

ХАРКІВСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ІНСТИТУТ  
КИЇВСЬКОГО НАЦІОНАЛЬНОГО  
ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ

**ОБЛІК  
ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ  
ДІЯЛЬНОСТІ**

*Навчальний посібник*

Харків 2019

УДК 657.339.9(078)

К

*Затверджено на засіданні Вченої ради ХТЕІ КНТЕУ  
Протокол № від 29.05.2019 р.*

Автори: С. О. Кузнецова, канд. екон. наук., доц. – (р. 3);  
В. І. Ганін, канд. екон. наук., проф. – (р. 1, 5);  
Т. В. Польова, канд. екон. наук., доц. – (р. 6);  
І. М. Клімович, ст. викл. – (р. 2);  
І. В. Нагорна, викл. – (р. 7);  
І. П. Порсюрова, викл. – (р. 4);

**Рецензенти:**

*Т. В. Момот*, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту Харківського національного університету міського господарства імені О. М. Бекетова;

*Т. В. Бочуля*, доктор економічних наук, професор, академік АЕНУ, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування Харківського державного університету харчування та торгівлі;

*М. А. Шум*, кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку, аудиту та економічного аналізу Харківського інституту фінансів Київського національного торговельно-економічного університету.

**Облік зовнішньоекономічної діяльності : навчальний посібник / за заг. ред. С. О. Кузнецова, – Х. : Видавництво Іванченко І. С., 2019. – с.**

У навчальному посібнику розкрито ключові питання обліку операцій від зовнішньоекономічної діяльності, в умовах впливу зовнішнього бізнес-середовища на діяльність вітчизняних суб'єктів господарювання. Особлива увага приділена питанням обліку та аналізу операцій з іноземною валютою, розрахункових операцій у зовнішньоекономічній діяльності. Детально розглянуті питання експорту та імпорту товарно-матеріальних цінностей та послуг, особливості обліку бартерних операцій з давальницькою сировиною.

Теоретичний матеріал доповнено практичними прикладами, переліком питань для самоконтролю, тестами та ситуаційними завданнями.

Рекомендується для студентів спеціальності «Облік і оподаткування» та інших спеціальностей економічного профілю, аспірантів, викладачів і практиків.

УДК 657.339.9(078)

© 2019

## ЗМІСТ

<b>Вступ</b>	6
<b>Розділ 1. Загальна характеристика зовнішньоекономічної діяльності.....</b>	<b>8</b>
1.1. Предмет, суб'єкти та об'єкти та основні завдання обліку і аналізу зовнішньоекономічної діяльності. Класифікація зовнішньоекономічної діяльності.....	8
1.2. Нормативно-правова база зовнішньоекономічної діяльності.....	20
1.3. Ліцензування і квотування зовнішньоекономічних операцій.....	23
1.4. Відповідальність за порушення валютного законодавства.....	31
Питання для самоконтролю.....	38
Тестові завдання.....	39
Ситуаційні завдання.....	44
<b>Розділ 2. Облік операцій з іноземною валютою .....</b>	<b>45</b>
2.1. Прийоми відображення курсових різниць.....	45
2.2. Позитивні і негативні курсові різниці.....	51
2.3. Методичні підходи до формування, реєстрації облікової інформації та складання звітності про витрати підприємства.....	53
Питання для самоконтролю.....	61
Тестові завдання.....	62
Ситуаційні завдання.....	66
<b>Розділ 3. Облік розрахункових операцій у зовнішньоекономічній діяльності.....</b>	<b>69</b>
3.1. Форми безготівкових розрахунків, які використовують у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Відображення в обліку записів щодо	

форм безготівкових розрахунків.....	69
3.2. Кредити банків-резидентів, кредити банків-нерезидентів.....	80
3.3. Облік розрахунків за податками й обов'язковими платежами у сфері зовнішньоекономічної діяльності.....	82
3.4. Розрахунки у безготівковій іноземній валюті. Розрахунки в готівковій іноземній валюті...	85
Питання для самоконтролю.....	93
Тестові завдання.....	94
Ситуаційні завдання.....	98
<b>Розділ 4. Загальні засади здійснення експортно-імпоротної діяльності.....</b>	<b>104</b>
4.1. Мета та правила INCOTERMS-2010. Момент передачі всіх ризиків і вигод на основі правил ІНКОТЕРМС.....	104
4.2. Облік дебіторської заборгованості.....	111
4.3. Облік кредиторської заборгованості.....	117
Питання для самоконтролю.....	120
Тестові завдання.....	121
Ситуаційні завдання.....	126
<b>Розділ 5. Облік імпорту товарно-матеріальних цінностей та послуг.....</b>	<b>128</b>
5.1. Поняття імпортних операцій та їх документальне оформлення.....	128
5.2. Визначення поняття прямого та непрямого імпорту. Класифікація імпортних операцій.....	130
5.3. Здійснення та облік імпортних операцій....	132
Питання для самоконтролю.....	152
Тестові завдання.....	153
Ситуаційні завдання.....	158
<b>Розділ 6. Облік експорту товарно-матеріальних цінностей та послуг .....</b>	<b>160</b>
6.1. Дефініції поняття «експорт» у різних нормативно-правових актах.....	160

6.2. Визначення поняття прямого та непрямого експорту. Класифікація експортних операцій.....	164
6.3. Розгляд процесу оподаткування ПДВ міжнародних перевезень. Процес виплати нерезиденту неустойки: оподаткування податком такого доходу.....	173
Питання для самоконтролю.....	177
Тестові завдання.....	179
Ситуаційні завдання.....	183
<b>Розділ 7. Облік бартерних операцій та операцій з давальницькою сировиною.....</b>	<b>187</b>
7.1. Облік бартерних операцій.....	187
7.2. Облік операцій з давальницькою сировиною, яку переробляє підприємство-резидент.....	196
Питання для самоконтролю.....	204
Тестові завдання.....	205
Ситуаційні завдання.....	210
<b>Глосарій.....</b>	<b>214</b>
<b>Список рекомендованої літератури.....</b>	<b>219</b>

## Вступ

Зовнішньоекономічна діяльність – це процес реалізації зовнішньоекономічних зв'язків між закордонними та вітчизняними підприємствами.

Зовнішньоекономічна діяльність є саме тим перспективним варіантом господарювання, що має можливість гармонійно поєднувати інтереси держави в досягненні політичної й економічної незалежності з інтересами підприємств у максимізації прибутку й у відповідному її перерозподілу.

Вихід на зовнішній ринок самостійних суб'єктів господарювання сприяв приєднанню економіки України до системи міжнародних відносин, що є найважливішим джерелом поповнення державного бюджету.

Для інтеграції в світове господарство необхідні глибокі поняття теоретико-методологічних та організаційно-практичних питань, пов'язаних з аналізом світової практики.

Самостійний вихід підприємств України на зовнішній ринок потребує опанування ними теоретичних аспектів та практичного досвіду встановлення економічних зв'язків із закордонними партнерами (нерезидентами), вихід на міжнародний ринок, здійснення зовнішньоекономічних операцій (товарних, фінансових). Набуття досвіду з порядку укладення зовнішньоекономічних контрактів та їх реєстрації, митного оформлення, обліку зовнішньоекономічної діяльності, особливостей здійснення зовнішньоекономічних розрахунків, оподаткування експортно-імпортних операцій.

У сучасних умовах господарювання практично всі підприємства здійснюють операції з іноземними партнерами. Ці різноманітні за складом операції бухгалтерська служба повинна відобразити в бухгалтерському й податковому обліку.

Управління зовнішньоекономічною діяльністю потребує глибоких знань бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій.

Критерієм оцінки управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємств є економічна ефективність, яка

розраховується з даних бухгалтерського обліку і аналізу зовнішньоекономічних операцій.

Предметом вивчення навчальної дисципліни є система обліково-аналітичного інформаційного обліку зовнішньоекономічної діяльності.

Метою дисципліни є надання достатніх знань з організації проведення зовнішньоекономічних операцій та їх подальшого податкового й бухгалтерського обліку.

Відмінними особливостями навчального посібника є те, що викладені теоретичні питання з обліку зовнішньоекономічної діяльності ілюструються практичними прикладами, поряд з чим пропонується аналіз проблемних питань та можливі шляхи їх вирішення.

Навчальний посібник присвячено вивченню теоретичних засад і закріпленню практичних навичок з обліку зовнішньоекономічної діяльності. Посібник підготовлено відповідно до Програми дисципліни «Облік зовнішньоекономічної діяльності» та навчальних планів, рекомендованих для студентів спеціальності «Облік і оподаткування».

Для засвоєння теоретичних знань та застосування їх на практиці, за кожною темою розглядаються реальні практичні ситуації з поясненням їх розв'язання. Після кожної теми надаються контрольні питання та тестові та ситуаційні завдання, які допоможуть студентові підвищити рівень засвоєння опрацьованого матеріалу.

Структура розділів навчального посібника сприяє кращому вивченню та засвоєнню навчального матеріалу. Так, до кожного розділу сформульовано основні питання, ключові слова і поняття.

Запропонований навчальний посібник рекомендується до використання студентами економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, спеціалістами підприємств, слухачами шкіл бізнесу та системи підвищення кваліфікації.

# Тема 1.

## Загальна характеристика зовнішньоекономічної діяльності

### План

*1.1. Предмет, суб'єкти та об'єкти та основні завдання обліку і аналізу зовнішньоекономічної діяльності. Класифікація зовнішньоекономічної діяльності.*

*1.2. Нормативно-правова база зовнішньоекономічної діяльності.*

*1.3. Ліцензування і квотування зовнішньоекономічних операцій.*

*1.4. Відповідальність за порушення валютного законодавства.*

**Ключові слова та поняття:** валюта, зовнішньоекономічна діяльність, ліцензування, квотування.

### *1.1. Предмет, суб'єкти та об'єкти та основні завдання обліку і аналізу зовнішньоекономічної діяльності. Класифікація зовнішньоекономічної діяльності*

Зовнішньоекономічна діяльність підприємства є важливою і невід'ємною сферою господарської діяльності, яка при ефективному використанні всього комплексу сучасних форм і методів міжнародного бізнесу здатна позитивно впливати на ефективність виробництва, його технічний рівень, якість продукції, що виробляється.

Вихід підприємства на зовнішні ринки сприяє пристосуванню економіки до системи світових господарських відносин, формуванню економіки відкритого типу. Розвиток зовнішньоекономічної діяльності підприємств істотно впливає на підвищення ефективності господарської



діяльності як на рівні мікроекономіки, так і в масштабах усього національного господарства.

Основним законодавчим актом, який визначає правові засади здійснення зовнішньоекономічної діяльності вітчизняними суб'єктами господарювання, є Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.91 р. № 959–ХП (далі ЗУ «Про ЗЕД»). Цей Закон визначає основні правові та організаційні засади здійснення зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) в Україні і спрямований на удосконалення правового регулювання усіх видів ЗЕД, включаючи зовнішню торгівлю, економічне, науково-технічне співробітництво, надання послуг відповідно до загальновизнаних засад, принципів, норм і правил міжнародної торгівлі та зобов'язань, взятих Україною в рамках міжнародних угод.

У сучасних умовах господарювання практично всі підприємства здійснюють операції з іноземними партнерами. Ці різноманітні за складом операції бухгалтерська служба повинна відобразити в бухгалтерському й податковому обліку.

Відповідно до ЗУ «Про ЗЕД» **зовнішньоекономічна діяльність** – діяльність суб'єктів господарювання України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, що побудована на взаємовідносинах між ними та має місце як на території України так і за її межами.

Враховуючи вимоги всіх законодавчих актів, можливо окреслити два головних чинники, які обумовлюють віднесення господарських операцій до сфери зовнішньоекономічної діяльності:

- 1) здійснення операції передбачає перетин майна та/або робочої сили митного кордону України;
- 2) контрагентом українського суб'єкта господарювання повинний бути іноземний суб'єкт господарювання.

Зовнішньоекономічна діяльність здійснюється суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Всі суб'єкти

зовнішньоекономічної діяльності мають право здійснювати будь-які її види, прямо не заборонені законами України.

Вимоги, які ставляться до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності:

– фізичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність, якщо вони зареєстровані як підприємці;

– юридичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність в тому випадку, якщо це передбачено їх статутними документами.

Тобто не закріплено спеціальних вимог, які б дозволяли надалі здійснювати зовнішньоекономічну діяльність.

Суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності можуть бути юридичні особи, їхні підрозділи (структурні одиниці) та фізичні особи, які здійснюють господарську діяльність і зареєстровані підприємцями.

Іноземні суб'єкти господарської діяльності – суб'єкти господарської діяльності, що мають постійне місцезнаходження чи постійне місце проживання за межами України (ЗУ «Про ЗЕД», ст. 1).

Згідно з Податковим кодексом України постійне представництво нерезидента в Україні – постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється господарська діяльність нерезидента на території України. До постійних представництв, зокрема, відносяться: місце управління, філіал, офіс, завод тощо.

Для юридичних осіб порядок їхнього включення до складу іноземних суб'єктів залежить від постійного місцезнаходження офіційно зареєстрованого головного органу керування, а не від місця здійснення діяльності. Яскравим прикладом є постійні представництва, які здійснюють діяльність на території України і разом з тим є іноземними суб'єктами господарювання, оскільки їх головний офіс зареєстрований за кордоном.

Фізичну особу можливо розглядати як іноземний суб'єкт господарської діяльності при дотриманні двох умов:

1) її постійне місце проживання знаходиться за межами України;

2) вона зареєстрована як суб'єкт господарської діяльності відповідно до законодавства країни свого постійного місця проживання.

Як видно із рис. 1.1, підрозділи іноземних юридичних осіб можуть бути класифіковані на постійні представництва та ті, які не мають цього статусу. Такий розподіл необхідний насамперед для організації моделі податкового обліку.



Рис. 1.1. Склад іноземних суб'єктів господарської діяльності

Суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України можуть бути (ст. 378 Господарського кодексу України):

1) господарські організації:

- юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України;
- державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до Господарського кодексу України;
- інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;

2) фізичні особи – громадяни України, іноземні громадяни й особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані як підприємці України;

3) підрозділи (структурні одиниці) іноземних суб'єктів господарювання, що не є юридичними особами за законодавством України (філії, відділення тощо), але мають постійне місцезнаходження на території України і зареєстровані як постійні представництва.

Особливу увагу необхідно звернути на постійні представництва. Відповідно до ЗУ «Про ЗЕД», вони є іноземними суб'єктами господарювання, а відповідно до Господарського кодексу України – суб'єктами господарювання України. Тобто вони можуть мати подвійний статус. Операції з ними можливо розглядати як зовнішньоекономічні тільки при виконанні другого чинника – вони пов'язані з перетином майна та/або робочої сили митного кордону України.

Зовнішньоекономічна діяльність – складна система, яка складається з окремих елементів – об'єктів. Основними об'єктами бухгалтерського обліку ЗЕД є: валютні засоби і валютні операції, товари і їх рух на основі експортно-імпортних операцій, розрахункові і кредитні операції між суб'єктами ЗЕД, а також між суб'єктами і обслуговуючими їх банками, кінцеві фінансові результати

господарської діяльності. Правильна постановка бухгалтерського обліку перерахованих об'єктів повинна знаходитися в центрі уваги бухгалтерського апарату.

Не всі об'єкти фінансового обліку зовнішньоекономічної діяльності знайдуть своє відображення в податковому обліку. Більш того, тут розроблені понятійний апарат, способи і прийоми, які не збігаються з фінансовим обліком. Розбіжності закладені вже у визначенні господарської діяльності. Будь-яка операція зовнішньоекономічної діяльності знайде своє відображення у фінансовому обліку. У податковому обліку будуть враховані тільки операції, спрямовані на одержання доходів у грошовій, матеріальній чи нематеріальній формах, у випадку, коли особиста участь суб'єкта в їх організації є регулярною, постійною та істотною.

**Організація і здійснення ЗЕД вимагає дотримання відповідної мети і кладе специфічні завдання перед бухгалтерським обліком.**

**Мета бухгалтерського обліку ЗЕД:**

1) контроль за зберіганням товарно-матеріальних цінностей і валютних засобів;

2) сучасне надання адміністрації, фіскальній і статистичній службі інформації про товарорух, ефективність його використання, про доходи, витрати, фінансові результати, обов'язкові платежі і відрахування;

3) забезпечення сучасних і правильних розрахунків по зовнішньоторгових операціях.

Для досягнення цієї мети необхідно вирішити комплекс бухгалтерських завдань.

Перш за все – це завдання методологічного характеру, пов'язані з використанням національного плану бухгалтерських рахунків і правильним відображенням на них операцій по ЗЕД, а також питання визначення цінових компонентів при визначенні вартості продукції, вибір методів оцінки господарських засобів і джерел їх утворення,

спеціальних фондів, вкладання активів, затрат на виробництво і обіг, визначення і розподіл доходів; питання направлені на достовірне відображення інформації в первинних і зведених документах і в регістрах синтетичного і аналітичного обліку, раціональна побудова цих регістрів, формування вихідних робіт.

Другим важливим завданням обліку ЗЕД є його організація: направлені на раціоналізацію бухгалтерського обліку, що пов'язана з чітким розподілом функціональних обов'язків серед робітників бухгалтерії (організація матеріальної відповідальності за забезпеченням збереженості товарно-матеріальних цінностей і грошових (валютних) засобів, визначення періодичності складання поточної звітності, товарорух тощо).

Також третім комплексом завдань бухгалтерський облік ЗЕД є технічне забезпечення: адміністрація суб'єкта ЗЕД повинна забезпечити раціональне ведення обліку за допомогою комп'ютеризації, розмножувальної техніки при наявності матеріальних можливостей (автоматизована обробка даних первинних документів, облікових регістрів і форм звітності).

**За своїм складом види зовнішньоекономічної діяльності значно різняться між собою. Перелік видів зовнішньоекономічної діяльності визначається ЗУ «Про ЗЕД».**

Виділяють наступні види зовнішньоекономічної діяльності:

- експорт та імпорт товарів, капіталу і робочої сили;
- надання послуг, зокрема виробничих, транспортно-експедиційних, страхових, консультаційних, маркетингових, експортних, посередницьких, брокерських, агентських, консигнаційних, управлінських, облікових, аудиторських, юридичних, туристських та інших послуг;
- наукова, науково міжнародне виробниче кооперування;

– технічна, науково-виробнича, виробнича, навчальна та інша кооперація з іноземними суб'єктами господарської діяльності; навчання і підготовка фахівців на комерційній основі;

– міжнародні фінансові операції і операції з цінними паперами у випадках, передбачених законами України;

– кредитні й розрахункові операції, створення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності банківських, кредитних і страхових установ за межами України; створення іноземними суб'єктами господарської діяльності відмічених установ на території України;

– спільна підприємницька діяльність між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності і іноземними суб'єктами господарської діяльності, що включає створення спільних підприємств різних видів і форм, проведення загальних господарських операцій і загальне володіння майном як на території України, так і за її межами;

– підприємницька діяльність на території України, пов'язана з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау, торгових марок та інших нематеріальних об'єктів власності;

– організація і здійснення діяльності в галузі проведення виставок, аукціонів, торгів, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних заходів;

– товарообмінні (бартерні) операції та інша діяльність, побудована на формах зустрічної торгівлі між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності і іноземними суб'єктами господарської діяльності;

– орендні операції;

– операції з придбання, продажу і обміну валюти на валютних аукціонах, валютних біржах і на міжбанківському валютному ринку;

– інші види зовнішньоекономічної діяльності, не заборонені прямо і у винятковій формі законами України.

Зовнішньоекономічна діяльність є різноманітною. Для правильної організації обліку й оподаткування необхідно

визначити до якої області зовнішньоекономічної діяльності належить конкретна операція (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Класифікація операцій зовнішньоекономічної діяльності**

Ознака групування	Види діяльності			
<b>Залежно від предмета договору</b>	Операції з товарами й продукцією			
	Операції з сировиною			
	Операції з машинами й обладнанням			
	Операції з інформацією			
	Операції з роботами й послугами			
<b>За ступенем самостійності</b>	Прямі			
	Непрямі			
<b>За видом використаної валюти</b>	Операції в національній валюті України			
	Операції в іноземній валюті			
<b>За видами операцій</b>	Торговельні			
	Неторговельні			
Ознака групування	Види діяльності			
<b>За видами діяльності</b>	Звичайна	Операційна	Основна	
			Інша	
		Фінансова		
		Інвестиційна		
	Надзвичайна	Події, що виникли внаслідок форс-мажорних обставин		
		Інші операції		
<b>За формами розрахунків</b>	Операції, що передбачають грошові форми розрахунків			
	Бартерні операції			
<b>За спрямованістю</b>	Основні	Експорт (реекспорт)		
		Імпорт (реімпорт)		
	Додаткові	Кредитні		
		Валютні		
		Транспортні	Транзит	
			Фрахт	



Продовження табл. 1.1

За наявністю регламентацій	З погляду необхідності створення постійних представництв	Операції, виконання яких можливо тільки через постійне представництво
		Операції, для виконання яких не обов'язкова наявність постійного представництва
	З погляду необхідності ліцензування і квотування	Операції, виконання яких обмежене ліцензуванням і квотуванням
		Операції, виконання яких не обмежено ліцензуванням і квотуванням

Основи класифікації зовнішньоекономічної діяльності по окремих видах діяльності регламентовані НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», її використання дозволяє вірно наповнити статті ф. 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Насамперед, відповідно до вимог національних стандартів обліку, зовнішньоекономічну діяльність можна представити як сукупність операцій звичайної діяльності.

У сфері зовнішньоекономічної діяльності надзвичайну діяльність необхідно класифікувати на події, що виникли в результаті форс-мажорних обставин, та інші операції. **Форс-мажорні обставини** – непередбачені і нездоланні події, що призводять до порушення, договірних зобов'язань (стихійні лиха, воєнні дії, утручання з боку влади, страйки тощо). Відповідно до Конвенції ООН «Про договори міжнародної купівлі-продажу товарів» (м. Відень, 1980 р.)

сторона не несе відповідальності за невиконання будь-якого зі своїх зобов'язань, якщо доведе, що воно було викликано поза її контролем і від неї неможливо очікувати усунення самої перешкоди або її наслідків. Обставини носять форс-мажорний характер якщо вони підтверджені експертним висновком незацікавленої організації, нотаріально завірені за місцем видачі і легалізовані консульською установою України за кордоном. Довідка (висновок) може бути також видана Торгово-промисловою палатою відповідної країни з обов'язковою легалізацією в консульській установі України в цій країні. Довідка або висновок може бути визнаний без легалізації якщо це передбачено міжнародними договорами, ратифікованими Україною. Підтвердження виникнення форс-мажорних обставин приймаються міжнародними арбітражними судами а також податковими службами для розгляду питання про продовження терміну експортно-імпортних операцій, не нарахування пені і штрафних санкцій. Якщо форс-мажорні обставини не підтверджені належним чином, вони відносяться до іншої надзвичайної діяльності.

Зовнішньоекономічну діяльність можливо також представити як сукупність операцій в іноземній валюті й у валюті звітності. До операцій в іноземній валюті відносяться господарські операції вартість яких виражена в іноземній валюті, наприклад бартер, або господарські операції, які вимагають розрахунків в іноземній валюті. Згідно п. 4 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» до іноземної валюти відносять будь-яку валюту крім валюти звітності (гривню). При визначенні валюти розрахунків між резидентом і нерезидентом необхідно насамперед вирішити питання: до якого типу операцій відноситься запланований захід – до товарного або нетоварного? Оскільки в розрахунках між резидентами і нерезидентами в межах торгового обороту згідно ст. 7 Декрету Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного

контролю» № 15-93 від 19.02.93 р. може бути використана тільки іноземна валюта, здійснення розрахунків по товарних операціях у валюті України допускається за умови одержання індивідуальної ліцензії НБУ.

Угруповання поточних операцій на товарні і нетоварні приведено в «Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків в національній та іноземній валютах», затвердженої Правлінням НБУ від 12.11.03 р. № 492. Згідно п. 5.3 до товарних відносять операції:

- між юридичними особами-резидентами і юридичними особами-нерезидентами під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності за торговельними операціями;

- між юридичними особами-нерезидентами і юридичними особами-резидентами через юридичних осіб-резидентів посередників згідно з договорами (контрактами, угодами), що укладені згідно з діючим законодавством України;

- інші розрахунки, здійснювані згідно з законодавством України.

Для забезпечення національних інтересів в Україні заборонені такі види зовнішньоекономічної діяльності:

- 1) експорт з території України предметів, які є національним, історичним чи культурним надбанням українського народу;

- 2) імпорт або транзит будь-яких товарів, які можуть зашкодити здоров'ю чи загрожувати життю населення, тваринному світу або навколишньому середовищу;

- 3) імпорт продукції, послуг, які пропагують ідеї війни, расової дискримінації;

- 4) експорт і імпорт товарів, що пов'язано з порушенням прав інтелектуальної власності.

Тільки суб'єкти, спеціально уповноважені державою, можуть здійснювати експорт і імпорт зброї, боєприпасів, військової техніки, технологій і послуг, пов'язаних з

військовим виробництвом; дорогоцінних металів і сплавів; наркотичних засобів; експорт товарів мистецтва і предметів музейних фондів України.

## ***1.2. Нормативно-правова база зовнішньоекономічної діяльності***

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні здійснюється:

- Україною як державою в особі її органів у межах їх компетенції;
- недержавними органами управління економікою (товарними, фондовими, валютними біржами, торговими палатами, асоціаціями, спілками), які діють на підставі їх статутних документів;
- самими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

Найвищим органом державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності є Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Національний банк України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Державна фіскальна служба України (здійснює митний контроль в Україні згідно з чинним законодавством України), Антимонопольний комітет України (здійснює контроль за додержанням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства про захист економічної конкуренції), Органи місцевого управління та місцевої влади з питань зовнішньоекономічної діяльності.

