних інвестицій (в національній валюті)	952	685
Сплачені митні збори та збір за державну реєстрацію іноземних інвестицій (в національній валюті)	685	311

Приклад 8.1. 31.08 зареєстровано підприємство з іноземними інвестиціями. Згідно з засновницькими документами статутний (зареєстрований) капітал складає 60000 дол. США., у тому числі іноземний інвестор вносить грошові кошти в іноземній валюті у сумі 20000 дол.

США, основні засоби (будуть використані в основній діяльності підприємства) – 30000 дол. США, нематеріальні активи, які не потребують митного оформлення – 10000 дол. США. Грошові кошти у повній сумі від іноземного інвестора надійшли 15.10. Основані засоби розмитнені 20.10, нематеріальні активи отримано 21.10. Нараховані та сплачені митні збори при оформленні ВМД на основні засоби: митний збір 0,2%, ввізне мито – не нараховується й не сплачується, ПДВ – 20%. Збір за державну реєстрацію іноземних інвестицій сплачено 22.10 у сумі 900 грн.

Курси валют (НБУ): 31.08 – 7,0 грн./дол. США; 30.09 – 8,0 грн./дол. США; 15.10 – 7,9 грн./дол. США; 20.10 – 7,8 грн./дол. США; 21.10 – 7,7 грн./дол. США

Журнал господарських операцій наведено у табл. 8.2.

Таблиця 8.2.

Журнал господарських операцій за прикладом 8.1

Дата	Зміст господарської операції	Дол. США	Грн.	Дебет	Кредит
31.08	Відображено створення статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями, курс 7,0	60000	420000	46	40
30.09	Відображена неопераційна курсова різниця за заборгованістю іноземного інвестора у частині грошових коштів на дату балансу 20000*(8,0-7,0) = 20000 грн.		20000	46	744
15.10	Надійшли грошові кошти в іноземній валюті від іноземного інвестора, курс 7,9	20000	158000	312	46
15.10	Відображена неопераційна курсова різниця за заборгованістю іноземного інвестора у частині грошових коштів на дату оплати 20000*(8,0-7,9) = 2000 грн.		2000	974	46

Продовження таблиці 8.2.

20.10	Нарахований митний збір при отриманні основних засобів 30000*7,8*0,2% = 468 грн.		468,0	952	377
20.10	Сплачений митний збір		468,0	377	311
20.10	Нарахований та сплачений ПДВ при отриманні основних засобів 30000*7,8*20% = 46800 грн.		46800,0	377/ ПДВ	311
20.10	Відображено право на податковий кредит за сплаченим ПДВ		46800,0	614/ ПДВ	377/ ПДВ
20.10	Отримано основні засоби від іноземного інвестора як внесок у статутний капітал (за курсом 7,0 на 31.08)	30000	210000	152	46
21.10	Отримано нематеріальні активи від іноземного інвестора як внесок у статутний капітал (за курсом 7,0 на 31.08)	10000	70000	154	46
22.10	Нарахований збір за державну реєстрацію іноземних інвестицій		900	952	685
22.10	Сплачено збір за державну реєстрацію іноземних інвестицій		900	685	311
	Введено в експлуатацію основні засоби		210000	10	152
	Введено в експлуатацію нематеріальні активи		70000	12	154

Приклад 8.2. Статутний (зареєстрований) капітал створеного українського підприємства затверджено 15.10 у сумі 2264080 грн., що становить 200000 євро за курсом 11,3204 грн. за 1 євро на дату підписання засновницьких документів.

Засновники підприємства: нерезидент – юридична особа, частка у статутному капіталі 70% або 140000 євро; резидент – юридична особа,

частка у статутному капіталі 30% або 60000 євро. Внесок у статутний капітал проводиться грошовими коштами двома частками. При цьому :

30.11 резидент вносить 339612 грн. (50% своєї частки на момент реєстрації, залишок суми має вноситися протягом року з дня реєстрації);

30.11 нерезидент сплачує іноземну валюту у сумі 70000 євро (50% своєї частки на момент реєстрації) – за курсом 11,2758 грн. за 1 євро.

Залишок 50% вноситься наступного року:

09.01 резидент вносить 339612 грн. (50% своєї частки на момент реєстрації, залишок суми має вноситися протягом року зо дня реєстрації);

09.01 нерезидент сплачує іноземну валюту у сумі 70000 євро (50% своєї частки на момент реєстрації) – за курсом 11,054 грн. за 1 євро.

Курс НБУ на 31.12. становив 11,091 грн. за 1 євро.

Рішення за прикладом 8.2 наведене у табл. 8.3.

Таблиця 8.3.

Журнал господарських операцій за прикладом 8.2

№	Зміст господарської операції	Євро	Грн.	Дебет	Кредит
1	15.10. Відображено створення статутного капіталу підприємства на підставі засновницьких документів та зареєстрованого статуту) та відображена заборгованість:				
	- засновника-резидента		679224,0	461	40
	- засновника-нерезидента (курс 11,3204 на дату підписання засновницьких документів)	140000	1584856,0	462	40
2	30.11. Відображена сума внесених грошових коштів від засновника-резидента (виписка банку)		339612	311	461
3	30.11. Відображена сума внесених грошових коштів від засновника-нерезидента (виписка банку), курс на дату отримання коштів 11,2758	70000	789306,0	312	462

Продовження таблиці 8.3.

4	30.11. Відображена курсова різниця (11,3204 – 11,2758) * 70000=3122 грн.		3122,0	974	462
5	31.12. Відображена курсова різниця за заборгованістю засновника-нерезидента (курс 10,91) (11,091-11,3204)*70000=16058 грн.		16058,0	974	462
6	09.01. Надійшли грошові у погашення заборгованості за внесками у статутний капітал:				
	- засновника-резидента		339612,0	311	461
	- засновника-нерезидента (курс на дату отримання коштів – 11,054)	70000	773780,0	312	462
7	09.01. Відображена курсова різниця (11,054 – 11,091) * 70000=2590 грн.		2590,0	974	462

8.3. Особливості обліку дивідендів, які виплачуються нерезиденту та які отримуються від нерезидента

Відповідно до П(С)БО 15 дивіденди – це частина чистина чистого прибутку, яка розподілена між учасниками (власниками) у відповідності з частиною їх участі у власному капіталі підприємства. Для цілей оподаткування (п.п.14.1.49 п.14.1 ст.14 ПКУ) дивіденди є платежем, який здійснює юридична особа-емітент корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів на користь власника корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що посвідчують право власності інвестора на частку (пай) в майні (активах), у зв'язку з розподіленням частини прибутку емітента, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

Виплата прибутку, доходу, інших коштів, які отримані іноземним інвестором від інвестиційної діяльності в Україні, здійснюється резидентом:

⇨ з поточного рахунку в іноземній валюті на інвестиційний раху-

нок іноземного інвестора або на рахунок іноземного інвестора в закордонному банку;

- ⇨ з поточного рахунку в іноземній валюті на інвестиційний рахунок в національній валюті іноземного інвестора.

Порядок виплати дивідендів має бути зафіксований в засновницьких документах підприємства та рішенні засновників про виплату дивідендів. При наявності чистого прибутку за результатами діяльності підприємства, на підставі цих документів здійснюється нарахування та виплата дивідендів. Якщо між Україною та країною нерезидентом не укладено договір про запобігання подвійного оподаткування, оподаткування дивідендів, які сплачуються підприємству-нерезиденту, здійснюється у відповідності до законодавства України. Так, дивіденди, які сплачені юридичній особі-нерезиденту, вважаються доходами, які отримані нерезидентом з джерелом їх виникнення в України. Якщо між Україною та країною нерезидента, який має отримувати дивіденди, укладено міжнародний договір про запобігання подвійного оподаткування, який встановлює інший порядок оподаткування дивідендів, тоді застосовуються норми міжнародного договору (п.160.2 ст.160 ПКУ). Для застосування норм міжнародного договору нерезидент повинен надати українському емітенту-податковому агенту, який виплачує йому дивіденди (п.103.4 ст.103 ПКУ) довідку, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом тієї країни, з якою укладено міжнародний договір, та інші документи, які оговорені в міжнародному договорі.

Якщо дивіденди виплачуються в іноземній валюті, то на дату прийняття рішення про їх виплату іноземному інвестору необхідно:

- ⇨ розрахувати суму дивідендів (в гривні), виходячи з частини чистого прибутку, направленого на виплату дивідендів;
- ⇨ на суму дивідендів нарахувати авансовий внесок з податку на прибуток (в гривні) у випадках, які передбачені п.п.153.3.2 п.153.3 ст153 ПКУ;
- ⇨ з суми дивідендів утримати податок на доходи нерезидентів (в гривні);
- ⇨ суму, яку необхідно виплатити, перевести в іноземну валюту за діючим курсом НБУ та перерахувати нерезиденту.

При виплаті дивідендів резидентом нерезиденту-юридичній особі, резидент повинен утримати податок з таких доходів за ставкою у

розмірі 15% з суми та за рахунок нерезидента (при необхідності). Дивіденди, які нараховані нерезиденту-фізичній особі, оподатковуються податком на доходи фізичний осіб за ставками:

- ⇨ дивіденди, які виплачуються фізичній особі, емітенту корпоративних прав резидентом, оподатковуються за ставкою 5% (п.167.2 ст167 ПКУ);
- ⇨ дивіденди, нараховані на користь фізичної особи за акціями або іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, за яким здійснюється виплата фіксованого розміру дивідендів або суми, більшої суми виплати, розраховану на іншу акцію, дорівнюються в цілях оподаткування до виплати заробітної плати та оподатковуються за ставкою 15% (17%).

Відповідно до українського законодавства сума нарахованих та виплачених дивідендів до складу витрат не включається.

Особливістю бухгалтерського та податкового обліку нарахованих та виплачених дивідендів нерезиденту в іноземній валюті полягає в визначенні курсових різниць від перерахування операцій, які виражені в іноземній валюті. На дату виплати дивідендів і на дату балансу необхідно здійснювати перерахунок неопераційних курсових різниць, які виникають у зв'язку зі зміною курсу НБУ. Ст.153 ПКУ встановлено, що в загальному випадку юридичні особи-резиденти, які отримують дивіденди, не включають ці суми до складу доходу (крім постійних представництв нерезидентів). Але якщо дивіденди отримуються платником податку-резидентом з джерела їх виплати від нерезидента, то платник включає суму отриманих дивідендів до складу доходу за результатами податкового періоду, на який припадає отримання таких дивідендів.

8.4. Завдання для самопідготовки та самоконтролю

1. Дайте визначення поняттю «іноземні інвестиції».
2. Вкажіть, у яких видах можуть здійснюватися іноземні інвестиції.
3. Назвіть критерії визнання підприємства з іноземними інвестиціями.
4. Охарактеризуйте форми іноземних інвестицій.

5. Розкрийте механізм внесення іноземних інвестицій до статутного фонду підприємства.
6. Назвіть основні документи, які необхідні для створення і реєстрації підприємства з іноземними інвестиціями.
7. Яким органом проводиться реєстрація підприємства з іноземними інвестиціями?
8. Яким чином може виплачуватися прибуток, дохід іноземному інвестору?
9. Розкрити порядок виплати дивідендів.
10. Розкрити податкові платежі, які сплачуються при виплаті дивідендів нерезидентам-юридичним особам та нерезидентам-фізичним особам.
11. Розкрити особливості внесення іноземної валюти до статутного капіталу підприємства інвестором-нерезидентом.
12. Розкрити особливості внесення основних засобів до статутного капіталу підприємства інвестором-нерезидентом.

8.5. Навчальні завдання

Завдання 8.1. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки та визначити фінансовий результат.

01.03 підписано засновницький договір про створення в Україні підприємства з іноземними інвестиціями, розмір статутного капіталу 41000 дол. США, що дорівнює в гривневому еквіваленту – 328000грн. Один із засновників є іноземний інвестор – юридична особа. Згідно умовам договору іноземний інвестор здійснює внесок до статутного капіталу іноземною валютою у розмірі 15000 дол. США, а український засновник вносить національну валюту. До реєстрації підприємства (05.03) іноземним інвестором внесено 10000 дол. США, українським засновником – 100000 грн. Реєстрація підприємства у статусі підприємства з іноземними інвестиціями відбулася 15.03, сплачено реєстраційний збір у сумі 2500 грн. Залишки коштів до статутного капіталу підприємства внесені засновниками 20.04.

Валютні курси становлять: 01.03 – 8,00 грн./дол. США;
05.03 – 8,05 грн./дол. США; 15.03 – 8,10 грн./дол. США;
31.03 – 8,09 грн./дол. США; 20,04 – 8,12 грн./дол. США.

Завдання 8.2. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки.

Підприємство з іноземними інвестиціями ТОВ «Омега» зареєстровано в Україні 15.03. Статутний капітал складає 637500 грн., в іноземній валюті – 75000 дол. США. Засновнику-резиденту належить 60% статутного капіталу, тобто 382500грн. або 45000 дол. США. Половину внеску засновник-резидент сплатив грошовими коштами у національній валюті 12.03, решту – 31.03.

Засновнику-нерезиденту належить 40% статутного капіталу, що складає 30000 дол. США або 255000грн., з яких:

60% іноземний інвестор вносить грошовими коштами 12.03;

40% вноситься обладнанням, яке буде використовуватися у виробництві. Обладнання ввезено на митну територію України 04.04, сплачено митний збір у розмірі 0,2%, щодо сплати мита застосовано пільгу. Договірна ціна обладнання відповідає звичайній ціні 12000 дол. США.

Статус підприємства з іноземними інвестиціями ТОВ «Омега» набуло 13.03, реєстраційний збір сплачений у сумі 5400 грн.

Валютні курси становлять: 12.03 – 8,08 грн./дол. США;

15.03 – 8,10 грн./дол. США; 31.03 – 8,12 грн./дол. США;

04.04 – 8,11 грн./дол. США.

Завдання 8.3. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки.

Засновниками ТОВ «Альфа» є дві юридичні особи: частка резидента – 30%, нерезидента – 70%. У першому кварталі 20__р. зборами засновників було прийнято рішення про виплату дивідендів у сумі 100000 грн.: резиденту – 30000 грн., нерезиденту – 70000 грн. Нарахування та виплата дивідендів засновникам підприємства відбувається в національній валюті.

Грошові кошти, які сплачуються нерезиденту, будуть перераховані в гривні на відкритий нерезидентом рахунок у банку в національній валюті України. Оподаткований прибуток за 1 квартал 20__р. - 180000грн. Нерезидент не надав підприємству-емітенту довідку, яка підтверджує, що він є резидентом країни, з якою Україна уклала міжнародний договір про усунення подвійного оподаткування.

Завдання 8.4. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки.

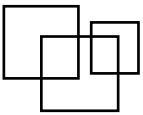
За результатами року підприємство отримало прибуток у розмірі 180000 грн. За рішенням засновників прийнято рішення виплатити дивіденди. Іноземному інвестору – юридичній особі підлягають оплаті дивіденди у розмірі 10000 дол. США. Курс НБУ на дату нарахування – 8,00грн./дол. США, нерезидентом надано довідку про належність до країни, з якою укладено міжнародний договір про усунення подвійного оподаткування. Виплата дивідендів в іноземній валюті здійснюється за рахунок власних валютних коштів. Курс НБУ на дату виплати дивідендів – 8,05грн./дол. США.

Завдання 8.5. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій, зробити необхідні розрахунки, визначити фінансовий результат за перший квартал.

Підприємство ТОВ «Мрія» володіє 35% статутного капіталу італійської компанії (нерезидент). За результатами поточного року італійська компанія нараховує своєму засновнику – підприємству ТОВ «Мрія» дивіденди у сумі 23000 дол. США. Курс НБУ на дату нарахування 8,0грн./дол. США. Відповідно до міжнародного договору з суми нарахованих дивідендів утримано податок у розмірі 5% (курс 8,0грн./дол. США). У першому кварталі підприємство ТОВ «Мрія» отримує від іноземної компанії дивіденди у розмірі 21000 дол. США. Курс НБУ на дату отримання дивідендів 8,18 грн./дол. США.

За результатами першого кварталу підприємство ТОВ «Мрія» має наступну інформацію:доходи від операційної діяльності та інші доходи – 500000грн.; витрати операційної діяльності та інші витрати – 340000грн.

РОЗДІЛ 9



ОБЛІК ІНВЕСТИЦІЙНИХ ТА ІНШИХ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ

9.1. Загальна характеристика міжнародних лізингових операцій

9.2. Облік операцій з міжнародного фінансового лізингу

9.3. Облік операцій з міжнародного оперативного лізингу (оренди)

9.4. Облік комісійних зовнішньоекономічних операцій

9.5. Облік операцій з реекспорту, реімпорту

9.6. Облік закордонних відряджень

9.1. Загальна характеристика міжнародних лізингових операцій

За економічною природою лізинг схожий з кредитними відносинами й інвестиціями. Такі принципи кредитних відносин, як строковість, зворотність, платність, притаманні і лізингу, тільки сторони оперують не грошовими коштами, а майном (основним капіталом). Лізингом визнається комплекс майнових та економічних відносин, що виникають у зв'язку з придбанням у власність майна і наступного передання його у тимчасове користування і володіння за певну плату. Лізинг є різновидом підприємницької діяльності, яка направлена на інвестування власних або залучених коштів в рухоме або нерухоме майно. У міжнародній практиці лізинг достатньо поширений.

Сутність лізингу полягає у тому, що лізингодавець надає лізингоодержувачу у виняткове користування на певний термін майно, яке є власністю лізингодавця або купується у відповідного продавця за дорученням та узгодженням з лізингоодержувачем майна, а той сплачує періодичні лізингові платежі.

Лізинг істотно відрізняється від оренди. Зазвичай, об'єкт лізингу

(майно) спеціально отримується для здачі його в лізинг неодноразово (оперативний лізинг) або спеціально купується за замовленням (фінансовий лізинг). В цьому випадку відбувається специфічне майнове кредитування лізингоодержувача.

Міжнародний лізинг здійснюється на основі Конвенції УНІДРУА про міжнародний фінансовий лізинг [28]. У 2006 р. прийнято Закон України «Про приєднання України до Конвенції УНІДРУА про міжнародний фінансовий лізинг» [29]. Основою для проведення операцій лізингу є лізинговий договір, який укладається між лізингодавцем і лізингоодержувачем, або в договорі може брати участь третя зацікавлена сторона (наприклад, банк або власник лізингового майна).

Предметом договору лізингу може бути непоживна річ, визначена індивідуальними ознаками та віднесена відповідно до законодавства до основних фондів. Не можуть бути предметом лізингу земельні ділянки та інші природні об'єкти, єдині майнові комплекси підприємств та їх відокремлені структурні підрозділи (філії, цехи, дільниці) [30]. Отже, об'єктом лізингу може бути будь-яке рухоме або нерухоме майно, яке можна віднести до основних засобів: машини, устаткування, транспортні засоби, обчислювальна техніка тощо.