До недержавних органів регулювання зовнішньоекономічної діяльності України належать: фондові, валютні біржі, Торгово-промислові палати України. Ці органи можуть виконувати тільки їм надані функції у сфері управління зовнішньоекономічною діяльністю, зокрема, Торгово-промислова палата України засвідчує країну

виробництва товару через систему видачі сертифіката походження.

Нормативно-правове регулювання ЗЕД здійснюється Законами, Постановами Президента України, постановами Кабінету Міністрів тих країн, на території яких функціонують господарські суб'єкти, а також інструкціями, листами положеннями Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Державної служби експортного контролю України, Державної фіскальної служби України, Національного Банку України і деяких інших органів, уповноважених здійснювати відповідні функції такого регулювання.

В Україні в якості важливих нормативно-правових документів, що направлені на регулювання зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних підприємств і його обліку є:

1. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV ;
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV ;
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI;
4. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI;
5. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-XII;
6. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» від 04.07.2013 р. № 406-VII;
7. Закон України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» від 23.12.98 р. № 351-XIV;
8. Закон України «Про внесення змін до Податкового і Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм» від 07.06.2012 р. № 4915- VI;
9. Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.1996р. № 93;

10. Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.1991р. № 1560 – XII.

Порядок виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму, затверджений наказом Міністерством фінансів України від 31.05.2012 р. № 657

**На території України запроваджено такі правові режими для іноземних суб'єктів господарської діяльності:**

**1. Національний режим** регулювання зовнішньоекономічної діяльності передбачає, що до іноземних суб'єктів при здійсненні ними зовнішньоекономічних операцій на території України застосовується відповідне національне законодавство у повному обсязі.

**2. Режим найбільшого сприяння** передбачає встановлення пільг для окремих іноземних суб'єктів при здійсненні ними зовнішньоекономічних операцій на території України.

**3. Спеціальний режим,** який застосовується у вільних спеціальних економічних зонах, а також на територіях митних союзів.

Особливе місце, у системі заходів державного регулювання, належить валютному контролю. **Основною метою якого** є дотримання валютного законодавства при проведенні операцій в рамках ЗЕД. Органи, які здійснюють валютний контроль мають право вимагати та отримувати від нерезидентів та резидентів, повну інформацію про здійснення ними валютних операцій на установлених банківських рахунках в іноземній валюті.

Валютний контроль в більшості випадків проводиться на підставі контрактів та первинних документів.

**Вторинними документами валютного контролю є:**

– паспорти угод, що оформлюються за кожним експортним або імпортомним контрактом та підписується банком, який буде здійснювати розрахунки за контрактом;

- облікові картки, що складається на кожний вид товару в кожній вантажно-митній декларації (ВМД);
- картки платежу, що оформлюються для обліку та контролю виконання умов контрактів.

**До валютних операцій належать, згідно Декрету КМУ:**

а) операції пов'язані з переходом право власності на валютні цінності за винятком операцій, які здійснюються між резидентами у валюті України;

б) операції пов'язані з виконанням валютних цінностей в міжнародному обігу як засобу платежу з переданням заборгованості та інших зобов'язань предметом яких є валютні цінності;

в) операції пов'язані з ввезенням, переводами та вивезенням з території України валютних цінностей.

### ***1.3. Ліцензування і квотування зовнішньоекономічних операцій***

Здійснення зовнішньоекономічної діяльності може бути обмежено ліцензуванням і квотуванням. Рішення про застосування режиму ліцензування і квотування приймає Верховна Рада України на підставі рекомендацій Кабінету Міністрів.

**Ліцензування** – це дозвіл на здійснення операції. Види ліцензій, які використовуються в Україні, представлені на рис. 1.2. По кожному виду товару встановлюється лише один вид ліцензії.

**Індивідуальна (разова) ліцензія** – разовий дозвіл, що має іменний характер і видається для здійснення кожної окремої операції конкретним суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності на період не менший, ніж той, що є необхідним для здійснення експортної (імпортної) операції.

Ліцензування по переміщенню валютних коштів між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності з метою інвестицій та/або надання (одержання) кредитів здійснюється НБУ. Всі інші видаються Міністерством економіки України, а також у межах наданих ним повноважень – відповідним республіканським органом Автономної Республіки Крим, структурним підрозділом обласної, Київської та севастопольської міських державних адміністрацій.

**Міністерство економіки України видає ліцензії на підставі:**

- листа-звернення щодо оформлення ліцензії в довільній формі, підписаного керівником суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності на офіційному бланку;

- заявки на ліцензію, яка повинна містити наступні реквізити:

- номер заявки;
- офіційне найменування суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності;
- найменування та код товару (товарів);
- виробник;
- споживач товару;
- шифр та назву країни (країн), у яку (які) товар експортується або з якої (яких) він імпортується;
- строк дії;
- кількість або вартість товару (у разі квотування);
- митниця;
- повне найменування та адреса продавця і покупця;
- вид угоди;
- валюта платежу, одиниця виміру товару;
- ціна товару;
- погодження, ім'я керівника подавця;
- орган, який видав ліцензію;
- особливі умови ліцензії (форма заявки наведена в додатку 2 до «Положення про порядок видачі разових



(індивідуальних) ліцензій» (затверджено наказом Міністерства економіки України від 17.04.2000 р. № 47);

- копії контракту, специфікацій, додатків й інших документів, які є невід'ємними частинами контракту, завірені керівником підприємства;

- копії свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта господарської діяльності, завірену керівником підприємства;

- сертифікату про походження товару, виданий Торгово-промисловою палатою або регіональними торгово-промисловими палатами, з визначенням коду товару за УКТЗЕД (подається тільки при експорті товару);

- копії платіжного доручення (подається при отриманні оформленої ліцензії) про сплату до Державного бюджету державного збору за видачу ліцензії, розмір якого встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Ліцензія видається у двох примірниках і не підлягає передачі іншим особам.

**Ліцензування зовнішньоекономічних операцій** – комплекс дій органу виконавчої влади з надання дозволу на здійснення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності експорту (імпорту) товарів. На рис. 1.2. представлено види ліцензій.

Ліцензування експорту (імпорту) товарів здійснюється у формі автоматичного або неавтоматичного ліцензування.

**Квотування** відноситься до кількісних або вартісних обмежень експорту та імпорту товарів, яке застосовується для збалансування поставок і платіжних балансів. Класифікація квот в Україні наведена в табл. 1.2.

**Квотування здійснюється шляхом** видачі індивідуальних ліцензій, при цьому загальний обсяг експорту (імпорту) по ліцензії не повинен перевищувати обсяг, встановлений квотою. По кожному виду товару встановлюється лише один вид квоти.

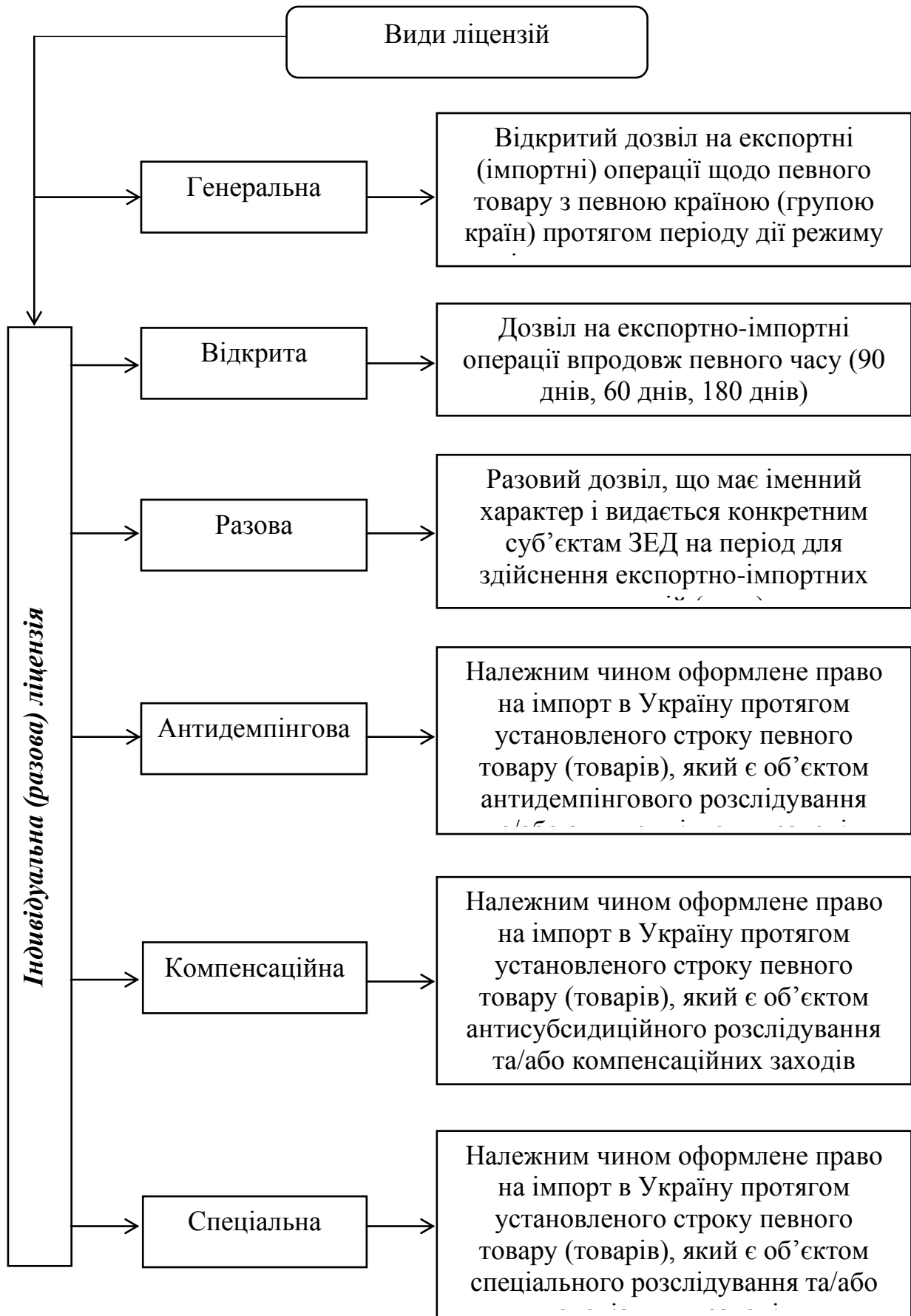


Рис. 1.2. Види ліцензій у сфері зовнішньоекономічної діяльності

Для окремих видів товарів встановлені кількісні й вартісні обмеження щодо їх переміщення через митний кордон України – режим ліцензування і квотування.

**Квота експортна (імпортна)** – граничний обсяг товарів певної категорії, визначений в натуральних і вартісних одиницях, який дозволено експортувати з України (імпортувати на територію України) протягом встановленого терміну.

Таблиця 1.2

### Класифікація квот в Україні

Ознака класифікації	Види квот		Характеристика квоти
Залежно від напрямку зовнішньоекономічної операції	Експортні		Встановлюються відповідно до міжнародних торгових угод як частка експорту у валовому національному продукті
	Імпортні		Встановлюються з метою захисту внутрішнього ринку як відношення імпорту до валового національного продукту
Залежно від кількості країн	Контингентні	Глобальні	Обмежують обсяг експорту (імпорту) без зазначення країн, на які ці обмеження розповсюджуються
		Групові	Встановлюють обсяг експорту (імпорту) для певної групи країн
		Індивідуальні	Обмежують обсяг експорту (імпорту) для однієї конкретної країни
Залежно від призначення	Квоти для державних потреб підприємств		Передбачають експорт та імпорт товарів для виконання міжнародних

		економічних зобов'язань України
	Регіональні квоти	Регламентуються Міністерством економіки України і розподіляються по регіонах
	Квоти для аукціонного продажу	Квоти, які не використані підприємствами-виробниками при укладанні ними договорів поставки продукції на експорт для державних потреб
Залежно від обмеження імпорتنих операцій	Антидемпінгові	Граничний обсяг імпорту в Україну певного товару (товарів), що є об'єктом антидемпінгового розслідування та/або антидемпінгових заходів, який дозволено імпортувати в Україну протягом установленого строку та який визначено в натуральних та/або вартісних одиницях
	Компенсаційні	Граничний обсяг імпорту в Україну певного товару (товарів), що є об'єктом антисубсидійного розслідування та/або компенсаційних заходів, який дозволено

Продовження табл. 1.2

		імпортувати в Україну протягом установленого строку та який визначено в натуральних та/або вартісних одиницях
	Спеціальні	Граничний обсяг імпорту в Україну певного товару (товарів), що є об'єктом спеціального розслідування та/або спеціальних заходів, який дозволено імпортувати в Україну протягом установленого строку та який визначено в натуральних та/або вартісних одиницях

**Автоматичне ліцензування** – комплекс дій органу виконавчої влади з надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протягом певного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких не встановлюються квоти (кількісні або інші обмеження). Автоматичне ліцензування експорту (імпорту) як адміністративна процедура з оформлення та видачі ліцензії не має обмежувального впливу на товари, експорт (імпорт) яких підлягає ліцензуванню.

**Неавтоматичне ліцензування** – комплекс дій органу виконавчої влади з надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення

протягом певного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких встановлюються певні квоти (кількісні або інші обмеження). Неавтоматичне ліцензування експорту (імпорту) як адміністративна процедура з оформлення та видачі ліцензії

використовується в разі встановлення квот (кількісних або інших обмежень) на експорт (імпорт) товарів.

**Ліцензування експорту/імпорту товарів запроваджується в Україні в разі:**

– значного порушення рівноваги щодо певних товарів на внутрішньому ринку, що мають вагоме значення для життєдіяльності в Україні, особливо сільськогосподарської продукції, продуктів рибальства, продукції харчової промисловості та промислових товарів широкого вжитку першої необхідності або інших товарів. Таке ліцензування має тимчасовий характер і застосовується до моменту відновлення рівноваги щодо певних товарів на внутрішньому ринку;

– різкого погіршення стану платіжного балансу та зовнішніх платежів (якщо інші заходи є неефективними);

– різкого скорочення або мінімального розміру золотовалютних резервів;

– необхідності забезпечення захисту життя, здоров'я людини, тварин або рослин, навколишнього природного середовища, громадської моралі, національного багатства художнього, історичного чи археологічного значення або захисту прав інтелектуальної власності, а також відповідно до вимог державної безпеки;

– експорту/імпорту золота та срібла, крім банківських металів;

– необхідності застосування заходів щодо захисту вітчизняного товаровиробника в разі обмеження експорту вітчизняних матеріалів, необхідних для забезпечення достатньою кількістю таких матеріалів вітчизняної переробної промисловості протягом періодів, коли внутрішня ціна на такі матеріали тримається на рівні, нижчому за світову ціну, за умови впровадження Кабінетом Міністрів України плану стабілізації та за умови, що такі обмеження не повинні призводити до зростання експорту товарів такої галузі вітчизняної промисловості;

- необхідності забезпечення захисту патентів, торгових марок та авторських прав;
- необхідності забезпечення виконання міжнародних договорів України.

Рішення про застосування режиму ліцензування експорту (імпорту) товарів, у тому числі встановлення квот (кількісних або інших обмежень), приймається Кабінетом Міністрів України за поданням центрального органу виконавчої влади з питань економічної політики з визначенням списку конкретних товарів, експорт (імпорт) яких підпадає під режим ліцензування, періоду дії цього режиму та кількісних або інших обмежень щодо кожного товару.

Митне оформлення товарів здійснюється за умови подання митному органу оригіналу ліцензії, яку одержав суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності.

Копія ліцензії додається до митної декларації під час декларування товарів, експорт (імпорт) яких підпадає під режим ліцензування, і є однією з підстав для пропуску таких товарів через митний кордон України.

Рішення про введення режиму ліцензування і квотування експорту (імпорту) приймає Кабінет Міністрів України з щорічним визначенням списку конкретних товарів, які підпадають під режим ліцензування і квотування.

#### ***1.4. Відповідальність за порушення валютного законодавства***

Чинне законодавство передбачає такі санкції за порушення валютного законодавства.

Здійснення комерційними банками або фінансово-кредитними установами операцій з валютними цінностями без одержання генеральної ліцензії НБУ тягне за собою накладення штрафу в сумі, еквівалентній сумі (вартості) зазначених валютних цінностей, перерахованій у

валюту України за обмінним курсом НБУ на день здійснення таких операцій, із виключення банку з Державного реєстру банків або без такого виключення.

Здійснення резидентами і нерезидентами операцій з валютними цінностями, що потребують одержання ліцензії НБУ згідно з вимогами законодавства, без одержання індивідуальної ліцензії НБУ тягне за собою накладення штрафу в сумі, еквівалентній сумі зазначених валютних цінностей, перерахованій у валюту України за обмінним курсом НБУ на день здійснення таких операцій, за винятком:

- вивезення, переказування і пересилання за межі України фізичними особами - резидентами іноземної валюти на суму, що визначається НБУ;

- вивезення, переказування і пересилання за межі України фізичними особами - резидентами і нерезидентами іноземної валюти, яка була раніше ввезена ними в Україну на законних підставах;

- платежів в іноземній валюті, що здійснюються резидентами за межі України на виконання зобов'язань у цій валюті перед нерезидентами щодо оплати продукції, послуг, робіт, прав інтелектуальної власності та інших майнових прав, за винятком оплати валютних цінностей;

- платежів в іноземній валюті за межі України у вигляді процентів за кредити, доходу (прибутку) від іноземних інвестицій;

- вивезення за межі України іноземної інвестиції в іноземній валюті, раніше здійсненої на території України, в разі припинення інвестиційної діяльності;

- відкриття фізичними особами-резидентами рахунків в іноземній валюті на час їх перебування за кордоном;

- відкриття кореспондентських рахунків уповноваженими банками за межами України;

- відкриття в закордонних банках рахунків в іноземній валюті дипломатичними, консульськими, торговельними та іншими офіційними представництвами України за кордоном,



які мають імунітет і дипломатичні привілеї, а також філіями та представництвами підприємств і організацій України за кордоном, що не проводять підприємницької діяльності.

Торгівля іноземною валютою банками та іншими фінансово-кредитними установами без одержання ліцензії НБУ та (або) з порушенням порядку й умов торгівлі валютними цінностями на міжбанківському валютному ринку України, встановлених НБУ, тягне за собою накладення штрафу в сумі, еквівалентній сумі (вартості) зазначених валютних цінностей, перерахованій у валюту України за обмінним курсом НБУ на день здійснення таких операцій, і виключення банку з Реєстру банків, їх філій та представництв, валютних бірж і фінансово-кредитних установ або без такого виключення.

Невиконання уповноваженими банками зобов'язань щодо купівлі іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку України за дорученням і за рахунок резидентів з метою забезпечення виконання зобов'язань резидентів тягне за собою позбавлення генеральної ліцензії Національного банку України на право здійснення валютних операцій або накладення штрафу у розмірі 25% від суми (вартості) іноземної валюти, що була зафіксована у дорученні резидента.

Нездійснення уповноваженими банками функцій агента валютного контролю в частині запобігання проведенню резидентами і нерезидентами через ці банки незаконних валютних операцій тягне за собою позбавлення генеральної ліцензії Національного банку України на право здійснення валютних операцій або штраф у розмірі 25% від суми (вартості) валютних операцій, здійснених резидентами та нерезидентами через ці банки з порушенням чинного законодавства. Якщо згідно із законодавчими та нормативно-правовими актами дозволено проводити окремі валютні операції у визначених сумах, то розрахунок розміру штрафу здійснюється із суми, що становить різницю між

сумою проведеної валютної операції та сумою, що є нормативне визначеною (дозволеною). У разі використання в розрахунках іноземної валюти штраф сплачується у валюті України за обмінним курсом Національного банку України на день складання відповідного протоколу порушення валютного законодавства.

Нездійснення уповноваженими банками функцій агента валютного контролю у частині своєчасного інформування у випадках та порядку, встановленому законодавством, у тому числі нормативно-правовими актами Національного банку України, відповідних державних органів про порушення резидентами і нерезидентами законодавства, пов'язаного з проведенням ними валютних операцій, тягне за собою накладення штрафу у розмірі 5% від суми (вартості) валютних операцій, про які уповноважений банк згідно зі встановленим порядком зобов'язаний був поінформувати відповідні державні органи.

Здійснення розрахунків між резидентами і нерезидентами у межах торговельного обороту без участі уповноваженого банку або здійснення розрахунків між резидентами і нерезидентами у межах торговельного обороту у валюті України без одержання індивідуальної ліцензії НБУ тягне за собою накладення штрафу на резидента в розмірі, еквівалентному сумі валютних цінностей, що використовувалися при розрахунках, перерахованій у валюту України за обмінним курсом НБУ на день здійснення таких операцій (при розрахунках у валюті України – на суму таких розрахунків).

Якщо нерезиденти мають на території України представництва, яким відкрито рахунки типу «Н» або типу «П» у валюті України, то здійснення розрахунків у валюті України через ці рахунки між резидентами і нерезидентами у межах торговельного обороту не потребує індивідуальної ліцензії НБУ. Використання іноземної валюти у зазначених розрахунках за участю таких представництв є використанням

іноземної валюти як засобу платежу на території України і потребує індивідуальної ліцензії НБУ.

Невиконання резидентами вимог щодо порядку та строків декларування валютних цінностей та іншого майна тягне за собою таку відповідальність:

– порушення строків декларування – накладення штрафу в розмірі 1 неоподаткованого мінімуму доходів громадян за кожний день порушення;

– порушення порядку декларування – накладення штрафу в розмірі 20 неоподаткованих мінімумів доходів громадян.

Порушенням порядку декларування є подання недостовірної інформації або перекручення даних, що відображаються у відповідній декларації, якщо такі дії свідчать про приховування резидентами валютних цінностей та майна, що перебувають за межами України. Неподання або несвоєчасне подання резидентами України декларації (за відсутності валютних цінностей та майна за межами України) не тягне за собою застосування фінансових санкцій.

Несвоєчасне подання, приховування або перекручення встановленої Національним банком України звітності про валютні операції тягне за собою накладення штрафу у розмірі 20 неоподаткованих мінімумів доходів громадян.

Одержання резидентами кредитів, позик в іноземній валюті від нерезидентів без реєстрації договорів тягне за собою накладення штрафу в сумі, еквівалентній 1 % розміру одержаного кредиту чи позики і перерахованій у національну валюту України за офіційним обмінним курсом Національного банку України на день одержання кредиту, позики, з подальшою обов'язковою реєстрацією зазначених договорів. Штрафні санкції застосовуються в кожному випадку порушення. Нормами Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23 вересня 1994 р. № 185/94-ВР передбачено обов'язковість зарахування виручки резидентів у іноземній валюті на їх валютні рахунки

в уповноважених банках у встановлені терміни. Перевищення зазначених термінів потребує індивідуальної ліцензії Національного банку України. Відповідно до ст. 4 зазначеного Закону порушення резидентами встановлених термінів тягне за собою стягнення пені за кожний день прострочення у розмірі 0,3 % від суми неoderжаної виручки (митної вартості недопоставленої продукції) в іноземній валюті, перерахованої у грошову одиницю України за валютним курсом Національного банку України на день виникнення заборгованості. Пеня застосовується у разі порушення 90-денного терміну надходження на валютний рахунок в уповноваженому банку виручки (митної вартості недопоставленої продукції) в іноземній валюті, відлік якого починається з моменту оформлення вивізної вантажної митної декларації.

Крім того, ст. 73 Закону України «Про банки і банківську діяльність» передбачено, що у разі порушення банками або іншими особами, які можуть бути об'єктом перевірки НБУ відповідно до цього Закону, банківського законодавства, нормативно-правових актів НБУ, або здійснення речових операцій, які загрожують інтересам вкладників чи інших кредиторів банку, НБУ має право застосовувати такий засіб впливу, як накладення штрафу на банки відповідно до положень, затверджених Правлінням НБУ, в розмірі не більше 1 % від суми зареєстрованого статутного фонду.

Положення про валютний контроль визначає порядок притягнення до відповідальності за порушення валютного законодавства та застосування штрафу. У разі виявлення порушень валютного законодавства з боку банків або фінансово-кредитних установ уповноважені працівники НБУ складають протокол, який вручають керівникові (посадовій особі, яка виконує його обов'язки) банку, фінансово-кредитної установи, чи їх відокремленого структурного підрозділу, де безпосередньо проводилася

відповідна перевірка. У разі виявлення державними органами валютного контролю та державними контрольними і правоохоронними органами порушення банками або фінансово-кредитними установами валютного законодавства складається акт чи довідка про перевірку, які разом з копіями документів, що підтверджують факт порушення, надсилаються до територіальних управлінь НБУ за місцем проведення зазначених перевірок. Уповноважені працівники територіальних управлінь НБУ аналізують отримані матеріали та за наявності складу правопорушення протоколюють їх.

Санкції у вигляді позбавлення ліцензії, виключення з Державного реєстру банків, застосування штрафу, що перевищує суму (вартість), еквівалентну 100 тис. доларів США, перераховану у валюту України за обмінним курсом НБУ на день складання відповідного протоколу порушення валютного законодавства, застосовуються виключно на підставі постанови Правління НБУ.

Постанову про стягнення штрафу, складену за встановленою формою, територіальне управління НБУ надсилає порушникові, який протягом п'яти днів після її отримання має перерахувати суму штрафу до Державного бюджету України. В разі несплати комерційним банком або фінансовою установою штрафу в зазначений строк постанова підлягає примусовому виконанню органами державної виконавчої служби. Постанова про притягнення до відповідальності може бути оскаржена в судовому порядку. Відповідачем виступає Національний банк України. Оскарження постанови не припиняє її виконання.

Згідно з чинним законодавством незаконні скуповування, продаж, обмін чи використання валютних цінностей як засобу платежу або як застави, тобто вчинення цих дій без відповідного дозволу (ліцензії), якщо наявність такого дозволу (ліцензії) є обов'язковою, тягнуть за собою адміністративну або кримінальну відповідальність.



## ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. *Які суб'єкти відносяться до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності?*
2. *Які види зовнішньоекономічної діяльності існують?*
3. *В якому разі запроваджується процедура квотування?*
4. *Що таке автоматичне ліцензування?*
5. *Що таке неавтоматичне ліцензування?*
6. *За яких умов запроваджується ліцензування імпорту?*
7. *За яких умов запроваджується ліцензування експорту?*

**Тестові завдання**  
**до розділу 1 «Загальна характеристика**  
**зовнішньоекономічної діяльності»**

**1. Юридичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність з моменту:**

- а) набуття ними статусу юридичної особи;
- б) передбачення у статутних документах права здійснення зовнішньоекономічної діяльності;
- в) набуття дієздатності;
- г) отримання ліцензії.

**2. Найвищим органом державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності є:**

- а) Верховна Рада України;
- б) Кабінет Міністрів України;
- в) Національний банк України;
- г) всі відповіді правильні.

**3. Суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України не можуть бути:**

- а) фізичні особи;
- б) юридичні особи;
- в) підрозділи іноземних суб'єктів господарювання, що не є юридичними особами за законодавством України;
- г) підрозділи іноземних суб'єктів господарювання, що є юридичними особами за законодавством України.

**4. Компенсаційна ліцензія – це:**

- а) відкритий дозвіл на експортні операції щодо певного товару з певною країною протягом періоду дії режиму ліцензування по цьому товару;
- б) належним чином оформлене право на імпорт в Україну протягом установленого строку певного товару

(товарів), який є об'єктом антидемпінгового розслідування та/або антидемпінгових заходів;

в) належним чином оформлене право на імпорт в Україну протягом встановленого строку певного товару (товарів), який є об'єктом антисубсидійного розслідування та/або компенсаційних заходів;

г) належним чином оформлене право на імпорт в Україну протягом встановленого строку певного товару (товарів), який є об'єктом спеціального розслідування та/або спеціальних заходів.

**5. Операції зовнішньоекономічної діяльності за спрямованістю поділяють на:**

- а) прями і непрямі;
- б) основні і додаткові;
- в) торговельні і неторговельні;
- г) операції з роботами й послугами та операції з товарами й продукцією.

**6. На території України запроваджено такі правові режими для іноземних суб'єктів господарської діяльності:**

- а) національний режим;
- б) режим найбільшого сприяння;
- в) спеціальний режим;
- г) всі відповіді правильні.

**7. До недержавних органів регулювання зовнішньоекономічної діяльності України належать:**

- а) Фондові та валютні біржі;
- б) Міністерство економічного розвитку і торгівлі України;
- в) Державна митна служба України;
- г) Антимонопольний комітет України.



**8. За порушення порядку декларування резидент тягне за собою таку відповідальність, як:**

- а) накладення штрафу в розмірі 1 неоподаткованого мінімуму доходів громадян;
- б) накладення штрафу в розмірі 5 неоподаткованих мінімумів доходів громадян;
- в) накладення штрафу в розмірі 10 неоподаткованих мінімумів доходів громадян;
- г) накладення штрафу в розмірі 20 неоподаткованих мінімумів доходів громадян.

**9. Рішення про введення режиму ліцензування і квотування експорту (імпорту) приймає:**

- а) Кабінет Міністрів України;
- б) Верховна Рада України;
- в) Національний банк України;
- г) Міністерство економічного розвитку і торгівлі України.

**10. Залежно від обмеження імпортних операцій квоти буває:**

- а) експортні та імпортні;
- б) глобальні ті групові;
- в) антидемпінгові та компенсаційні;
- г) регіональні та індивідуальні.

**11. Автоматичне ліцензування – це:**

- а) комплекс дій органу виконавчої влади з надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протягом певного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких встановлюються певні квоти;
- б) комплекс дій органу виконавчої влади з надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протягом певного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких не встановлюються квоти;

в) граничний обсяг товарів певної категорії, визначений в натуральних і вартісних одиницях, який дозволено експортувати з України (імпортувати на територію України) протягом встановленого терміну;

г) комплекс дій органу виконавчої влади з надання дозволу на здійснення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності експорту (імпорту) товарів.

## **12. Антидемпінгова ліцензія – це:**

а) відкритий дозвіл на експортні операції щодо певного товару з певною країною протягом періоду дії режиму ліцензування по цьому товару;

б) належним чином оформлене право на імпорт в Україну протягом установленого строку певного товару (товарів), який є об'єктом антидемпінгового розслідування та/або антидемпінгових заходів;

в) належним чином оформлене право на імпорт в Україну протягом установленого строку певного товару (товарів), який є об'єктом антисубсидійного розслідування та/або компенсаційних заходів;

г) належним чином оформлене право на імпорт в Україну протягом установленого строку певного товару (товарів), який є об'єктом спеціального розслідування та/або спеціальних заходів.

## **13. До валютних операцій належать:**

а) операції пов'язані з переходом право власності на валютні цінності за винятком операцій, які здійснюються між резидентами у валюті України;

б) операції пов'язані з виконанням валютних цінностей в міжнародному обігу як засобу платежу з переданням заборгованості та інших зобов'язань предметом яких є валютні цінності;

в) операції пов'язанні з ввезенням, переводами та вивезенням з території України валютних цінностей;

г) всі відповіді правильні.

**14. Для забезпечення національних інтересів в Україні не заборонені такі види зовнішньоекономічної діяльності:**

а) експорт з території України предметів, які є національним, історичним чи культурним надбанням українського народу;

б) імпорт або транзит будь-яких товарів, які не можуть зашкодити здоров'ю чи загрожувати життю населення, тваринному світу або навколишньому середовищу;

в) імпорт продукції, послуг, які пропагують ідеї війни, расової дискримінації;

г) експорт і імпорт товарів, що пов'язано з порушенням прав інтелектуальної власності.

**15. Операції зовнішньоекономічної діяльності за ступенем самостійності поділяють на:**

а) прямі і непрямі;

б) основні і додаткові;

в) торговельні і неторговельні;

г) операції з роботами й послугами та операції з товарами й продукцією.

## Ситуаційні завдання

### Завдання № 1

1. Охарактеризуйте структурні складові обліково-аналітичної системи експорту та імпорту:

Частина	Характеристика структурної частини

2. Складіть схему процесу регулювання зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

3. Проаналізуйте вплив факторів на стратегічне управління підприємством ЗЕД.

### Завдання № 2

1. Необхідно навести основні господарські операції за ділянками обліку підсистеми управління імпорту та експорту.

2. Проаналізуйте відхилення, що виникають під час здійснення закупівель у ЗЕД і як вони впливають на виконання проекту:

#### Ділянки обліку підсистеми управління закупівлями в інвестиційному проекті

Топологічна ділянка обліку	Основні господарські операції за проектом
Капітальні інвестиції	
Витрати операційної діяльності	
Грошові кошти	
Товари, сировина та матеріали, МШП	
Розрахунки з постачальника ми та підрядниками	
Розрахунки з підзвітними особами	
Розрахунки за авансами виданими	

## Тема 2.

# Облік операцій з іноземною валютою

### План

- 2.1. Прийоми відображення курсових різниць.
- 2.2. Позитивні і негативні курсові різниці.
- 2.3. Методичні підходи до формування, реєстрації облікової інформації та складання звітності про витрати підприємства.

**Ключові слова та поняття:** валютний курс, курсові різниці, грошова одиниця, основна діяльність, монетарна стаття, немонетарна стаття.

### *2.1. Прийоми відображення курсових різниць*

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» одним із основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності є принцип єдиного грошового вимірника. Суть його полягає в тому, що вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства здійснюється в єдиній грошовій одиниці – гривні.

Операції в іноземній валюті відображаються як в національній грошовій одиниці України, так і у валюті розрахунків і платежів за кожною іноземною валютою окремо. Для переведення іноземної валюти в національну використовується валютний курс.

**Валютний курс** – це курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

**Правильне визначення валютних курсів** має важливе практичне значення, оскільки валютний курс безпосередньо впливає на ціну імпорту, виражену в національній валюті, та на ціну експорту, що конвертується в іноземну валюту. Тому

Його динаміка тісно пов'язана з темпами інфляції та з врахуванням інших даних, таких як затрати й ціни на внутрішньому та зовнішньому ринках, і може бути індикатором зовнішньої конкурентоспроможності, а внаслідок цього – можливих змін у платіжному балансі країни. Офіційний курс національної грошової одиниці (гривні) встановлюється Національним банком України на підставі результатів торгів валютними цінностями на Міжбанківському валютному ринку.

Офіційний курс національної грошової одиниці використовується при здійсненні всіх безготівкових операцій, купівлі та продажу іноземної валюти, для відображення в бухгалтерському обліку всіх операцій, що здійснюються в іноземній валюті, при плануванні та аналізі зовнішньоекономічної діяльності, ціноутворенні, складанні оперативної, бухгалтерської та статистичної звітності. Офіційний курс використовують всі резиденти і нерезиденти, які проводять діяльність на території України незалежно від форм власності і господарювання та видів здійснюваних операцій.

Якщо господарська операція здійснюється в валюті, офіційний курс якої по відношенню до національної грошової одиниці не встановлено Національним банком, то перерахунок здійснюється в два етапи. Спочатку іноземна валюта переводиться в конвертовану за офіційним курсом, а потім отриману суму в конвертованій валюті перераховують в національну грошову одиницю у встановленому порядку. Операції в іноземній валюті слід відображати у і валюті звітності, тобто перераховуючи суму в іноземній валюті у гривні із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції. Якщо на дату балансу або на дату здійснення розрахунків валютний курс змінився, виникають курсові різниці.

**Курсова різниця** – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

**При веденні обліку курсових різниць необхідно визначити:**

- природу їх виникнення;
- об'єкти обліку;
- звітний період, в якому були здійснені операції, пов'язані з рухом валютних коштів;
- розмір балансової вартості іноземної валюти (для податкового обліку).

Для визначення природи виникнення курсових різниць слід згадати зміст деяких термінів.

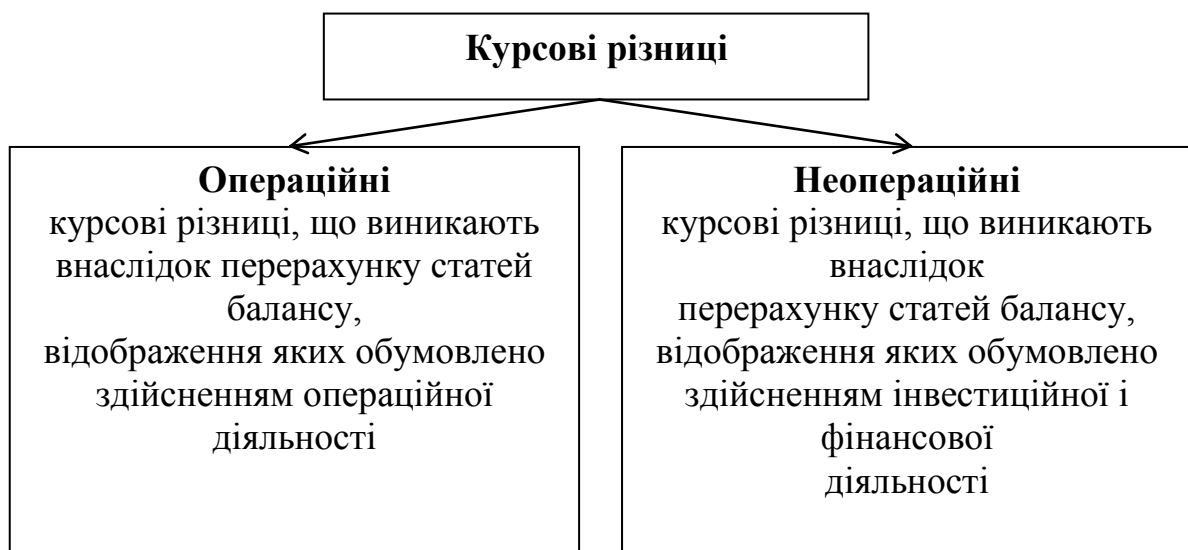
**Основна діяльність** – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

**Операційна діяльність** – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

**Інвестиційна діяльність** – придбання і реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

**Фінансова діяльність** – здійснення операцій, які призводять до зміни розміру та складу власного і позикового капіталу підприємства.

В залежності від виду діяльності, в ході якої виникають курсові різниці, вони поділяються на операційні та не операційні (рис. 2.1). В залежності від типу змін, що відбулись на валютному ринку, вони відображаються у складі доходів та витрат звітного періоду.



*Рис. 2.1. Класифікація курсових різниць*

**Операційні курсові різниці** відображають у складі інших операційних доходів (витрат) (субрахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці», 945 «Втрати від операційної курсової різниці»).

**Неопераційні курсові різниці** відображають у складі інших доходів (витрат) 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці», 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць».

Виключенням є відображення курсових різниць по фінансових інвестиціях в підприємства за межами України. Вони відображаються у складі додаткового капіталу на рахунку 423 «Накопичені курсові різниці».

**Об'єктами визначення курсових різниць є монетарні статті.**

**Монетарні статті** – це статті Балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, що будуть отримані або оплачені у фіксованій (визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

**Немонетарні статті** – всі інші статті, які відображають активи чи зобов'язання, які не будуть сплачені у фіксованій сумі грошей або їх еквівалентів. Отже, монетарні активи – це власне гроші та їх еквіваленти, дебіторська заборгованість за



відвантажені товари (роботи, послуги) за договорами, що передбачають грошову компенсацію, а також нетоварна заборгованість, яка передбачає повернення суми боргу грошовими коштами.

Монетарні пасиви – аналогічна заборгованість, що буде погашатися грошовими коштами.

У випадку якщо активи або пасиви не відповідають критеріям монетарних, вони визнаються немонетарними статтями. До немонетарних статей відносяться запаси, основні засоби, нематеріальні активи, бартерні зобов'язання тощо.

Як немонетарні статті можна виділити заборгованості щодо отриманих (перерахованих) авансів, які будуть погашатися одержанням (поставкою) товарів.

**Таким чином, на дату складання звітності статті балансу відображаються наступним чином:**

1) монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу, тобто здійснюється їх перерахунок і нарахування курсової різниці;

2) немонетарні статті, відображені в балансі за первісною (історичною) собівартістю, відображаються на балансі за курсом на дату здійснення операції, тобто перерахунок їх не здійснюється і нарахування курсової різниці не відбувається;

3) немонетарні статті, відображені в балансі за справедливою вартістю в іноземній валюті, відображаються на балансі за валютним курсом на дату визначення даної справедливої вартості, тобто їх перерахунок також не здійснюється і курсова різниця не визначається. Немонетарні статті, відображені по справедливій вартості в іноземній валюті, перераховуються в національну валюту по валютному курсу на дату визначення цієї справедливої вартості (по цих статтях розрахунок курсової різниці передбачається до моменту визначення справедливої вартості статті).

Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між інформованими, зацікавленими і незалежними сторонами.

Тим самим визнається один з основоположних принципів ринкової економіки – принцип реальної оцінки майна та зобов'язань.

Згідно з П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» визначення курсових різниць по монетарних статтях в іноземній валюті проводиться:

- 1) на дату здійснення розрахунків;
- 2) на дату балансу.

Відповідно до цього можна виділити чотири періоди, за які здійснюється перерахунок заборгованості в іноземній валюті для визначення курсових різниць. Це періоди:

1. Якщо операція з іноземною валютою та розрахунки за нею проводилися в одному і тому ж періоді, це період між датою відображення операції в бухгалтерському обліку і датою фактичного здійснення розрахунків.

2. У разі, якщо операція з іноземною валютою та подальші розрахунки проводилися у різних періодах, можуть бути виділені такі періоди:

– період між датою відображення операції в бухгалтерському обліку і датою складання бухгалтерської звітності за звітний період;

– період між датою складання бухгалтерської звітності за попередній звітний період і датою фактичного здійснення розрахунку;

– період між датою складання бухгалтерської звітності за попередній звітний період і датою складання бухгалтерського звіту за звітний період – якщо розрахунки не були проведені в наступному кварталі.

## 2.2. Позитивні і негативні курсові різниці

При віднесенні курсової різниці до операційного чи не операційної необхідно керуватися тим, якою операційною, інвестиційною чи фінансовою є сама операція, в результаті проведення якої дана курсова різниця утворилася.

Позитивна курсова різниця «транзитом» проходить через рахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці».

Негативна курсова різниця – через рахунок 945 – «Втрати від операційної курсової різниці», рахунок 974 – «Втрати від неопераційних курсових різниць», з наступним списанням на рахунок 79 «Фінансові результати» (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

### Порядок відображення в обліку курсових різниць

Види діяльності та рахунки по відношенню до балансу	Зміна валютного курсу	
	Збільшення	Зменшення
Операційна діяльність (активні рахунки)	Рах. 714 «Дохід від операційної курсової різниці»	Рах. 945 «Втрати від операційної курсової різниці»
Неопераційна діяльність (активні рахунки)	Рах. 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»	Рах. 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»
Операційна діяльність (пасивні рахунки)	Рах. 945 «Втрати від операційної курсової різниці»	Рах. 714 «Дохід від операційної курсової різниці»
Неопераційна діяльність (пасивні рахунки)	Рах. 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	Рах. 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»

Курсові різниці, які виникають внаслідок перерахунку залишків валютних засобів у банку на дату балансу, є операційними для відображення в обліку і складання звіту про фінансові результати, не операційними при складанні звіту про рух грошових коштів.

Курсові різниці, які виникають внаслідок перерахунку залишків валютних засобів у банку на дату балансу, є операційними для відображення в обліку і складання звіту про фінансові результати, не операційними при складанні звіту про рух грошових коштів.

Курсову різницю розраховують за наступною формулою:

$$P_k = C_m \times (K_t - K_{t-1}),$$

де  $C_m$  – сума монетарної статті в іноземній валюті;

$K_t$  – валютний курс на дату оцінки монетарної статті;

$K_{t-1}$  – валютний курс на дату первинної оцінки монетарної статті.

Відрізнити, коли слід відображати доходи, а коли – витрати, можливо виходячи із економічних наслідків операції: якщо зростання курсу призводить до збільшення економічних вигод підприємства – виникають доходи. Навпаки, якщо операції призводять до зменшення економічних вигод – виникають витрати.

Ці правила відображені в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

### Перерахунок статей при зміні курсу

Види статей	Збільшення курсу	Зменшення курсу
Грошові кошти	Доходи	Витрати
Дебіторська заборгованість	Доходи	Витрати
Кредиторська заборгованість	Витрати	Доходи

### ***2.3. Методичні підходи до формування, реєстрації облікової інформації та складання звітності про витрати підприємства***

Під час вивчення теми необхідно звернути увагу на операції з придбання та продажу іноземної валюти.

Операції з придбання валюти проводяться виключно на міжбанківському валютному ринку через уповноважені банки, які купують іноземну валюту за дорученням клієнтів з метою її переказу за межі України.

Суб'єкти підприємницької діяльності можуть купувати на Міжбанківському валютному ринку валюту з метою:

- забезпечення виконання їх зобов'язань перед нерезидентами за імпортом товарів;
- покриття витрат на службові відрядження за кордон;
- попередньої оплати послуг зв'язку і транспорту;
- розрахунків по картках міжнародних платіжних систем;
- передплати періодичної і поліграфічної продукції;
- оплати за переробку давальницької сировини, за капітальне будівництво, за надання туристичних і страхових послуг, за участь в семінарах, мешкання в готелях;
- сплати митного збору і послуг повірених на підставі відповідних документів і довідки Державної фіскальної служби України;
- погашення кредитів нерезидентів;
- переказ за кордон пенсій, стипендій, аліментів;
- репатріації капіталу, що належить іноземному інвестору або дивідендів;
- для інших цілей, передбачених чинним законодавством.

Підставою для купівлі іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку України при розрахунках з нерезидентами за торговельними операціями вважаються такі документи:

– договір з нерезидентом, оформлений відповідно до вимог чинного законодавства України, або інший документ, який згідно з чинним законодавством України має силу договору;

– акт (прийому - передачі тощо) або інший документ, який свідчить про надання послуг, виконання робіт, імпорту прав інтелектуальної власності;

– документи, що передбачені для документарної форми розрахунків (акредитив, інкасо), вексельної форми розрахунків (вексель, яким резидент-імпортер оформив заборгованість перед нерезидентом за зовнішньоторговельним договором).

Купівля, обмін іноземної валюти з метою проведення розрахунків з нерезидентом за поставлені в Україну товари (які відповідно до законодавства підлягають митному оформленню) здійснюються суб'єктом ринку за наявності в реєстрах митних декларацій інформації про ввезення та випуск у вільний обіг на митній території України товарів за відповідним зовнішньоекономічним договором клієнта-резидента.

У разі імпорту без ввезення продукції на територію України резидент подає такі документи:

– договір з нерезидентом, оформлений відповідно до вимог законодавства України, або інший документ, який згідно із законодавством України має силу договору;

– договір, який передбачає продаж цієї продукції нерезиденту за межами України та зарахування виручки від продажу зазначеної продукції на рахунки цього резидента в уповноважених банках, або документи, які підтверджують потребу використання ним цієї продукції для власних потреб за межами України, якщо цей резидент виробляє продукцію, виконує роботи, надає послуги за межами України;

– документи, передбачені для: документарної форми розрахунків (акредитив, інкасо), вексельної форми розрахунків (вексель, яким резидент-імпортер оформив

заборгованість перед нерезидентом за зовнішньоторговельним договором).

Підставою для купівлі валюти на міжбанківському валютному ринку при здійсненні неторговельних операцій є такі документи:

а) заявки з розрахунком витрат:

- на відрядження за кордон;
- на експлуатаційні витрати транспортних засобів, які виконують рейси за кордон;

б) документи, які мають силу договору і можуть використовуватися контрагентами-нерезидентами згідно з міжнародною практикою:

- для оплати участі в міжнародних виставках, конгресах, симпозіумах, конференціях та інших міжнародних зустрічах;
- для оплати за навчання, лікування, патентування;
- для сплати обов'язкових платежів, установлених законодавством іноземних держав;

- для відшкодування витрат судових, арбітражних, нотаріальних, правоохоронних органів іноземних держав;

в) укладені трудові договори (контракти) з нерезидентами;

г) виконавчі документи, видані на виконання рішень, передбачених ст. 3 Закону України «Про виконавче провадження»;

г) угоди між пенсійними фондами про переказ за межі України пенсій в іноземній валюті;

д) угоди між поштовими адміністраціями про сплату за межі України поштових переказів;

е) договори про отримання резидентами благодійної допомоги від нерезидентів, якщо ними передбачено повернення благодійної допомоги в розмірі невикористаного залишку або в разі нецільового використання цієї допомоги за умови, що кошти, які надійшли в Україну як благодійна допомога, були повністю продані на міжбанківському валютному ринку;

є) копії позовних заяв до суду або господарського суду в Україні за позовами, що подаються в іноземній валюті, із зазначенням ціни позову для сплати державного мита;

ж) перелік документів для повернення коштів у разі відкликання банками-нерезидентами розрахункових документів.

У бухгалтерському обліку необхідно виділити наступні особливості відображення операцій з придбання валюти:

– грошові кошти в національній валюті, перераховані для придбання валюти, до моменту отримання валюти враховуються на рахунку 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;

– у разі, якщо курс Національного банку України на дату зарахування валюти відрізняється від комерційного курсу продажу (МБВР), така різниця відображається у складі інших доходів чи витрат на рахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» або на рахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти».

Відповідно, доходи, що відображаються на рахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» виникають у разі перевищення курсу НБУ над курсом придбання валюти (МБВР), а витрати, що відображаються на субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» – у разі, якщо курс придбання валюти (МБВР) перевищує курс НБУ.

Розглянемо приклад відображення операцій з придбання іноземної валюти.

**Приклад 2.1.** Підприємство подало заяву до банку на придбання 2400 дол. за курсом міжбанківської валютної біржі 26,3 грн./\$1. Для цього було перераховано до банку 63600 грн. Курс НБУ на дату зарахування валюти – 26,0 грн./\$1. Комісійна винагорода банку – 1 %. Відобразимо ці події в бухгалтерському й податковому обліку (табл. 2.3).

У податковому обліку операції з придбання валюти обліковуються наступним чином (п.153.1.4 Податкового кодексу України):



– 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 придбавається іноземна валюта, та курсом, за яким визначається балансова вартість такої валюти;

– 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.

Слід відзначити, що у податковому обліку з’являється термін «балансова вартість».

Балансова вартість іноземної валюти – це вартість іноземної валюти, визначена за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, на дату звітного балансу або на дату здійснення операції залежно від того, яка дата настала пізніше.

Таблиця 2.3

**Відображення операцій із придбання валюти**

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Доходи грн.	Витрати грн.
	Д-т	К-т			
Перерахування гривень на придбання валюти	333	311	63600	–	–
Зарахування валюти на рахунок підприємства за курсом 26,0 грн./\$1 (2400 x 26,0= 62400,0)	312	333	62400,0	–	–
Відображення комісійної винагороди у складі витрат (2400 x 26,0 x 1% = 624,0)	92	685	624,0	–	624,0
Перерахування комісійної винагороди банку	685	333	624,0	–	–
Відображена у складі	942	333	720,0	–	720,0

витрат різниця між вартістю валюти за курсом міжбанківської валютної біржі та курсом НБУ на дату зарахування валюти на рахунок (26,3-26,0) x 2400=720)					
Повернення невикористаних гривень	311	333	576,0	–	–

У процесі здійснення господарської діяльності суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності постійно здійснюють операції з продажу іноземної валюти. Іноземна валюта може продаватися за ініціативою організації для отримання коштів у національній валюті з метою розрахунків з іншими організаціями-резидентами, так і обов'язково, зараз цей розмір – 50% отриманої від нерезидента валютної виручки.