Лізингодавцем може виступати дочірня фірма, кредитно-фінансові установи, фінансова компанія, створена для проведення лізингових операцій, спеціалізована лізингова компанія, яка бере на себе надання додаткового комплексу послуг з ремонту лізингового устаткування, заміні зношених деталей, консультацій з експлуатації тощо.

Лізингоодержувачем може бути підприємство незалежно від форми власності та галузі економіки, в якій воно функціонує. Тобто це реальний користувач майна, яке одержується за лізинговою угодою.

Продавець лізингового майна – підприємницька структура, яка продає майно лізинговій компанії (постачальник). Це іноземний виробник, торгова або постачальницько-збутова фірма.

Міжнародним лізингом вважається лізингова діяльність, за якої хоча б одна з сторін або усі сторони угоди є резидентами різних країн.

Укладений лізинговий договір має бути зареєстрований, якщо об'єктом лізингу є державне майно або для забезпечення виконання договору лізингу надаються державні гарантії. Реєстрацію проводять безкоштовно міністерства або інші центральні органи виконавчої влади, в управлінні яких знаходиться державне майно, або які мають пра-

во надавати державні гарантії для виконання договору. Договір лізингу має бути зареєстрований протягом 5 днів (або надається обгрунтована відмова від реєстрації).

Міжнародний лізинг поділяється на експортний, імпортний і транзитний.

Експортний лізинг – це вид лізингу, за умовами якого постачальник або виробник майна та лізингова компанія знаходяться в одній країні, а лізингоодержувач – в іншій. При експортному лізингу лізингова компанія стимулює експорт країни, створюючи умови для його фінансування, лізингоодержувачем є зарубіжна країна.

Імпортний лізинг – це такий вид лізингу, за умовами якого лізингова компанія знаходиться в країні лізингоодержувача, купує об'єкт лізингу в іноземній фірмі, а потім надає його у користування вітчизняному лізингоодержувачу. При імпортному лізингу лізингодавцем є зарубіжна країна. У цьому випадку лізингова компанія сприяє процесу відновлення основних засобів, залученню і впровадженню передової техніки, що створює умови для підвищення конкурентоспроможності підприємства на внутрішньому та зовнішньому ринках.

Транзитний лізинг – це лізингова угода учасників із різних країн. Це найскладніший вид лізингових операцій, він вимагає глибокого вивчення особливостей правового регулювання лізингу, митних правил і валютного законодавства різних країн.

Договір лізингу має бути укладений у письмовій формі і містити дані про таке:

- ⇨ найменування сторін;
- ⇨ об'єкт лізингу, склад і вартість майна, умови і терміни поставки;
- ⇨ термін договору;
- ⇨ розмір і порядок виплати лізингових платежів;
- ⇨ умови переоцінки вартості об'єкта лізингу;
- ⇨ умови повернення об'єкта лізингу у разі банкрутства лізингоодержувача;
- ⇨ умови страхування об'єкта лізингу;
- ⇨ умови експлуатації, технічного обслуговування, модернізації об'єкта лізингу та надання інформації про його технічний стан;
- ⇨ умови реєстрації об'єкта лізингу;
- ⇨ умови повернення об'єкта лізингу або його викупу після закін-

чення терміну дії договору;

- ⇨ умови дострокового розірвання договору лізингу;
- ⇨ умови надання відомостей про фінансовий стан лізингоодержувача;
- ⇨ порядок вирішення суперечок;
- ⇨ форс-мажорні обставини;
- ⇨ дату і місце укладання договору.

Розрізняють наступні форми лізингу: зворотний, пайовий, бартерний, компенсаційний. Зворотний лізинг передбачає викуп майна у власника з подальшою передачею цього майна йому в лізинг. Пайовий лізинг – договір багатосторонній із залученням одного або декількох кредиторів, які інвестують свої грошові кошти (у тому числі і держава), при цьому їх частка має бути не більше 80% вартості лізингового майна. Бартерний лізинг – це різновид лізингу, у відповідності до якого в якості сплати лізингових платежів лізингоодержувач передає лізингодавцю активи. Компенсаційний лізинг – у якості сплати лізингових платежів лізингоодержувач передає лізингодавцю продукцію, вироблену із використанням об'єкта лізингу.

Залежно від ступеню окупності й умов амортизації лізингового майна лізинг поділяється на фінансовий та оперативний.

Лізингові відношення в Україні регулюються декількома нормативними актами: Цивільним Кодексом (ст.806-809), Господарським Кодексом (ст.292), Податковим Кодексом (пп.14.1.97), а також спеціальним законом, що регламентує відношення в сфері фінансового лізингу – Законом України «Про фінансовий лізинг» [30].

9.2. Облік операцій з міжнародного фінансового лізингу

Відповідно до Закону України «Про фінансовий лізинг» фінансовий лізинг є видом цивільно-правових відносин, що виникають із договору фінансового лізингу. За договором фінансового лізингу лізингодавець зобов'язується набути у власність річ у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов і передати її у користування лізингоодержувачу на визначений строк не менше одного року за встановлену плату (лізингові платежі).

Згідно з Податковим Кодексом (пп.14.1.97) визначення фінансового лізингу відрізняється від вище наведеного. У розумінні Податкового Кодексу лізинг буде вважатися фінансовим тільки при виконанні визначених умов:

- ⇨ *умова 1* – об'єкт лізингу передається на термін, упродовж якого амортизується не менше 75% його первинної вартості, а орендатор зобов'язаний придбати об'єкт лізингу у власність у продовж терміну дії лізингового договору або у момент його закінчення за визначеною в ньому ціною;
- ⇨ *умова 2* – балансова (залишкова) вартість об'єкта лізингу на момент закінчення терміну дії лізингового договору складає не більш 25% первинної вартості того об'єкта лізингу, який діяв на початку дії лізингового договору;
- ⇨ *умова 3* – сума лізингових платежів з початку терміну оренди дорівнює або перевищує первинну вартість об'єкта лізингу;
- ⇨ *умова 4* – майно, яке передається в фінансовий лізинг, виготовлено на замовлення лізингоодержувача (орендатора) та по закінченню дії лізингового договору не може бути використано іншими особами, виходячи з технологічних та якісних характеристик.

Під фінансовим лізингом (орендою) розуміється господарська операція, яка відбувається фізичною або юридичною особою та передбачає передачу орендатору:

- ⇨ майна, яке є у відповідності до Податкового кодексу України основним засобом, придбане або виготовлене орендодавцем;
- ⇨ усіх ризиків та винагород, які пов'язані з правом користування та володіння об'єктом лізингу [3].

Отже фінансовий лізинг – це лізинг майна з повною сплатою його вартості; термін, на який майно передається у тимчасове користування, наближається до терміну експлуатації та амортизації всієї або більшої частини майна.

В Україні найпоширенішим є імпортний лізинг, відповідно до якого об'єкт лізингу ввозиться до України, лізингодавцем є нерезидент, лізингоодержувачем – резидент. При цьому лізингове майно перетинає митні кордони, тому виникає необхідність його митного оформлення.

Ввезення об'єкта фінансового лізингу на територію України здій-

снюється у режимі імпорту із сплатою усіх митних платежів, до яких відносять мито, митний збір, акцизний податок (для підакцизних товарів – автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли) та «імпортний» ПДВ. Базою оподаткування митними платежами є договірна вартість об'єкта, яка не може бути нижчою за митну вартість товарів, яка визначається за Митним кодексом України. Сума сплаченого мита, митного збору, акцизного податку включаються до первісної вартості об'єкта фінансового лізингу. За сплаченим «імпортним ПДВ» резидент-платник податку на додану вартість має право на податковий кредит, якщо об'єкт лізингу використовується в оподатковуваних операціях.

Об'єкт фінансового лізингу в бухгалтерському обліку лізингоодержувача-резидента відображається як актив у складі основних засобів на рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» і як зобов'язання за рахунком 531 «Зобов'язання з фінансової оренди». Правила обліку фінансового лізингу регламентовані П(С)БО 14 «Оренда». Лізингоодержувач відображає об'єкт лізингу за найменшою на початок терміну оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початок терміну фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображається у бухгалтерському обліку та звітності лише в сумі, яка належить до звітного періоду. Фінансові витрати показуються за рахунком 952 «Інші фінансові витрати». Якщо орендарю дозволено поліпшення об'єкта фінансової оренди і такі поліпшення забезпечать збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, вони відображаються як капітальні інвестиції і включаються у вартість об'єкта фінансової оренди.

Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду використання активу у порядку, визначеному П(С)БО 7 «Основні засоби».

Погашення лізингових зобов'язань може здійснюватися як у грошовій, так і в іншій формах (бартерній).

Лізингоотримувач сплачує лізингодавцю лізингові платежі за користування об'єктом лізингу. Графіком лізингових платежів, який є

невід'ємною складовою договору фінансового лізингу, визначаються розміри, спосіб, форми та терміни внесення лізингових платежів. Ці платежі можуть бути одноразовими та періодичними, пропорційними та прогресивними. Вибір моделі платежів залежить від форми лізингу. Для розрахунку орендних платежів сторони визначаються з орендною відсотковою ставкою, періодами сплати орендних платежів тощо. За період найчастіше приймають місяць або квартал.

Лізинговими вважаються наступні платежі:

- ⇨ сума відшкодування частини вартості об'єкта лізингу, амортизованої за термін, за який вноситься платіж;
- ⇨ сума, сплачувана як відсоток за кредит з придбання майна за договором фінансового лізингу;
- ⇨ платіж як винагорода лізингодавцю за одержане у лізинг майно;
- ⇨ відшкодування страхових платежів за договором страхування об'єкта лізингу, якщо об'єкт лізингу застрахований у лізингодавця;
- ⇨ інші витрати лізингодавця, пов'язані із виконанням договору лізингу.

За результатами податкового періоду, в якому здійснювалися нарахування лізингових платежів (п.137.11 153.7 ПКУ), лізингодавець повинен збільшити свої доходи, а лізингоотримувач – витрати. При цьому доходи та витрати збільшуються на ту частину лізингового платежу, яка дорівнює сумі відсотків або комісії, нарахованих на вартість об'єкта фінансового лізингу (без обліку частини лізингового платежу, який надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу).

Отже, для правильного обліку лізингових платежів слід підкреслити наступне:

- ⇨ частка лізингового платежу, яка відповідає сумі відшкодування частини вартості об'єкта лізингу, амортизованої за термін, за який вноситься платіж; не є витратами лізингоодержувача, тому сплачується ним в іноземній валюті (якщо за договором не передбачено бартерних розрахунків) повністю, у строки, визначені договором. Якщо дати нарахування лізингового платежу та його оплати не збігаються, тоді можуть виникнути неопераційні курсові різниці;

- решта складових лізингового платежу визнається витратами лізингоодержувача. Більш того, винагорода лізингодавцю за одержане у лізинг майно, яка показується у лізингоодержувача у складі фінансових витрат, є доходом лізингодавця-нерезидента з джерелом походження з України. Тому при виплаті винагороди лізингодавцю лізингоодержувач-резидент має утримати податок з доходів нерезидента за ставкою 15% із суми винагороди та перерахувати цей податок у бюджет у гривнях. Крім того, винагороду лізингодавцю можна розглядати як імпорт послуг з місцем поставки на території України, проте п. 196.1.2 Податкового кодексу України встановлено, що не є об'єктом нарахування ПДВ «операції з нарахування та сплати процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового лізингу». Сплата процентів з метою оподаткування визначається у гривнях за курсом валют НБУ на момент сплати.

Зазвичай, об'єкт фінансового лізингу купується лізингоодержувачем у власність і не повертається по закінченні договору лізингодавцю-нерезиденту. У випадках, коли договором передбачено повернення об'єкта фінансового лізингу, то об'єкт лізингу перетинає митну територію України у режимі експорту.

Приклад 9.1. За договором фінансового лізингу від іноземного суб'єкта підприємницької діяльності надійшло обладнання вартістю 50000 дол. США. Термін договору лізингу – 3 роки (починаючи з 01.01.2013р). Винагорода за договором лізингу – 12% річних. Оплата здійснюється один раз у квартал. Митні витрати: мито – 5%, митний збір – 0,2% від митної вартості.

Курси валют становлять: на дату ввезення обладнання – 7,85 грн./ дол. США;

на дату нарахування та сплати лізингових платежів – 7,95 грн./ дол. США;

на дату балансу (1-й квартал першого року) – 7,97 грн./ дол. США.

Рішення наведено у табл. 9.1.та табл.9.2.

Розрахунок мінімальних лізингових платежів, які необхідно сплачувати лізингодавцю, проведемо за рекомендаціями П(С)БО 14. Так, розрахунок мінімальних лізингових платежів зробимо за формулою (9.1):

$$A = \frac{TBA}{\dfrac{1 - \dfrac{1}{(1+i)^n}}{i}} \qquad (9.1.)$$

де A - сума мінімального лізингового платежу, що сплачується регулярно;

TBA - теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів, яка дорівнює справедливій вартості об'єкта;

n- кількість періодів, за які сплачуються лізингова плата та відсотки;

i - ставка відсотка для вказаного періоду.

$$A = 50000 / [(1- 1/(1+0,03)^{12})/0,03]$$

$$A = 5023 \text{ дол. США}$$

Таблиця 9.1.

Порядок розподілу платежів за фінансовим лізингом об'єкта лізингу

Дата нарахування	**Мінімальна сума платежів відповідно до розрахунку (дол. США)**	**Фінансові витрати (дол. США)**	**Дійсна плата за об'єкт фінансового лізингу (дол. США)**	**Залишок заборгованості (дол. США)**
01.01.2013	-	-	-	50000
31.03.2013	5023	1500	3523	46477
30.06.2013	5023	1394	3629	42848
30.09.2013	5023	1285	3738	39110
31.12.2013	5023	1173	3850	35260
Всього за 1-й рік	20092	5352	***14740***	-
Всього за останні роки	40184	4924	35260	
За весь період лізингу	60276	10276	50000	

Таблиця 9.2.

Журнал господарських операцій при фінансовому лізингу (лізингоодержувач – резидент, лізингодавець – нерезидент)

№	Зміст господарської операцій	Дол. США	Грн.	Дебет	Кредит
На дату ввезення об'єкту лізингу (курс 7,85 грн./дол. США)					
1	Нараховане ввізне мито 50000 * 7,85 *5% = 19625 грн.	-	19625	15	685
2	Сплачено ввізне мито	-	19625	685	311
3	Нарахований митний збір при ввезенні об'єкта 50000 * 7,85 * 0,2% = 785 грн.	-	785	15	685
4	Сплачено митний збір при ввезенні об'єкта	-	785	685	311
5	Нарахований та сплачений імпортний ПДВ (50000*7,85+ 19625) * 20% = 82425 грн.	-	82425	377/ПДВ	311
6	Відображено право на податковий кредит за сплаченим імпортним ПДВ	-	82425	641/ПДВ	377/ПДВ
7	Відображено отримання обладнання від лізингодавця - нерезидента, курс 7,85	50000	392500	15	531
8	Введено в експлуатацію об'єкт лізингу	-	412910	10	15
9	Відображено переведення частини довгострокових зобов'язань у поточні 14740 * 7,85 = 115709 грн.	14740,00	115709	531	612
На дату нарахування та сплати лізингових платежів, курс 7,95 грн. /дол. США					
10	Нарахована плата за об'єкт лізингу за перший квартал 3523 * 7,95 = 28007,85 грн.	3523	28007,85	612	632
11	Відображено нарахування фінансових витрат 1500 * 7,95 = 11925,00 грн.	1500	11925	952	684
12	Проведено утримання податку з доходів нерезидентів 1500 * 15% * 7,95 = 1788,75 грн.	-	1788,75	684	641
13	Відображена сплата податку до бюджету	-	1788,75	641	311

Продовження таблиці 9.2.

14	Відображено перерахування винагороди лізингодавцю 1500 - 1500 * 15% =1275 дол. США 1275 * 7,95 = 10136,25 грн.	1275	10136,25	684	312
15	Перераховано лізингодавцю – нерезиденту плата за об'єкт лізингу за перший квартал	3523	28007,85	632	312
16	Відображені курсові втрати 3523 * (7,95 – 7,85) = 352,30 грн.	-	352,30	974	612
На дату балансу, курс 7,97 грн. /дол. США					
17	Відображено курсову різницю на дату балансу (квартальна звітність): переоцінка короткострокової заборгованості (14740 – 3523) * (7,97-7,85) = 1346,04 грн. переоцінка довгострокової заборгованості (50000 – 14740) * (7,97-7,85) = 4231,20 грн.	- -	1346,04 4231,20	974 974	612 531

Лізингодавець – резидент, лізингоодержувач – нерезидент.

Актив фінансового лізингу, визначений як для продажу, відображається лізингодавцем у відповідності з П(С)БО 27 «Необоротні активи, які утримуються для продажу, та зупинена діяльність». Лізингодавець – резидент відображає переданий об'єкт як довгострокову дебіторську заборгованість на суму, яка визначена договором (контрактом) фінансового лізингу.

Приклад 9.2. Українське підприємство придбало обладнання за 120000грн. (у т.ч. ПДВ – 20000 грн.) За договором фінансового лізингу резидент передає іноземному лізингоодержувачу обладнання, вартість якого за договором складає 20000 дол. США, термін лізингу 3 роки. Отримання плати передбачено один раз на квартал. Винагорода за договором лізингу – 12% річних. Митні витрати: мито – 5%, митний збір – 0,2% від митної вартості. По закінченні терміну договору повернення об'єкта лізингу лізингодавцю не передбачене.

Курси валют становлять: на дату вивезення обладнання – 7,85 грн./ дол. США;

на дату отримання лізингових платежів – 7,95 грн./ дол. США;

на дату балансу (1-й квартал першого року) – 7,97 грн./ дол. США.

Рішення наведено у табл. 9.3.та табл.9.4.

Розрахунок мінімальних лізингових платежів, які необхідно отримати від лізингоотримувача, проведемо за рекомендаціями П(С)БО 14. Так, розрахунок мінімальних лізингових платежів зробимо за формулою 9.1.

$$A = 20000 / [(1- 1/(1+0,03)^{12})/0,03]$$

$$A = 2009 \text{ дол. США}$$

Таблиця 9.3.

Порядок розподілу платежів за фінансовим лізингом об'єкта лізингу

Дата нарахування	Мінімальна сума платежів відповідно до розрахунку (дол. США)	Фінансові доходи (дол. США)	Дійсна плата за об'єкт фінансового лізингу (дол. США)	Залишок заборгованості (дол. США)
01.01.2013	-	-	-	20000
31.03.2013	2009	600	1409	18591
30.06.2013	2009	558	1451	17140
30.09.2013	2009	514	1495	15645
31.12.2013	2009	469	1540	14105
Всього за 1-й рік	8036	2141	***5895***	-
Всього за останні роки	16072	1967	14105	
За весь період лізингу	24108	4108	20000	

Таблиця 9.4.