При самостійно ухваленому рішенні про продаж валюти підприємство подає заявку в уповноважений банк.

У бухгалтерському обліку необхідно виділити наступні особливості відображення операцій з продажу валюти:

- іноземна валюта до моменту її продажу відображається на рахунку 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;

- при зміні курсу НБУ підчас знаходження коштів в іноземній валюті на транзитному рахунку банку необхідно здійснити перерахунок іноземної валюти і результати перерахунку відображати у складі курсової різниці на рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» – при зростанні курсу іноземної валюти; на рахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці» – при зниженні курсу іноземної валюти;

- результати від продажу – доходи чи витрати, які розраховуються як різниця між сумою, одержаною від продажу валюти, та балансовою вартістю валюти,

відображаються відповідно або на рахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти», якщо різниця позитивна, або на рахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти», якщо різниця від'ємна.

Розглянемо приклад відображення операцій з продажу іноземної валюти.

**Приклад 2.2.** Підприємство здійснює продаж 3000 дол. Валютний курс на дату отримання валюти та списання її з валютного рахунку складає 26,2 грн./\$1. Курс продажу валюти на міжбанківській валютній біржі становить 26,26 грн./\$1. Валютний курс на момент продажу – 26,25 грн./\$1. Відобразимо ці операції в бухгалтерському та податковому обліку (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Відображення операцій із продажу валюти**

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Доходи, грн.	Витрати, грн.
	Д-т	К-т			
Списання іноземної валюти для продажу (3000 x 26,2 = 78600)	334	312	78600	0	0
Зарахування суми гривень, отриманої від продажу іноземної валюти, за вирахуванням комісійної винагороди банку	311	377	77024,4 (78600-1575,6)	0	0
Відображення комісійної винагороди банку (3000 x 26,26 x 2% = 1575,6)	92	377	1575,6	0	1575,6
Відображення курсової різниці між вартістю валюти за курсом на дату списання і вартістю валюти за курсом на момент продажу	334	714	150,0	150,0	0

(3000 x 26,25 – 3000 x x 26,2 = 150)					
Відображення у складі доходів різниці між комерційним курсом МБВР та курсом НБУ, який діяв на дату продажу (26,26 – 26,25) x 3000 = 30,0)	377	711	30,0	30,0	0
Відображений залік зобов'язань із продажу валюти	377	334	78750,0		0

У податковому обліку слід виділити наступні особливості відображення операцій з іноземною валютою (п.153.1.4 Податкового кодексу України):

– при здійсненні операцій з продажу іноземної валюти до складу доходів чи витрат включається позитивна чи від'ємна різниця між доходом від продажу, який розраховується виходячи із комерційного курсу МБВР, та балансовою вартістю валюти;

– комісійна винагорода банку включається до складу витрат і визнаються витратами у тому періоді, в якому вони були здійснені.



## ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

- 1. Що таке курсові різниці, в яких випадках вони відображаються?*
- 2. Які періоди можна виділити щодо перерахунку заборгованості в іноземній валюті?*
- 3. Назвіть відмінності між позитивними та негативними курсовими різницями та особливості їх обліку.*
- 4. Які особливості відображення в бухгалтерському обліку операцій з придбання валюти?*
- 5. Які особливості відображення в бухгалтерському обліку операцій з продажу валюти?*

**Тестові завдання**  
**до розділу 2 «Облік операцій з іноземною валютою»**

**1. Курс національної грошової одиниці України до інших іноземних валют визначається: теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень:**

- а) через крос-курси Франкфуртської вал;
- б) Міжнародним Валютним фондом;
- в) Національним Банком України;
- г) пунктами обміну валют.

**2. Згідно з П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» визначення курсових по монетарних статтях в іноземній валюті проводиться:**

- а) на дату балансу;
- б) на дату здійснення розрахунків;
- в) на дату здійснення розрахунків та на дату балансу;
- г) зовсім не проводиться.

**3. Особливістю документального оформлення операцій по валютних рахунках для переказу грошей за кордон є:**

- а) оформлення платіжних документів англійською мовою;
- б) оформлення платіжних документів українською мовою;
- в) доповнення платіжних документів довідкою-перекладом.

**4. Об'єктами визначення курсових різниць в бухгалтерському обліку є:**

- а) операційна та фінансова діяльність;
- б) монетарні статті;
- в) немонетарні статті;
- г) інвестиційна діяльність.

**5. В залежності від виду діяльності, в ході якої виникають курсові різниці, вони поділяються на:**

- а) балансові;
- б) позабалансові;
- в) операційні і неопераційні;
- г) фінансові.

**6. Безперечне стягнення коштів з рахунків в іноземній валюті не проводиться:**

- а) у разі визнання боржником претензії;
- б) на підставі виконавчих документів суду;
- в) для погашення недоїмки податків і податкових платежів;
- г) у разі невиконання умов зовнішньоекономічного контракту.

**7. Перерахунок заборгованості в іноземній валюті по кредитах відбувається:**

- а) на останню дату звітного періоду;
- б) на дату погашення кредиту;
- в) на останню дату звітного періоду та на дату погашення кредиту.

**8. Для узагальнення інформації про розрахунки з іноземними постачальниками та іншими кредиторами використовують:**

- а) Журнал 1 та відомості до нього;
- б) Журнал 2 та відомості до нього;
- в) Журнал 3 та відомості до нього.

**9. В світовій торгівлі роль основної валюти, за допомогою якої здійснюється більша частина міжнародних розрахунків:**

- а) долар США;
- б) ЄВРО;

в) СПЗ (спеціальні права запозичення).

**10. Сума сплаченої попередньої оплати в іноземній валюті перераховується у національну валюту з застосуванням валютного курсу:**

- а) на дату балансу;
- б) на дату авансу;
- в) на дату оформлення вантажної митної декларації.

**11. Експортна виручка знаходиться на транзитному валютному рахунку:**

- а) до моменту обов'язкового продажу частини виручки на Міжбанківському валютному ринку;
- б) доки не будуть сплачені витрати по транспортуванню;
- в) постійно;
- г) до моменту сплати митних платежів.

**12. Для розрахунків з іноземними контрагентами за придбані необоротні активи використовують:**

- а) рахунок 685;
- б) рахунок 632;
- в) рахунки 685 та 632.

**13. Валютні цінності включають:**

- а) іноземну валюту;
- б) іноземну валюту, платіжні документи та інші цінні папери;
- в) іноземну валюту, платіжні документи та інші цінні папери, банківські метали.

**14. Курсові різниці за результатами переоцінки заборгованості в іноземній валюті по кредитах відображаються у складі:**

- а) доходів (витрат) від операційної курсової різниці;



- б) доходів (витрат) від неопераційної курсової різниці;
- в) фінансових витрат.

**15. Рахунок, призначений для зарахування валютної виручки підприємства називається:**

- а) поточний валютний;
- б) транзитний валютний;
- в) позиковий валютний;
- г) депозитний валютний.

## Ситуаційні завдання Завдання № 1

10.11.20XX р. банк зарахував на підставі заяви підприємства 270000 грн. для придбання 10000 \$. На дату придбання валюти (11.11.20XX р.) курс МВРУ становив 25,67 грн. за 1 \$, курс НБУ – 25,580051 грн. за 1 \$.

*Необхідно:*

1. Обчислити залишок невикористаних коштів, повернених на поточний рахунок у національній валюті
2. Облік операцій представити в таблиці 1.

Таблиця 1

Дата операції	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		
		Д-т	К-т	Сума, \$./грн
10.11.20XX	Перераховано банку гривні для купівлі іноземної валюти			
11.11.20XX	Оприбутковано валюту за курсом НБУ (10000 \$ x 25,580051)			
11.11.20XX	Відображено різницю між курсом придбання валюти на МВРУ та курсом НБУ: (25,67 – 25,580051) x 10000 \$			
11.11.20XX	Включено до витрат вартість послуг банку			
11.11.20XX	Залишок невикористаних коштів повернено на поточний рахунок у національній валюті			

## Завдання № 2

10.11.20XX р. на розподільчий рахунок банку надійшла авансова оплата за договором купівлі-продажу в розмірі 10000 \$. 11.11.20XX р. банк продав 6500 \$ на МВРУ за курсом 25,63 грн за 1 \$. Курс НБУ на 10.11.20XX р. становив 25,562021 грн за 1 \$, на 11.11.20XXр. становив 25,580051 грн за 1 \$.

*Необхідно:*

1. Обчислити дохід від курсових різниць .
2. Облік операцій представити в таблиці 2.

Таблиця 2

Дата операції	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		
		Д-т	К-т	Сума, \$./грн
10.11.20XX	Надійшла на розподільчий рахунок авансова оплата від нерезидента			
11.11.20XX	Зараховано на поточний рахунок підприємства експортну виручку в іноземній валюті (у розмірі 35 %)			
11.11.20XX	З розподільчого рахунку списано 65 % валюти для обов'язкового продажу			
11.11.20XX	Відображено доходи від продажу валюти (позитивна різниця між комерційним курсом продажу валюти (МВРУ) та курсом НБУ на дату продажу (25,63 – 25,580051) x 6500 \$			
11.11.20XX	Надійшла на поточний			

	рахунок у гривнях виручка в розмірі 65 % (за вирахуванням комісійної винагороди банку)			
11.11.20XX	Включено до витрат вартість послуг банку			
11.11.20XX	Відображено дохід від курсових різниць за валютою (25,580051 – 25,562021) x 10000 \$			

## Тема 3.

# Облік розрахункових операцій у зовнішньоекономічній діяльності

### План

*3.1. Форми безготівкових розрахунків, які використовують у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Відображення в обліку записів щодо форм безготівкових розрахунків.*

*3.2. Кредити банків-резидентів, кредити банків-нерезидентів.*

*3.3. Облік розрахунків за податками й обов'язковими платежами у сфері зовнішньоекономічної діяльності.*

*3.4. Розрахунки у безготівковій іноземній валюті. Розрахунки в готівковій іноземній валюті.*

**Ключові слова та поняття:** трансферт, банківський переказ, акредитив, інкасо, розрахунковий чек.

### ***3.1. Форми безготівкових розрахунків, які використовують у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Відображення в обліку записів щодо форм безготівкових розрахунків***

Регламентация міжнародних розрахунків здійснюється за допомогою вироблених світовою практикою правил і звичаїв міжнародних організацій, що спрямовані, насамперед, на регулювання розрахункових взаємин між банками і які здобувають усе важливішу роль у здійсненні розрахунків.

Основна мета цих та інших правил – регулювання взаємин учасників розрахункових операцій по окремих формах міжнародних розрахунків шляхом уніфікації й універсалізації банківських операцій.

В Україні основними валютно-фінансовими обмеженнями розрахунків по експортно-імпортних операціях є:

- суворе регламентація термінів їхнього здійснення;
- обмеження авансових платежів у валюті;
- обов'язкові авансові платежі по експортним операціям із використанням платежів у національній валюті.

Система зв'язків між суб'єктами зовнішньоекономічних відносин заснована в основному на безготівковій формі розрахунків.

Усі угоди й контракти, за винятком бартерних, при здійсненні зовнішньоекономічних операцій передбачають проведення розрахунків з переказу коштів. Розрахунки, як правило, здійснюються через банківські установи або через інші кредитно-фінансові установи. Банківські кореспондентські відносини можуть бути прямими і за допомогою банку-кореспондента. Прямі кореспондентські відносини передбачають наявність кореспондентських рахунків типу «Лоро» (кореспондентські рахунки іноземних банків у даному банку) і «Ностро» (кореспондентські рахунки даного банку в іноземних банках) при наявності генеральної ліцензії. Якщо ж банк для кореспонденції з іншими банками використовує систему SWIFT, то розрахунки здійснюються через банк-кореспондент.

Міжнародні розрахунки України пов'язані зі здійсненням різноманітних форм економічних і неекономічних відносин із закордонними країнами. Незважаючи на різноманіття цих форм, що впливають із них міжнародні розрахунки зводяться по економічному змісту до двох основних груп:

- по зовнішньоторговельним операціям, включаючи операції з міжнародних кредитів і перевезень;
- неторгові розрахунки, до яких відносяться розрахунки по дипломатичним представництвам, по змісту різних делегацій, організації форумів тощо.

Валютно-фінансові умови зовнішньоторговельного контракту повинні забезпечувати надійне й своєчасне надходження експортного виторгу й ефективне використання валютних коштів по імпортних постачаннях. Вибір конкретних валютно-фінансових умов залежить, насамперед, від сформованої на світовому ринку порядку торгівлі, а також від ряду специфічних факторів, серед яких варто виділити:

- вид товару (технічне устаткування, медикаменти, продовольча група товарів);
- вид постачань, робіт, послуг (разові або постійні);
- термін постачання або надання послуг;
- наявність кредитної угоди;
- платоспроможність і ділова репутація контрагента;
- характер компромісу між контрагентами;
- можливості банків.

При виборі валютно-фінансових умов по конкретному зовнішньоторговельному постачанню необхідно враховувати всі аспекти цих умов у комплексі. Усі умови повинні бути викладені чітко й однозначно, інакше будь-які неточності можуть викликати суперечки, збитки і навіть розрив зовнішньоекономічних зв'язків.

Основні фінансові умови контрактів містять у собі: засоби й умови платежів; форми застосовуваних розрахунків. У фінансових умовах контракту можуть обмовлятися три умови платежу – негайний платіж, платіж у кредит і авансовий платіж. Розрахунки в кредит або з розстрочкою платежу мають два різновиди, що відображають, хто з учасників зовнішньоекономічної операції її кредитує. У міжнародних розрахунках мають місце обставини, за яких комерційний кредит надається експортеріві або імпортеріві банком або здійснюється авансування коштів, шляхом надання кредиту імпортеріві експортером.

При проведенні зовнішньоторговельної операції надзвичайно важливий правильний вибір форми розрахунків, оскільки дозволяє контрагентам знижувати витрати й ризик

невиконання протилежною стороною своїх зобов'язань за контрактом.

Здійснення платежів у формі безготівкового грошового обігу – це рух інвалютних коштів без участі наявної інвалюти, за допомогою зарахування її на банківський рахунок і перерахування з рахунку платника на рахунок одержувача. У банківській термінології – це операційне оформлення платежів. У вищевикладених визначених формах розрахунків простежується відмітна їхня риса від умов платежу – форма безготівкового грошового обігу й документообігу (пересилання, обробка фінансових і комерційних документів) між експортером і імпортером і їхніми банками. З цього варто розуміти, що кожна форма розрахунків передбачає свій порядок оформлення й передачі в банк платіжних банківських документів, порядок документообігу між експортером, імпортером і їхніми банками, що і складає механізм конкретної форми розрахунків. Особливістю форм розрахунків по зовнішньоторговельним постачанням є те, що з одного боку вони регламентуються за допомогою вироблених світовою практикою правил і звичаїв, з іншого боку – національними нормативними й законодавчими актами.

Міжбанківські розрахунки здійснюються шляхом передачі стандартних банківських повідомлень. До них відносяться: торгівельні перекази; валютні операції; банківські перекази, спеціальні повідомлення.

Основні форми міжнародних розрахунків:

- банківський переказ;
- акредитив;
- інкасо;
- розрахунки за відкритими рахунками.

Ці форми розрахунків здійснюються з використанням чеків, векселів а також інших фінансових документів. Найбільше поширення в Україні одержали такі види розрахунків, як банківський переказ, документарне інкасо,



документарний акредитив. Кожна форма розрахунків специфічна в документальному оформленні і, залежно від порядку документообігу з операційного оформлення платежів, може мати різновиди. В одних випадках операційне оформлення платежів виробляється проти фінансових документів, в інших – проти фінансових і комерційних документів. Прикладом тому є інкасова й акредитивна форми розрахунків: інкасо може бути чистим (простим) або документарним (комерційним), те ж відноситься і до акредитивної форми розрахунків.

Можливість застосування тих або інших видів форм міжнародних розрахунків може визначатися в міждержавних договорах і міжбанківських угодах вітчизняних банків з іноземними банками.

Отже, основними формами безготівкових розрахунків вітчизняних підприємств з фірмами й організаціями іноземних країн є акредитив, інкасо, банківський переказ, розрахунки чеками. Разом з тим, у кожній із зазначених форм є декілька різновидів.

Трансферт – письмовий переказ іноземної валюти з однієї країни в іншу – від вітчизняного імпортера (переказодавця) імпортеру-отримувачу (бенефіціару).

Здійснюється трансферт за допомогою заяви на переказ. У ній вказуються всі передбачені реквізити з врахуванням тієї особливості, що окремі з них обов'язково дублюються літерами латинського алфавіту (назва платника) або вказуються іноземною мовою (валюта платежу, назва отримувача, його адреса, банк-посередник, банк-отримувач та їхні адреси, спосіб передачі платіжного доручення за кордон, контракт, рахунок, технічні і спеціальні терміни).

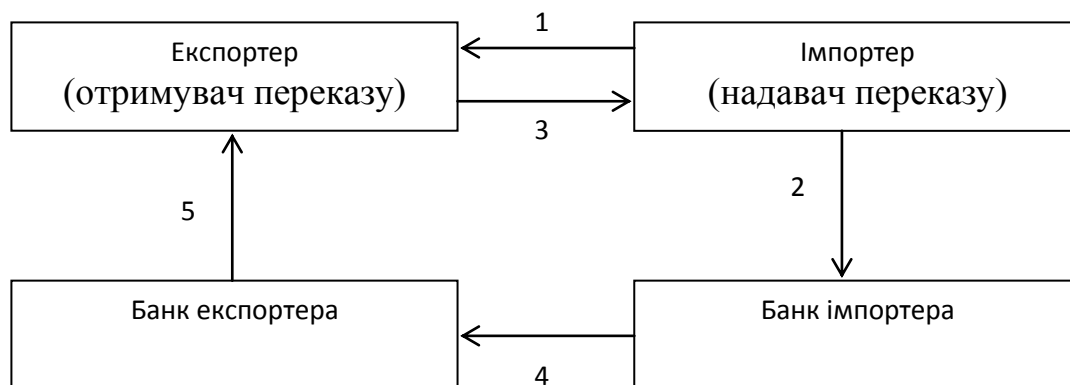
Банківський переказ є однією із найпоширеніших форм розрахунків, оскільки кошти, зараховані на рахунок отримувача (бенефіціара) неможливо відкликати, крім того це зумовлюється технологічною простотою його здійснення,

короткими строками розрахунків та порівняно невисоким розміром оплати послуг банку.

Позитивним моментом банківського переказу є швидке здійснення платежу (1-5 банківських днів) та низька вартість операції, негативною – ризик непоставки товару при вже здійсненій оплаті.

Таким чином, банківський переказ – це доручення банку своєму банку-кореспонденту виплатити певну суму грошей за розпорядженням і за рахунок переказодавця іноземному отримувачу (бенефіціару) із зазначенням способу відшкодування банку-платнику виплаченої ним суми. У міжнародній практиці найпоширенішою формою розрахунків є документарний (умовний) переказ.

Схематично розрахунки банківським переказом зображені на рис. 3.1.



Позначення:

- 1 – оформлення контракту;
- 2 – заява на переказ;
- 3 – поставка товару;
- 4 – платіжне доручення;
- 5 – зарахування коштів.

*Рис. 3.1. Схеми розрахунків банківським переказом*

У бухгалтерському обліку банківський переказ відображається в експортера й імпортера по-різному (див. табл. 3.1).

Частка акредитивної форми в міжнародних розрахунках значно менша порівняно з банківським переказом, однак саме акредитив найповніше забезпечує своєчасне отримання експортної виручки, що максимально відповідає інтересам експортера.

Акредитивна форма розрахунків передбачає зобов'язання покупця відкрити акредитив (окремий рахунок для безготівкових розрахунків) у банку-емітенті на певну суму в узгодженій валюті на користь продавця до встановленого договором терміну.

Таблиця 3.1.

**Відображення в бухгалтерському обліку розрахунків переказом**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
У імпортера:		
Перераховано з валютного рахунку кошти іноземному постачальнику в рахунок попередньої оплати	371	312
Оплачено рахунок іноземного постачальника документарним переказом	632	312
Сплачено комісійну винагороду банку за здійснення операцій шляхом банківського переказу	92	312
У експортера:		
Одержано кошти на валютний рахунок від іноземного покупця в рахунок попередньої оплати	312, 314	681
Одержано кошти на валютний рахунок від іноземного покупця після відвантаження продукції	312, 314	362

Акредитив за своєю суттю є суворим зобов'язанням банку виплатити продавцю за рахунок покупця певну суму,

якщо продавець надасть у встановлений термін документи про виконання договірних зобов'язань зі свого боку.

Акредитив є відокремленою від договору купівлі-продажу операцією з банком, яка водночас базується на договорі. Банк діє як посередник між сторонами договору (продавцем та покупцем, виконавцем та замовником).

Свої відносини з банком наказодавець (імпортер, покупець товару) оформляє заявою про відкриття акредитива, де містяться основні умови, передбачені договором. Якщо умови договору постачальник не дотримав, банк не виплачує йому призначену суму.

Виплати за акредитивом здійснюються протягом терміну його дії в банку постачальника у повній сумі акредитива або частинами за наданими постачальником реєстрами рахунків і транспортними або приймально-здавальними документами, що засвідчують відвантаження товару.

Застосування акредитивної форми розрахунків забезпечується відповідно до Уніфікованих правил і звичаїв для документарних акредитивів Міжнародної торгової палати від 1993 р. № 500, у разі якщо сторони включили їх до договору.

Акредитивна форма розрахунків, з одного боку, зручна для постачальників (у тому числі експортерів), оскільки гарантує оплату активною участю банку в платіжних операціях. З іншого ж боку, не дуже вигідна покупцям (у тому числі імпортерам) у зв'язку з вилученням із обороту коштів на весь термін відкриття акредитива, а також у зв'язку з додатковими витратами – виплатами комісійних винагород банку. Однак ризик неотримання товару знижується, оскільки оплату за акредитивом банк проводить лише після отримання відвантажувальних документів та їх перевірки.

Акредитив широко використовується у міжнародній торгівлі біржовими товарами за участю посередників (біржових брокерів), яким ця форма розрахунків дає змогу перетворити товар на гроші відразу після відвантаження.

Документарний (товарний) акредитив – акредитив, виплата за яким не проводиться без надання комерційних документів.

Облік розрахунків акредитивами ведеться на рахунках 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» та 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» – у разі відкриття покритого акредитиву; на рахунках 601 «Короткострокові кредити банків в національній валюті» та 602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті» – у разі відкриття непокритого акредитиву.

Відкриття акредитива проводять за дебетом рахунка 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» або 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» з кредиту поточних розрахункових рахунків. При використанні акредитивних рахунків кредитується даний рахунок (313/314) і дебетується рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Далі за кредитом рахунка 63 проводять оприбуткування надходжень у дебет відповідного рахунка активів. Аналітичний облік за рухом коштів у акредитивах виконується у розрізі кожного акредитива у формі відомості або карток аналітичного обліку.

Розрахунки в іноземній валюті здійснюються лише через уповноважені банки, а розрахунки в національній валюті України з іноземними контрагентами можливі лише за умови отримання індивідуальної ліцензії Національного банку України.

Інкасо є найменш поширеною формою розрахунків при зовнішньоекономічній діяльності. За своїм змістом інкасо – це послуга, що пропонується банком, завдяки якій експортер у одній країні може одержати платіж від дебітора в іншій країні.

Якщо предметом імпорту є товар, остаточний розрахунок за який здійснюється після його прибуття/перевірки в порту призначення, то остаточні розрахунки доцільно здійснювати банківським переказом, а

коли це неможливо – шляхом виставлення продавцем на інкасо суми остаточного платежу.

Інкасова форма розрахунків у зовнішньоторговельній практиці – це домовленість експортера зі своїм банком, що передбачає зобов'язання передати товарні документи імпортеру тільки після оплати ним відвантаженого товару. Інкасова форма, що застосовується у міжнародних розрахунках, називається, відповідно, імпортне інкасо та експортне інкасо.

Чисте інкасо (інкасо фінансових документів) не потребує комерційних документів (рахунків, страхових документів тощо), тоді як документарне інкасо потребує додавання таких. На інкасо можуть прийматися фінансові документи. Фінансові документи, що приймаються на інкасо, – це чеки, векселі та інші боргові папери.

Недоліки інкасової форми розрахунків:

- тривалий розрив у часі між відвантаженням товару, передачею документів до банку й отриманням платежу, що сповільнює оборотність коштів імпортера;

- до моменту надходження документів до банку імпортера він може відмовитися від їх оплати або виявитися неплатоспроможним;

- можливе виникнення ситуації, коли доставка товару випереджає надходження документів до банку й отримання його імпортером без товаросупровідних документів, що збільшує ризик неоплати.

Застосування інкасової форми розрахунків забезпечується відповідно до Уніфікованих правил з інкасо Міжнародної торгової палати від 01.01.79 р. № 322, у разі якщо сторони включили їх до договору.

Учасниками інкасо є:

- довіритель-клієнт (експортер), який доручає операцію по інкасації своєму банку;

- банк-ремітент – банк, якому довіритель доручає провести операцію інкасо;

- інкасуєчий банк – будь-який банк, який не є банком-ремітентом (наприклад, кореспондентський банк), що бере участь в операції по виконанню інкасового доручення довірителя;

- представляючий банк – банк, який інкасує, надає платнику документи до оплати (як правило, банк, що обслуговує платника);

- платник (покупець, замовник або уповноважені ним особи) – особа, якій повинні бути видані представляючим банком фінансові та/або комерційні документи для сплати відповідно до інкасового доручення довірителя.

Проведення інкасових операцій починається у банку експортера, через який після відвантаження передаються в інкасуєчий банк імпортера товарні документи з додаванням до них інкасового доручення, що містить повні та точні інструкції для банків. Відповідно інкасуєчий банк (банк імпортера) повідомляє покупця і передає йому документи або проти сплати суми валюти (при негайних розрахунках), або проти акцепту строкової тратти (кредит, вексель тощо).

Відображення у бухгалтерському обліку експортно-імпортних операцій із застосуванням інкасової форми розрахунків не має принципових відмінностей від будь-яких інших форм безготівкових розрахунків.

Розрахунки чеками у зовнішньоекономічних відносинах порівняно з іншими формами розрахунків застосовуються рідше.

Розрахунковий чек – письмове розпорядження, наказ покупця (чекодавця) банку-платнику про сплату зазначеної у ньому суми чекодержателю (пред'явнику) або за їхнім наказом іншим особам (ордерний чек) за рахунок коштів чекодавця, що є у банку.

Відповідно до Женевської конвенції про чек (1931 р.), що регулює чековий обіг у міжнародних розрахунках, період його дії (у межах однієї країни) становить 8 днів. Чеки, призначені для оплати в інших країнах, чинні протягом 20 –

70 днів, включаючи час на оплату і перерахування грошей одержувачу.

Отримання оплати чекодержателем можливе лише за наявності необхідної суми на поточному (або окремому чековому) рахунку чекодавця. Разом з тим клієнт може мати домовленість зі своїм банком, яка б дозволяла виставляти на рахунок клієнта чеки, що перевищують залишок на ньому, тобто надавати клієнту овердрафт.

Чеки використовують при оплаті товарів, придбаних на консигнаційних складах, при перерахунках за поставлений раніше товар та в інших випадках. Дуже поширені у чековому обороті ордерні чеки.

Первинними документами при прийнятті комерційного чека є заява від клієнта.

Відображення у бухгалтерському обліку розрахункових операцій із застосуванням чеків у зовнішньоекономічній діяльності аналогічне до відображення таких операцій у межах країни.

### ***3.2. Кредити банків-резидентів, кредити банків-нерезидентів***

Якщо підприємству для ведення господарської діяльності потрібні кошти, воно може звернутися до банку й отримати кредит, за яким необхідно сплачувати відсотки.

Відповідно до пп. 14.1.258 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, фінансовий кредит – кошти, що надаються банком-резидентом або нерезидентом, що кваліфікується як банківська установа згідно із законодавством країни перебування нерезидента, або резидентами і нерезидентами, які мають згідно з відповідним законодавством статус небанківських фінансових установ, а також іноземною державою або його офіційними агентствами, міжнародними фінансовими організаціями та іншими кредиторами –



нерезидентами юридичній чи фізичній особі на визначений строк для цільового використання та під процент.

Детальне уявлення про банківський кредит дає його віднесення до того чи іншого виду в залежності від самих різних ознак. Класифікація банківського кредиту носить вільний нерегламентований характер.

Більш докладний поділ позик із забезпечення містить кредити під гарантії системно значимих фінансових інститутів (банків-резидентів), під гарантії першокласних банків-нерезидентів, під заставу державних цінних паперів, під заставу прав вимог за депозитом, під заставу товарно-матеріальних цінностей, під гарантії банків-партнерів по міжбанківському кредитуванню, під заставу нерухомості, під заставу корпоративних цінних паперів, під заставу грошових прав третіх осіб тощо.

Постановою правління Національного банку України від 15 лютого 2018 р. № 12 «Про здійснення валютних операцій за кредитами, позиками, залучених від нерезидентів на окремих умовах» затверджені нижче зазначені норми. Вони набрали чинності з 16 лютого 2018 року.

Національний банк України розширив для уповноважених банків можливість залучати від нерезидентів так звані «синтетичні» кредити і позики в національній валюті (кредити і позики, фактичної валютою яких є гривня, а всі платежі між кредитором і позичальником здійснюються виключно в іноземній валюті).

Досі українські позичальники могли залучати такі кредити і позики тільки за умови, що нерезидентом-кредитором є міжнародна фінансова організація (МФО), членом якої є Україна, або міжнародна фінансова організація, стосовно якої Україна зобов'язалася забезпечувати правовий режим, що надається іншим МФО або резидентам.

Відтепер Національний банк України надав можливість уповноваженим банкам-позичальникам залучати

«синтетичні» кредити і позики в гривні від будь-яких нерезидентів-кредиторів, а не тільки від МФО. При цьому транскордонні операції за такими кредитними договорами та договорами позики проводяться без реєстрації або індивідуальної ліцензії Національного банку України.

Отримані кошти українські банки будуть використовувати для кредитування українських позичальників у гривні, в той же час уникаючи валютного ризику, оскільки валютний ризик буде нести нерезидент-кредитор українського банку.

Дещо раніше Національний банк спростив порядок отримання резидентами кредитів від міжнародних фінансових організацій для поживлення співпраці українського бізнесу з МФО і більш активного припливу боргового капіталу в Україну.

### ***3.3. Облік розрахунків за податками й обов'язковими платежами у сфері зовнішньоекономічної діяльності***

Ведення зовнішньоекономічної діяльності вимагає від її учасників володіння досить широким спектром знань. Адже при здійсненні будь-яких господарських операцій з нерезидентами вітчизняні підприємства мають враховувати низку вимог та обмежень. Вони передбачені законодавством і стосуються, зокрема, оподаткування у сфері зовнішньоекономічної діяльності, митного контролю та валютного регулювання. Ті підприємства, які співпрацюють або планують співпрацювати з резидентами країн ЄС, повинні також брати до уваги положення Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом.

Одним із найважливіших джерел наповнення Державного бюджету є податки, що сплачуються при перетині товарів, робіт, послуг кордону, та які у економічній літературі отримали назву митних платежів. Вони є одним із найважливіших інструментів регулювання зовнішньої

торгівлі, яка у свою чергу в великій мірі залежить від митної політики, що проводиться державою та спрямована на активізацію експортних операцій, стимулювання підприємницької діяльності. Усі ці питання ефективно вирішуються шляхом використання фіскальних інструментів (податків) та їх складових елементів – ставок, обсягами пільг та преференцій, механізмом розрахунку.

Головними функціями, що виконують податки у сфері зовнішньоекономічної діяльності є:

- фіскальна, оскільки податки є джерелом наповнення бюджету країни;
- стимулююча, оскільки їх раціональна система сприяє розвитку національного виробництва;
- регулятивна, оскільки завдяки розкиду ставок формують обсяг та структуру експорту, імпорту, споживання.

На етапі становлення економічних відносин, як правило домінує фіскальна функція митних податків та зборів, але у міру формування ринкової економіки митні платежі стають важливим фінансовим інструментом регулювання економічних відносин.

Види митних платежів, порядок їх нарахування і сплати, випадки надання митних і тарифних пільг та інше, пов'язане з цими питаннями, регламентується законодавчими актами, головні з яких: Митний кодекс України, Податковий кодекс України (ПКУ), Закон України «Про митний тариф України» тощо.

Основними платежами, що нараховуються митними органами є:

- платежі, пов'язані з нарахуванням митного тарифу;
- різні види митних зборів;
- акцизний збір;
- податок на додану вартість;
- платежі на видачу ліцензій на здійснення діяльності у сфері митно-тарифних відносин;

- платежі, пов'язані з проблемами порушення митного законодавства.

За способом митного регулювання митні платежі можна класифікувати на тарифні та нетарифні засоби. Платежі, пов'язані з нарахуванням митного тарифу, – це єдиний вид тарифного регулювання, нарахування ж за акцизним збором, ПДВ, митними зборами – це види нетарифного регулювання.

Розглянемо ознаки системи митних платежів (табл. 3.2).

Таблиця 3.2.

### Класифікаційні ознаки системи митних платежів

Класифікаційні ознаки	Елементи
Види податків	Мито; акцизний збір з імпортованих товарів; ПДВ на операції з ввезення імпортованих товарів
Спосіб стягнення	Непрямі
Суб'єкт податку	Юридичні особи, фізичні особи
Рівень влади	Загальнодержавні
Призначення	Загальні
Порядок зарахування до Держбюджету	Закріплені
Порядок введення	Обов'язкові
Джерело сплати податкових сум	Митна та фактурна вартість товару
Об'єкт оподаткування	Експортно-імпортовані операції
Тривалість	Момент митного оформлення
Метод нарахування	Прогресивні, адвалерні, специфічні, спеціальні, тверді
Форма розрахунків	Безготівковий, готівковий, вексельна форма

Митні платежі встановлюються найвищими органами державної влади і тому за рівнем запровадження належать до загальнодержавних податків, тобто, правила їх стягнення та розміри ставок є єдиними на всій території країни незалежно

від форм власності, організації господарської діяльності й територіального розташування.

При сплаті суми платежів перераховуються в національну валюту України за офіційними курсом Національного банку України, встановленого на день подання ВМД до митного оформлення. Сплата платежів проводиться, шляхом їх перерахування за безготівковим розрахунком на рахунок митної установи, або внесення сум готівкою до каси митниці, або через інші визначені законодавством каси.

При безготівковому розрахунку сплатою вважається фактичне зарахування сум платежів на рахунок митниці.

Пільги зі сплати платежів надаються лише у визначених законодавством випадках.

### ***3.4. Розрахунки у безготівковій іноземній валюті. Розрахунки в готівковій іноземній валюті***

Нині Україна активно прагне зміцнити свої позиції на зовнішньому ринку як країна з ринковою економікою. Все більшого значення набувають зовнішньоекономічні відносини для діючих суб'єктів української економіки, залучаються іноземні інвестиції, зростає частка експорту в зовнішньоторговельних відносинах. Через це виникає необхідність здійснювати різноманітні операції в іноземній валюті – господарські операції, вартість яких визначена в іноземній валюті або які потребують розрахунків в іноземній валюті. До таких операцій можна віднести:

- одержання або надання позик в іноземній валюті;
- придбання запасів, основних засобів, інших активів, робіт, послуг в іноземних постачальників;
- продаж готової продукції, товарів, робіт, послуг іноземним покупцям;
- інші операції в сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Організація безготівкових розрахунків має сприяти процесу виробництва та матеріальних благ тобто відповідати конкретним вимогам розвитку економіки. Головна з них – забезпечувати своєчасне отримання кожною господарською організацією коштів за поставлену продукцію та надані послуги, а отже, сприяти прискоренню обігу коштів у розрахунках.

Водночас, організація обліку безготівкових розрахунків має забезпечувати достатні умови для взаємного контролю договірних відносин між постачальниками й покупцями з дотримання умов контролю банківських установ за правилами розрахунків згідно з чинним законодавством.

Суб'єкти підприємницької діяльності (юридичні та фізичні особи) для зберігання коштів і здійснення всіх видів безготівкових розрахунків відкривають рахунки в банках на власний вибір і за згодою банків.

Режим здійснення операцій у іноземній валюті на території України, загальні принципи валютного регулювання, права й обов'язки суб'єктів валютних відносин регламентуються Декретом Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» від 19.02.93 р. № 15-93, Правилами використання готівкової іноземної валюти на території України, затвердженими постановою Правління НБУ від 26.03.98 р. та іншими нормативними актами. Відповідно до зазначеного Положення і національного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій бухгалтерський облік наявності та руху валютних коштів здійснюється на рахунку 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

Облік іноземної валюти, яка знаходиться на рахунках в установах банків, ведуть підприємства на активному грошовому рахунку 31 «Рахунки в банках». До нього відкривають такі субрахунки:

- 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

- 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
- 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»;
- 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

Як бачимо, для обліку іноземної валюти передбачено два субрахунки: 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» і 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

Аналітичний облік по рахунку 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» повинен вестись так, щоб забезпечити достовірну інформацію про наявність і рух валютних коштів по кожному з відкритих у банку рахунках в іноземних валютах.

Постановою Правління Національного банку України від 30 червня 2007 р. № 200 затверджено «Правила використання готівкової іноземної валюти на території України», які зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18 червня 2007 р. за № 656/13923 (далі – Правила). Правила встановлюють порядок та умови використання готівкової іноземної валюти резидентами і нерезидентами в Україні.

Для забезпечення витрат на відрядження працівників за кордон, а також на представницькі витрати уповноважений банк здійснює видачу готівкової іноземної валюти з поточного рахунку юридичної особи – резидента або іноземного представництва на підставі заяви на видачу готівки, доручення повноважному представнику на отримання іноземної валюти в касі уповноваженого банку та листа-розрахунку, який містить такі дані:

- прізвище, ім'я та по батькові (за наявності) осіб, які виїжджають за кордон;
- розрахунок витрат.

Уповноважений банк залишає в касових документах такі документи, на підставі яких здійснюється видача з поточного рахунку готівкової іноземної валюти.

Юридичні особи – резиденти та іноземні представництва – мають право використовувати з поточного рахунку іноземну валюту для придбання дорожніх чеків на суму, що

відповідає витратам на відрядження і представницьким витратам, на підставі заяви на видачу дорожніх чеків, оформленої у довільній формі.

Одному працівнику може бути видано готівкою іноземну валюту та/або дорожні чеки на загальну суму, що не перевищує норми вивезення іноземної валюти, установлені нормативно-правовими актами Національного банку, які регулюють переміщення іноземної валюти через митний кордон України. Уповноважений банк під час видачі з каси готівкової іноземної валюти та/або дорожніх чеків видає юридичній особі-резиденту або іноземному представництву довідки на вивезення відповідно до вимог нормативно-правових актів про переміщення валюти. Відшкодування працівнику-резиденту, який перебував у відрядженні за кордоном, витрат власних коштів в іноземній валюті здійснюється відповідно до законодавства України у валюті України за офіційним курсом гривні до іноземних валют, установленим Національним банком на день виплати зазначених коштів, а працівнику-нерезиденту, за його бажанням, – як в іноземній валюті, так і у валюті України.

Правилами врегульовані також інші випадки використання готівкової іноземної валюти з поточних рахунків, а саме:

- юридичними особами-резидентами та іноземними представництвами, що мають власні транспортні засоби (орендують, фрахтують) для забезпечення експлуатаційних витрат, пов'язаних з обслуговуванням транспортних засобів за кордоном;

- морськими агентами з метою виконання зобов'язань перед нерезидентами;

- юридичними особами-резидентами та іноземними представництвами для оплати праці, виплати премій і призів працівникам-нерезидентам, які працюють в Україні за контрактом;



- адвокатськими компаніями та іншими юридичними особами-резидентами для виплат фізичним особам коштів, які отримані з-за кордону за дорученням цих фізичних осіб тощо.

Фізичні особи-нерезиденти, а також повноважні представники юридичних осіб-нерезидентів – суб'єктів підприємницької діяльності можуть використовувати на територіях митниць готівкову іноземну валюту як засіб платежу в разі:

а) сплати мита, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), митних зборів та фінансових санкцій відповідно до митного законодавства України;

б) сплати дорожніх зборів і оформлення перевезень негабаритних, великовагових та небезпечних вантажів;

в) сплати платежів за охорону та супроводження підакцизних і транзитних товарів митними органами;

г) сплати консульських зборів для відкриття віз на в'їзд в Україну;

г) оплати послуг, наданих прикордонними санітарно-карантинними, ветеринарними, фітосанітарними та іншими службами контролю;

д) оплати послуг з обов'язкового медичного страхування та обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів;

е) оплати товарів і послуг у зоні, що звільнена від сплати мита та податків. Фізичні особи-резиденти можуть використовувати на території України готівкову іноземну валюту як засіб платежу для сплати мита, інших податків і зборів, за охорону і супроводження транзитних товарів митними органами, за товари і послуги у зоні, що звільнена від сплати мита та податків.

Резиденти – суб'єкти підприємницької діяльності можуть використовувати готівкову іноземну валюту як засіб платежу під час здійснення торгівлі та надання послуг за межами України:

– на транспортних засобах, що їм належать, у разі здійснення міжнародних пасажирських перевезень;

– на міжнародних виставках (ярмарках), що проходять за кордоном, у разі реалізації товарів.

Готівкова іноземна валюта, що ввозиться в Україну на транспортних засобах через повноважних представників та/або яку одержано за продані товари, підлягає обов'язковому декларуванню на митниці і надалі зарахуванню на поточний рахунок в іноземній валюті резидента – суб'єкта підприємницької діяльності (через розподільчий рахунок). Уповноважений банк зараховує готівкову іноземну валюту на поточний рахунок в іноземній валюті резидента – суб'єкта підприємницької діяльності на підставі:

– оригіналу митної декларації;

– документів, які підтверджують участь резидента в міжнародних виставках (ярмарках), що проходили за кордоном, у разі зарахування коштів, які отримані за реалізований товар.

У митній декларації робиться відмітка уповноваженого банку про суму та дату зарахування готівкової іноземної валюти.

Невикористаний залишок готівкової іноземної валюти, що була отримана юридичною особою – резидентом або іноземним представництвом з поточного рахунку в іноземній валюті для забезпечення витрат на відрядження працівників за кордон та/або на експлуатаційні витрати, пов'язані з обслуговуванням транспортних засобів за кордоном, підлягає зарахуванню безпосередньо на поточний рахунок в іноземній валюті юридичної особи-резидента або іноземного представництва в уповноваженому банку України протягом п'яти банківських днів з часу його оприбуткування до каси юридичної особи – резидента або іноземного представництва. Уповноважений банк може приймати від повноважного представника нерезидента – суб'єкта підприємницької

діяльності в касу готівкову вільно конвертовану іноземну валюту в сумі, що не перевищує 10000 доларів США, або еквівалент цієї суми в іншій вільно конвертованій іноземній валюті за наявності таких документів:

- експортного договору резидента – суб'єкта підприємницької діяльності;

- оригіналу митної декларації або довідки про зняття повноважним представником нерезидента – суб'єкта підприємницької діяльності готівкової іноземної валюти з картрахунку нерезидента – суб'єкта підприємницької діяльності за допомогою корпоративної платіжної картки через уповноважений банк;

- документа, що підтверджує повноваження, надані представнику нерезидента – суб'єкта підприємницької діяльності, на оплату договору готівковою вільно конвертованою іноземною валютою;

- копії сторінок паспортного документа повноважного представника нерезидента – суб'єкта підприємницької діяльності.

Уповноважений банк установлює ліміт залишків іноземної валюти в касі суб'єктів підприємницької діяльності. Понадлімітні залишки готівкової іноземної валюти підлягають повній інкасації до уповноваженого банку і зарахуванню на поточний рахунок в іноземній валюті.

Готівкова іноземна валюта, що отримана з власних поточних рахунків в іноземній валюті, відкритих в уповноважених банках, використовується виключно на ті цілі, на які вона отримана.

Готівку в іноземній валюті обліковують на рахунку 30 «Готівка». До нього є окремий субрахунок 302 «Готівка в іноземній валюті».

За наявності на підприємстві лише національної валюти використовують тільки субрахунок 301 «Готівка в національній валюті», а якщо є іноземна валюта, то і субрахунок 302 «Готівка в іноземній валюті».

Господарські операції з майном та зобов'язаннями, виражені в іноземній валюті, для відображення у бухгалтерському обліку підлягають перерахунку в грошову одиницю України за курсом Національного банку України. Вказаний перерахунок проводиться на дату здійснення операцій в іноземній валюті.

Перерахунок готівки, коштів в установах банків та у дорозі, грошових і платіжних документів, цінних паперів, коштів у розрахунках (включаючи розрахунки за зобов'язаннями і позики) з юридичними та фізичними особами, а також залишок цільового фінансування з бюджету в іноземній валюті проводиться на дату здійснення операції в іноземній валюті, а також на дату складання бухгалтерської звітності.



## ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

- 1. Назвіть найбільш розповсюджені форми міжнародних розрахунків.*
- 2. Які особливості слід враховувати при проведенні міжнародних банківських переказів ?*
- 3. Вкажіть особливості розрахунків у формі інкасо та їх обліку.*
- 4. Суть акредитивної форми розрахунків.*
- 5. Види акредитивів , порядок їх здійснення.*
- 6. Порядок здійснення розрахунків векселем.*
- 7. Порядок здійснення міжнародних розрахунків у формі відкритого рахунку.*
- 8. Які існують недоліки під час застосування різних видів міжнародних розрахунків?*

**Тестові завдання**  
**до розділу 3 «Облік розрахункових операцій у**  
**зовнішньоекономічній діяльності»**

**1. Інкасо це – ...**

а) доручення банку – кореспонденту виплатити певну суму грошей за розпорядженням і за рахунок переказодавця іноземному отримувачу (бенефіціару) із зазначенням способу відшкодування банку – платнику виплаченої ним суми;

б) грошовий документ встановленої форми, що містить письмове розпорядження власника поточного рахунку банку про безумовну виплату певної суми конкретній особі або пред'явнику;

в) доручення продавця своєму банку отримати від покупця на підставі розрахункових документів гроші і перерахувати їх продавцеві;

г) документ (письмове уповноваження), за яким приватна, офіційна особа чи організація надає право (повноваження) іншій приватній, офіційній особі чи організації на законних підставах здійснювати від її імені певні юридичні дії або представницькі функції з (перед) третіми особами й цим створювати для останнього правові наслідки.

**2. Чек це – ...**

а) доручення банку – кореспонденту виплатити певну суму грошей за розпорядженням і за рахунок переказодавця іноземному отримувачу (бенефіціару) із зазначенням способу відшкодування банку – платнику виплаченої ним суми;

б) грошовий документ встановленої форми, що містить письмове розпорядження власника поточного рахунку банку про безумовну виплату певної суми конкретній особі або пред'явнику;

в) документ (письмове уповноваження), за яким приватна, офіційна особа чи організація надає право (повноваження) іншій приватній, офіційній особі чи організації на законних підставах здійснювати від її імені певні юридичні дії або представницькі функції з (перед) третіми особами й цим створювати для останнього правові наслідки;

г) доручення продавця своєму банку отримати від покупця на підставі розрахункових документів гроші і перерахувати їх продавцеві.

### **3. Які субрахунки використовують для обліку розрахунків з експортних операцій?**

а) 362 «Розрахунки з іноземними покупцями і замовниками»;

б) 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками»;

в) 362 «Розрахунки з іноземними покупцями і замовниками» та 681 «Розрахунки за авансами одержаними в іноземній валюті»;

г) 362 «Розрахунки з іноземними покупцями і замовниками» та 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками».

### **4. Які субрахунки використовують для обліку розрахунків при імпорті?**

а) 362 «Розрахунки з іноземними покупцями і замовниками»;

б) 362 «Розрахунки з іноземними покупцями і замовниками» та 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками»;

в) 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками»;

г) 362 «Розрахунки з іноземними покупцями і замовниками» та 681 «Розрахунки за авансами одержаними в іноземній валюті».

### **5. Банківський переказ це – ...**

а) документ (письмове уповноваження), за яким приватна, офіційна особа чи організація надає право (повноваження) іншій приватній, офіційній особі чи організації на законних підставах здійснювати від її імені певні юридичні дії або представницькі функції з (перед) третіми особами й цим створювати для останнього правові наслідки;

б) доручення банку – кореспонденту виплатити певну суму грошей за розпорядженням і за рахунок переказодавця іноземному отримувачу (бенефіціару) із зазначенням способу відшкодування банку – платнику виплаченої ним суми;

в) грошовий документ встановленої форми, що містить письмове розпорядження власника поточного рахунку банку про безумовну виплату певної суми конкретній особі або пред'явнику;

г) доручення продавця своєму банку отримати від покупця на підставі розрахункових документів гроші і перерахувати їх продавцеві.

### **6. Облік розрахунків акредитивами у разі відкриття покритого акредитиву ведуть на рахунках:**

а) 313 та 314;

б) 601 та 602;

в) 313 та 601;

г) 601 та 314.

### **7. Для розрахунків з іноземними контрагентами за придбані необоротні активи використовують:**

а) рахунок 685;



- б) рахунок 632;
- в) рахунки 685 та 632;
- г) жодної правильної відповіді.

**8. Акредитив виставляється для розрахунків:**

- а) з одним покупцем;
- б) з одним постачальником;
- в) з одним покупцем та з одним постачальником;
- г) з декількома контрагентами.

**9. Для узагальнення інформації про розрахунки з іноземними постачальниками та іншими кредиторами використовують:**

- а) Журнал 1 та відомості до нього;
- б) Журнал 2 та відомості до нього;
- в) Журнал 3 та відомості до нього;
- г) жодної правильної відповіді.

**10. В світовій торгівлі роль основної валюти, за допомогою якої здійснюється більша частина міжнародних розрахунків:**

- а) долар США;
- б) ЄВРО;
- в) гривня;
- в) СПЗ (спеціальні права запозичення).

## Ситуаційні завдання Завдання № 1

Мета – побудувати системи фінансового та податкового обліку розрахунків з підзвітними особами щодо відрядження за кордон.

*Завдання:*

1. Використовуючи матеріал табл. 3.3, визначити – чи мало право підприємство видавати підзвіт іноземну валюту О.П. Свиридову.

2. Розрахувати суму авансу на відрядження О. П. Свиридова.

3. Згідно з авансовим звітом Свиридова О. П. про витрати щодо відрядження визначити суму, яку слід віднести до адміністративних та валових витрат.

4. Скласти записи з фінансового та податкового обліку по господарських операціях за лютий 200X р. (табл. 3.4).

*Матеріал для виконання завдання:*

1. Сальдо по розрахунках з підзвітними особами станом на 1.02. 200X р. представлено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3.