Журнал господарських операцій при фінансовому лізингу (лізингодавець – резидент, лізингоотримувач - нерезидент)

№	Зміст господарської операцій	Дол. США	Грн.	Дебет	Кредит
1	Придбане обладнання від українського постачальника	-	100000	15 (10)	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	-	20000	641	631
3	Переведено об'єкт до групи для вибуття	-	100000	286	15 (10)
На дату вивезення об'єкта лізингу – 7,85 грн./ дол. США					
4	Нараховане мито 20000 * 7,85 * 5% = 7850 грн.	-	7850	93	685

Продовження таблиці 9.4.

5	Сплачено вивізне мито	-	7850	685	311
6	Нарахований митний збір 20000 * 7,85 * 0,2% = 314 грн.	-	314	93	685
7	Сплачено митний збір	-	314	685	311
8	Передано у фінансовий лізинг обладнання 20000* 7,85 = 157000 грн.	20000	157000	181	712
9	Проведені нарахування податкових зобов'язань з ПДВ	-	0	712	641
10	Проведено списання з балансу обладнання	-	100000	943	286
11	Відображено нарахування поточної дебіторської заборгованості за перший рік 5895 * 7,85 = 46982,25 грн.	5895	46275,75	377	181
На дату отримання лізингових платежів - 7,95 грн./ дол. США					
12	Відображено нарахування лізингового платежу 600 * 7,95 = 4770 грн.	600	4770	373	732
13	Отримані на валютний рахунок суми лізингової плати від нерезидента: у частині фінансового доходу (600 * 7,95 = 4770 грн.) у частині заборгованості за об'єкт лізингу (1409 * 7,95 = 11201,55 грн.)	600 1409	4770 11201,55	312 312	373 377
14	Відображено курсову різницю під час погашення заборгованості за лізинг 1409 * (7,95 – 7,85) = 140,90 грн.	-		377	744
На дату балансу (1-й квартал першого року) – 7,97 грн./ дол. США.					
15	Відображені курсову різницю на дату балансу (квартальна звітність): переоцінка короткострокової заборгованості (5895 – 1409) * (7,97-7,85) = 538,32 грн. переоцінка довгострокової заборгованості (20000 – 5895) * (7,97-7,85) = 1692,6 грн.	- -	538,32 1692,6	377 181	744 744

9.3. Облік операцій з міжнародного оперативного лізингу (оренди)

Оперативний лізинг – це договір лізингу, за яким лізингоодержувач на своє замовлення одержує в платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на термін, менший за термін амортизації до 90% вартості об'єкта лізингу, визначеної на день укладення договору. Після закінчення терміну договору оперативного лізингу цей договір може бути продовжений або об'єкт лізингу підлягає поверненню лізингодавцю і може бути повторно переданий ним у користування іншому лізингоодержувачу за іншим договором. Отже термін договору оперативного лізингу коротший за нормативний термін використання майна, а лізингові платежі не покривають його повної вартості.

За п. 14.1.97 Податкового кодексу України «оперативний лізинг (оренда) – господарська операція фізичної або юридичної особи, що передбачає передачу орендарю основного фонду, придбаного або виготовленого орендодавцем, на умовах інших, ніж ті, що передбачаються фінансовим лізингом (орендою)» [3].

Лізингові платежі нараховуються і сплачуються за графіком, який є невід'ємною частиною договору оперативного лізингу. Нагадаймо, що операції з експорту та імпорту послуг з оренди підлягає оподаткуванню податком на додану вартість, якщо місцем їх поставки є митна територія України (абзац «б» п.185.1 ПКУ): місце поставки на митній території України – оподаткування здійснюється за ставкою 20%; за межами митної території України – об'єкта оподаткування немає.

Розглянемо ситуацію «Орендодавець-нерезидент, орендар-резидент», при цьому об'єкт оперативної оренди (лізингу) ввозиться на митну територію України. З урахуванням того, що по закінченні договору оперативної оренди об'єкт підлягає вивезенню за межі митної території України, на митниці до ввезення об'єкту оперативної оренди застосовують режим тимчасового ввезення з умовним частковим звільненням від оподаткування митними платежами. Цей режим передбачає, що при ввезенні об'єкта оперативного лізингу митний збір сплачуватиметься, а решта митних платежів – мито, «імпортний ПДВ», акцизний податок – будуть сплачуватися щомісяця: за кожний повний або неповний календарний місяць заявленого строку перебування на митній території України у розмірі 3 відсотки суми митних платежів, яка підлягала б сплаті у разі випуску цих товарів у вільний обіг на мит-

ній території України, розрахованої на дату поміщення їх у митний режим тимчасового ввезення. Нараховані і сплачені митні платежі та ПДВ відносяться на витрати діяльності.

Облік орендних операцій у резидента-орендаря регулюється нормами П(С)БО 14 «Оренда». Майно, отримане в оперативний лізинг, не є власністю підприємства, тому враховується на забалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». Під час отримання майна робиться запис – Дебет 01 «Орендовані необоротні активи», при поверненні лізингового майна – Кредит 01 «Орендовані необоротні активи». При імпорті послуг з оперативного лізингу лізингоотримувач-резидент, який є платником ПДВ і використовує об'єкт в оподатковуваних операціях, має право на податковий кредит у сумі податкових зобов'язань, нарахованих в звітному періоді, який іде за періодом їх виникнення. База оподаткування визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості послуг, але не нижче звичайних цін (п.188.1 ПКУ). При цьому датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ для послуг з оренди, визнаних об'єктом оподаткування, вважається будь-яка з подій, що сталася раніше: або дата списання передоплати в іноземній валюті; або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

При нарахуванні податкових зобов'язань з імпорту послуг з оренди резидент має виписати податкову накладну в одному екземплярі та відобразити суму податку у складі податкових зобов'язань за відповідний звітний період в декларації з ПДВ.

Придбані у нерезидента послуги з операційної оренди (лізингу) відображаються у складі витрат підприємства-резидента у тому звітному періоді, в якому визнається дохід від їх реалізації (п.138.4 ПКУ). При цьому суми витрат, які понесені платником в іноземній валюті при придбанні послуг, перераховуються у національну валюту за курсом НБУ, який діяв на дату їх придбання, а в частині раніш проведеної за них оплати – по курсу НБУ на дату здійснення оплати (пп.153.1.2 ПКУ). Крім того, вартість послуг, отриманих від нерезидента з офшорним статусом, а також оплачених через таких нерезидентів у грошовій або іншій формах, включається в склад витрат у сумі, рівної 85% вартості таких послуг (п.161.2 ПКУ). При виплаті нерезиденту комісійної винагороди резиденти повинні утримати податок з доходів при його виплаті і за його рахунок.

У орендаря орендна плата визнається витратами у відповідності до норм П(С)БО 16 «Витрати» на прямолінійній основі упродовж всього терміну оренди або з урахуванням способу отримання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта оренди (п.8,9 П(С)БО 14). Тобто в залежності від призначення об'єкта оренди орендна плата відображається у складі загальновиробничих, адміністративних, збутових або інших операційних витрат. В обліку у орендатора нарахування орендної плати відображається записом: Дебет 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати» та Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» в іноземній та національній валюті (за курсом НБУ).

При поверненні об'єкта оперативного лізингу нерезиденту об'єкт вивозиться за межі митної території України, при цьому сплачується митний збір.

Приклад 9.3. За договором оперативного лізингу від іноземного суб'єкта підприємницької діяльності надійшло обладнання вартістю 30000 дол. США (заставна, справедлива) . Мито – 5%, митний збір – 0,2% від митної вартості об'єкту оперативного лізингу. Сума щомісячного лізингового платежу 300 дол. США. Термін оренди – 3 роки. Складемо господарські операції із отримання обладнання в оперативний лізинг та нарахування і сплату лізингового платежу за один місяць.

Курси валют становлять: на дату отримання обладнання – 8,0 грн./ дол. США;

на дату нарахування платежів – 7,6 грн./ дол. США;

на дату сплати платежів – 7,9 грн./ дол. США.

При митному оформленні об'єкта оперативного лізингу у режимі тимчасового ввезення розраховуються у повній сумі мито та «імпортний» ПДВ. Вартість мита становить:

$$30000*8,0*5\% = 12000 \text{ грн.}$$

Нарахований «імпортний» ПДВ:

$$(30000*8,0 + 12000) * 20\% = 50400 \text{ грн.}$$

Щомісяця буде сплачуватися 3% від суми нарахованого мита та «імпортного» ПДВ, тобто:

$$12000*3\% = 360 \text{ грн.}$$

$$50400*3\% = 1512 \text{ грн.}$$

Зауважимо, що загальна сума сплачених митних платежів у режимі

тимчасового ввезення за весь період дії договору оперативного лізингу не може перевищувати суму митних платежів, які були б нараховані при режимі імпорту.

Рішення наведено у табл. 9.5.

Таблиця 9.5.

Журнал господарських операцій при оперативному лізингу (лізингоотримувач, орендар – резидент, лізингодавець – нерезидент)

№	Зміст господарської операції	Дол. США	Грн.	Дебет	Кредит
На дату ввезення об'єкта оперативного лізингу (курс 8,0 грн./дол. США)					
1	Нарахований платіж 3% від суми ввізного мита	-	360	949	685
2	Сплачено 3% від суми ввізного мита	-	360	685	311
3	Нарахований митний збір при ввезенні об'єкту 30000*8,0*0,2% = 480 грн.	-	480,0	949	685
4	Сплачено митний збір при ввезенні об'єкту	-	480,0	685	311
5	Нарахований платіж 3% від «імпортного ПДВ»		1512,0	949	377/ПДВ
6	Сплачений платіж 3% від «імпортного ПДВ»		1512,0	377/ПДВ	311
7	Відображено отримання обладнання від лізингодавця - нерезидента, курс 8,0	30000	240000	01	-
На дату нарахування лізингових платежів, курс 7,6 грн. /дол. США					
8	Нарахована сума щомісячного лізингового платежу 300 * 7,6 = 2280 грн.	300	2280	23, 91, 92, 93	685
9	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ 2280 * 20% = 456 грн.	-	456	644	641/ПДВ
10	У наступному податковому періоді відображено право на податковий кредит	-	456	641/ПДВ	644
11	Нарахований податок на доходи у розмірі 15% при виплаті лізингового платежу 300 * 15% *7,6 = 342 грн.	-	342	685	641/ПДФО

Продовження таблиці 9.5.					
12	Перераховано до бюджету податок з доходу нерезиденту	-	342	641/ПДФО	311
На дату оплати лізингових платежів, курс 7,9 грн. /дол. США					
13	Перераховано лізингодавцю-нерезиденту лізинговий платіж 300 – 15%*300 = 255 дол. США 255 * 7,9 = 2014,50 грн.	255	2014,50	685	312
14	Відображено втрати від курсової різниці 255 * (7,9 – 7,6) = 76,5 грн.	-	76,50	974	685

Розглянемо ситуацію «Орендодавець – резидент, орендар – нерезидент», при цьому об'єкт оперативної оренди (лізингу) вивозиться за межі митної території України. З урахуванням того, що по закінченні договору оперативної оренди об'єкт підлягає поверненню резидентові, на митниці застосовується режим тимчасового вивезення з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами. Цей режим передбачає, що при вивезенні об'єкта оперативного лізингу митний збір сплачуватиметься (відображається у складі витрат), а вивізне мито не сплачуватиметься.

У орендодавця-резидента передані в операційну оренду будинки та споруди, відповідають поняттю інвестиційної нерухомості (п.4 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»). В обліку орендодавця такі об'єкти при передачі в оренду мають переводитися у склад інвестиційної нерухомості. Для обліку об'єктів інвестиційної нерухомості та їх амортизації Інструкцією №291 передбачено субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість» та 135 «Знос інвестиційної нерухомості». Переведення об'єкта із складу операційної нерухомості в інвестиційну супроводжується записом: Дебет 100 «Інвестиційна нерухомість» та Кредит 103 «Будинки та споруди» та на суму нарахованої амортизації: Дебет 131 «Знос основних засобів» та Кредит 135 «Знос інвестиційної нерухомості».

Дохід орендодавця від передачі об'єкта нерухомості в оренду у вигляді орендної плати відображається записом в залежності від виду діяльності орендодавця, а саме:

- ⇨ за дебетом 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг», якщо передача об'єкта нерухомості в оренду є основним видом діяльності підприємства;
- ⇨ за дебетом 713 «Дохід від операційної оренди», якщо передача об'єкта нерухомості в оренду не є основним видом діяльності.

Якщо нарахування лізингових платежів та їх сплата проводяться не в один календарний день, то в обов'язковому порядку нараховується курсова різниця на момент оплати, яка включається до складу фінансових результатів через рахунки 714 «Дохід від операційної курсової різниці», 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці», 945 «Втрати від операційної курсової різниці» і 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць».

Якщо місце надання послуг (експорт послуг з оренди) визначено як митна територія України, лізингодавець-резидент нараховує на вартість послуг податкове зобов'язання з ПДВ, виписує податкову накладну у двох екземплярах, які у нього й залишаються та відображає суму податку у складі податкових зобов'язань за відповідний звітний період в декларації з ПДВ.

При поверненні об'єкта оперативного лізингу резиденту об'єкт ввозиться на митну територію України, при цьому сплачується митний збір.

Приклад 9.4. За договором оперативного лізингу українське підприємство передало приміщення, яке знаходиться на митній території України, італійській компанії терміном на 1 рік. Сума щомісячного лізингового платежу дорівнює 25000 дол. США. Лізинговий платіж сплачується щомісячно за фактом підписання акту. Первинна вартість приміщення – 700000 грн., нарахований знос – 135000 грн. Необхідно скласти господарські операції з передання обладнання в оперативний лізинг та отримання лізингового платежу.

Курси валют становлять: на дату підписання акту – 7,9 грн./ дол. США; на дату отримання платежу – 8,0 грн./ дол. США.

Рішення наведено у табл. 9.6.

Таблиця 9.6.

Журнал господарських операцій при оперативному лізингу (лізингоотримувач – нерезидент, лізингодавець – резидент)

№	Зміст господарської операції	Дол. США	Грн.	Дебет	Кредит
1	Переведено приміщення з операційної нерухомості в склад інвестиційної нерухомості	-	700000	100	103

Продовження таблиці 9.6.

2	Переведено нарахований знос в склад інвестиційної нерухомості	-	135000	131	135
3	Нарахована лізингова плата за перший місяць лізингу лізингоотримувачу-нерезиденту 25000 * 7,9 = 197500 грн.	25000	197500	377	713
4	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ 197500 * 20% = 39500 грн.	-	39500	713	641
5	Отримана плата від нерезидента-лізингоотримувача 25000 * 8,0 = 200000 грн.	25000	200000	312	377
6	Відображено дохід від неопераційної курсової різниці 25000 * (8,0 – 7,9) = 2500 грн.	25000	2500	377	744

9.4. Характеристика посередницьких договорів у зовнішньоекономічній діяльності

Контракти комісії та консигнації є контрактами посередницької діяльності, які не заборонені Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність». При цьому договори консигнації застосовуються виключно у зовнішньоекономічній діяльності.

Консигнація – різновид агентської угоди, відповідно до якої товари, призначені на експорт (власник товарів – консигнант), після перетинання кордону країни-експортера розміщуються на складі тимчасового зберігання (консигнаційному складі) та поступово, по мірі реалізації чергової партії, розмитнюються агентом-комісіонером (консигнатором) та реалізуються на внутрішньому ринку країни-імпортера.

Консигнаційний склад – склад, на якому консигнатор розміщує товари, одержані ним на консигнацію.

Договір консигнації – договір, за яким консигнатор зобов'язаний за дорученням консигнанта протягом певного терміну і на певній території за обумовлену винагороду реалізувати від свого імені, але за рахунок консигнанта товари, поставлені на склад консигнатора.

Договір комісії – договір, за яким одна сторона (комісіонер) зобов'язана за дорученням іншої сторони (комітента) за винагороду зробити від свого імені, але за рахунок комітента одну або декілька операцій по покупці або продажу товару.

Порівняльна характеристика договорів консигнації і комісії надана у табл. 9.7.

Таблиця 9.7.

Порівняльна характеристика договорів консигнації та комісії

Договір комісії	Договір консигнації
Договір двосторонній: комітент – замовник (власник), комісіонер - посередник	Договір двосторонній: консигнант – замовник (власник), консигнатор - посередник
Посередник діє від свого імені, за дорученням комітента та за його рахунок	Посередник діє від свого імені, за дорученням консигнанта та за його рахунок
Посередник за надані послуги із здійснення операцій отримує комісійну винагороду	Посередник за надані послуги із здійснення операцій отримує комісійну винагороду
Розмір винагороди комісіонера може визначатися і виплачуватися декількома способами. Зазвичай, винагорода встановлюється у відсотках до суми операції.	Розмір винагороди консигнатора може визначатися і виплачуватися декількома способами. Сторони можуть встановити винагороду консигнатору у відсотках до суми операції, або ж консигнатор має право самостійно встановлювати ціну на товар, але не менше оговореної вартості (облікова ціна). Різниця між обліковою і продажною ціною складатиме винагороду консигнатора.
Власником товарів є комітент до моменту передачі товарів третім особам. Відповідно у посередників активи, що виявляють власністю комітентів, враховуватимуться за балансом. Для цього використовується позабалансовий рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні»: за дебетом показуватиметься їх надходження, за кредитом – вибуття	Власником товарів є консигнант до моменту передачі товарів третім особам. Відповідно у посередників активи, що виявляють власністю довірителів, враховуватимуться за балансом. Для цього використовується позабалансовий рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні». За дебетом показуватиметься їх надходження, за кредитом – вибуття
В обов'язки комісіонера входить забезпечення збереження товарів	В обов'язки консигнатора входить забезпечення збереження товарів

Продовження таблиці 9.7.

Для контрактів комісії на продаж використовується режим тимчасового вивезення (ввезення)	На території України використовується режим «митний склад». Товари, що розташовуються на консигнаційному складі за межами України, декларуються у режимі тимчасового вивезення
Договір комісії укладається у письмовій формі на покупку або на продаж товарів	Договір консигнації укладається у письмовій формі тільки на продаж товарів
Товари продаються або купуються по усій території країни, тобто сфера діяльності за договором комісії досить широка	Товари консигнанта продаються тільки з консигнаційного складу – сфера діяльності по контрактах консигнації значно вужча
Товари: будь-які, не заборонені чинним законодавством	Найпоширеніші товари: товари масового попиту (серійні машини і устаткування, запчастини і вузли до них, товари широкого споживання, продукція електронна, деякі види продуктів харчування)
Термін дії договору – два-три місяці	Термін дії договору – до одного року

Як видно з табл.9.7, консигнація є різновидом комісійної торгівлі.

Відмінною особливістю консигнаційного договору є те, що продаж товарів здійснюється з консигнаційного складу. Якщо асортимент і кількість товару на складі консигнанта достатньо великі, або поставка товарів здійснюється певними партіями, то консигнатор повинен періодично надавати консигнанту дані про наявність і рух товарів на складі.