### Сальдо по розрахунках з підзвітними особами станом на 1.02.200X р.

№	Дата виникнення розрахунків	Табельний номер	ПІБ підзвітної особи	Суми			
				дебет		кредит	
				\$	грн.	\$	грн.
1	22/01	96	Бойченко Т.Н.	150			
2	28/01	54	Трохименко С.В.			80	

2. Інформація, яка необхідна для розрахунку авансових сум на відрядження Свиридова О. П.:

- Запланований день від'їзду – 7.02.200X р.
- Запланований день приїзду – 15.02. 200X р.
- Вартість проїзду в обидва кінці – 300 грн.

- Вартість білизни – 10 грн.
  - Витрати на оформлення закордонного паспорта та візи -150 грн.
  - Бронювання місця проживання – 20 дол. США
  - Заплановані витрати за найм житлового приміщення – 340 дол. США
3. Господарські операції за лютий 200X р. наведено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4.

**Господарські операції за лютий 200X р.**

№	Дата	Зміст операцій	Сума	
			грн.	\$
1	2.02	Перераховано з поточного рахунка:		
		1. На придбання 800 дол. США (договірна вартість 1\$ – 27,2)	?	
		2. Комісійна винагорода банку	160	
		3. Внески до Пенсійного фонду	?	
2	4.02	Зараховано на валютний рахунок		?
3	4.02	Визнані витрати, пов'язані з конвертацією національної валюти в іноземну	?	
4	4.02	Визначений фінансовий результат від конвертації	?	
5	6.02	Отримано в касу готівку з поточних рахунків для видачі:	?	?
		- Свиридову О. П. на відрядження - Трохименку С. В. для погашення заборгованості	?	?
6	6.02	Видано із каси готівку		
		1. Свиридову О. П. на відрядження	?	?
		2. Трохименку С. В. для погашення заборгованості	?	?
7	6.02	Визначена курсова різниця по розрахунках з Трохименку С. В.	?	

8	15.02	Надійшов звіт Бойченко Т. Н, затверджений керівником фірми по витратах на відрядження ( не відповідає профілю підприємства). День приїзду -14.02.200X р.		120
9	17.02	Надійшов звіт Свиридова О.П. про витрати на відрядження:		
		1. відрядження відповідає профілю підприємства		
		2. додано первинні документи:		
		• Проїзні документи залізниці, у т.ч. оренда білизни	280	
		• Рахунок за оформлення закордонного паспорта та візи	150	
		• Бронювання місця проживання		26
		• Рахунок готелю (проживання з одноразовим харчуванням)		310
10	17.02	Визначена курсова різниця по розрахунках зі Свиридовим О. П.	?	
11	18.02	Нараховані вимоги та штрафи за розрахунками з Бойченко Т. Н.	?	
12	18.02	Оприбутковано у касі заборгованість підзвітної особи Свиридова О. П.	?	?
13	18.02	Визначена курсова різниця по розрахунках зі Свиридовим О. П.	?	

*Примітки:*

1. Для виконання завдання 2 необхідно використати модель, наведену у табл. 3.5.

Таблиця 3.5.

**Калькуляція авансових витрат на відрядження**

№	Види витрат	Суми	
		грн.	\$

2. Для виконання завдання 3 необхідно використати модель, наведену у табл. 3.6.

Таблиця 3.6.

**Розрахунок витрат на відрядження за авансовим звітом**

№	Види витрат	Суми			Валові витрати
		По нормах	По документах	Фактично затверджено	

3. Для виконання завдання 4 необхідно використати модель, наведену у табл. 3.7.

Таблиця 3.7.

**Облік операцій**

№	Зміст операцій	Фінансовий облік			Податковий облік		
		Проводка		Сума, грн.	Сума доходу, грн.	Сума витрат, грн.	Балансова вартість, грн.
		дебет	кредит				

**Завдання 2**

Мета – побудувати системи фінансового та податкового обліку розрахунків з банком – нерезидентом з отримання довгострокового кредиту в іноземній валюті, нарахування та сплати відсотків за користування довгостроковим кредитом, повернення в погашення довгострокового кредиту часткової суми .

*Матеріал для виконання завдання:*

- Підприємство отримало 1 лютого 200X р. кредит у розмірі 24 000 доларів США на два роки (24 місяці) на умовах щомісячного погашення основної суми кредиту та відсотків.

- Зміст господарських операцій наведено у табл. 3.8.

Таблиця 3.8.

**Облік довгострокових банківських кредитів в іноземній валюті**

№	Зміст господарської операції	Сума	
		\$	грн.
1	Зараховано 1.02.0X р довгостроковий кредит в іноземній валюті	24000	
2	Частину зобов'язань по довгостроковому кредиту в іноземній валюті переведено в ранг поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	?	
3	1.03.0X р. перераховано в погашення заборгованості за довгостроковий кредит в іноземній валюті	?	
4	Визначено курсову різницю від суми погашеної заборгованості	?	
5	1.03.0X р. нараховані відсотки за користування довгостроковим кредитом (3,5% річних від залишкової суми)	?	
6	Нарахований податок з доходів нерезидентів	?	
7	1.03.0X р. перераховано в погашення заборгованості по відсотках за користування довгостроковим кредитом	?	
8	На дату балансу визначено курсову різницю у зв'язку з перерахуванням заборгованості по довгостроковому кредиту в іноземній валюті		
	- від суми, визначеної як поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	?	
	- від суми довгострокової заборгованості	?	
9	1.04.0X. частину зобов'язань по довгостроковому кредиту в іноземній валюті переведено до складу поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	?	

*Примітки:*

Для виконання завдання 2 використайте модель, наведену у табл. 3.7.

## Тема 4.

# Загальні засади здійснення експортно-імпоротної діяльності

### План

*4.1. Мета та правила INCOTERMS-2010. Момент передачі всіх ризиків і вигод на основі правил ІНКОТЕРМС.*

*4.2. Облік дебіторської заборгованості.*

*4.3. Облік кредиторської заборгованості.*

**Ключові слова та поняття:** ІНКОТЕРМС, базові умови постачання, дебіторська заборгованість, кредиторська заборгованість, сумнівна заборгованість, безнадійна дебіторська заборгованість.

*4.1. Мета та правила INCOTERMS-2010. Момент передачі всіх ризиків і вигод на основі правил ІНКОТЕРМС*

**ІНКОТЕРМС** (англ. **International Commercial Terms**) – це міжнародні правила, визнані урядовими органами, юридичними компаніями і комерсантами по всьому світу як тлумачення найбільш застосованих в міжнародній торгівлі термінів. Міжнародні торгові терміни – це стандартні умови договору міжнародної купівлі-продажу.

**Метою ІНКОТЕРМС** є забезпечення єдиного набору міжнародних правил для тлумачення найбільш уживаних торговельних термінів у зовнішній торгівлі. Таким чином можна уникнути або, щонайменше, значною мірою скоротити невизначеності, пов'язані з неоднаковою інтерпретацією таких термінів у різних країнах.

**Використання ІНКОТЕРМС** дозволяє уникнути або у значній мірі скоротити невизначеність різної інтерпретації таких термінів у різних країнах.



ІНКОТЕРМС регулюють ряд найбільш важливих, принципів, базових питань, пов'язаних з організацією доставки товару до місця призначення, будь-який базис поставки регулює три ключових «транспортних» питання, без яких доставка товару до місця призначення не може бути здійснена. Це:

1. Розподіл між продавцем і покупцем транспортних витрат з доставки товару, тобто визначення, які витрати і доки несе продавець, і які, починаючи з якого моменту – покупець.

2. Момент переходу з продавця на покупця ризиків пошкодження, втрати або випадкової загибелі вантажу.

3. Дату поставки товару, тобто визначення моменту фактичної передачі продавцем товару в розпорядження покупця або його представника – наприклад, транспортної організації – і, отже, виконання або невиконання першим своїх зобов'язань щодо строків поставки.

Правила ІНКОТЕРМС розробляються і публікуються Міжнародною торговою палатою (англ. International Chamber of Commerce, скорочено ICC). У вересні 2010 року Міжнародна торгова палата оголосила про випуск нової редакції правил щодо використання національних і міжнародних торгових умов Incoterms 2010. Ці правила, які застосовуються компаніями при проведенні численних операцій по всьому світу, набули чинності 1 січня 2011 у світі, 26 травня 2011 року в Україні (дата друку Указу Президента №589/2011 від 19.05.2011 в газеті «Урядовий кур'єр»). Нова версія Інкотермс 2010 була опублікована Міжнародною торговою палатою (International Chamber of Commerce) та широко застосовується в статусі звичаю міжнародної торгівлі з 1 січня 2011 року поряд із попередніми збірниками правил, серед яких найбільш популярні ІНКОТЕРМС 1990 і ІНКОТЕРМС 2000.

**В Україні застосування Правил ІНКОТЕРМС є обов'язковим (табл. 4.1).**

Таблиця 4.1

**ІНКОТЕРМС 2010**

<b>Група</b>	<b>Термін</b>	<b>Вид транспорту</b>	<b>Умови</b>
1	2	3	4
<b>Категорія Е</b> Відвантаження	EXW	Будь-які види транспорту	EX Works (named place). Франко-завод (назва міста). Перехід ризиків: в момент передачі товару на склад продавця. Експортні митні процедури: відповідальність покупця. Імпортні митні процедури: відповідальність покупця
<b>Категорія F</b> Основне перевезення не сплачене продавцем	FCA	Будь-які види транспорту	Free Carrier (named place). Франко перевізник (назва місця). Перехід ризиків: в момент передачі перевізнику на складі продавця. Експортні митні процедури: відповідальність покупця. Імпортні митні процедури: відповідальність покупця
	FAS	Морські та внутрішні водні перевезення	Free Alongside Ship (named port of shipment). Франко вздовж борту судна (назва порту відвантаження). Перехід ризиків: в момент розміщення товару вздовж борту судна. Експортні митні процедури: відповідальність продавця. Імпортні митні процедури: відповідальність покупця

	FOB	Морські та внутрішні водні перевезення	Free On Board (... named port of shipment). Франко борт (...назва порту відвантаження). Перехід ризиків: із моменту повного навантаження на борт судна. Експортні митні процедури: відповідальність продавця. Імпортні митні процедури: відповідальність покупця
--	-----	--	---

Продовження табл. 4.1

1	2	3	4
<b>Категорія С</b> Основне перевезення сплачене	CFR	Морські та внутрішні водні перевезення	Cost and Freight (named port of destination). Вартість і фрахт (назва порту призначення). Перехід ризиків: із моменту повного навантаження на борт судна. Експортні митні процедури: відповідальність продавця. Імпортні митні процедури: відповідальність покупця
	CIF	Морські та внутрішні водні перевезення	Cost, Insurance and Freight (named port of destination). Вартість, страхування і фрахт (назва порту призначення). Перехід ризиків: з моменту повного навантаження на борт судна. Експортні митні процедури: відповідальність продавця. Імпортні митні процедури: відповідальність покупця

	CIP	Будь-які види транспорту	<p>Carriage and Insurance Paid To (named place of destination). Фрахт/перевезення і страхування сплачені до (назва місця призначення).</p> <p>Перехід ризиків: в момент постачання /передачі перевізнику.</p> <p>Експортні митні процедури: відповідальність продавця.</p> <p>Імпортні митні процедури: відповідальність покупця</p>
	CPT	Будь-які види транспорту	<p>Carriage Paid To (... named place of destination). Фрахт/перевезення сплачені до (...назва місця призначення).</p> <p>Перехід ризиків: в момент доставки/ передачі перевізнику.</p> <p>Експортні митні процедури: відповідальність продавця.</p> <p>Імпортні митні процедури: відповідальність покупця</p>
<b>Категорія D</b> Доставка	DAT	Будь-які види транспорту	<p>Delivered At Terminal (... named terminal of destination). Поставка на терміналі (... назва терміналу).</p> <p>Перехід ризиків: в момент доставки товару на термінал покупця.</p> <p>Експортні митні процедури: відповідальність продавця.</p> <p>Імпортні митні процедури: відповідальність покупця</p>

Продовження табл. 4.1

1	2	3	4
	DAF	Будь-які види транспорту	Delivered At Point (... named point of destination). Поставка в пункті (... назва пункту). Перехід ризиків: в момент доставки товару в пункт, вказаний покупцем. Експортні митні процедури: відповідальність продавця. Імпортні митні процедури: відповідальність покупця
	DDP	Будь-які види транспорту	Delivered Duty Paid (... named place of destination). Поставка із оплатою мита (... назва міста призначення). Перехід ризиків: в момент передачі товару у розпорядження покупця. Експортні митні процедури: відповідальність продавця. Імпортні митні процедури: відповідальність продавця

Терміни ІНКОТЕРМС об'єднані в чотири групи: E, F, C, D.

**Умови, що містяться в групах, наступні:**

1. Група E – Місце відправлення (Departure) – обов'язки продавця вважаються виконаними у момент відвантаження товару покупцю на своєму підприємстві;

2. F – Основне перевезення не оплачено (Main Carriage Unpaid) – обов'язки продавця вважаються виконаними після того, як він передав товар перевізнику. При цьому договір з перевізником укладає покупець. Тобто терміни передбачають, щоб продавець доставив товар для перевезення відповідно до інструкцій покупця;

3.C – Основне перевезення оплачено (Main Carriage Paid) – продавець зобов'язаний сплатити транспортні витрати, пов'язані з доставкою товару, але ризик доставки товару несе покупець. Тобто це покладає на продавця обов'язок укласти договір перевезення на звичайних умовах за свій власний рахунок;

4.D – Доставка (Arrival) – в обов'язки продавця входить доставка товару покупцю. Тобто продавець відповідає за прибуття товару в погоджене місце або пункт призначення на границі або в країні імпорту. Продавець зобов'язаний нести всі ризики і витрати по доставці товарів до цього місця.

В правилах ІНКОТЕРМС систематизовані базисні умови постачання.

**Базисні умови постачання** – це сукупність спеціальних умов, що визначають момент переходу ризиків випадкової загибелі або пошкодження товару від продавця до покупця, особу яка організовує перевезення товару, відвантаження, оплачує витрати із страхування товару, виконує його митне оформлення.

Базисні умови спрощують складання й узгодження контрактів, допомагають контрагентам знайти способи розподілу відповідальності та вирішення неузгодженостей, що виникають у контрактній діяльності. Особливості базисних умов регламентовані міжнародною практикою.

**Базисні умови поставки залежно від способу перевезення включають:**

– всі види перевезення (морський, автомобільний, залізничний та авіаційний транспорт) для умов EXW, FCA, CPT, CIP, DDU, DDP;

– перевезення морським транспортом – FAS, FOB, CFR, CIF, DES, DEQ;

– перевезення залізничним та автомобільним транспортом – DAF.

**Застосування правил ІНКОТЕРМС надає можливість встановити:**

- момент переходу права власності;
- як розподіляються обов'язки сторін з перевезення і страхування, а також із забезпечення належної упаковки товару, виконанню навантажувально-развантажувальних робіт;
- момент переходу ризику випадкової загибелі або пошкодження товару від продавця до покупця;
- як розподіляються обов'язки сторін з отримання експортних і імпорتنих ліцензій, проведення митних процедур;
- порядок сповіщення покупця про постачання товару і надання йому транспортних документів.

Наведені в ІНКОТЕРМС торгові терміни становлять універсальний набір умов, знання та застосування яких полегшує здійснення торгових операцій. Проте, **потрібно враховувати, що використання правил ІНКОТЕРМС має низку таких особливостей:**

- ІНКОТЕРМС не регулює наслідки, які може мати контракт щодо права власності на товар, і не містить засобів правового захисту у разі порушення контракту однією зі сторін;
- тільки пряме посилання на застосування умов ІНКОТЕРМС у тексті контракту є підставою для тлумачення цього контракту відповідно до ІНКОТЕРМС (наприклад: «При тлумаченні даного контракту мають силу умови ІНКОТЕРМС у редакції 1990 р.»);
- при наявності у контракті посилання на умови ІНКОТЕРМС і водночас статей, які суперечать їм або обмежують їх, такі статті є переважними.

Економіка світового господарства забезпечила підприємствам більший, ніж будь-коли, доступ до ринків усього світу. Товари продаються у ширшому ряді країн, у більших обсягах і різноманітті. Але із зростанням обсягів і складності міжнародних торгових відносин, зростає й можливість виникнення непорозумінь та витратних спорів,

коли договори купівлі-продажу складаються неналежним чином.

Інкотермс, офіційні правила Міжнародної торгової палати для тлумачення торговельних термінів, полегшують ведення міжнародної торгівлі. Посилання на Інкотермс в договорі купівлі-продажу чітко визначає відповідні обов'язки сторін та зменшує ризик юридичних ускладнень.

Слід підкреслити, що сфера дії Інкотермс обмежується питаннями, пов'язаними з правами та обов'язками сторін договору купівлі-продажу відносно поставки товарів (під словом «товари» тут розуміються «матеріальні речі», а «нематеріальні товари», такі як комп'ютерне програмне забезпечення, виключаються).

**Інкотермс зосереджують увагу на зобов'язаннях продавця щодо поставки.** Точний розподіл функцій і витрат у зв'язку з поставкою товару продавцем звичайно не викликає проблем, коли між сторонами існують тривалі торгові відносини. Тоді між ними встановлюється торгові відносини, яким вони слідуєть у наступних угодах так само, як раніше. Однак, при встановленні нових комерційних відношень або укладанні договору через посередників, що є поширеним при продажі матеріальних товарів, необхідно використовувати умови договору купівлі-продажу та, у випадку, коли в цей договір включаються Інкотермс, – розподіл функцій, витрат і ризиків, що впливає з них.

Момент передачі всіх ризиків, витрат та вигод відбувається відповідно до **базисних умови поставки, а також правил ІНКОТЕРМС (табл. 4.1).**

**Ризик втрати чи пошкодження товару, а також обов'язок несення витрат, пов'язаних з товаром, переходить від продавця до покупця в момент виконання продавцем своїх зобов'язань щодо поставки товару.** Оскільки покупцю не слід надавати можливість відкладення моменту передачі ризиків і витрат, передбачається, що ця передача може мати місце навіть до здійснення поставки,



якщо покупець не приймає поставку, як домовлено, чи не дає відповідних вказівок (у відношенні часу відвантаження та/або місця поставки), яких може потребувати продавець в інтересах виконання своїх обов'язків щодо поставки товару. Умовою такого передчасного переходу ризиків і витрат є визначення товару як призначеного для покупця або, як передбачено відповідними положеннями, окремо зарезервованого для нього (індивідуалізованого).

**Продавець зобов'язаний** нести всі ризики втрати чи пошкодження товару до моменту здійснення його поставки.

**Продавець зобов'язаний** нести всі витрати, пов'язані з товаром, до моменту здійснення його поставки.

**Продавець зобов'язаний**, на прохання, за рахунок і на ризик покупця, надати йому всіляке сприяння в одержанні будь-яких документів чи еквівалентних їм електронних повідомлень, що видаються чи передаються у країні поставки та/або походження товару, яких може потребувати покупець для експорту та/або імпорту товару і, в разі необхідності, для його транзитного перевезення через будь-яку країну.

**Продавець зобов'язаний** забезпечити покупця, на його вимогу, інформацією, необхідною для оформлення страхування.

**Покупець зобов'язаний** нести всі ризики втрати чи пошкодження товару:

- з моменту, коли він є поставленим;
- від настання погодженої сторонами дати чи дати закінчення будь-якого періоду, встановленого для прийняття поставки, – що виникають внаслідок неподання покупцем повідомлення, але за умови, що товар був належним чином індивідуалізований за договором, тобто явно відокремлений або іншим чином визначений як товар, що є предметом цього договору.

**Покупець зобов'язаний** сплатити:

- всі витрати, пов'язані з товаром, з моменту здійснення його поставки;

– будь-які додаткові витрати, що виникли внаслідок невиконання покупцем обов'язку прийняти поставку товару, наданого в його розпорядження, або дати належне повідомлення, за умови, що товар був належним чином індивідуалізований за договором, тобто явно відокремлений або іншим чином визначений як товар, що є предметом цього договору;

– у випадках, де це належить, усі мита, податки й інші збори, а також витрати на виконання митних процедур, що підлягають сплаті при експорті.

#### ***4.2. Облік дебіторської заборгованості***

Операціями в іноземній валюті вважаються господарські операції, вартість яких виражена в іноземній валюті.

У момент первинного відображення в бухгалтерському обліку будь-якої операції в іноземній валюті її вартість у валюті в звітності (у грошовій одиниці України) визначається шляхом перерахування суми в іноземній валюті за курсом, що був установлений НБУ на дату здійснення операції.

**Датою здійснення операцій для цілей бухгалтерського обліку вважається дата визнання активів, зобов'язань, доходів і капіталу.**

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземній валюті й відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України регулюються П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Статті балансу при здійсненні операцій в іноземній валюті П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» розділені на монетарні та немонетарні.

**У ході здійснення господарських операцій у зовнішньоекономічній діяльності виникає дебіторська й кредиторська заборгованість, відображена у валюті платежу. І якщо відповідно до підписаних договірних**

зобов'язань її погашення відбувається вчасно, то така заборгованість називається поточною. Але з різних причин можуть виникати затримки з погашення. Операції з врегулювання питань, пов'язаних з погашенням такої заборгованості, відповідають певним правилам у бухгалтерському й податковому обліку.

Згідно із П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» дебіторська заборгованість поділяється на поточну, сумнівну й безнадійну.

**Поточна дебіторська заборгованість** – сума дебіторської заборгованості, що виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

**Сумнівна заборгованість** – поточна дебіторська заборгованість, за якою існує непевність щодо її погашення боржником.

**Безнадійна дебіторська заборгованість** – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Розмір сумнівних боргів визначається із платоспроможності окремих дебіторів, питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати або на підставі класифікації дебіторської заборгованості. На основі класифікації дебіторської заборгованості підприємство має право створювати резерв сумнівних боргів, що не може перевищувати суми дебіторської заборгованості на дату балансу.

**Для дебіторської і кредиторської заборгованості, утвореної в ході взаємин з нерезидентами, існують особливі правила обліку.**

**Дебіторську й кредиторську заборгованість, залежно від виконуваних операцій, можна умовно поділити на кілька видів:**

– заборгованість покупців за надані товари, роботи і послуги. Така заборгованість відображається на рах. 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

– заборгованість перед покупцями за отриманою передоплатою в рахунок поставки товарів, робіт і послуг. Така заборгованість ураховується на рах. 681 «Розрахунки за авансами одержаними».

– заборгованість перед постачальниками за надані товари, роботи й послуги. Така заборгованість ураховується на рах. 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

– заборгованість за виданими авансами (передоплатами). Сума цієї заборгованості враховується на субрахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами».

Розглянемо операції щодо врегулювання дебіторської заборгованості у валюті у бухгалтерському обліку.

**Приклад 4.1.** Підприємство-резидент за зовнішньоекономічним контрактом експортує товар на суму, еквівалентну 10000 євро. Дата відображення операції – 10 квітня. Оплата в строк не надійшла. Тому підприємство змушене звернутися в Міжнародний комерційний арбітражний суд при Торгово-промисловій палаті 9 липня. Оплата від нерезидента надійшла 20 липня (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

**Врегулювання дебіторської заборгованості у валюті у бухгалтерському обліку**

Зміст господарської операції	Курс євро, грн. /100 у. о.	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
Відображено реалізацію товарів нерезиденту	2609,18	362	702	10000 євро 260918 грн.
Минув строк платежу за договором	–	–	–	–

Перераховано курсову різницю на дату балансу 30 червня (26,3271 – 26,0918) x 10000	2632,71	362	714	2353 грн.
Прийнята до виконання позовна заява підприємства	2643,12	374	362	10000 євро 264312 грн.
Стягнуто заборгованість із боржника	2630,34	311	374	10000 євро 263034 грн.
Перераховано курсову різницю на дату розрахунку (26,3034 – 26,3271) x 10000		945	362	237 грн.

### ***4.3. Облік кредиторської заборгованості***

Отримані від постачальника товари, за які передбачено оплату в іноземній валюті, обліковуються у гривнях шляхом перерахунку інвалютної суми за курсом НБУ на дату здійснення операції (дату визнання активу).

Проте доки не оплачено отриманий товар, існує кредиторська заборгованість і зобов'язання оплатити товар. При цьому грошова заборгованість перед нерезидентом у валюті є **монетарною** статтею, і за нею слід розраховувати курсові різниці відповідно до п. 8 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». **Тобто заборгованість повинна перераховуватися за курсом НБУ:**

- на кожен дату балансу;
- на дату здійснення господарської операції (зокрема, на дату списання кредиторської заборгованості після закінчення строку позовної давності). Причому курсові різниці рахують або в межах суми такої операції, або за всією статтею (згідно з обліковою політикою).

При зниженні курсу курсові різниці обліковуються у складі інших операційних доходів (субрахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці»); при збільшенні курсу – у

складі інших операційних витрат (субрахунок 945 «Втрати від операційної курсової різниці»).

Після закінчення строку позовної давності кредиторська заборгованість списується з балансу, а зобов'язання щодо її погашення відносяться до складу доходів звітного періоду відповідно до п. 5 П(С)БО 11 «Зобов'язання». Відображають такий **дохід** на субрахунок 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» виходячи з контрактної вартості неоплачених товарів **за курсом НБУ на дату списання** такої заборгованості (без урахування сплаченого при ввезенні ПДВ).

**ПДВ.** При списанні імпоротної кредиторської заборгованості зі строком позовної давності, що минув, коригувати імпортний податковий кредит підстав немає. Адже ПДВ при ввезенні сплачували грошима. А при списанні заборгованості сума компенсації вартості товарів не змінюється і повернення сум, сплачених при ввезенні, не відбувається.