За договором консигнації у залежності від умов повернення нереалізованих товарів консигнанту розрізняють:

- ⇨ просту (поворотну) консигнацію – після терміну закінчення консигнаційного контракту непроданий товар буде весь повернено консигнанту;
- ⇨ частково поворотну консигнацію – консигнатор зобов'язаний після закінчення терміну дії договору викупити у консигнанта певну кількість нереалізованого до цього моменту товару;
- ⇨ безповоротну консигнацію – передбачає викуп залишків нереалізованих товарів консигнатором після закінчення терміну дії контракту.

За договорами комісії (консигнації) розмір комісійної винагороди посереднику може визначатися і виплачуватися декількома способами. Сторони можуть встановити винагороду у відсотках до суми операції, або ж посередник має право самостійно встановлювати ціну на товар, різниця між обліковою і продажною ціною складатиме винагороду. Досить часто в контракті комісії на продаж передбачають такі умови взаєморозрахунків, при яких посередник утримує суму своєї винагороди з грошових надходжень за продані ним товари, а потім перераховує необхідну суму замовнику. Терміни виконання посередницьких зовнішньоекономічних договорів не можуть перевищувати граничних термінів надходження валютної виручки, встановлених чинним законодавством.

Витрати з митного оформлення, страхування, транспортування та зберігання товарів замовник і посередник можуть нести у рівних частинах або інакше (витрати оплачує і несе посередник, витрати оплачує посередник, але власник відшкодовує йому витрати), про що робиться відповідна обмовка у контракті. За результатами виконання договору посередник (комісіонер або консигнатор) має представити замовник (комітенту або консигнанту) звіт. У посередницьких договорах часто включається пункт про банківське забезпечення гарантії виконання посередником зобов'язань.

9.5. Облік консигнаційних операцій

Консигнаційна операція у зовнішньоекономічній діяльності означає продаж товарів посередником з консигнаційного складу на території іншої держави.

Консигнант (власник товару) – резидент, консигнатор (посередник) – нерезидент. Іншими словами, українське підприємство, що є власник товару (замовником або консигнантом за умовами договору консигнації) доручає посереднику-нерезиденту (консигнатору) продати свій товар із консигнаційного складу, розміщеного за межами митної території України.

Право власності на товар залишається за консигнантом на момент перетину товаром митної території України. Тому товар, вивезений за даним договором, декларується у митному режимі тимчасового вивезення. Відповідно до ст. 113 Митного кодексу України у митному режимі тимчасового вивезення українські товари вивозяться за межі митної території України з умовним повним звільненням від оподат-

кування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності і підлягають реімпорту до завершення встановленого строку без будь-яких змін [5]. Українські товари, поміщені в митний режим тимчасового вивезення, зберігають статус українських товарів. Завершується цей режим шляхом реімпорту цих товарів або поміщення їх в інший митний режим – у даному випадку у режим експорту. Отже, при вивезенні товарів буде сплачуватися митний збір, мито не сплачується, податкових зобов'язань за ПДВ не виникає, більш того у консигнанта-резидента не виникає доходу, тому що реалізація товарів не здійснена.

Перехід права власності на товар фіксується у повідомленні (звіті) про продаж товарів, яке оформлює посередник-консигнатор та надає його консигнанту. До моменту отримання такого повідомлення консигнант обліковує товари на баланс як передані на комісію.

На дату отримання повідомлення (звіту) консигнант-резидент має завершити митний режим тимчасового вивезення шляхом поміщення проданих товарів у режим експорту. При цьому слід нарахувати та сплатити вивізне мито та відобразити податкове зобов'язання за ПДВ за нульовою ставкою. Розрахунки з консигнатором показують на рахунку 377/К «Розрахунки з консигнатором». Митні платежі обліковуються на рахунку 685.

Схема господарських операцій у консигнанта-резидента надана у табл. 9.8.

Таблиця 9.8.

Схема обліку операцій у консигнанта-резидента

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Товари передано на консигнацію (поміщення у митний режим тимчасового вивезення)			
1	Товари передано на консигнацію за обліковими цінами (на дату митного оформлення у режимі тимчасового вивезення)	283	281
2	Нарахований митний збір, виходячи з облікової або заставної ціна на товар (курс на дату декларування товару)	93	685
3	Сплачено митний збір	685	311

Продовження таблиці 9.8.

На момент отримання повідомлення (звіту) від консигнатора-нерезидента про продаж товарів (завершується митний режим тимчасового вивезення та застосовується митний режим експорту)			
1	Відбито дохід від реалізації товарів (на суму без комісійної винагороди), на дату декларування у режимі експорту (в іноземній та національній валюті)	362	702
	- одночасно податкове зобов'язання за ПДВ, нульова ставка	702	641/ПДВ
2	Списано вартість реалізованих товарів	902	283
3	Нараховане мито	93	685
4	Сплачено мито	685	311
5	Отримано виручку від консигнатора за реалізовані товари на валютний рахунок (в іноземній та національній валюті)	312	362
6	Нарахована винагорода консигнатору за актом наданих послуг (в іноземній та національній валюті)	93	377/К
7	Місце поставки послуг розташоване за межами митної території, тому операція не оподатковується ПДВ	-	-
8	Сплачено консигнатору комісійну винагороду (іноземній та національній валюті) – можуть виникати курсові різниці	377/К	312

Консигнант (власник товару) – нерезидент, консигнатор – резидент. Іншими словами, українське підприємство (посередник) з консигнаційного складу, розташованого на митній території України, продає імпортний товар, власником якого є нерезидент.

На території України не існує консигнаційних складів, а розміщення завезених на її територію консигнаційних товарів проводиться на спеціальних митних складах. Такі склади бувають двох видів – відкриті і закриті. Відповідно до ст. 424 Митного кодексу України митний склад – це відповідним чином облаштовані складське приміщення, резервуар, холодильна чи морозильна камера, критий чи відкритий майданчик, призначені для зберігання товарів під митним контролем [5]. На відкритих складах мають право розміщувати товари і торгувати усі, на закритих – тільки їх власники. Правове регулювання взаємовідносин утримувача митного складу з іншими особами та органами доходів і зборів здійснюється за ст. 425 Митного кодексу України, правила розміщення, зберігання та обліку товарів на митних складах викладені у

ст. 426, 427, 428 Митного кодексу України [5]. Наприклад. на власників митних складів покладається обов'язок на початок кожного місяця надавати митниці відомості про товари, що знаходяться на складі. При цьому митниця залишає за собою право провести інвентаризацію на митному складі у будь-який момент. У зв'язку з цим у договорі консигнації вказується номенклатура та кількість товарів, які надходимуть, періодичність надходження, термін продажу, умови повернення консигнанту нереалізованого товару, порядок погашення збитків, пов'язаних з поверненням товару.

Консигнатор-резидент як посередник не є власником товару, отже отриманий на митний склад товар буде обліковуватися на рахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні». Увезені на митну територію України товари оподатковуються митом, митним збором, акцизним податком, «імпортним» ПДВ, які сплачуються консигнантом-резидентом при оформленні ввізної ВМД, а потім можуть відшкодовуватися консигнантом (окрім «імпортного» ПДВ), тому їх облік ведеться за рахунком 39 «Витрати майбутніх періодів». Консигнатор-резидент здійснює послуги з реалізації товарів. При реалізації консигнаційних товарів вітчизняному покупцеві відображається у національній валюті сума продажу:

Дебет 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» Кредит 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг» у національній валюті.

Відображається податкове зобов'язання за ПДВ:

Дебет 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг» Кредит 641 /ПДВ.

Частка виручки, яка належить консигнанту-нерезиденту відображається в іноземній валюті за цінами, вказаними у договорі комісії, та у національній валюті на поточну дату:

Дебет 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг» Кредит 377/К «Розрахунки з іноземним консигнантом».

Одержаний дохід зменшується на суму сплачених митних платежів:

Дебет 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг» Кредит 39 «Витрати майбутніх періодів».

Сума, що залишилася на рахунку 703 після відрахувань, є фактичним доходом посередника-резидента. Одночасно показується собівартість послуг:

Дебет 903 «Собівартість реалізованих послуг» К 23 «Виробництво».

У табл. 9.9. надано схему господарських операцій з обліку консигнаційних операцій у консигнатора-резидента

Таблиця 9.9.

Схема обліку консигнаційних операцій у консигнатора-резидента

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Поміщення імпортних товарів на митний склад			
1	Товари, отримані від консигнанта, відбито на забалансовому рахунку за ціною, погодженою у договорі (в іноземній валюті)	023	
2	Нараховані мито та митний збір на ввезені товари	39	685
3	Сплачені мито та митний збір	685	311
4	Нарахований та сплачено податкове зобов'язання за ПДВ на ввезені товари	377/ПДВ	311
5	Відбито право на податковий кредит за ПДВ	641/ПДВ	377/ПДВ
6	Відбито дохід від надання послуг по реалізації товарів вітчизняному покупцю, ціна договірна з урахуванням ПДВ (в національній валюті)	361	703
	- одночасно податкове зобов'язання за ПДВ 20%	703	641/ПДВ
7	Відбито частину виручки, яка належить консигнанту-нерезиденту (в іноземній валюті за цінами, погодженими у договорі консигнації, та національній валюті)	703	377/к
8	Зменшено суму одержаного доходу на суму сплачених митних платежів	703	39
9	Відбито собівартість послуг консигнатора у зв'язку з реалізацією товару	903	23
10	Списано реалізовані товари за ціною, погодженою у договорі	-	023
11	Отримано оплату від вітчизняного покупця	311	361
12	За рахунок отриманих коштів придбана іноземна валюта, яка має бути перераховано власнику імпортного товару – консигнанту-нерезиденту	…	311
13	Перераховано консигнанту за реалізовані товари (в іноземній валюті), можуть виникати курсові різниці	377/к	312

9.6. Облік комісійних операцій

Комісія на купівлю. Комітент – резидент, комісіонер – нерезидент. Іншими словами, українське підприємство доручає іноземному підприємству закупити для нього певний товар. Зазвичай, першим кроком у виконанні даного договору комісії є перерахування грошових коштів в іноземній валюті нерезиденту-комісіонеру для купівлі ним певного імпортного товару. За перерахованими коштами курсові різниці не нараховуються (немонетарна стаття). Крім того, слід пам'ятати про граничні строки отримання товару. Оприбутковування отриманих від комісіонера товарів відображатиметься в обліку за курсом НБУ на дату перерахування грошових коштів. Митні платежі у режимі імпорту (митний збір, мито, акцизний податок, «імпортний» ПДВ) сплачуються за курсом НБУ на дату оформлення ввізної ВМД. Послуги комісіонера-нерезидента відображаються в обліку як імпортні послуги (місце постачання за межами митної території).

Комісія на купівлю. Комітент – нерезидент, комісіонер – резидент. Іншими словами, українське підприємство-посередник за дорученням комітента-нерезидента закуповує певний товар на митній території України та передає товар нерезиденту із декларуванням товару у режимі експорту, з оплатою митного збору, мита, ПДВ за нульовою ставкою. Резидент-посередник за актом надання послуг показує дохід від надання послуг на експорт, оскільки послуги надані на митній території, то ставка ПДВ дорівнює 20 відсотків.

Зазвичай, першим кроком у виконанні даного договору комісії є отримання іноземної валюти від комітента-нерезидента, яка не є валютною виручкою, тому не підлягає обов'язковому продажу на МВРУ. Ця операція в обліку показується як виникнення кредиторської заборгованості перед комітентом-нерезидентом, за кредитом рахунку 685/комітент – немонетарна стаття, курсові різниці не виникають. Оскільки замовлений товар купується на митній території України, де заборонена торгівля за іноземну валюту, комісіонеру необхідно продати іноземну валюту і лише за національну валюту проводити закупівлю. При закупівлі товарів комісіонер не одержує права на податковий кредит, оскільки не є власником товарів.

Комісійна винагорода нараховується за актом надання послуг, тому якщо дата підписання акту про виконані роботи передує даті надходження комісійної винагороди. можуть виникати курсові різниці.

У табл. 9.10. надано схему обліку комісійних операцій у комісіонера-резидента (комісія на покупку)

Таблиця 9.10.

Схема обліку операцій у комісіонера-резидента (на покупку)

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримана іноземна валюта від комітента-нерезидента (в іноземній та національній валюті на дату зарахування)	312	685/комітент
2	Іноземна валюта реалізована за заявою комісіонер-резидента на МВРУ	…	312
3	Отримані товари від українського постачальника (з урахуванням ПДВ)	685/комітент	631
4	Одночасно товари, отримані від українського постачальника, оприбутковані на позабалансовому рахунку за цінами, погодженими у договорі на комісію	02	
Товари українського походження перетинають митний кордон у режимі експорту			
5	Нараховані митні платежі при митному оформленні відвантаження товарів для комітента-нерезидента (мито, митний збір)	685/комітент	377
6	Сплачені митні платежі при митному оформленні відвантаження товарів для комітента-нерезидента	377	311
7	Відвантажені товари комітенту-нерезиденту (списано із позабалансового рахунку)	-	02
8	Відбито дохід від надання послуг комітенту-нерезиденту (експорт послуг) на підставі акту надання послуг (в іноземній валюті та національній валюті за курсом на цю дату)	685/комітент	703
9	Відображено податкове зобов'язання за ПДВ за нульовою ставкою (експорт послуг, місце надання – митна територія)	703	641/ПДВ
10	Отримано комісійну винагороду на валютний рахунок	312	685/комітент

Комісія на продаж. Комітент – резидент, комісіонер – нерезидент. Іншими словами, український власник товару (комітент) доручає нерезидентові (посереднику) реалізувати товар за кордоном. Митне оформлення та облік співпадає з обліком консигнаційних операцій (консигнант-резидент). Право власності на товар залишається за резидентом

(товар передається на комісію). Товар, вивезений за даним договором, декларується у митному режимі тимчасового вивезення. Отже, при вивезенні товарів буде сплачуватися митний збір, мито не сплачується, податкових зобов'язань за ПДВ не виникає. Переданий на комісію товар в обліку комітента відображається на субрахунку 283 «Товари на комісії». Перехід права власності на товар фіксується у повідомленні (звіті) про продаж товарів, яке оформлює посередник-комісіонер та надає його комітенту.

На дату отримання повідомлення (звіту) резидент поміщує продані товари у режим експорту, нараховує і сплачує вивізне мито, відображує податкове зобов'язання за ПДВ за нульовою ставкою, а також відображає дохід від реалізації товару на експорт. Розрахунки з комісіонером-нерезидентом показують на рахунку 377/К «Розрахунки з комісіонером» у кореспонденції із рахунком 93 «Витрати на збут». Митні платежі обліковуються на рахунку 685.

Комісія на продаж. Комітент – нерезидент, комісіонер – резидент. Посередник-резидент реалізує на території України товар комітента-нерезидента, при цьому використовується режим тимчасового ввезення, який за фактом реалізації товару замінюється на режим імпорту.

Отриманий від комітента товар відображається в обліку комісіонера на забалансовому рахунку 024 «Товари, прийняті на комісію». Якщо витрати на оплату мита та митного збору при експорті товарів не відшкодовуються комітентом, то вони відносяться до собівартості наданих комісіонером послуг та відображаються на рахунку 23 «Виробництво». Якщо такі витрати комітент компенсує, то вони відображаються на субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Дохід комісіонера в сумі його винагороди визнається в момент передачі результатів наданих послуг за комісійним договором – на дату підписання акта наданих послуг.

Товари, які надійшли за договорами комісії, відображаються на забалансовому рахунку 023. Облік аналогічний обліку товарів за договором консигнації, в якому консигнатор є резидентом.

Комісія на продаж. Комітент – резидент, комісіонер – резидент, покупець – нерезидент. Цей різновид договору комісії передбачає, що комітент-резидент доручає комісіонеру-резиденту від свого імені, але за рахунок комітента експортувати товар за вказаною ціною.

Розглянемо на прикладі. Вартість продажу товарів, призначена ко-

мітентом, у валюті складає 30000 дол. США. Собівартість переданих на комісію товарів складає 150000 грн. Розмір комісійної винагороди разом з ПДВ складає 5% від вартості продажу на дату надходження валюти комітенту. Ставка митного збору 0,2%, мито 2%. Комісійна винагорода сплачується комісіонеру окремим платежем. Журнал господарських операцій надано у табл. 9.11 та 9.12.

Таблиця 9.11.

Журнал з обліку операцій комісії у комісіонера-резидента

№	Зміст господарської операції та розрахунок	Сума		Кореспонденція рахунків	
		дол. США	грн.	Дебет	Кредит
1	Відбито прийняття товару на комісію (курс 7,0)	30000	210000	024	-
2	Отримана попередня оплата за товар від покупця-нерезидента (курс 7,0)	30000	210000	312	681
3	Сплачено митні платежі за курсом 7,0 та віднесено на розрахунки з комітентом 30000*0,2*7,0 + 30000*2%*7,0 = 4620 грн.		4620	377	311
4	Визнано дохід від продажу товарів на експорт (за курсом на дату авансу 7,0)	30000	210000	681	702
5	Відбито заборгованість перед комітентом	30000	210000	702	685
6	Перерахована комітенту отримана валюта (курс 7,2)	30000	216000	685	312
7	Відбито курсову різницю				
	- за вартістю валюти		6000	945	312
	- за заборгованістю		6000	685	714
8	Визнано дохід від комісійної винагороди 5%*216000 = 10800 грн.		10800	377	703
	- відбито податкове зобов'язання з ПДВ		1800	703	641/ПДВ
9	Отримано від комітента комісійну винагороду та суму компенсації митних платежів		15420	311	377

Таблиця 9.12.

Журнал з обліку операцій комісії у комітента-резидента

№	Зміст господарської операції та розрахунок	Сума		Кореспонденція рахунків	
		дол. США	грн.	Дебет	Кредит
1	Відбито передачу товару комісіонеру		150000	283	281
2	Визнано дохід від продажу товару на підставі звіту комісіонера (курс 7,0)	30000	210000	377	702
3	Списана вартість вибуття товарів		150000	902	283
4	Отримана валюта від комісіонера за реалізований товар (курс 7,2)	30000	216000	312	377
5	Відбито дохід від операційної курсової різниці		6000	377	714
6	Нарахована комісійна винагорода 5%*216000 = 10800 грн.				
	- на суму без ПДВ		9000	93	377
	- ПДВ		1800	641/ПДВ	377
7	Сплачені комісіонером митні платежі віднесено на витрати на збут		4620	93	377
8	Перераховано комісіонеру суму комісійної винагороди та компенсацію митних платежів		15420	377	311

Митне оформлення товару може проводитися як за рахунок комісіонера, так і за рахунок комітента. В першому випадку це відноситься до податкових витрат комітента. У комісіонера виникають податкові зобов'язання по ПДВ по наданих послугах у розмірі 20%, оскільки фактично експортує не він, а комітент.

9.7. Облік операцій з реекспорту, реімпорту, транзиту

Реекспорт – це митний режим, відповідно до якого товари, що були раніше ввезені на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивозяться за межі митної території України без сплати вивізного мита та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності [5]. Згідно з ст. 86 Митного кодексу України митний режим реекспорту застосовується до товарів, які при ввезенні на митну територію України мали статус іноземних та:

- ⇨ після ввезення на митну територію України перебували під митним контролем та не були поміщені у митний режим, у тому числі у зв'язку з обмеженнями чи заборонами щодо їх ввезення;
- ⇨ були поміщені у митний режим тимчасового ввезення та вивозяться за межі митної території України у тому самому стані, в якому вони були ввезені на митну територію України, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування та зберігання, а також змін, що допускаються у разі використання таких товарів у митному режимі тимчасового ввезення; або у вигляді продуктів їх переробки;
- ⇨ були поміщені у митний режим імпорту і повертаються нерезиденту за умовами зовнішньоекономічного договору тощо.

Для поміщення товарів у митний режим реекспорту особа, на яку покладається дотримання вимог митного режиму, повинна подати органу доходів і зборів, що здійснює випуск товарів, документи на такі товари; документи та відомості, необхідні для ідентифікації товарів, що реекспортуються; у випадках, встановлених законодавством – дозвіл.

Після поміщення товарів у митний режим реекспорту суми ввізного мита, сплачені при імпорті цих товарів, повертаються особам, які їх сплачували. Податок на додану вартість при поміщенні товарів в митний режим реекспорту визначається за нульовою ставкою [5].

Приклад реекспорту. Відповідно до укладеного зовнішньоекономічного контракту 25.08 резидент (платник ПДВ та податку на прибуток) перерахував нерезидентові аванс у сумі 10000 євро та 05.10 отримав імпортний товар на суму 10000 євро (мито 3%, митний збір 0,2%, товар

планується використовувати в оподатковуваних операціях). При прийнятті товару виявився факт неналежної комплектації товару, у зв'язку з чим за домовленістю із нерезидентом товар було повернуто нерезиденту 10.10. Отримано грошові кошти (повністю повернуто аванс) 01.11. Сплачене при ввезенні товару мито отримано 30.11.

Курси валют: 28.08 – 10,8 грн./євро; 30.09 – 10,5 грн./євро;
05.10 – 10,9 грн./євро;.10.10 – 11,0 грн./євро; 01.11 – 10,95 грн./євро.

Рішення за прикладом реекспорту надано у табл. 9.13.

Таблиця 9.13.

Журнал реєстрації господарських операцій за прикладом реекспорту

Дата	Зміст господарської операції	Сума, дол.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
25.08	Перераховано аванс постачальнику 10000*10,8 = 108000 грн.	10000	108000	371	312
30.09	Аванси видані. Стаття немонетарна, курсові різниці не виникають				
05.10. Розмитнення товару у режимі імпорту, курс 10,9 грн./євро					
05.10	Нараховане мито 10000*10,9*3% = 3270 грн.		3270	28	685
05.10	Сплачене мито		3270	685	311
05.10	Нарахований митний збір 10000*10,9*0,2% = 218 грн.		218	28	685
05.10	Сплачений митний збір		218	685	311
05.10	Нарахований та сплачений «імпортний» ПДВ (10000*10,9+3270)*20% = 22454 грн.		22454	377/ПДВ	311
05.10	Відображено право на податковий кредит за сплаченим ПДВ		22454	641/ПДВ	377/ПДВ
05.10	Оприбутковано імпортний товар	10000	108000	28	632
05.10	Відображено залік авансу	10000	108000	632	371
10.10. Повернення імпортного товару (поміщення у режим реекспорту), курс 11,0 грн./євро – вивізне мито не справляється					
10.10	Нарахований митний збір 10000*11,0*0,2% = 220 грн.		220	949	685
10.10	Сплачений митний збір		220	685	311

Продовження таблиці 9.13.

10.10	Повернення імпортного товару (немонетарна стаття)	10000	108000	632	28
10.10	Віднесено на витрати сплачена сума митного збору та ввізного мита		218+3270	949	28
10.10	Відображено заборгованість бюджету за сплаченим ввізним митом		3270	377	716
01.11	Зарахована сума сплаченого ввізного мита		3270	311	377

Реімпорт – це митний режим, відповідно до якого товари, що були вивезені або оформлені для вивезення за межі митної території України, випускаються у вільний обіг на митній території України зі звільненням від сплати митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності [5].

Відповідно до ст.78. Митного кодексу України митний режим реімпорту може бути застосований до товарів, що надходять на митну територію України, та до товарів, що зберігаються під митним контролем або поміщені в інший митний режим. У митний режим реімпорту можуть бути поміщені товари, які були вивезені за межі митної території України у митному режимі тимчасового вивезення та ввозяться на цю територію до завершення строку дії цього митного режиму у тому самому стані, в якому вони були вивезені, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування та зберігання, а також змін, що допускаються у разі використання таких товарів у митному режимі тимчасового вивезення; були вивезені за межі митної території України у митному режимі переробки за межами митної території та ввозяться на цю територію до завершення строку дії цього митного режиму у тому самому стані, в якому вони були вивезені, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування та зберігання; були поміщені у митний режим експорту (остаточного вивезення) і повертаються особі, яка їх експортувала, у зв'язку з невиконанням (неналежним виконанням) умов зовнішньоекономічного договору, згідно з яким ці товари поміщувалися у митний режим експорту, або з інших обставин, що перешкоджають виконанню цього договору, якщо ці товари повертаються на митну територію України у строк, що не перевищує шести місяців

з дати вивезення їх за межі цієї території у митному режимі експорту; перебувають у такому самому стані, в якому вони оформлені у митний режим експорту, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування, зберігання та використання (експлуатації), внаслідок якого були виявлені недоліки, що спричинили реімпорт товарів [5].

Для поміщення товарів у митний режим реімпорту подаються не пізніше встановленого строку органу доходів і зборів, що здійснює випуск товарів у митному режимі реімпорту, документи на такі товари; документи та відомості, необхідні для ідентифікації товарів, що реімпортуються. Після поміщення у митний режим реімпорту товарів суми вивізного мита, сплачені при експорті цих товарів, повертаються особам, які їх сплачували. Згідно з ст.206.3 Податкового кодексу України операції із ввезення товарів у митному режимі реімпорту звільняються від оподаткування [3].

Приклад реімпорту. 20.06 резидент згідно із укладеним зовнішньоекономічним контрактом експортував продукцію на суму 10000 доларів (мито 1%, митний збір 0,2%). Собівартість продукції становила 42000 грн. 02.07 на валютний рахунок зарахована виручка в сумі 8000 доларів. 15.07 частина продукції, що залишилася, була повернена резиденту як забракована. Резидент оформив заяву в адресу митного органу з метою відшкодування частини експортного мита. Мито відшкодовано 20.08. Транспортування поверненої продукції проводилося резидентом самостійно на суму 900 грн.

Курси валют: 20.06 – 7,0 грн./дол. США; 30.06 – 8,0 грн./дол. США; 02.07 – 7,2 грн./дол. США; 15.07 – 7,8 грн./дол. США.

Рішення за прикладом реімпорту наведено у табл. 9.14.

Таблиця 9.14.

Журнал реєстрації господарських операцій за прикладом реімпорту

Дата	Зміст господарської операції	Сума, дол.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
20.06. Експорт продукції, курс 7,0 грн./дол. США					
20.06	Нараховане мито 10000*7,0*1% = 700 грн.		700	93	685
20.06	Сплачене мито		700	685	311

Продовження таблиці 9.14.

20.06	Нарахований митний збір 10000*7,0*0,2% = 140 грн.		140	93	685
20.06	Сплачений митний збір		140	685	311
20.06	Відображено дохід від реалізації продукції на експорт 10000*7,0 = 70000 грн.	10000	70000	362	701
20.06	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ		0	701	641/ПДВ
20.06	Відображено собівартість реалізованої продукції		42000	901	26
30.06	Відображено дохід від операційної курсової різниці 10000*(8,0-7,0) = 10000 грн.		10000	362	714
02.07 Отримання валютної виручки, курс 7,2 грн./дол. США					
02.07	Отримано виручку від реалізації частини продукції 8000*7,2 = 57600 грн.	8000	57600	312	362
02.07	Відображено втрати від операційної курсової різниці 8000*(8,0-7,2) = 6400 грн.		6400	945	362
15.07. Повернення частини продукції (поміщення у режим реімпорту), курс 7,8 грн./дол. США.					
15.07	Нарахований митний збір 10000*7,8*0,2% = 156 грн.		156	949	685
15.07	Сплачений митний збір		156	685	311
15.07	Відображено повернення продукції 2000*8,0 = 16000 грн. (немонетарна)	2000	16000	704	362
15.07	Сторнована собівартість поверненої продукції 42000*1/5 = 8400 грн.		8400	901	26
15.07	Відображено заборгованість бюджету за сплаченим вивізним митом 700*1/5 = 140 грн.		140	377	716
15.07	Відображено витрати по транспортуванню поверненої продукції		900	26	23
20.08	Повернено частину сплаченого вивізного мита		140	311	377

Транзит – це митний режим, відповідно до якого товари та/або транспортні засоби комерційного призначення переміщуються під митним контролем між двома органами доходів і зборів України або в межах зони діяльності одного органу доходів і зборів без будь-якого використання цих товарів, без сплати митних платежів та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Переміщення товарів у митному режимі транзиту здійснюється як прохідний або внутрішній транзит, або каботаж.

Товари, транспортні засоби комерційного призначення, що переміщуються у митному режимі транзиту, мають: перебувати у незмінному стані, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування і зберігання; не використовуватися з жодною іншою метою, крім транзиту; бути доставленими у орган доходів і зборів призначення до закінчення встановленого строку; мати неушкоджені засоби забезпечення ідентифікації у разі їх застосування.

9.8. Облік закордонних відряджень

Службове відрядження – це поїздка працівника за рішенням керівника органу державної влади, підприємства, установи та організації, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, на визначений термін до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його основної роботи (при наявності документів, які підтверджують зв'язок службового відрядження з основним видом діяльності) [33]. Такими документами є запрошення сторони, що приймає і діяльність якої збігається з діяльністю підприємства, яке відправило працівника у відрядження; укладений договір або контракт; інші документи, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини між сторонами; документи, які засвідчують участь відрядженої особи у переговорах, конференціях або інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з діяльністю підприємства.

Облік розрахунків по відрядженню складається з декількох частин: розрахунок суми авансу, віддзеркалення в обліку витрат по відрядженню, документальне оформлення розрахунків згідно з діючим законодавством.

Максимальній термін відрядження за кордон – 60 днів. При відря-

дженні для виконання монтажно-будівельних, налагоджувальних, проектних робіт термін відрядження визначається зовнішньоекономічним договором, але не має бути більшим за 1 рік.

Для оформлення виїзду за кордон робітників слід оформити:

- ⇨ наказ по підприємству, у якому слід вказати ПІБ осіб, які виїжджають за кордон, пункт призначення, назву організації, мету і термін відрядження;
- ⇨ документи, які підтверджують необхідність поїздки: запрошення закордонної сторони, укладений контракт, запрошення на конференції, переговори. При цьому діяльність запрошуваної сторони має збігатися з діяльністю підприємства, робітники якого направляються у закордонне відрядження;
- ⇨ посвідчення про відрядження;
- ⇨ закордонний паспорт, візу;
- ⇨ кошторис авансу.

Підприємство, що відряджає працівника за кордон, забезпечує його грошовими коштами для здійснення поточних витрат під час службового відрядження (авансом) в національній валюті держави, до якої відряджається працівник, або у вільно конвертованій валюті. Розмір авансу має бути достатнім для забезпечення реальних потреб відрядженого. При видачі авансу бухгалтер повинен пам'ятати про обмеження на вивіз іноземної валюти за межі України. Фізична особа – резидент має право ввозити на митну територію України та вивозити за межі України готівку у сумі, яка перевищую в еквіваленті 10000 євро, при умовах письмового декларування всієї суми митному органу, якщо сума не перевищує в еквіваленті 10000 євро – без письмового декларування митному органу. Якщо сума, яка вивозиться, перевищує встановлений ліміт, то працівник, який відправляється в інше місце, повинен письмового задекларувати всю суму, а також надати митним органам документи, які підтверджують зняття суми з банківських рахунків, яка перевищує вказаний ліміт [34]. Крім того, чеки банкоматів та платіжних терміналів не визнаються документами, які підтверджують зняття готівки з банківського рахунку.

Аванс можна видавати у готівковій формі або зараховувати на відповідний рахунок для використання за допомогою міжнародної платіжної картки. Придбання іноземної валюти в уповноваженому банку

та відображення відповідних операцій в бухгалтерському обліку здійснюються згідно з вимогами чинного законодавства.

Працівнику оплачуються і відшкодовуються наступні витрати:

- ⇨ на проїзд (у тому числі на перевезення багажу, бронювання транспортних квитків, оплату аеропортних зборів, користування постільними речами в поїздах) до місця відрядження і назад, а також за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті);
- ⇨ на оплату вартості проживання у готелях (мотелях), інших житлових приміщеннях в межах граничних сум витрат на найм житлового приміщення, встановлених з урахуванням включених до рахунків на оплату вартості проживання витрат за користування телефоном, холодильником, телевізором та інших витрат;
- ⇨ на побутові послуги, що включені до рахунків на оплату вартості проживання у місцях проживання (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), але не більш як 10 відсотків сум добових витрат, за всі дні проживання;
- ⇨ на бронювання місць у готелях у розмірах не більш як 50 відсотків вартості місця за добу;
- ⇨ на оформлення закордонних паспортів;
- ⇨ на оформлення дозволів на в'їзд (віз);
- ⇨ на оплату вартості страхового полісу життя або здоров'я відрядженого працівника або його цивільної відповідальності (у разі використання транспортного засобу при здійсненні відрядження) за наявності його оригіналу з відміткою про сплату страхового платежу, якщо згідно із законами держави, до якої відряджається працівник, або держав, територією яких здійснюється транзитний рух до зазначеної держави, необхідно здійснити таке страхування;
- ⇨ на обов'язкове страхування та інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування в місці відрядження;
- ⇨ на оплату службових телефонних розмов (у розмірах, погоджених з керівником);
- ⇨ на оплату комісійних витрат у разі обміну валюти.

Добові – єдиний вид витрат на відрядження, який не вимагає документального підтвердження. З 2011 р. норми добових встановлюються:

- ⇨ для бюджетних організацій та установ – у відповідності до Постанови Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 р. № 98 «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, які направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів» [33];
- ⇨ для суб'єктів підприємницької діяльності – у відповідності до ст. 140 Податкового кодексу України.

У табл. 9.15. надані граничні норми добових витрат на відрядження, встановлені пп.140.1.7 ст. 140 Податкового кодексу України.

Таблиця 9.15.

Граничні норми добових витрат комерційних підприємств на 2013 р.

Країна відрядження	**Розмір, встановлений пп.140.1.7 ст. 140 ПКУ**	**Мінімальна заробітна плата на 01.01.2013 р., грн.**	**Розмір добових витрат, грн.**
Україна	Не більше ніж 0,2 розміру мінімальної зарплати	1147,00	Не більше 229,40
Зарубіжні країни	Не більше ніж 0,75 розміру мінімальної зарплати	1147,00	Не більше 860,25

Якщо працівник знаходиться в дорозі певний час до перетину кордону, то добові по Україні йому виплачуватимуться як по Україні, а з моменту перетину кордону – згідно з нормами для закордонних відряджень. Слід зауважити, що вказані у табл.9.15. суми добових – це граничні суми, які можна включити до складу податкових витрат. Підприємство має право збільшити або зменшити суму добових, але віднести на податкові витрати має право тільки в указаних вище сумах.

Використання пластикових карток регламентується Положенням про здійснення операцій з використанням спеціальних платіжних засобів, затв. Постановою Правління НБУ від 30.04.2010 р. № 223 [35]. За допомогою пластикових карток відряджений працівник може проводити безготівкові розрахунки в іноземній валюті за межами України, пов'язані з витратами на відрядження, представницькими витратами;

одержувати готівку в іноземній валюті для оплати витрат на відрядження, але не має права користуватися ними для оплати в іноземній валюті договорів, здійснених від імені резидента. Іноземна валюта, яка списана з карткового рахунку, вважається виданою під звіт. Використання грошей має бути підтвердженим документом: квитанцією платіжного терміналу, чеком касового апарату, банкомату тощо.

Згідно з пп.170.9.2, пп.170.9.3 ст. 170 Податкового кодексу України після повернення з відрядження працівник зобов'язаний протягом п'яти банківських днів (до закінчення 5-го дня) надати авансовий звіт про кошти, витрачені у відрядженні. При застосуванні пластикових карток міжнародних платіжних систем цей термін продовжується до 10 днів, а за наявності поважних причин з дозволу керівника – до 20 днів. Авансовий звіт надається згідно з порядком його складання [36]. Разом з авансовим звітом подаються оригінали документів, що підтверджують витрати працівника. До звіту додається ксерокопія закордонного паспорта з відмітками митниці, завірена відділом кадрів. При затвердженні авансового звіту добові розраховуються окремо за кожний день відрядження. Днем від'їзду вважається день відправлення транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого. Якщо час відправлення до 24 годин, в день відправлення рахують поточні доби, якщо з 0 годин і пізніше – наступні доби. Якщо ж станція, аеропорт, пристань розташовані за межами населеного пункту, де працює той, що відряджається, то в строк відрядження включається час проїзду до них. Затримка працівника у відрядженні можлива тільки з дозволу керівника, а також у разі захворювання працівника, або із причин, не залежних від нього. За час затримки в дорозі без поважної причини працівнику не платять зарплату, не відшкодовують добових і інших витрат. Перевитрачена сума затвердженого авансу повертається робітникові, але у національній валюті за курсом НБУ на дату затвердження авансового звіту.

Якщо працівник (платник ПДФО) повертає суму більше витрачену пізніше регламентованого часу, то з нього стягується ПДФО у розмірі 15% суми надмірно витрачених грошових коштів, збільшених на коефіцієнт відповідно до п.164.5 ст.164 ПКУ. Ставка ПДФО 17% застосовується , якщо сума більш витрачених працівником коштів перевищує 10-кратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного податкового року.

За запитом представника органу державної податкової служби платник податку забезпечує за власний рахунок переклад підтверджуючих документів, виданих іноземною мовою.

Приклад по закордонному відрядженню. Сума виданого робітникові авансу для відрядження за кордон становить 3000 дол. США. Сума підтверджених витрат на відрядження становить 2700 дол. США. Мета відрядження – укладання договору на експорт продукції.

Курси валют НБУ: на дату видачі авансу – 8,0 грн./дол. США; на дату надання авансового звіту та повернення невикористаної суми авансу – 7,7 грн./дол. США.

Операції з обліку відрядження за кордон представлені у табл. 9.16.