**Приклад 4.2.** За договором купівлі-продажу підприємство отримало від нерезидента товар вартістю \$20000 (курс НБУ: на дату оформлення митної декларації – 26,3 грн./\$, на дату оприбуткування – 26,5 грн./\$). При ввезенні сплачено: митний збір у розмірі 10 % і ввізний ПДВ. Після закінчення строку позовної давності кредиторська заборгованість перед нерезидентом (товар нерезиденту так і не був оплачений) списується як безнадійна. Курс НБУ на дату списання становив 26,5 грн./\$ (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

**Списання кредиторської заборгованості перед  
нерезидентом за неоплачений товар**

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, \$/грн.
	Дт	Кт	
<b>Ввезення та оприбуткування товару від нерезидента</b>			
Перераховано митним органам кошти на сплату митних платежів:			
– митний збір (\$20000 x 26,3 грн./\$ x 10 %)	377	311	52600
– ввізний ПДВ((\$20000 x 26,3 грн./\$ + 52600 грн.)x 20%)	377	311	115720
Оприбутковано імпортований товар (\$20000 x 26,5 грн./\$)	28	632	<u>\$20000</u> 530000
До первісної вартості товару включено митний збір	28	377	52600
Відображено суму ввізного ПДВ у складі податкового кредиту	641/ПДВ	377	115720
На дату балансу (курс НБУ – 26,6 грн./\$) відображено курсову різницю за монетарною (грошовою) заборгованістю перед нерезидентом: (\$20000 x (26,6 грн./\$ – 26,5 грн./\$))	945	632	2000
Підприємство-резидент за грошовою кредиторською заборгованістю перед нерезидентом повинно визначати курсові різниці на кожну дату балансу до моменту її списання.			
Відображено фінансовий результат	791	945	2000
<b>Закінчення строку позовної давності (списання кредиторської заборгованості)</b>			
Відображено курсову різницю на дату списання безнадійної заборгованості (припустимо, курс НБУ на останню дату балансу становив 25,9 грн./\$) (\$20000 x (26,5 грн./\$ – 25,9 грн./\$))	945	632	12000
Списано кредиторську заборгованість після закінчення строку позовної давності (\$20000 x 26,5 грн./\$)	632	717	<u>\$20000</u> 530000
Відображено фінансовий результат	791	945	12000
	717	791	530000



## ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. *Що є метою правил ІНКОТЕРМС?*
2. *Чи є застосування правил ІНКОТЕРМС обов'язковим в Україні?*
3. *Назвіть групи, у які об'єднані терміни ІНКОТЕРМС.*
4. *Перерахуйте умови, що містяться у групах ІНКОТЕРМС.*
5. *Визначте особливості обліку дебіторської та кредиторської заборгованості у зовнішньоекономічній діяльності.*



**Тестові завдання**  
**до розділу 4 «Загальні засади здійснення**  
**експортно-імпоротної діяльності»**

**1. Запровадження режиму ліцензування експортно-імпорتنних операцій приймається:**

- а) Верховною Радою України;
- б) Кабінетом Міністрів України;
- в) Міністерством економіки України;
- г) Міжвідомчою комісією з міжнародної торгівлі.

**2. Торгово-посередницькі фірми залежно від характеру здійснюваних операцій поділяються на:**

- а) торгові, комісійні, агентські, брокерські;
- б) фірми-покупці, фірми-продавці;
- в) брокерські, дилерські, маклерські, комісіонерські.

**3. Експортні фірми залежно від виконуваних функцій і номенклатури товарів поділяються на:**

- а) одиничні, комплексні;
- б) спеціалізовані, універсальні, фірми, що експортують сільськогосподарську продукцію;
- в) малі, середні, глобальні;
- г) торгові, комісійні, агентські, брокерські.

**4. Підприємства, що виступають як посередники між промисловими або заготівельними підприємствами і роздрібними торговими фірмами – це:**

- а) імпорتنі фірми;
- б) експортні фірми;
- в) роздрібні фірми;
- г) оптові фірми.

**5. Вкажіть вірну кореспонденцію: нараховано митний збір:**

- а) Д 945 К 362;
- б) Д 93 К 685;
- в) Д 685 К 311.

**6. Хто має право на експортні операції?**

- а) Лише юридичні особи;
- б) Юридичні і фізичні особи;
- в) Лише фізичні особи.

**7. Надати визначення експорту товарів:**

а) це купівля суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами;

б) це продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів.

**8. Які із вказаних видів експорту в Україні заборонені?**

- а) Вивіз товарів народного споживання;
- б) Вивіз металу;
- в) Вивіз з території України предметів, які представляють національне, історичне або культурне надбання українського народу.

**9. Організація бухгалтерського обліку експортних операцій регламентується:**

- а) П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”;
- б) Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”;

в) П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”, Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств.

**10.Визнання доходу від експортних операцій у бухгалтерському обліку регулюється ?**

- а) П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”;
- б) Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”;
- в) П(С)БО 15 “Дохід”.

**11.На якому рахунку обліковуються витрати пов’язані з експортом товарів?**

- а) 93 “Витрати на збут”;
- б) 362 “Розрахунки з іноземними покупцями”;
- в) 93 “Витрати на збут” з наступним списанням на рахунок 79 “Фінансові результати”.

**12.На якому субрахунку відображається курсова різниця за умови зростання курсу іноземної валюти при здійсненні експортних операцій?**

- а) 945 “Втрати від операційної курсової різниці”;
- б) 714 “Дохід від операційної курсової різниці”;
- в) 362 “Розрахунки з іноземними покупцями”.

**13.На якому субрахунку відображається курсова різниця за умови зменшення курсу іноземної валюти при здійсненні експортних операцій?**

- а): 945 “Втрати від операційної курсової різниці”;
- б) 714 “Дохід від операційної курсової різниці”;
- в) 362 “Розрахунки з іноземними покупцями”.

**14.Вкажіть вірну кореспонденцію: отримано оплату від нерезидента в іноземній валюті**

- а) Д 311 К 362;
- б) Д 314 К 362;

в) Д 314 К 632.

**15. Вкажіть вірну кореспонденцію: витрати по сплаті митного збору віднесено на фінансовий результат**

- а) Д 93 К 685;
- б) Д 685 К 311;
- в) Д 79 К 93.

**16. Реекспорт товарів це:**

- а) Продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України;
- б) Ввезення товару, раніше вивезеного з митної території України.

**17. Реімпорт товарів це:**

- а) Продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України;
- б) Ввезення товару, раніше вивезеного з митної території України.

**18. Яким чином при реекспорті товарів сплачується ПДВ та акцизний збір?**

- а) Шляхом перерахування до бюджету;
- б) Шляхом видачі простого безстрокового векселя;
- в) Шляхом видачі простого векселя строком на 90 днів.

**19. Чи підлягає відшкодуванню з бюджету сума ПДВ та акцизного збору при реекспорті товарів?**

- а) Підлягає, якщо реекспортуються товари, які не піддавались на території України переробленню;
- б) Підлягає;
- в) Не підлягає.

**20. Вкажіть вірну кореспонденцію: нарахована кредиторську заборгованість за обладнання, що поставляється на умовах компенсаційної угоди:**

- а) Д 152 К 632;
- б) Д 281 К 632;
- в) Д 152 К 362.

## Ситуаційні завдання

### Завдання 1

Імпорт товарів на умовах попередньої передоплати. Протягом I кварталу 2018 року на поточний рахунок підприємства надійшла виручка за зовнішньоекономічним контрактом у сумі 25 тис. дол. США. Балансова вартість якої становила 668750 грн, курс НБУ – 26,75 грн. за 1 дол. США. Оплата за зовнішньоекономічним контрактом за товар, договірна вартість якого склала 20 тис. дол. США на всю суму договору перерахована постачальникові 26.03.2018 р. Товар отриманий підприємством від нерезидента 16.04.2018 р., мито і митний збір сплачено при розмитненні партії товарів склали відповідно 10% і 0,3% від його митної вартості. Офіційні курси долара встановлені НБУ умовно склали:

- 1) на дату перерахування оплати нерезиденту за товар – 26,65 грн. за 1 дол. США;
- 2) на останній день звітного періоду (31.03.2018 р. – 26,7 грн. за 1 дол. США);
- 3) на момент митного оформлення і оприбуткування товару – 26,72 грн. за 1 дол. США.

Інших надходжень в іноземній валюті на валютний рахунок підприємства не було. Необхідно відобразити операції з імпорту товарів на рахунках бухгалтерського обліку.

### Завдання 2

Підприємством за зовнішньоекономічним контрактом було відвантажено товар на суму 1000 дол. США. Оплата за товар надійшла в наступному звітному періоді. Офіційні курси долара встановлені НБУ умовно склали:

- на дату оформлення експортного контракту – 26,74 грн. за 1 дол. США;

- на кінець звітнього періоду – 26,72 грн. за 1 дол. США;

- на дату отримання оплати – 26,75 грн. за 1 дол. США.

Собівартість товару – 26700 грн. Митні збори – 534 грн. Необхідно відобразити операції з експорту товару на рахунках бухгалтерського обліку.

### **Завдання 3**

ТОВ «Поділля» уклало договір з польською фірмою «Рікардо» на імпорт товарів вартістю 4900 дол. США.

Імпортні товари було одержано 07.05.2018 р. На митниці було сплачено мито - 2 %, плата за митне оформлення - 0,2 % та ПДВ. Крім того, за умовами імпортного контракту оплата послуг з транспортування та страхування вантажу здійснюється ТОВ «Поділля». Відповідно до цього перевізнику було сплачено 100 дол. США за доставку товару до місця призначення, а також оплачені послуги української страхової компанії в сумі 500 грн. Оплата за одержані товари була проведена 20.05.2018 р.

#### **Курси валют на дати здійснення операцій**

Дата	Курс НБУ, грн./дол. США
06.05	27,80
07.05	27,80
20.05	27,60

## Тема 5.

# Облік імпорту товарно-матеріальних цінностей та послуг

### План

*5.1. Поняття імпортних операцій та їх документальне оформлення.*

*5.2. Визначення поняття прямого та непрямого імпорту. Класифікація імпортних операцій.*

*5.3. Здійснення та облік імпортних операцій.*

**Ключові слова та поняття:** імпортні операції, прямий імпорт, непрямий імпорт, імпортні товарно-матеріальні цінності, дохід, імпорт послуг.

### *5.1. Поняття імпортних операцій та їх документальне оформлення*

Значна частка вітчизняних підприємств проводить імпортні операції – комерційну діяльність, пов'язану із закупівлею і ввезенням до України іноземних товарно-матеріальних цінностей для їх подальшої реалізації на внутрішньому ринку або використання у виробничо-господарській діяльності. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» містить наступне визначення імпорту:

**Імпорт (імпорт товарів)** – купівля (у тому числі з оплатою в не грошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами.



Основним документом при переміщенні матеріальних цінностей через митний кордон є митна декларація.

**Митна декларація** – заява встановленої форми, в якій особою зазначено митну процедуру, що підлягає застосуванню до товарів, та передбачені законодавством відомості про товари, умови і способи їх переміщення через митний кордон України та щодо нарахування митних платежів, необхідних для застосування цієї процедури.

Митна декларація складається на бланку єдиного адміністративного документу або митної декларації М-16.

*Законодавством України передбачено два варіанти декларування товарів:*

- декларування власником товарів;
- декларування іншою особою, яка діє на підставі договору з власником товарів (митним брокером або декларантом).

Митна декларація заповнюється на кожну товарну партію. За товарну партію береться певна кількість однорідного товару, відправлена по одному контракту в одному напрямі, оформлена одним транспортним документом і одним рахунком-фактурою. За наявності в партії декількох найменувань використовуються додаткові листи.

**Обов'язковими документами при імпорті також є:**

- контракт;
- документи імпоротної фірми-постачальника;
- транспортно-експедиційні документи на навантажувально-розвантажувальні роботи і транспортні послуги;
- документи на послуги із зберігання товару;
- розрахункові документи на сплату мита, зборів та інших податків;
- сертифікати походження – документи, необхідні для підтвердження країни-виробника товару. Сертифікат описує

товар. Він може бути випущений і підписаний Торгівельною палатою або завірений консульством країни-імпортера.

При здійсненні розрахунків із зовнішньоекономічних операцій слід враховувати вимоги, встановлені законодавством, щодо термінів проведення таких розрахунків.

Порядок здійснення розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності регулюється Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті».

Згідно з вказаним Законом термін поставки товарів не повинен перевищувати 180 днів з моменту здійснення авансового платежу або виставлення векселя на користь постачальника продукції, що імпортується (робіт, послуг). Перевищення такого терміну потребує висновку центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку. Періодично відбивається скорочення такого терміну до 90 днів, що відображається в законодавчих нормах.

Порушення вказаної законодавчої норми спричиняє стягнення пені за кожен день прострочення у розмірі 0,3% від митної вартості товарів та продукції, яка не отримана у вказаний строк.

## ***5.2. Визначення поняття прямого та непрямого імпорту. Класифікація імпортних операцій***

У міжнародній торговій практиці використовуються два основних методи здійснення експортно-імпортних операцій: прямий (direct) експорт та імпорт, що передбачає поставку товарів промисловими підприємствами безпосередньо іноземному споживачу або закупівлю у нього відповідних товарів, і непрямий (indirect) експорт та імпорт, який полягає у продажі та купівлі товарів через торгових посередників.

## **Прямий метод імпорتنих операцій використовується:**

- при закупівлі промислової сировини на основі довгострокових контрактів;
- при закупівлі сільськогосподарських товарів у фермерів;
- при державній закупівлі.

При імпортуванні спостерігається стала тенденція до організації прямих операцій. **Прямий імпорт** має беззаперечні переваги щодо ввезення сировини і напівфабрикатів внаслідок можливості розподілу великих обсягів товарів шляхом безпосереднього контакту з постачальником. Крім того, прямий імпорт зумовлює економію витрат внаслідок відсутності платежів на утримання імпортного торговця всередині країни. Але, з іншого боку, підвищуються ризик і потреба в капіталі.

**Незважаючи на переваги прямого імпортування, значення і необхідність непрямих імпорту не слід недооцінювати.** Неможливо обійтись без імпорту через зовнішньоторговельні фірми, якщо попит на певний товар незначний або існує лише певний час. Крім того, при значних обсягах імпорту з багатьох країн отримання імпорتنих товарів потребує менших витрат, ніж утримання баз (складів) для імпорتنих товарів. Перевагою непрямих імпорту можна також вважати можливість перевірки товару на складі імпортера та підготовки його до споживання (змішування, сортування, нарізка тощо).

### **До імпорتنих операцій відносяться:**

- придбання товарно-матеріальних цінностей від іноземних постачальників на умовах комерційного кредиту;
- ввезення товарно-матеріальних цінностей або отримання послуг в порядку бартерних угод;
- ввезення товарів в рахунок централізованих імпорتنих закупок;

– придбання товарно-матеріальних цінностей та послуг з оплатою готівкою;

– отримання товарно-матеріальних цінностей та послуг в якості безоплатної допомоги.

**В залежності від виду операцій в Україні застосовуються різні способи обмеження імпорту:**

– короткострокове обмеження імпорту – короткострокове обмеження імпорту на строк не більше 180 днів;

– митний бар'єр – обмеження імпорту, метою якого є перешкоди ввезенню імпортних товарів через завищення ввізного мита;

Якщо ринок експортера є монопольним або олігопольним, а зарубіжний ринок – конкурентним, може виникнути ефект демпінгу. Для його попередження держава може застосувати антидемпінгову політику на будь-який продукт шляхом встановлення антидемпінгового мита.

– антидемпінгове мито – додаткове мито на імпортні товари, що ввозяться в країну за цінами, нижче цін світового ринку або внутрішніх цін.

### ***5.3. Здійснення та облік імпортних операцій***

Перед підприємством відкриваються три шляхи для придбання імпортних товарів:

**1. Придбання товарів у вітчизняних оптових продавців.** Цей спосіб є найшвидшим і найпростішим, оскільки товар вже розмитнений і знаходиться на території України. Недоліком роботи оптових продавців є відносно висока вартість товарів у порівнянні з їх вартістю при самостійному ввезенні, а також обмеженість і непостійність асортименту продукції на складах українських оптових підприємств.

**2. Самостійний імпорт товарів.** Щоб самостійно ввезти товари на територію України, підприємство

попередньо має зареєструватися в митних органах і відкрити в банку валютний рахунок. Для декларування товарів, що ввозяться, підприємство може прийняти до штату кваліфікованого-декларанта або звернутися до послуг митного брокера. Крім того, працівники, які займаються закупівлею таких товарів, повинні мати досвід роботи з іноземними партнерами.

**Передумовою здійснення імпорتنих операцій імпортних операцій є проведення переговорів з іноземним контрагентом та укладання імпортного контракту.**

**Запит** – звернення до продавця з проханням надіслати пропозицію.

Мета запити – отримати від експортерів конкурентні пропозиції, з яких обираються найкращі. Для цього запити зазвичай відправляються не одній, а декільком фірмам різних країн, що конкурують між собою. У запиті вказують точно найменування потрібного товару, його якість, сорт, кількість. Ціна у запиті, як правило, не вказується. Це робиться для того, щоб покупець мав свободу дій при наступних переговорах з експортерами, якщо оферта останнього представлятиме для нього інтерес. Однак питання ціни надто важливе для імпортера, щоб він міг залишити його вирішення повністю на розсуд оферента. Тому, як правило, імпортер виражає у запиті побажання стосовно валюти, ціни та базису постачання.

У запиті також вказується, скільки часу покупець очікуватиме на оферту. Такий термін зазвичай не перевищує часу, необхідного оференту для складання та надсилання пропозиції. Цей момент є дуже важливим, тому що, по-перше, у випадку неотримання оферти у строк імпортер не очікуватиме на неї, і, по-друге, якщо імпортер зацікавлений у постачанні запитаного товару, але з якихось причин не може надіслати пропозицію до призначеної дати, то він попросить відстрочки. Це свідчитиме про зацікавленість експортера в

угоді, що передбачається, що може бути використане покупцем під час наступних переговорів.

В цілому запити більш лаконічні, ніж оферти, і до їх оформлення не висуваються настільки жорсткі вимоги.

Відповіддю на запит є тверда оферта продавця, яку він надсилає одним з тих способів, про які говорилося вище. Для загострення конкуренції між постачальниками та створення передумов для отримання найвигідніших комерційних умов закупівель імпортери в деяких випадках вдаються до доведення інформації про майбутні замовлення до постачальника шляхом публікації у діловій пресі або направлення запитів у вигляді типових бланків із надрукованою адресою контрагента.

Імпортери зазвичай запитують пропозицію на меншу кількість товару, ніж належить закупити. Це робиться для того, щоб при визначенні цін отримати додаткову знижку на збільшений обсяг замовлення. Деякі формулювання, зокрема, «просимо негайно надати пропозицію» або термінове постачання, є небажаними у запитах, так як вони призводять до завищення ціни пропозицій та непоступливості контрагента на переговорах.

У питанні про кількість запитів, що розсилаються, слід дотримуватися ряду правил. Велика кількість запитів не є бажаною, особливо якщо вони направляються фірмам однієї країни, які можуть бути пов'язані між собою різними угодами. Крім того, розсилання більшої кількості запитів, по-перше, додає зовнішньоторговому апарату надмірної роботи, що не завжди себе виправдовує, і яка виражається у контролі за надходженням оферт, що запитуються, та необхідності аналізувати кожну отриману оферту, по-друге, чим більше запитується пропозицій, тим більше буде фірм, які не отримають замовлень, що небажано для покупця, так як в майбутньому, можливо, потрібно буде звернутися до цих фірм.

Покупець може звертатися до продавця не тільки із запитом, але і з визначеним замовленням.

**Замовлення** – комерційний документ, в якому покупець зазначає необхідні умови щодо виготовлення товару, який замовляється, а також – умови майбутньої угоди.

Замовлення зазвичай направляються постійним контрагентам, які вже достатньо вивчили потреби конкретного покупця. Тому у замовленні в багатьох випадках вказуються лише індивідуальні умови майбутньої угоди з усього іншого сторони можуть керуватися звичайними умовами постачання, укладеними між ними, або умовами раніше виданого замовлення (контракту). До замовлення іноді додається специфікація.

Комерційний документ, який містить повідомлення майбутнього експортера про повне прийняття умов замовлення, називається **підтвердженням замовлення**. Після того, як підприємства досягають попередньої домовленості, вони переходять до укладання імпортного контракту.

**3. Імпорт через посередників.** Якщо підприємство планує здійснити разову закупівлю специфічних товарів або тільки починає свою зовнішньоекономічну діяльність, то на початковому етапі йому не обійтися без послуг посередників. Цей шлях дозволить швидко ввезти необхідні товари, а також дасть підприємству час, щоб зареєструватися на митниці, відкрити валютний рахунок і підготувати персонал до ведення зовнішньоекономічної діяльності.

Не дивлячись на переваги, пов'язані із закупівлею товарно-матеріальних цінностей та сировини на зовнішньому ринку, існують деякі труднощі:

- вибір надійного партнера;
- витрати, пов'язані з митним оформленням;
- проблема повернення неякісної (бракованої) продукції;

- транспортні витрати, що перевищують вартість товару;
- складність експедиторського супроводу;
- вартість тари, що перевищує вартість товару;
- відсутність навиків митного оформлення;
- відсутність оборотних валютних коштів;
- правові проблеми;
- система здійснення платежів;
- ціна;
- політичні проблеми.

Більшість з перерахованих проблем є досить серйозними при закупівлі товарів у господарюючих суб'єктів із країн ближнього та дальнього зарубіжжя. Наприклад, використання іноземної валюти та митної документації є загальними для будь-якого варіанту надходження товарів з-за кордону.

**Етапи укладання імпоротної угоди за прямим методом** відображені на рис. 5.1.





*Рис. 5.1. Етапи укладання імпортової угоди*

### **Обмеження здійснення імпорту**

Відсутність чіткої стратегії у зовнішньоекономічній діяльності в період переходу до ринкової економіки проявляється в зміні методів державного впливу на управління народним господарством, складовою частиною якого є зовнішня торгівля, в тому числі імпорту товарів та послуг. Зокрема, спостерігається посилення системи адміністративних та економічних методів регулювання імпорту.

На митну територію України забороняється ввезення зброї та боєприпасів будь-якого зразка; наркотичних і психотропних речовин, а також пристосувань для куріння опію і гашишу; сильнодіючих отруйних, радіоактивних і вибухових речовин; друкованих матеріалів, книг, негативів, відзнятих плівок, фотокарток, кінострічок, відеозаписів, копій інформації для ЕОМ, рукописів, плівок зі звукозаписами, креслень та інших друкованих творчих матеріалів, що пропагують війну, расизм, расову дискримінацію і геноцид, а також направлені на руйнування територіальної цілісності України, політичної незалежності, державного суверенітету; порнографічної продукції; предметів, ввезення яких заборонено відповідно до законодавства України, історичних і культурних цінностей без дозволу уповноваженої комісії при Міністерстві культури і мистецтва України.

Особи, що порушують митні правила, несуть відповідальність у відповідності з Митним кодексом України.

Питаннями регулювання імпорту займається Міжвідомча комісія з питань регулювання імпорту.

На сьогоднішній день в Україні формується політика захисту вітчизняного товаровиробника з метою зменшення частки імпортованих операцій та збільшити експорт.

**Основними завданнями бухгалтерського обліку імпортованих операцій є:**

- перевірка правильності документального оформлення товарних і розрахункових операцій;
- дотримання вимог валютного і митного законодавства;
- формування достовірної інформації про рух імпортованих товарів;
- формування достовірної інформації про курсові різниці.

Облік імпортованих товарів має ряд особливостей, до яких належить:

- обов'язкове декларування імпортованих операцій при перетині митної території України;

– формування вартості імпортованих товарів з урахуванням наступних витрат:

- 1) митні платежі;
- 2) оплата послуг митного брокера;
- 3) витрати на сертифікацію імпортованих товарів;
- 4) витрати на зберігання товарів на митно-ліцензійному складі;
- 5) транспортно-заготовчі витрати.

– організація аналітичного обліку за найменуваннями, кількістю товарів, облікових партіях,

– розрахунок вартості імпортованих товарів залежить від курсу НБУ та від послідовності розрахунків за імпортовані товари:

1) у випадку, якщо перша подія є отримання товарів, їх вартість відображається в обліку за курсом НБУ на дату отримання товарів (курс вантажної митної декларації);

2) у випадку, якщо першою подією є перерахування авансу, вартість імпортованих товарів буде визначатися за курсом НБУ на дату авансу.

Синтетичний облік імпортованих товарів ведеться на рахунку 28 «Товари».

Імпортовані товари відображаються в обліку з моменту їх одержання за купівельними або продажними цінами в

залежності від місця їх зберігання, тобто за обліковими цінами.

Облікова ціна на один і той же товар може бути різною в залежності від умов поставок і місцезнаходження товару. Так, на умовах поставки «франко-завод» початковою обліковою ціною буде контрактна ціна постачальника за акцептованими рахунками-фактурами. При перетині митного кордону України або при прийманні товару на складі покупця облікова ціна на цей товар буде збільшена на суму накладних витрат, понесених за кордоном, і на суму сплачених зборів, мита і податків. Товари, у тому числі імпортовані з-за меж митної території України, є запасами, оскільки вони відповідають П(С)БО 9 «Запаси». Оцінка та облік здійснюється відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси» тобто оцінюються та зараховуються на баланс за первісною вартістю, яка включає:

- 1) вартість товару, що зазначена у документах на відвантаження у постачальника;
- 2) витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування;
- 3) суми ввізного мита та митних зборів;
- 4) суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємством;
- 5) інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях. Це прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доробку та підвищення якісних і технічних характеристик запасів.