Таблиця 9.16

Господарські операції з обліку відрядження за кордон за прикладом

Дата	Зміст господарської операції	Сума, дол.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
Видача авансу	Видано аванс робітникові на відрядження за кордон, курс 8,0 3000*8 = 24000 грн.	3000	24000	372	302
Надання звіту	Затверджено авансовий звіт за витратами на відрядження (немонетарна стаття) 2700*8= 21600 грн.	2700	21600	93	372
Повернення грошей	Повернено у касу невикористані суми підзвітною особою (монетарна стаття) 300*7,7 = 2310 грн.	300	2310	302	372
Повернення грошей	Визнано втрати від операційної курсової різниці 300 * (8 – 7,7) = 90 грн.	-	90	945	372

9.9. Завдання для самопідготовки та самоконтролю

1. Дайте визначення термінам «лізинг», «оренда», «фінансовий лізинг», «операційний лізинг», «міжнародний лізинг», «лізинговий платіж».
2. Визначте поняття «суб'єкти лізингу», «об'єкт лізингу».
3. Розкрийте критерії визнання лізингу фінансовим.
4. Дайте характеристику видам міжнародного лізингу.
5. Розкрийте особливості відображення операцій з фінансового лізингу у лізингоодержувача-резидента.
6. Розкрийте особливості бухгалтерського обліку фінансового лізингу у лізингодавця-резидента.
7. Визначте поняття «договір комісії» та «договір консигнації» у зовнішньоекономічній діяльності, порівняйте їх умови.
8. Розкрийте особливості відображення операцій по зовнішньоекономічному договору консигнації у консигната-резидента.
9. Розкрийте особливості бухгалтерського обліку операцій по зовнішньоекономічному договору консигнації у консигнатора-резидента.
10. Розкрийте особливості відображення операцій по зовнішньоекономічному договору комісії на покупку у комітента-резидента.
11. Викладіть особливості обліку операцій по зовнішньоекономічному договору комісії на покупку у комісіонера-резидента.
12. Розкрити механізм переходу права власності на товар згідно з договорами комісії та консигнації, особливості відображення у бухгалтерському обліку.
13. Дайте визначення поняттям «реімпорт» та «реекспорт».
14. Охарактеризувати умови здійснення реімпортних операцій.
15. Охарактеризувати умови здійснення реекспортних операцій.
16. Дайте характеристику первинним документам із закордонного відрядження: строки відрядження, оформлення наказу, видача авансу, звітність.
17. Розкрийте порядок розрахунку сум з відрядження порядок видачі авансу на відрядження за кордон готівкою та використання платіжних карток.
18. Охарактеризуйте механізм затвердження звітів із відрядження за кордон.

9.10. Навчальні завдання

Завдання 9.1. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій та відобразити операції з оперативного лізингу.

Українське підприємство ТОВ «Мрія» уклало з нерезидентом договір оперативного лізингу виробничого обладнання на один рік, згідно з яким українське підприємство отримало обладнання в оперативний лізинг. Митна вартість обладнання – 85000 дол. США. Орендна плата згідно з договором оренди за місяць складає 4200 дол. США. Нараховується в останній день місяця за фактом підписання акту наданих послуг та сплачується упродовж наступних 10 календарних днів. 01.03 відображено ввезення виробничого обладнання на митну територію України. Митні витрати: ввізне мито – 5% від митної вартості, митний збір – 0,2% від митної вартості.

31.03 підписано акт про надані послуги. 04.05 проведено розрахунок з нерезидентом (лізингодавцем).

Валютні курси становлять: 01.03 – 8,12 грн./дол. США;

31.03 – 8,09 грн./дол. США; 04.05 – 8,11 грн./дол. США;

Завдання 9.2. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій та відобразити операції з оперативного лізингу.

Українське підприємство ТОВ «Мрія» уклало з нерезидентом договір оперативного лізингу виробничого обладнання на один рік, згідно з яким українське підприємство передало обладнання в оперативний лізинг. Балансова вартість обладнання 700000грн., накопичений знос – 135000грн. Митна вартість обладнання – 70000 дол. США. Орендна плата згідно з договором оренди за місяць складає 12000 дол. США. Орендна плата згідно договором здійснюється авансом.

01.03 вивезення виробничого обладнання з митної території України. Митні витрати: ввізне мито – 5% від митної вартості, митний збір – 0,2% від митної вартості. 15.03 отримано аванс від нерезидента (лізингоодержувача). 31.03 підписано акт про надані послуги.

Валютні курси становлять: 01.03 – 8,07 грн./дол. США;

15.03 – 8,08 грн./дол. США; 31.03 – 8,10 грн./дол. США.

Завдання 9.3. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій за період з 09.01 по 04.07. Для визначення суми мінімальних лізингових (орендних) платежів використовувати правила П(С)БО 14 «Оренда».

Українське підприємство ТОВ «Мрія» (платник ПДВ) уклало з нерезидентом договір фінансового лізингу виробничого обладнання на 3 роки, згідно з яким українське підприємство отримує об'єкт у фінансовий лізинг і набуває право власності на це обладнання. Контрактна вартість обладнання складає 60000 дол. США. Річна плата за договором лізингу - 18%. Нарахування лізингових платежів здійснюється два рази на рік в останній день півріччя. Оплата лізингових платежів відбувається упродовж наступних 5 календарних днів після закінчення півріччя.

Об'єкт лізингу отримано 10.01, сплачені митні платежі: митний збір – 0,2% від митної вартості, ввізне мито – 5% від митної вартості, «імпортний» ПДВ. Доставку обладнання до митної території України здійснила міжнародна транспортна компанія. Вартість послуг – 1200 дол. США. Акт про надані послуги підписано 09.01, оплата послуг здійснена 10.01. Монтаж обладнання було здійснено господарським способом: заробітна плата – 7500 грн., нарахування на заробітну плату – 37%, амортизація обладнання – 500грн., витрачена електроенергія на суму 144 грн. з урахуванням ПДВ. Для сплати мінімального лізингового платежу ТОВ «Мрія» 03.07 придбало валюту на МВРУ за курсом 7,99 грн./дол. США. Комісійна винагорода банку – 1% від суми.

Податок на репатріацію сплачується.

Валютні курси НБУ становлять: 09.01 – 7,86 грн./дол. США;
10.01 – 7,89 грн./дол. США; 31.03 – 8,00 грн./дол. США;
30.06 – 7,87 грн./дол. США; 03.07 – 7,90 грн./дол. США;
04.07 – 7,95 грн./дол. США.

Завдання 9.4. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій та відобразити операції з фінансового лізингу, використовуючи правила П(С)БО 14 «Оренда» для визначення мінімальних лізингових (орендних) платежів.

Українське підприємство ТОВ «Мрія» (платник ПДВ) уклало з нерезидентом договір фінансового лізингу на 3 роки, згідно з яким українське підприємство передає обладнання нерезиденту у фінансовий лізинг з вивозом за межі України.

Контрактна вартість об'єкта лізингу 45000 дол. США. Первинна вартість обладнання – 230000 грн., накопичений знос – 30000 грн. Річна плата за договором лізингу - 16%. Нарахування та оплата лізингових

платежів здійснюється один раз у півріччя, в останні день.

Митні витрати, понесені резидентом при вивезенні об'єкта лізингу: митний збір – 0,2%, вивізне мито – 8% від митної вартості, сплачені 10.01. Витрати на демонтаж обладнання склали: заробітна плата – 2500грн., нарахування на заробітну плату – 37%, амортизація обладнання – 450грн.

30.06 отримано лізингові платежі від нерезидента. 50% отриманої валюти було реалізовано на МВРУ за комерційним курсом 7,98 грн./дол. США. Комісійна винагорода – 1% від суми.

Валютні курси становлять: 10.01 – 8,09 грн./дол. США;

31.03 – 8,00 грн./дол. США; 30.06 – 7,99 грн./дол. США.

Завдання 9.5. Необхідно відобразити комісійні операції на рахунках бухгалтерського обліку у комітента-резидента.

Вітчизняний завод (комітент) уклав комісійну угоду з нерезидентом (комісіонером) на купівлю партії сировини за кордоном вартістю 5000 дол. США. 24.06 іноземна валюта у сумі 5000 дол. США перерахована комісіонеру. 05.07 розмитнена та оприбуткована сировина, поставлена комітентом. Митні витрати резидента: мито – 8% від митної вартості, митний збір – 0,2% від митної вартості, сплачено «імпортний» ПДВ. За фактом отримання послуг 06.07 підписано акт на суму 1000 дол. США. У цей день резидент звернувся до банку з метою купівлі іноземної валюти у розмірі 1000 дол. США на МВРУ за комерційним курсом 8,08 грн./дол. США для сплати послуг комітенту. Комісійна винагорода банку 1% від суми операції. Іноземна валюта зарахована на поточний валютний рахунок 07.07. 07.07 перерахована винагорода комісіонеру в сумі 1000 дол. США.

Валютні курси становлять: 24.06 – 7,80 грн./дол. США;

30.06 – 7,70 грн./дол. США; 05.07 – 7,75грн./дол. США;

06.07 – 7,74 грн./дол. США; 07.07 – 7,79 грн./дол. США.

Завдання 9.6. Необхідно відобразити комісійні операції на рахунках бухгалтерського обліку у комісіонера-резидента.

Українське підприємство (комісіонер) уклало з комітентом-нерезидентом угоду на купівлю товарів на території України. 15.03 від комітента надійшло 8000 дол. США. Отримана іноземна валюта 16.03 реалізована на МВРУ за комерційним курсом 8,06 грн./дол. США; винагорода банку – 1% від суми операції. Того ж дня перераховано

аванс українському постачальнику за замовлені комітентом товари у сумі 39000 грн., у тому числі ПДВ. 19.03 отримано від українського постачальника товари на суму 39000 грн. разом з ПДВ. 21.03 товари відвантажено комітенту, при цьому на митниці сплачено вивізне мито та митний збір у розмірі 5% та 0,2% від митної вартості товарів відповідно. Усі митні платежі проведені за рахунок комітента. Комісійна винагорода у даному випадку - це різниця між отриманою сумою на купівлю товарів та фактичними витратами на їх придбання та відправку комітенту.

Валютні курси становлять: 15.03 – 7,80 грн./дол. США;
16.03 – 7,75 грн./дол. США; 19.03 – 7,79 грн./дол. США;
21.03 – 7,75 грн./дол. США.

Завдання 9.7. Необхідно відобразити комісійні операції на рахунках бухгалтерського обліку у комітента-резидента.

Вітчизняний скляний завод (комітент) уклав угоду з нерезидентом-комісіонером на продаж партії продукції за кордоном. Контрактна вартість продукції – 10000 дол. США, собівартість – 27000 грн. Комісійна винагорода комісіонеру-нерезиденту за угодою становить 1000 дол. США. Згідно з договором 04.02 продукцію передано на комісію, поміщено у митний режим тимчасового вивезення, при цьому сплачено митний збір – 0,2% від митної вартості.

25.03 резидент отримав повідомлення від комісіонера-нерезидента про продаж усієї партії продукції та підписав акт про надання послуг комісіонером на суму 1000 дол. США. Резидент при оформленні вивізної митної декларації у режимі експорту 25.03 сплатив мито у розмірі 5% від митної вартості продукції.

26.03 отримана оплата від нерезидента-комісіонера у сумі 9000 дол. США. Підписано акт взаєморозрахунків на суму 1000 дол. США.

Отримана іноземна валюта 26.03 реалізована за заявою резидента, комерційний курс МВРУ 8,06 грн./дол. США, винагорода банку – 1% від суми операції.

Валютні курси становлять: 04.02 – 7,75 грн./дол. США;
25.03 – 7,74 грн./дол. США; 26.03 – 7,70 грн./дол. США.

Завдання 9.8. Необхідно відобразити в обліку операції з реімпорту на рахунках бухгалтерського обліку.

08.08 українське підприємство ТОВ «Мрія» відвантажило на екс-

порт продукцію власного виробництва на суму 15000 дол. США. На митниці сплачені мито та митний збір відповідно 2% та 0,2% митної вартості. 28.08 частина продукції повернута покупцем як неякісна на суму 2500 дол. США. За доставку продукції на підприємство українське АТП виставило рахунок на суму 960 грн. з урахуванням ПДВ. Наступного дня підприємство сплатило цей рахунок. 02.10 надійшла валютна виручка від нерезидента у сумі 12500 дол. США.

Валютні курси становлять: 08.08 – 7,05 грн./дол. США;
28.08 – 7,10 грн./дол. США; 30.09 – 7,00 грн./дол. США;
02.10 – 7,04 грн./дол. США.

Завдання 9.9. Необхідно відобразити в обліку операції з реекспорту на рахунках бухгалтерського обліку.

ТОВ «Мрія» (резидент, платник ПДВ) за умов зовнішньоекономічного контракту з німецькою фірмою купує імпортну сировину на умовах 100% передоплати. Сума контракту 10000 дол. США. 10.09 перераховано аванс німецькій фірмі у сумі 10000 дол. США. 15.09 отримана сировина від німецької фірми на суму авансу, сплачені митні платежі: мито – 6% від митної вартості, митний збір – 0,2%, «імпортний» ПДВ. При прийнятті імпортної сировини резидент відмовився від 30% партії сировини через втрату ринку збуту. У зв'язку з цим за домовленістю із нерезидентом 30% сировини було повернуто нерезиденту 25.09. До органу доходів і зборів подана заява про відшкодування частини сплаченого ввізного мита.

02.10 нерезидент повернув не отоварену частину авансу. Належна сума ввізного зарахована на поточний рахунок резидента 02.11.

Валютні курси становлять: 10.09 – 7,85 грн./дол. США;
15.09 – 7,87 грн./дол. США; 25.09 – 7,99 грн./дол. США;
30.09 – 7,93 грн./дол. США; 02.10 – 7,86 грн./дол. США.

Завдання 9.10. Необхідно розрахувати суму добових для відрядження працівника за кордон та скласти журнал господарських операцій.

Для складання зовнішньоекономічного договору з німецькою фірмою комерційного директора Іванова І.І. командирували до Німеччини з 10.01.2013р. до 14.01.2013 р. Працівник отримав аванс 10.01.2013 р. згідно попереднього кошторису (курс НБУ на 10.01.2013р. – 10,05грн./євро). Добові згідно з колективним договором встановлені по підприємств:140 грн. на добу по Україні, 100 євро на добу за кордон. 14.01.2013р. Іванов

І.І. повернувся з відрядження, надав укладений контракт з експорту, а також авансовий звіт, який супроводжується наступними документами:

наказом про відрядження з 10.01.2013р по 14.01.2013р.;

копією паспорту з відміткою органів митного контролю;

проїзними документами на суму 880 євро.

Завдання 9.11. Необхідно скласти журнал господарських операцій та розрахувати суму ПДФО, яка утримується з доходу працівника, перерахувати податок до Державного бюджету.

У березні 2013р. працівнику підприємства був виданий аванс на відрядження до Італії на 7 днів у розмірі 4000 євро, з яких 370 євро – добові. На дату повернення менеджером підприємства були документально підтверджені витрати на суму 3100 євро. Курс НБУ на дату видачі авансу на відрядження – 10,4 грн./євро; на дату затвердження – 10,55грн./євро. Залишок невикористаного авансу у сумі 530 євро працівник до каси підприємства не повернув вчасно. Заборгованість працівник підприємства сплатив через 2 місяця. Курс НБУ на дату погашення заборгованості склав 10,6 грн./євро.

Завдання 9.12. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій та визначити витрати з відрядження, які можна віднести до податкових витрат. Працівника відділу зовнішньоекономічних зв'язків командирували до Лісабона з метою участі у конференції з 28.06.2013р. по 02.07.2013р. Термін відрядження – 5 днів, 2 дні з яких працівник знаходиться на митній території України. Аванс на відрядження був виданий у сумі 4000 євро з каси підприємства 27.06.2013р. за курсом НБУ 10,5 грн./євро. Наказом по підприємству визначено наступний розмір добових при відрядженнях:

за кордон – у сумі 650 грн./добу; по Україні – 250 грн./добу.

Наказом підприємства встановлені обмеження на витрачання коштів у відрядженні: відшкодовуються у повному обсязі витрати на проживанні в готелях у номерах класів «економ» або «стандарт»; витрати на проживання у номерах класів «напівлюкс» або «люкс» відшкодовуються у розмірі 75% та 50% суми по рахунку; побутові послуги, які надані готелем, відшкодовуються у розмірі 5% вартості проживання.

Після повернення з відрядження до бухгалтерії підприємства був наданий Звіт з витрачання коштів. Курс НБУ на дату затвердження Звіту 10,6 грн./євро.

До Звіту додано наступні документи:

- *наказ про відрядження з 28.06.2013р по 02.07.2013р.;*
- *залізничні квитки: Донецьк-Київ, Київ-Донецьк, кожний на суму 450грн. (у тому числі страхові платежі – 18,50грн., оплата користування білизною – 24,00грн.);*
- *авіа квитки Київ-Лісабон, Лісабон-Київ, кожний на суму 1250 євро;*
- *рахунок про оплату послуг готелю на суму 2250 євро, у тому числі: проживання у готелі номером «люкс» у продовж 3 днів – 1700 євро; оплата побутових послуг (прання білизни готелем) – 75 євро; сніданки у готелю – 475 євро;*
- *квитанція послуг таксі по місту Київ – 100 грн.;*
- *квитанція багажного відділення залізничного транспорту – 40 грн.*

Крім того, працівник витратив 100 євро на бронювання місця в готелі, але підтверджуючі документи не надав.

Завдання 9.13. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій з відображення операцій по відрядженню.

Підприємство направляє працівника у відрядження за кордон. Аванс на відрядження складає 1118 євро. Для видачі іноземної валюти підприємство придбало 1118 євро за комерційним курсом МВРУ 11,00 грн./євро. Курс НБУ на цю дату складав 10,98 грн./євро. Комісійна винагорода банку – 1% від суми операції.

Наказом по підприємству визначено розмір добових при відрядженні за кордон у сумі 385 грн./добу. Курс на дату видачі авансу 9,7 грн./євро. Відповідно до кошторису витрати на відрядження складають:

- *добові 385 грн. на добу за 5 днів;*
- *витрати на проживання – 475 євро;*
- *витрати на проїзд – 300 євро;*
- *інші витрати – 145 євро;*

Після повернення з відрядження працівником був представлено Звіт з використання коштів:

- *добові на суму 196 євро (5 днів);*
- *витрати на проїзд та проживання – 673 євро;*
- *інші витрати в національній валюті – 370 грн.*

Курс НБУ на дату затвердження авансового звіту – 9,6 грн./євро. Працівник розрахувався з підприємством у день надання авансового звіту.

Завдання 9.14. Необхідно скласти журнал реєстрації господарських операцій з відображення операцій по відрядженню.

Підприємство направляє працівника за кордон у відрядження на 6 днів. Мета відрядження – обмін досвідом. Наказом по підприємству визначено розмір добових при відрядженні за кордон у сумі 385 грн./ добу, в межах України – 30 грн./добу. Працівнику підприємства видано корпоративну платіжну картку, на яку зараховано аванс на відрядження у розмірі 1000 євро.

Після повернення з відрядження працівник надав наступні документи:

- *чек банкомату (спліт) про зняття грошей у розмірі 430 євро;*
- *рахунок готелю – 282 грн.(в т.ч. ПДВ 47 грн.);*
- *залізничні квитки на суму 216 грн. (в т.ч. ПДВ 36 грн.);*
- *авіа квитки на суму 320 євро.*

Валютні курси становлять: на дату зарахування коштів на картковий рахунок - 10,1 грн./євро; на дату зняття грошових коштів – 9,8 грн./євро; на дату затвердження Звіту – 9,9грн./євро.

ІНДИВІДУАЛЬНЕ КОМПЛЕКСНЕ ЗАВДАННЯ

Індивідуальне комплексне завдання розроблене з метою закріплення теоретичних знань з основних розділів навчального посібника. На виконання завдання необхідно за вихідними даними скласти журнал реєстрації господарських операцій за зразком табл. 10.1; провести необхідні розрахунки по митних платежах, курсових різницях тощо; визначити фінансовий результат діяльності умовного підприємства за квартал; скласти форми фінансової звітності № 1 «Звіт про фінансовий стан», №2 «Звіт про сукупний дохід».

Дані для виконання завдання по варіантах наведені в табл. 10.2, за текстом вихідних даних посилання наведені у квадратних дужках. Курси валют НБУ та МВРУ наведені у табл. 10.3. Дані для складання балансу на початок періоду наведені в табл. 10.4, 10.5.

Вихідні дані. Між резидентом ВАТ «Акцент» (платник ПДВ та податку на прибуток) та французькою фірмою (лізингодавець) 01.01.20__р. був укладений договір фінансової оренди, відповідно до якого французька фірма надає ВАТ «Акцент» у фінансовий лізинг виробниче обладнання справедливою вартістю [1] доларів США, право власності на об'єкт лізингу переходить до лізингоодержувача. Договір укладений на п'ять років зі сплатою винагороди у розмірі [2] % річних. Нарахування та сплата лізингових платежів відбувається в останній день кварталу. Під час ввезення об'єкту лізингу на митну територію України сплачено митний збір – 0,2% від вартості об'єкта лізингу та ввізне мито – [3]%, «імпортний» ПДВ.

09.01.20__р. ВАТ «Акцент» уклало зовнішньоекономічну бартерну угоду з нерезидентом на суму [4] євро на наступних умовах:

- ⇨ перша подія – імпорт обладнання для виробничих цілей від нерезидента на суму [5] євро;
- ⇨ друга подія – резидент надає послуги з реклами парфумів в Україні нерезиденту на суму [6] євро.

На виконання бартерної угоди 10.01.20__р. від нерезидента надійшло обладнання вартістю [5] євро, митні витрати під час митного оформлення обладнання склали: мито – [7] %, митний збір – 0,2%, на суму податкового зобов'язання з ПДВ був виданий податковий вексель терміном на 30 днів. Для доставки обладнання до митниці ВАТ «Акцент» уклало угоду з іншою транспортною іноземною компанією на

суму [8] євро. 11.01.20__р. ВАТ «Акцент» перерахував за доставку обладнання 100% суми. 12.01.20__р. підписано акт виконаних робіт з транспортною іноземною компанією на суму [8] євро.

У межах бартерної угоди 15.01.20__р. було підписано акт про виконані роботи з реклами парфумів на суму [9] євро. Фактична собівартість послуг, згідно з кошторисом, склала: витрати на матеріали – [10] грн., заробітна плата працівників – [11] грн., нарахування на заробітну плату ЄСВ – 37%, витрати з дизайну дизайнерського центру з урахування ПДВ – [12] грн., витрати на розміщення реклами на біг-бордах міст з урахуванням ПДВ – [13] грн.

У зв'язку зі зміною вартості наданих послуг з реклами парфумів бартерної угоди між контрагентами 15.01. 20__р. було укладено Додаткову угоду до бартерної угоди, за якою передбачено погашення залишку заборгованості іноземною валютою.

Для сплати кредиторської заборгованості за бартерною угодою ВАТ «Акцент» 17.01.20__р. отримало валютний кредит на відповідну суму під [14]% річних терміном на 1 місяць з нарахуванням відсотків на дату погашення кредиту. 17.01.20__р. була погашена кредиторська заборгованість перед нерезидентом за бартерною угодою у повному обсязі.

16.02.20__р. ВАТ «Акцент» перерахувало кошти в національній валюті для закупівлі іноземної валюти з метою погашення кредиту та відсотків за кредитом. Комісійна винагорода банку та біржі склала [15]% від суми операції. 17.02.20_р. погашено кредит та відсотки в іноземній валюті.

10.03.20__р. ВАТ «Акцент» уклало комісійну угоду з нерезидентом-комітентом на купівлю товарів на українському ринку, згідно з якою 11.03.20__р. від комітента були отримані грошові кошти у розмірі [17] доларів США на закупку товарів, вартість товарів [17] доларів США. 12.03.20__р. на внутрішньому ринку ВАТ «Акцент» здійснив продаж валюти, отриманої від комітента. Комісійна винагорода біржі та банку – 1%. Виручка в національній валюті була зарахована у той же день.

13.03.20__р. ВАТ «Акцент» на виконання комісійної угоди перерахувало грошові кошти українському постачальникові за товар у розмірі [18] грн. (у т.ч. ПДВ грн.). 14.03.20__р. отримано товар від українського постачальника та сплачено за товар. 15.03.20__р. товари відвантажені комітенту, при цьому на митниці сплачено вивізне мито та митний

збір у розмірі [19]% та 0,2% від митної вартості відповідно. Усі витрати проведені за рахунок комітента. Проведена комісійна винагорода. Комісійна винагорода у даному випадку – це різниця між отриманою сумою на купівлю товарів та фактичними витратами на їх придбання та відправку комітенту.

На дату балансу 31.03.20_р. бухгалтер відобразив курсові різниці за монетарними статтями балансу та визначив фінансовий результат.

Таблиця 10.1.

Журнал реєстрації господарських операцій

№	Дата операції	Зміст господарської операції, розрахунок	Сума, іноземна валюта	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
					Дебет	Кредит
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**

Таблиця 10.2.

Варіанти для виконання контрольної роботи

	Варіант								
	1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**
[1]	50000	50500	50700	50900	60000	60500	60700	60900	61000
[2]	12	13	14	15	16	17	18	19	20
[3]	2	3	4	5	6	7	8	9	10
[4]	19000	19500	20000	20500	21000	21500	22000	22500	23000
[5]	19000	19500	20000	20500	21000	21500	22000	22500	23000
[6]	19000	19500	20000	20500	21000	21500	22000	22500	23000
[7]	2	3	4	5	6	7	8	9	10
[8]	100	200	300	400	500	600	700	800	900
[9]	10000	10500	11000	11500	12000	12500	13000	13500	14000
[10]	8000	9000	10000	11500	12500	13500	14500	15500	16500
[11]	9500	10500	11500	12500	13500	14500	15500	16500	17500
[12]	2300	2400	2500	2600	2700	2800	2900	3000	3100
[13]	11200	11600	11800	12000	12200	12400	12600	12800	12900
[14]	10	11	12	13	14	15	16	17	18
[15]	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9
[16]	25	26	27	28	29	30	31	32	33
[17]	8000	8100	8150	8200	8250	8300	8350	8400	8450
[18]	35400	35800	36200	36600	37000	37400	37800	38000	38600

Продовження таблиці 10.2.

[19]	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Варіант									
	10	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**	**16**	**17**	**18**
[1]	61500	61700	61900	62000	62500	62700	62900	63000	63500
[2]	11	12	13	14	15	16	17	18	19
[3]	10	9	8	7	6	5	4	3	2
[4]	23500	24000	24500	25000	25500	26000	26500	27000	27500
[5]	23500	24000	24500	25000	25500	26000	26500	27000	27500
[6]	23500	24000	24500	25000	25500	26000	26500	27000	27500
[7]	10	9	8	7	6	5	4	3	2
[8]	1000	1100	1200	1300	1400	1500	1600	1700	1800
[9]	14500	15000	15500	16000	16500	17000	17500	18000	18500
[10]	11000	12000	13000	14000	15000	16000	17000	18000	19000
[11]	12000	13000	14000	15000	16000	17000	18000	19000	20000
[12[4]]	2200	2400	2600	2800	3000	3200	3400	3600	3800
[13[4]]	15500	16000	16500	17000	17500	18000	18500	19000	19500
[14]	18	17	16	15	14	13	12	11	10
[15]	1	1,1	1,2	1,3	1,4	1,5	1,6	1,7	1,8
[16]	34	35	36	37	38	39	40	41	42
[17]	8500	8550	8600	8650	8700	8750	8800	8850	8900
[18]	39000	39400	39800	40200	40600	41000	41500	42000	42400
[19]	3	4	5	6	7	8	9	1	2
Варіант									
	19	**20**	**21**	**22**	**23**	**24**	**25**	**26**	**27**
[1]	63700	63800	63900	64000	64500	64700	64800	64900	65000
[2]	10	11	12	13	14	15	16	17	18
[3]	4	5	6	7	8	9	2	3	4
[4]	28000	28500	29000	29500	30000	30500	31000	31500	32000
[5]	28000	28500	29000	29500	30000	30500	31000	31500	32000
[6]	28000	28500	29000	29500	30000	30500	31000	31500	32000
[7]	4	5	6	7	8	9	2	3	4
[8]	1900	1910	1920	1930	1940	1950	1960	1970	1980
[9]	19000	19500	20000	20500	21000	21500	22000	22500	23000
[10]	20000	21000	22000	23000	24000	25000	26000	27000	28000
[11]	21000	22000	23000	24000	25000	26000	27000	28000	29000
[12]	4000	4200	4400	4600	4800	5000	5200	5400	5600
[13]	20000	20500	21000	21500	22000	22500	23000	23500	24000

Продовження таблиці 10.2.

[14]	15	16	17	18	19	11	12	13	14
[15]	1,9	2	2,1	2,2	2,3	2,4	2,5	2,6	2,7
[16]	43	44	45	46	47	48	49	50	51
[17]	8950	9000	9100	9150	9200	9250	9300	9350	9400
[18]	42900	43300	43700	44100	44500	44900	45300	45700	46100
[19]	7	8	9	1	2	3	4	5	6

Таблиця 10.3

Курси НБУ та МВРУ, грн./дол. США та грн./євро

Дата	Долар США			Євро		
	Курс НБУ	Курс МВРУ купівля	Курс МВРУ продаж	Курс НБУ	Курс МВРУ купівля	Курс МВРУ продаж
31.12	8,3	8,4	8,6	11,30	11,32	11,37
01.01	8,4	8,5	8,7	11,34	11,36	11,40
09.01	8,5	8,6	8,8	11,39	11,41	11,45
10.01	8,3	8,4	8,6	11,42	11,45	11,49
11.01	8,7	8,8	8,9	11,36	11,38	11,42
12.01	8,75	8,81	8,87	11,36	11,38	11,42
15.01	8,6	8,7	8,9	11,39	11,41	11,45
17.01	8,5	8,6	8,8	11,33	11,35	11,39
31.01	8,6	8,7	8,9	11,30	11,35	11,39
16.02	8,95	9,05	9,10	11,39	11,42	11,47
17.02	8,90	8,92	8,97	11,40	11,43	11,48
28.02	8,65	8,8	9,0	11,40	11,43	11,49
10.03	8,7	8,8	9,0	11,41	11,44	11,50
11.03	8,6	8,7	8,9	11,38	11,41	11,48
12.03	8,3	8,4	8,6	11,43	11,45	11,50
13.03	8,5	8,6	8,8	11,39	11,42	11,47
14.03	8,6	8,7	8,9	11,37	11,40	11,45
15.03	8,45	8,6	8,8	11,38	11,41	11,46
31.03	8,5	8,6	8,8	11,35	11,38	11,42

Таблиця 10.4

Залишки по синтетичних та аналітичних рахунках на 31.12.20__р.

Назва рахунку	Сума, грн.
Первинна вартість основних засобів	3300000,00
Знос основних засобів	1300000,00
Залишкова вартість нематеріальних активів,	140000,00

Продовження таблиці 10.4.

Готова продукція	520000,00
Виробничі запаси	390000,00
Аванси видані: аванс ТОВ «Будівельник» за ремонтні роботи	350000,00
аванс французькій фірмі за товари у сумі 22000 дол. США від 10.10.20__р. за курсом 8,0 грн./дол. США	176000,00
Дебіторська заборгованість за розрахунками з покупцями та замовниками:	
заборгованість вітчизняної компанії за товари	550000,00
заборгованість за експортним контрактом у сумі 36000 дол. США від 31.12.20__р. за курсом 8,3 грн./дол. США	298800,00
Рахунки в національній валюті	870000,00
Рахунки в іноземній валюті: 11000 дол. США, курс 8,3 грн./дол. США	91300,00
12000 євро, курс 11,3 грн./ євро	135600,00
Статутний капітал	3400000,00
Додатковий капітал	565200,00
Нерозподілений прибуток	120000,00
Короткостроковий кредит в національній валюті	130000,00
Довгостроковий кредит 40000 дол. США, курс 8,3 грн./дол. США	332000,00
Кредиторська заборгованість за розрахунками з постачальниками:	
за послуги вітчизняній компанії	150000,00
за імпортним контрактом за отримані товари у сумі 25000 євро, форма розрахунку – іноземна валюта	282500,00
Кредиторська заборгованість за розрахунками за податками	65000,00
Розрахунки зі страхування	115000,00
Розрахунки з оплати праці	158000,00
Аванси отримані: аванс від італійської фірми за експортним контрактом у сумі 24000 дол. США від 04.12.20__р., отриманий за курсом 8,5 грн./дол.	204000,00

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ ОПИС

1. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.91 р. №959-XII (за станом на 17.11.2012 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
2. Про систему валютного регулювання і валютного контролю: Декрет Кабінету Міністрів України від 19.02.93 р. № 15-39 (за станом на 11.08.2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/15-93>
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (за станом на 01.10.2013 р) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: Наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193 (за станом на 10.01.2012 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>
5. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI (за станом на 01.01.2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
6. Про Митний тариф України: Закон України від 05.04.2001 № 2371-III (станом на 01.01.2013р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2371-14 >
7. Про затвердження Порядку ведення обліку суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності в митних органах: Наказ Держмитслужби України від 31.05.1996 № 237 (за станом на 03.10.2012) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0292-96>
8. Про затвердження Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа: Наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 651 (за станом на 30.05.2012 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1372-12>
9. Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті: Постанова Кабінету Міністрів Укра-

їни, Національного банку України від 21.06.1995р. № 444 (за станом на 28.07.2004р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/444-95-п>
10. Конвенція Організації Об'єднаних Націй про договори міжнародної купівлі-продажу товарів від 11.04.1980р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_003>
11. Правила Інкотермс 2010 (Incoterms 2010) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/988_014>
12. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті: Закон України від 23.09.94 р. № 185/94-ВР (за станом на 11.08.2013) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/185/94-вр>
13. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо розширення інструментів впливу на грошово-кредитний ринок: Закон України від 06.11.2012 №5480-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5480-17>
14. Про зміну строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів і запровадження обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті: Постанова Національного банку України 16.11.2012 р. №475 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1921-12>
15. Про затвердження нормативно-правових актів Національного банку України: Постанова Правління Національного банку України від 10.08.2005 № 281 (за станом на 23.07.2013р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0950-05/page>
16. Про порядок реєстрації (обліку) зовнішньоекономічних контрактів (договорів) на здійснення експортних операцій з металобрухтом: Наказ Мінекономіки України від 15.12.2005 р. № 505 (за станом на 28.04.2012р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0420-00>
17. Про затвердження Класифікатора іноземних валют: Постанова Правління Національного банку України від 04.02.98р. №34 (за станом на 09.09.2005) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0521500-98>
18. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (за ста-

ном на 25.08.2013р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

19. Про затвердження Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах: Постанова Правління Національного банку України» від 12.11.2003 № 492 (за станом на 23.07.2013р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>
20. Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011р. № 1591 (за станом на 23.08.2013р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1556-11>
21. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.99 № 246 (за станом на 25.01.2013р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
22. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 №92 (за станом на 25.01.2013р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
23. Про направлення методичних рекомендацій щодо алгоритму визначення звичайної ціни продукції (товарів) при здійсненні зовнішньоекономічних операцій: Лист Державної податкової служби України від 24.07.2012р. № 20001/7/15-1217 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalter911.com/Res/Zakoni/Pisma/Pisma_634812685522993034.aspx>
24. Про утилізацію знятих з експлуатації транспортних засобів: Закон України від 04.07.2013 р. № 422-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/421-18>
25. Про перелік офшорних зон: Розпорядження Кабінету міністрів України від 23.02.2011 № 143-р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/143-2011-р>
26. Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності: Закон України від 23.12.98 № 351-XIV (за станом на 02.12.2012р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/351-14>

27. Про деякі питання регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності: Постанова Кабінету Міністрів України від 29.04.1999р. № 756 (за станом на 26.12.2012) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/756-99-п>
28. Конвенція УНІДРУА Про міжнародний фінансовий лізинг: Конвенція УНІДРУА Міжнародний документ від 28.05.1988, Приєднання від 11.01.2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_263>
29. Про приєднання України до Конвенції УНІДРУА про міжнародний фінансовий лізинг: Закон України від 11.01.2006р. № 3301-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3301-15 >
30. Про фінансовий лізинг: Закон України від 16.12.1997р. № 723/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/723/97-вр>
31. Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах: Закон України від 04.10.2001р. №2761-III (за станом на 01.06.2012р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/327/95-вр>
32. Про режим іноземного інвестування: Закон України від 19.03.96р. №94/96-ВР (за станом на 11.08.2013р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/93/96-вр>
33. Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон: Наказ Міністерства фінансів України від 13.03.98р. №59 (за станом на 30.08.2013р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98>
34. Про переміщення готівки і банківських металів через митний кордон України: Постанова Національного банку України від 27.05.2008р. №148 (за станом на 07.06.2013р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0520-08>
35. Про здійснення операцій з використанням спеціальних платіжних засобів: Постанова Правління Національного банку України від 30.04.2010р. №223 (за станом на 04.01.2011р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0543-05>

36. Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт та Порядку його складання: Наказ Міністерства фінансів України від 05.12.2012р. №1276 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z2185-12>
37. Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон: Закон України від 13.10.92р. №2673-XII (за станом на 17.02.2006р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2673-12>
38. Про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів): Наказ Мінекономіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.2001 р. № 201 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01>
39. Гусак Л. Новые правила Инкотермс 2010 [Електронний ресурс] / Л. Гусак // Еженедельник 2000-Держава-Рынок. – 2011. - №(542). – Режим доступу: <http://2000.net.ua/2000/derzhava/rynok/71244>
40. Офіційний сайт компанії АТЕХНО ИНКОТЕРМС 2010 (Incoterms 2010) Международные правила толкования торговых терминов. – Режим доступу: <http://www.atehno.com.ua/incoterms2010.html>

ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК

А

Агент з митного оформлення – це фізична особа-резидент, що перебуває в трудових відносинах з митним брокером і безпосередньо виконує в інтересах особи, яку представляє митний брокер, дії, пов'язані з пред'явленням органу доходів і зборів товарів, транспортних засобів комерційного призначення, а також документів, потрібних для здійснення їх митного контролю та митного оформлення.

Адвалерне мито – мито, що нараховується у відсотках до митної вартості товарів та інших предметів, які обкладаються митом.

Акцепт – згода адресата, дана у встановлений строк, укласти договір на умовах, запропонованих оферентом.

Акцептний кредит – акцепт банком векселя, який стає гарантією оплати експорту.

Антидемпінгове мито − додаткове мито на імпортні товари, які ввозяться в країну за цінами нижче цін світового ринку або внутрішніх цін.

Б

Базисні умови постачання − систематизована в правилах «Інкотермс» сукупність спеціальних умов, що визначають момент переходу ризиків випадкової загибелі або пошкодження товару від продавця до покупця, регламентують, хто організовує перевезення товару, відвантаження, оплачує витрати щодо страхування товару, виконує його митне оформлення.

Бартер (міна) – прямий безгрошовий обмін товарами або послугами.

Безмитна торгівля – це митний режим, відповідно до якого товари, не призначені для вільного обігу на митній території України, знаходяться та реалізуються для вивезення за межі митної території України під митним контролем у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон України, відкритих для міжнародного сполучення, та на повітряних, водних або залізничних транспортних засобах комерційного призначення, що виконують міжнародні рейси, з умовним звільненням від оподаткування митними платежами, встановленими на імпорт та експорт таких товарів, та без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності

В

Валюта – це грошова одиниця країни, що бере участь у міжнародному економічному обміні та інших міжнародних зв'язках, які передбачають необхідність проведення грошових розрахунків. Валюта є найважливішим компонентом світової фінансової системи, вона сприяє

торгівлі товарами і послугами та переміщенню капіталу між країнами.

Валюта з обмеженою конвертованістю – національна валюта, що функціонує в межах країни і служить засобом платежу за товари, послуги та по інших розрахунках, якщо це обумовлено договором.

Валюта ціни – це валюта, в якій визначається ціна контракту. При виборі валюти ціни враховуються міжнародні традиції торгівлі даним товаром, умови міждержавних угод. При укладенні зовнішньоторговельного контракту ціна товару може бути зафіксована в будь-якій вільно конвертованій валюті: країни продавця, країни покупця або третьої країни.

Валютний контроль – контроль держави за дотриманням валютного законодавства при здійсненні валютних операцій.

Валютний курс − встановлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Вантажна митна декларація – заява, що містить відомості про товари та інші предмети і транспортні засоби та мету їх переміщення через митний кордон України або про зміну митного режиму щодо цих товарів, а також інформацію, необхідну для здійснення митного контролю, митного оформлення, митної статистики, нарахування митних платежів.

Вексельний кредит – кредитування експорту (або імпорту) під виданий або отриманий акцептований вексель.

Відмова на користь держави – це митний режим, відповідно до якого власник відмовляється від іноземних товарів на користь держави без будь-яких умов на свою користь.

Вільна митна зона – це відповідним чином облаштована територія або склад, що призначені для зберігання товарів під митним контролем, їх переробки та/або виробництва нових товарів. Вільні митні зони можуть бути комерційного, сервісного та промислового типів.

Вільноконвертована валюта – (ВКВ) національна валюта, яка вільно і необмежено обмінюється на інші іноземні валюти.

І

Імпорт (випуск для вільного обігу) – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України.

Імпортна операція − комерційна діяльність, пов'язана із закупівлею і ввезенням до України іноземних товарно-матеріальних цінностей для їх подальшої реалізації на внутрішньому ринку або використання у виробничо-господарській діяльності.

Інжиринг – інженерно-консультаційні послуги з метою створення підприємств та інших об'єктів.

Іноземні інвестиції – цінності, що вкладаються іноземними інвесторами в об'єкти інвестиційної діяльності відповідно до законодавства України з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту.

Іноземні представництва – іноземні дипломатичні, консульські, торговельні, інші офіційні представництва та установи міжнародних організацій, що користуються імунітетом і дипломатичними привілеями, представництва іноземних банків, іноземних компаній, фірм, які представляють інтереси юридичних осіб-нерезидентів в Україні, а також військові частини Чорноморського флоту Російської Федерації, що дислокуються на території України

Д

Демпінг [англ. dumping] – продаж товарів на ринках інших країн за цінами, нижчими за рівень цін в цих країнах; є одним з видів обмежувальної практики. До демпінгу вдаються експортери, щоб проникнути на ринок, розширити об'єм продажів, витіснити потенційних конкурентів, встановити пануюче положення на ринку. Демпінг може здійснюватися як фірмою-експортером, так і державою шляхом субсидування експортних поставок з коштів державного бюджету.

Договір консигнації – договір, за яким консигнатор зобов'язаний за дорученням консигнанта протягом певного терміну і на певній території за обумовлену винагороду реалізувати від свого імені, але за рахунок консигнанта товари, поставлені на склад консигнатора.

Договір комісії – договір, за яким одна сторона (комісіонер) зобов'язана за дорученням іншої сторони (комітента) за винагороду зробити від свого імені, але за рахунок комітента одну або декілька операцій по покупці або продажу товару.

Дорожній чек – паперовий розрахунковий документ, що виражений в іноземній валюті й використовується як засіб міжнародних розрахунків неторговельного характеру і є грошовим зобов'язанням чекодавця виплатити зазначену в чеку суму чекоутримувачу (власнику), підпис якого проставляється в зазначеному місці під час продажу.

Е

Експорт (остаточне вивезення) – це митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення.

З

Звичайна ціна на продукцію – це ціна реалізації товарів (робіт, по-

слуг) продавцем, включаючи суму нарахованих (сплачених) відсотків, вартість іноземної валюти, яка може бути одержана в разі їх продажу особам не пов'язаним з продавцем за звичайних умов ведення господарської діяльності.

Знищення або руйнування – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари під митним контролем знищуються або приводяться у стан, який виключає можливість їх використання, з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами, установленими на імпорт цих товарів, та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Зовнішньоекономічна діяльність – діяльність суб'єктів господарської діяльності України і іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємостосунках між ними, як на території України, так і за її межами.

Зовнішньоекономічний договір (контракт) – матеріально оформлена угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності.

Зовнішньоекономічні зв'язки – це сукупність всіх зв'язків між країнами у сфері економіки.

Зовнішньоекономічна операція – це комплекс дій контрагентів різних країн, що спрямовані на здійснення торгового обміну, забезпечують такий обмін та є структурними ланками системи зовнішньоекономічних зв'язків.

І

Інкасо − банківська операція, за допомогою якої банк (установа) одержує кошти від платника, що призначені для виплати за чеком чекоутримувачу. Приймання чеків на інкасо до банку (установи) для одержання платежу вважається пред'явленням чеку до сплати (платежу).

Індикативні ціни − ціни на товар, що склалися або складаються на відповідний товар на ринку експортера або імпортера на момент здійснення експортної (імпортної) операції з урахуванням умов постачання і умов здійснення розрахунків, визначених відповідно до законодавства України.

К

Квота – кількісний нетарифний захід обмеження експорту чи імпорту товару певною кількістю або сумою на певний проміжок часу. Розрізняють за охопленням – глобальні, групові, індивідуальні квоти; за

напрямком дії – експортні, імпортні; за характером – сезонні, тарифні, спеціальні. Квотування вводиться для балансування розвитку зовнішньої торгівлі та платіжних балансів, регулювання попиту та пропозиції на внутрішньому ринку та виконання міжнародних зобов'язань.

Кліринг – форма міжнародних безготівкових розрахунків, за якої заборгованості країн один одному погашаються взаємними зустрічними платіжними зобов'язаннями (чеками, переказами та ін.), таким чином, розрахунок шляхом заліку взаємних вимог, зобов'язань без оплати готівкою.

Комерційний кредит – кредитування експорту, при якому експортер надає іноземному покупцю відстрочку платежу за угодою.

Консалтингова діяльність – консультаційна діяльність, спрямована на підвищення ефективності здійснення підприємством певної зовнішньоекономічної діяльності.

Консигнація – різновид агентської угоди, відповідно до якої товари, призначені на експорт (власник товарів – консигнант), після перетинання кордону країни-експортера розміщуються на складі тимчасового зберігання (консигнаційному складі) та поступово, по мірі реалізації чергової партії, розмитнюються агентом-комісіонером (консигнатором) та реалізуються на внутрішньому ринку країни-імпортера.

Консигнаційний склад – склад, на якому консигнатор розміщує товари, одержані ним на консигнацію.

Консигнант – принципал (комітент), який віддає агенту (консигнатору) свої товари на консигнацію для реалізації за кордон.

Консигнатор – особа, що одержує від консигнанта товари, продає їх зі свого складу, за винагороду, яку консигнант сплачує консигнатору за договором консигнації.

Кредит по відкритому рахунку – кредит у формі відстрочки платежу по експорту цінностей.

Курсова різниця – це різниця між оцінкою активів (пасивів) на дату реєстрації їх в бухгалтерському обліку або на дату складання звітності за попередній період і на дату фактичного здійснення розрахунку (надходження, оплати коштів) або на дату складання звітності за звітний період.

Л

Ліцензування зовнішньоекономічних операцій − комплекс дій органу виконавчої влади з надання дозволу на здійснення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності експорту (імпорту) товарів

М

Магазин безмитної торгівлі – спеціалізований торговельний за-

клад, розташований у пункті пропуску через державний кордон України, відкритому для міжнародного сполучення, а також на повітряному або водному транспортному засобі комерційного призначення, що виконує міжнародні рейси, та призначений для реалізації товарів, поміщених у митний режим безмитної торгівлі. Магазини безмитної торгівлі здійснюють продаж товарів громадянам, які виїжджають за межі митної території України, а також пасажирам міжнародних рейсів, які виконуються повітряними та водними транспортними засобами комерційного призначення, що експлуатуються резидентами. Реалізація магазинами безмитної торгівлі товарів, поміщених у митний режим безмитної торгівлі, підприємствам забороняється. Магазини безмитної торгівлі в установленому порядку здійснюють торгівлю всіма видами продовольчих і непродовольчих товарів, крім товарів, які відповідно до закону заборонені до ввезення в Україну, вивезення з України та транзиту через територію України, та товарів за товарними позиціями 2701-2716 згідно з УКТ ЗЕД. Правила продажу товарів магазинами безмитної торгівлі громадянам затверджуються Кабінетом Міністрів України.

Міжнародна торгівля – це обмін товарами та послугами між суб'єктами різних держав.

Міжнародний валютний ринок – це сукупність відносин у сфері торгівлі іноземною валютою за межами України між суб'єктами ринку та іноземними контрагентами, які за дорученням і за рахунок суб'єктів ринку здійснюють торгівлю іноземною валютою за межами України.

Міжнародний інформаційний обмін – це надання й отримання інформаційних послуг однією країною через державний кордон іншої країни.

Митна вартість імпортного товару – це фактурна вартість товару, визначена в національній валюті шляхом перерахунку суми в іноземній валюті за курсом НБУ на дату імпорту.

Митна вартість експортного товару – це фактурна вартість в перерахунку за курсом НБУ на дату подання вантажної митної декларації з урахуванням транспортних витрат до митної території України.

Митна територія – територія, на яку розповсюджується юрисдикція митних органів у сфері регулювання митної справи.

Митний склад – це митний режим, відповідно до якого іноземні або українські товари зберігаються під митним контролем із умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Міжбанківський валютний ринок України – це сукупність відносин у сфері торгівлі іноземною валютою в Україні між суб'єктами

ринку, між суб'єктами ринку та їх клієнтами (у тому числі банками-нерезидентами), між суб'єктами ринку і Національним банком, а також Національним банком і його клієнтами

Митний брокер – це підприємство, що надає послуги з декларування товарів, транспортних засобів комерційного призначення, які переміщуються через митний кордон України. Митний брокер провадить митну брокерську діяльність у будь-якому органі доходів і зборів України.

Митний режим – це сукупність норм, установлених законами з питань митної справи, який залежно від заявленої мети переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України визначає порядок такого переміщення й обсяг митних процедур, які при цьому здійснюються.

Митний тариф – це зведення ставок мита, що застосовується до товарів, які переміщуються через митний кордон та систематизація відповідно до Товарної номенклатури зовнішньоекономічної діяльності.

Мито – непрямий податок, різновид митних платежів, який накладається на товари, що переміщуються через митний кордон, тобто ввіз/вивіз чи транзит і який включається до ціни товарів та сплачується за рахунок кінцевого споживача.

Монетарні статті – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеної) сумі грошей або їх еквівалентів.

Н

Немонетарні статті – статті інші, ніж монетарні.

О

Овердрафт – форма кредитування експорту, за якою банк списує грошові кошти з рахунку клієнта понад залишок коштів на рахунку, наслідком чого є дебетове сальдо по розрахунках у клієнта

Оферта – письмова пропозиція товару, яку робить продавець покупцеві. У ній висловлюється бажання чи готовність укласти угоду купівлі-продажу на умовах, вказаних у пропозиції. У міжнародній торгівлі розрізняють два види оферт: тверду та вільну. Тверду оферту оформляє продавець на певну партію товару лише одному покупцеві. При цьому вказується термін, упродовж якого продавець зв'язаний своєю пропозицією. Цей термін називається опціоном. Якщо покупець беззастережно приймає всі умови оферти, продавець зобов'язаний поставити товар на запропонованих ним умовах. В іншому разі він відповідає за можливі збитки покупця. Вільна оферта обов'язково містить назву товару, кількість чи обсяг поставки, ціну товару, термін постачання,

умови платежу. Можуть зазначатися спосіб упаковки та маркування, санкції за порушення якогось пункту та інші дані. Оферта направляється покупцеві у відповідь на запит чи за ініціативою продавця.

Офіційний курс національної грошової одиниці (гривні) встановлюється Національним банком України на підставі результатів торгів валютними цінностями на Міжбанківському валютному ринку.

Офшорна зона (від англ. off shore – «поза берегом») – один із видів вільних економічних зон. Їх відносять до сервісних вільно-економічних зон, особливістю яких є створення для підприємців сприятливого валютно-фінансового та фіскального режимів, високий рівень та законодавчі гарантії банківської та комерційної секретності, лояльність державного регулювання.

П

Переробка на митній території – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки.

Переробка за межами митної території – це митний режим, відповідно до якого українські товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці за межами митної території України без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови повернення цих товарів або продуктів їх переробки на митну територію України у митному режимі імпорту.

Підприємство з іноземними інвестиціями – підприємство (організація) будь-якої організаційно-правової форми, створене відповідно до законодавства України, іноземна інвестиція в статутному капіталі якого, за його наявності, становить не менше 10 відсотків.

Постійні представництва – представництва юридичних осіб-нерезидентів (іноземних компаній, фірм, міжнародних організацій, що представляють інтереси юридичних осіб-нерезидентів в Україні), через які повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність нерезидента на території України.

Продаж іноземної валюти – це операція з продажу іноземної валюти за гривні.

Р

Реімпорт – це митний режим, відповідно до якого товари, що були вивезені або оформлені для вивезення за межі митної території України, випускаються у вільний обіг на митній території України зі звіль-

ненням від сплати митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Реінжиніринг – інженерно-консультаційні послуги з перебудови системи організації й управління виробничо-торгівельними та інвестиційними процесами господарського суб'єкта з метою підвищення його конкурентоспроможності та фінансової стабільності.

Реекспорт – це митний режим, відповідно до якого товари, що були раніше ввезені на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивозяться за межі митної території України без сплати вивізного мита та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Розрахунки в міжнародній торгівлі – це система регулювання платежів по грошових зобов'язаннях та вимогах, що виникають між державами, юридичними особами та громадянами різних країн на основі економічних, політичних, науково-технічних, культурних та інших відносин.

С

Склад тимчасового зберігання – це відповідним чином облаштовані приміщення та/або криті чи відкриті майданчики, резервуари, холодильні чи морозильні камери, призначені для тимчасового зберігання товарів під митним контролем до поміщення їх у митний режим. Склад тимчасового зберігання може бути закритого та відкритого типу.

Т

Торгівля іноземною валютою – це купівля, продаж, обмін іноземної валюти, здійснення операцій з валютними деривативами.

Транзит – це митний режим, відповідно до якого товари та/або транспортні засоби комерційного призначення переміщуються під митним контролем між двома органами доходів і зборів України або в межах зони діяльності одного органу доходів і зборів без будь-якого використання цих товарів, без сплати митних платежів та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Тимчасове ввезення – це митний режим, відповідно до якого іноземні товари, транспортні засоби комерційного призначення ввозяться для конкретних цілей на митну територію України з умовним повним або частковим звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності і підлягають реекспорту до завершення встановленого строку без будь-яких змін, за винятком звичайного зносу в результаті їх використання.

Тимчасове вивезення – це митний режим, відповідно до якого українські товари або транспортні засоби комерційного призначення вивозяться за межі митної території України з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності і підлягають реімпорту до завершення встановленого строку без будь-яких змін, за винятком звичайного зносу в результаті їх використання.

Транспортні послуги – специфічний товар міжнародної торгівлі, який забезпечує переміщення товарів і людей.

У

Уповноважений банк – банк, що має генеральну ліцензію Національного банку на здійснення валютних операцій.

Ф

Факторинг – форма кредитування експорту, при якій розрахунки з експортером здійснює посередник (як правило, банк), який за певну комісію і банківський процент викуповує платіжні документи експортера.

Фактурна вартість товару – це вартість, яка відображається у вантажній митній декларації в іноземній та національній валюті за курсом НБУ на дату її подання до митного органу.

Фізичні особи-нерезиденти – іноземці, особи без громадянства, громадяни України, які мають постійне місце проживання за межами України, у тому числі ті, що тимчасово перебувають на території України;

Фізичні особи-резиденти – громадяни України, іноземці, особи без громадянства, які мають постійне місце проживання на території України, у тому числі ті, що тимчасово перебувають за кордоном

Форс-мажорні обставини – це непередбачувані та непереборні події, які тягнуть за собою порушення договірних зобов'язань (стихійні лиха, військові дії, втручання з боку влади, страйки).

Форфейтинг – форма кредитування експорту банком (або фінансовою компанією) шляхом купівлі ним векселів та інших боргових зобов'язань по зовнішньоторгових операціях.

Ю

Юридичні особи-нерезиденти – юридичні особи з місцезнаходженням за межами України, які створені й діють відповідно до законодавства іноземної держави

Юридичні особи-резиденти – юридичні особи з місцезнаходженням на території України, які здійснюють свою діяльність на підставі законів України.

О.М. Кравцова, К.С. Мащенко.

ОБЛІК ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

підручник

Підписано до друку __.__.2013 р.
Формат 60x84/16. Папір друк. №2. Гарнітура Times New Roman
Умовн. друк. арк. 14. Тираж ___ прим.

ПП «Магнолія 2006»
а/с 431, м. Львів-53, 79053, Україна, тел./факс 240-54-84; 245-63-70
e-mail: magnol@lviv.farlep.net
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів
видавничої продукції: серія ДК № 2534 від 21.06.2006 року,
видане Державним комітетом інформаційної політики,
телебачення та радіомовлення України

Надруковано у друкарні видавництва «Магнолія 2006»
м. Львів, вул. Луганська, 1 Б.