При формуванні первісної вартості імпортованих товарів на рахунок 281 «Товари на складі» буде відноситися їх митна вартість, тобто контрактна вартість, перерахована за курсом НБУ на дату ввезення. З набуттям чинності П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» такий порядок формування

облікової вартості імпортованих товарів зберігається за умови, що надходження товарів передуватиме їх оплаті. Однак коли за імпортовані товари буде перерахований аванс в іноземній валюті, то їх облікова вартість буде іншою, ніж митна вартість. Зазначена у вантажній митній декларації, і визначається шляхом перерахунку в гривні за курсом НБУ на дату сплати авансу.

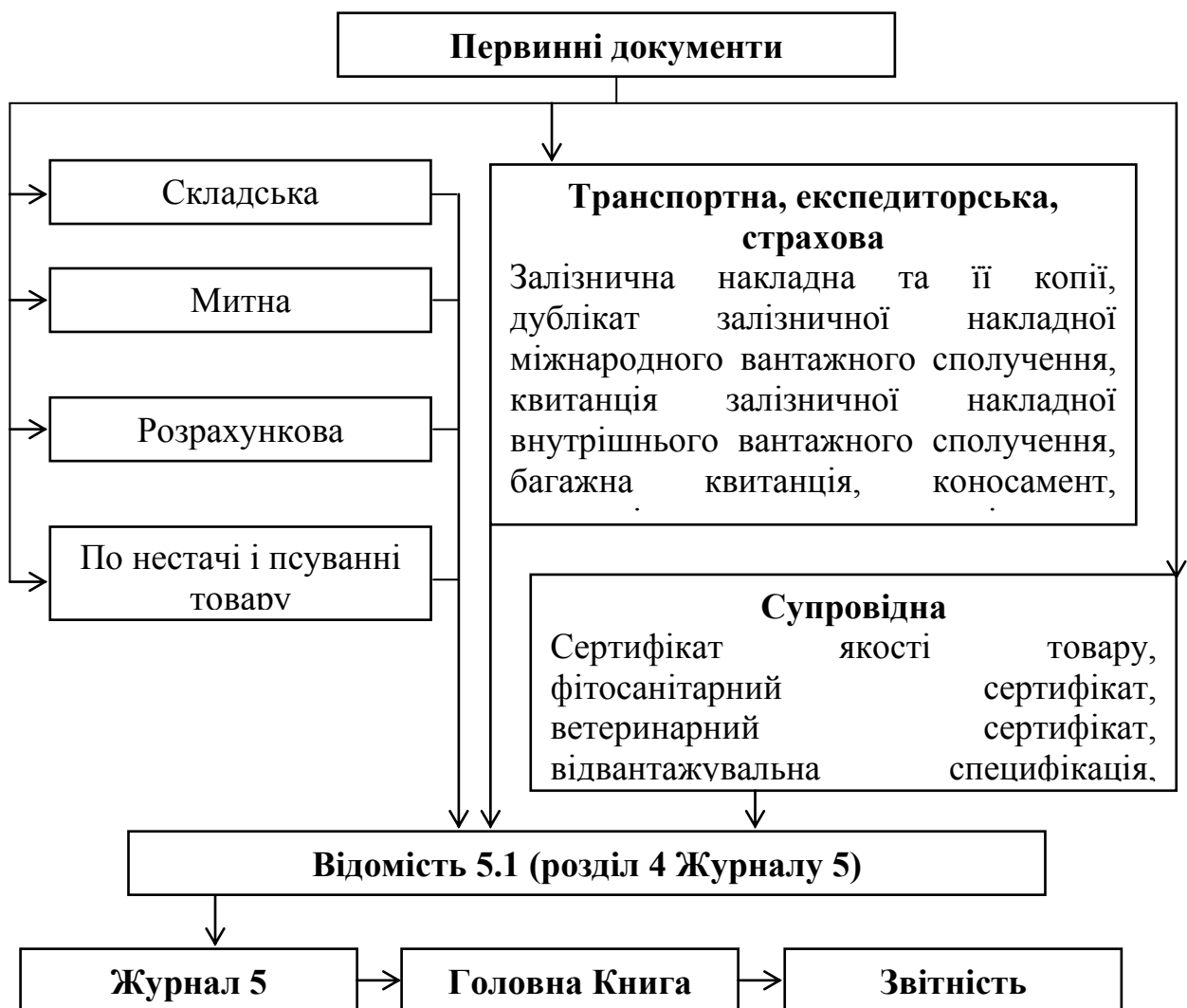
Для розрахунку з іноземними постачальниками за придбані товари використовується пасивний рахунок **632** «Розрахунки з іноземними постачальниками». Облік за цим рахунком необхідно вести паралельно в національній та іноземній валюті. За умови наступної оплати імпортованої поставки грошовими коштами цей рахунок є монетарною статтею, у зв'язку з чим слід пам'ятати про необхідність визначення в бухгалтерському обліку курсової різниці на дату балансу та на дату здійснення операції. За умови зростання курсу іноземної валюти така курсова різниця відображається на рахунку **945** «Втрати від операційної курсової різниці», а за умови зменшення курсу іноземної валюти, в якій обліковується заборгованість – на рахунку **714** «Дохід від операційної курсової різниці». З подальшим відображенням у складі фінансових результатів на рахунку **791** «Результат операційної діяльності».

Для розрахунків з іноземними контрагентами за придбані необоротні активи доцільно використовувати рахунок **685** «Розрахунки з іншими кредиторами», облік на якому ведеться аналогічно до попереднього випадку. Але курсова різниця при такій заборгованості, що буде погашатись іноземною валютою або її еквівалентами, відображається на рахунках **974** «Втрати від неопераційних курсових різниць» та **744** «Дохід від неопераційної курсової різниці» відповідно.

Аналітичний облік розрахунків з імпортованими операціями рекомендується здійснювати в розрізі країн, а всередині їх – в

розрізі постачальників, номерів контрактів та документів (рахунків) до сплати.

Аналітичний облік імпорتنих поставок ведеться за місцями зберігання і обліковими (товарними) партіями, при визначенні ознак яких береться до уваги: характер товару, можливість зберігання партії в процесі перевезення, зберігання вантажу. Якщо з іноземним постачальником є домовленість про пред'явлення рахунку на кожную транспортну партію, то за облікову партію приймається партія, оформлена одним рахунком постачальника. Для аналітичного обліку запасів, крім товарів, призначена Відомість 5.1, для товарів – розділ 4 Журналу 5. Узагальнення інформації в синтетичному обліку здійснюється за допомогою Журналу 5 (рис. 5.2).



*Рис. 5.2. Документування операцій з руху імпортованих цінностей*

При перетині товарно-матеріальними цінностями кордону України необхідно сплатити ПДВ, акцизний податок, мито та митні збори. Їх сума зазначається в вантажній митній декларації та перераховується шляхом надання до банку платіжного доручення на перерахування відповідних сум на рахунок митниці. В бухгалтерському обліку сума сплаченого мита та митних зборів включається до вартості імпортованих товарно-матеріальних цінностей проводкою:

**Д-т рахунків:**

15 «Капітальні інвестиції»

20 «Виробничі запаси»

22 «МШП», 28 «Товари».

**К-т рахунків:**

642 «Розрах. за обов'язковими платежами».

Сплата цих сум, як правило, проводиться з поточного рахунку:

**Д-т рахунку:** 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

**К-т рахунку:** 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Суб'єкти підприємницької діяльності, інші юридичні особи, їх філії, відділення, а також інші відокремлені підрозділи, які імпортують на митну територію України підакцизні товари, зобов'язані до або під час подання вантажної митної декларації сплатити акцизний збір.

Акцизний збір на ввезені підакцизні товари обчислюється у відсотках до митної вартості за встановленими ставками або в твердих сумах в Євро з одиниці товару. Сплата акцизного збору проводиться на момент розмитнення.

Акцизний збір стягується лише один раз, тому при наступній реалізації товарів, на які його було нараховано при

ввезені на митну територію України, акцизний збір не нараховується.

Об'єктом оподаткування ПДВ є операції з ввезення (пересилання) товарів на митну територію України і отримання робіт (послуг), що надаються нерезидентами для їх використання або споживання на митній території України, в тому числі операції ввезення власності за договорами оренди (лізингу), застави та іпотеки.

Базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість імпортованих товарів, але не менше митної вартості, що зазначена у вантажній митній декларації.

При оподаткуванні імпортованих товарів сума ПДВ визначається у розмірі 20 % від митної вартості товару з врахуванням фактично сплаченого мита і акцизного збору.

Підставою для нарахування та сплати ПДВ є вантажна митна декларація, де нарахована сума ПДВ зазначається окремо. Сплата ПДВ повинна проводитись до/або на момент приймання вантажної митної декларації до митного оформлення.

Імпорт деяких товарів та операцій по передачі основних засобів у вигляді внеску до статутного капіталу юридичних осіб не оподатковуються ПДВ. Ця норма поширюється як на безпосередніх постачальників, так і на посередників.

При ввезенні товарів на митну територію України платники ПДВ можуть надавати органам митного контролю простий вексель на суму податкових зобов'язань (крім підакцизних товарів групи 1–24 Гармонізованої системи опису і кодування). Вексель видається на термін не більш 30 днів і він не підлягає передачі індосаменту. Сума, зазначена в податковому векселі, включається до суми податкових зобов'язань платника податку в податковому періоді, на який припадає тридцятий календарний день з дня надання такого векселя органу митного контролю. При цьому податковий вексель вважається погашеним, а сума податку, визначеного у векселі, окремо до бюджету не сплачуються і враховується

в розрахунках податкових зобов'язань за результатами податкового періоду, в якому вексель погашено. В наступному звітному (податковому) періоді сума, яка була вказана в податковому векселі, включається до складу податкового кредиту.

Платник податку може за самостійним рішенням достроково погасити вексель шляхом перерахування коштів до бюджету, при цьому зазначена сума коштів включається до складу податкового кредиту платника в тому податковому періоді, в якому відбувалося таке погашення, і не включається до складу його податкових зобов'язань.

Під час імпорту товарно-матеріальних цінностей видача податкового векселя може відобразитися як відстрочені податкові зобов'язання з **кредиту** рахунку 621 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті» і як можливе право на нарахування податкового кредиту по **дебету** рахунку 641 «Розрахунки за податками», субрахунок «ПДВ». У разі дострокового погашення податкового векселя податкові зобов'язання не нараховуються.

Облік імпорту робіт, послуг суттєво не відрізняється від обліку імпорту товарів, за винятком деяких особливостей:

а) документом, який підтверджує факт виконання робіт (послуг) є акт виконання робіт (послуг), оформлений належним чином;

б) при імпорті робіт (послуг) датою виникнення податкових зобов'язань є дата події, яка відбулася першою, а саме:

– або дата списання коштів з потокового рахунку платника податків в оплату собівартості робіт;

– або дата оформлення документу, який підтверджує факт виконання робіт (послуг) нерезидентом;

в) не дозволяється відносити до податкового кредиту з сплати податку суми, які не підтверджені актом приймання робіт (послуг).



Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, передана іншим особам в рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів) і отримання робіт і послуг при включенні у вартість цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності з застосуванням валютного курсу на дату виплати авансу.

У бухгалтерському обліку необхідно чітко відстежувати суми іноземної валюти, перераховані у вигляді авансів, і відокремлювати їх від проведення наступної оплати. Для цього використовується рахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами». Собівартість товарів визначається, виходячи з курсу валюти на дату сплати авансу. Первісна вартість товарів бере участь в обліку приросту (убутку) ТМЦ після їх оприбуткування на баланс. Це може мати позитивні наслідки, оскільки за дозволені для поставки товарів за імпортом 90 днів курс валюти може зростати.

Для того, щоб не вийшло бухгалтерського розриву між вартістю ТМЦ, що оприбутковуються, і відображеною заборгованістю щодо них, на кожну дату балансу, немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких на баланс пов'язане з операцією в іноземній валюті, відображається за валютним курсом на дату здійснення операції. Отже, на відміну від монетарних статей дебіторська заборгованість у валюті, що утворилася у результаті здійснення передоплати за товари (роботи, послуги) на дату балансу відображається за курсом, що діяв на момент перерахування авансу.

У вантажній митній декларації відображається вартість товарів за курсом НБУ на дату оформлення і ПДВ розраховується саме виходячи з цієї вартості, тому бухгалтерські первинні документи не відображається записом на рахунках. Особливу увагу при відображенні операцій в іноземній валюті слід приділяти авансам в іноземній валюті. Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, при

включенні у вартість придбаних активів перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату виплати авансу. Тобто вартість одержаних в рахунок погашення передоплати активів визначається шляхом перерахунку вартості фактично одержаних товарів за курсом НБУ на дату здійснення передплати. Така вартість є історичною собівартістю одержаних немонетарних активів. Розглянемо приклад відображення операцій з придбання імпортованих товарів (табл. 5.1).

Модель відображення імпортованих операцій на рахунках бухгалтерського обліку залежить від:

- умов оплати цінностей, що імпортують;
- призначення цінностей, що надійшли (виробничі чи невиробничі).

**Порядок відображення в обліку імпорту виробничих запасів на умовах передоплати, на умовах відстрочки оплати та на умовах передоплати запасів призначених для господарської діяльності відображено у табл. 5.2, табл. 5.3 та табл. 5.4 відповідно.**

Таблиця 5.1

**Облік господарських операцій при імпорті товарів**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Перераховано грошові кошти для купівлі доларів	333	311
Перераховано уповноваженому банку суму збору до Пенсійного фонду 1%	333	311
Зараховано на валютний рахунок іноземну валюту	312	333
Нарахована суму комісійної винагороди	92	685

Сплачена сума комісійної винагороди	685	333
Нараховано збір до Пенсійного фонду	92	651
Перераховано уповноваженим банком суму збору до Пенсійного фонду	651	333
Зараховано на поточний рахунок залишок коштів	311	333
Перераховано постачальнику іноземну валюту як авансовий платіж	371	312
Перераховано кошти на митницю	377	311
Нараховано:		
митні послуги	921	377
МИТО	201	377
відображено податковий кредит з ПДВ	641	377
Оприбутковано матеріали	201	632
Здійснено взаємозарахування заборгованостей	632	371

Таблиця 5.2

### Порядок відображення в обліку імпорту виробничих запасів на умовах передоплати

Дата	Курс НБУ \$/грн.	Зміст операції (розрахунок)	Фінансовий облік			Податковий облік	
			Проводка		Сума	ВД	ВВ
			ДТ	КТ			
3.11	25,321	Перерахована передоплата нерезиденту (1000 дол. × 25,321)	371	312	25321	–	–
Від нерезидента очікують отримати запаси – розрахунки з ним враховують як немонетарний об'єкт, подальшому перерахунку у зв'язку зі зміною валютних курсів НБУ вони не підлягають. Валові витрати збільшують по даті оформлення ВДМ.							
10.04	25,325	Перерахована передоплата митниці: 1000 дол. (митна вартість) × 25,33(очікуваний курс НБУ)=25330					

		– мито (25330 × 10% = 2533)	377	311	2533	–	2533
		– митні збори (25330×0,2%)	377	311	51	–	51
10.04		Перерахований імпорتنний ПДВ (1000 дол. × 25,3 (курс НБУ на день, який передуює дню початку митного контролю) + + 2533) × 20% = 5567	643	311	5567	–	–
12.04	25,32	Подана митна декларація та оформлена ВМД:	1000 дол. (митна вартість) × × 25,32 (валютний курс НБУ)= = 25320				
		– нараховане мито (25320 × 10% = 2532)	20	377	2532	–	-1
		– нараховані митні збори	20	377	51	–	–
		– нараховане ПДВ	644	643	5567	–	–
		– нарахований податковий кредит	641	644	5567	–	–
		– врахований актив та зобов'язання (немонетарні)	20	632	25321	–	1000 дол.*
*Валові витрати будуть враховані за балансовою вартістю інвалюти							
12.04		Проведено взаємозалік заборгованостей	632	371	25321	–	–

Таблиця 5.3

**Порядок відображення в обліку імпорту виробничих запасів на умовах відстрочки оплати**

Дата	Курс НБУ \$/грн.	Зміст операції (розрахунок)	Фінансовий облік		Податковий облік		
			Проводк		Сума	ВД	ВВ
			а				
			ДТ	КТ			
10.04	25,325	Перерахована передоплата митниці по обов'язкових податках та платежах: 1000 дол. (митна вартість) × 25,33 (очікуваний курс НБУ) = 25330					
		– мито (25330 × 10% = 2533)	377	311	2533	–	2533

		– митні збори ( $25330 \times 0,2\%$ )	377	311	51	–	51
10.0 4		Перерахована передплата по імпортному ПДВ (курс НБУ на день, що передує дню початку митного контролю $25,33 - (25330 + 2533) \times 20\% = 5547$ )	643	311	5547	–	–
12.0 4	25,32	Подана та оформлена ВМД:	$1000 \text{ дол. (митна вартість)} \times 25,32 \text{ (валютний курс НБУ)} = 25320$				
		– врахований актив та зобов'язання перед постачальником (монетарний пасив)	20	632	25320	–	1000 дол.
		– враховане мито ( $25320 \times 10\% = 2532$ )	20	377	2532	–	-1
		– враховані митні збори	20	377	51	–	–
		– враховані податкові зобов'язання з ПДВ	644	643	5547	–	–
		– відображений податковий кредит	641	644	5547	–	–
30.0 6	25,33	Переоцінено монетарний пасив – зобов'язання перед постачальником – іноземним суб'єктом господарювання ( $1000 \times (25,32 - 25,33)$ )	945	632	10	–	–
7.07	25,31	Перераховано в погашення заборгованості перед постачальником – іноземним суб'єктом господарювання ( $1000 \times 25,31 = 25310$ )	632	312	25310	–	–
7.07		Врахована курсова різниця ( $1000 \times (25,33 - 25,31)$ )	632	714	20	–	–

Таблиця 5.4

**Порядок відображення в обліку імпорту на умовах передоплати запасів не призначених для господарської діяльності**

Дата	Курс НБУ	Зміст операції (розрахунок)	Фінансовий облік	Податковий облік
------	----------	-----------------------------	------------------	------------------

	\$/грн.		Проводка		Сума	ВД	ВВ
			ДТ	КТ			
3.11	25,321	Перерахована передоплата нерезиденту	371	312	25321	–	–
10.04	25,325	Перерахована передоплата по обов'язкових податках та платежах					
		– мито	377	311	2533	–	–
		– митні збори	377	311	51	–	–
		– ПДВ	643	311	5547	–	–
12.04	25,32	Подана митна декларація та оформлена ВМД					
		– нараховане мито	20	377	2532	–	–
		– ПДВ	20	643	5547	–	–
		– митні збори	20	377	51	–	–
		– врахований актив та зобов'язання	20	632	25321	–	–
2.04		Проведено взаємозалік заборгованостей	32	71	5321		

### **Порядок відображення в обліку імпорту робіт (послуг) на умовах відстрочки оплати та на умовах передоплати**

При імпорті робіт (послуг), що не є супутніми, на умовах передоплати термін здійснення операції обмежений згідно з Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті». Якщо валютна виручка не надійде протягом 90 календарних діб, починаючи з наступного після передоплати або підписання векселя, за кожний день прострочки буде нарахована пеня у розмірі 0,3% від виручки за кожний день прострочки. Контроль за своєчасним надходженням валютної виручки покладений на НБУ та ДФСУ. Але, на відміну від імпорту товарно-матеріальних цінностей, при імпорті робіт (послуг) допускається залік зустрічних однорідних вимог.

Загальна схема відображення в обліку імпорту робіт (послуг) на умовах передоплати представлена в табл. 5.5.

Таблиця 5.5

**Порядок відображення в обліку імпорту робіт (послуг)  
на умовах передоплати**

Дата	Курс НБУ \$/грн.	Зміст операції (розрахунок)	Фінансовий облік			Податковий облік	
			ДТ	КТ	Сума	ВД	ВВ
4.05	25,2	Перерахована передоплата нерезиденту (1000\$ x 25,2 = 25200)	371	312	25200	–	*
		*Валові витрати згідно з ПКУ виникають по даті підписання акту виконання робіт. Зобов'язання нерезидента перед резидентом враховують як немонетарні					
4.05		Враховані зобов'язання по ПДВ (25200 x 20%)	644	641	5040		
1.06		Врахований податковий кредит	641	644	5040	–	–
30.06	25,32	Підписано акт виконання робіт по транспортуванню імпортованих виробничих запасів на 1000\$	20	685	25200		1000\$
		Валові витрати будуть перераховані за балансовою вартістю іноземної валюти					
30.06		Проведено взаємозалік заборгованостей	685	371	25200	–	–



## ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

- 1. Назвіть особливості документального оформлення імпорتنних операцій.*
- 2. Наведіть класифікацію імпорتنних операцій.*
- 3. Визначте особливості обліку імпорту товарно-матеріальних цінностей та послуг.*



**Тестові завдання**  
**до розділу 5 «Облік імпорту товарно-матеріальних цінностей та послуг»**

**1. Який з перелічених документів не використовується при оприбуткуванні ТМЦ:**

- а) товаротранспортна накладна;
- б) податкова накладна;
- в) акт про приймання матеріалів;
- г) рахунок-фактура.

**2. Який з перелічених документів складається при виявленні нестач імпортного товару:**

- а) наказ складу про приймання вантажу без документів;
- б) акт прийнятих робіт;
- в) рекламацийний акт;
- г) інкасо.

**3. Матеріали, що надійшли за виставленою претензією в обліку відображаються:**

- а) Д-т 201 — К-т 374;
- б) Д-т 311 — К-т 371;
- в) Д-т 28 — К-т 374;
- г) Д-т 374 — К-т 201.

**4. Проводкою Д-т 947 — К-т 374 відображають:**

- а) надходження ТМЦ;
- б) встановлення нестач ТМЦ;
- в) пред'явлення претензій;
- г) відхилення претензій.

**5. Які субрахунки використовують для обліку розрахунків при імпорті?**

- а) 362 «Розрахунки з іноземними покупцями і замовниками»;

б) 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками»;

в) 362 «Розрахунки з іноземними покупцями і замовниками»;

г) 681 «Розрахунки за авансами одержаними в іноземній валюті».

**6. Вартість товарів , яка фактично сплачена або підлягає сплаті і вказана в рахунках – фактурах імпортера згідно з умовами імпортного контракту – це:**

- а) Фактурна вартість товару;
- б) Митна вартість товару;
- в) Фактична вартість товару.

**7. Єдиним документом , що засвідчує факт здійснення імпорту є ?**

- а) Рахунок фактура;
- б) Вантажна митна декларація;
- в) Контракт і копія контракту.

**8. На якому субрахунку відображається курсова різниця за умови зростання курсу іноземної валюти при здійсненні імпортних операцій?**

- а) 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;
- б) 714 «Дохід від операційної курсової різниці»;
- в) 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками».

**9. На якому субрахунку відображається курсова різниця за умови зменшення курсу іноземної валюти при здійсненні імпортних операцій?**

- а) 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;
- б) 714 «Дохід від операційної курсової різниці»;
- в) 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками».

**10. Ціна, фактично сплачена, або така, що підлягає сплаті при продажу товарів на експорт у країну імпорту:**

- а) експортна ціна;
- б) імпортна ціна;
- в) ціна угоди;
- г) ціна митної вартості.

**11. Набір товарів і послуг, які імпортуються на отриману від експорту валюту:**

- а) експортний еквівалент;
- б) імпортний еквівалент;
- в) зовнішньоторгова квота.

**12. Найбільш ризикованим для імпортера є:**

- а) банківський переказ;
- б) авансовий платіж;
- в) відкритий рахунок;
- г) акредитив.

**13. Комплексний ризик імпортера щодо поставки йому товару невідповідної якості є недоліком:**

- а) банківського переказу;
- б) авансового платежу;
- в) відкритого рахунку;
- г) акредитиву.

**14. Без гарантійних платежів на адресу імпортера, експортер поставляє товар, якщо в контракті зазначено наступну форму розрахунків:**

- а) авансовий платіж;
- б) відкритий рахунок;
- в) закритий рахунок;
- г) кредитна форма оплати.

**15. Для імпортера найпростішою і найдешевшою формою розрахунків є:**

- а) авансовий платіж;
- б) відкритий рахунок;
- в) інкасо;
- г) акредитив.

**16. Експортні ціни основних постачальників даного товару та імпортні ціни у найважливіших центрах імпорту називають:**

- а) індикативні ціни;
- б) ціни найбільших світових контрактів;
- в) світовими цінами.

**17. Для забезпечення достовірності обліку даних про експорт та імпорт держави використовується наступна функція:**

- а) фіскальна;
- б) правоохоронна;
- в) облікова;
- г) статистичні.

**18. За порядком митного оформлення при імпорті товарів:**

- а) митні платежі сплачують після оформлення вантажу на митниці;
- б) митні платежі сплачують після випуску товарів у вільний обіг;
- в) вантаж оформляється після відбору зразків для проходження митної лабораторії;
- г) вантаж оформляється після сплати митних платежів.

**19. Вкажіть вірну кореспонденцію: відображено дохід при відвантаженні готової продукції іноземному покупцю?**

- a) Д 901 К 26;
- б) Д 362 К 701;
- в) Д 28 К 632.

**20. Вкажіть вірну кореспонденцію: отримано товар від іноземного постачальника?**

- a): Д 901 К 26;
- б) Д 362 К 701;
- в) Д 28 К 632.

## Ситуаційні завдання

### Завдання 1

Підприємством 01.06.2018 р. одержано від нерезидента товар, договірна вартість якого 1000 дол. США. В наступному кварталі, 02.09.2018 р., постачальнику-нерезиденту перерахована оплата за товар. Офіційні курси долара встановлені НБУ умовно склали:

- на момент митного оформлення товару (01.06.2018 р.) – 26,74 грн. за 1 дол. США;
- на останній день кварталу (30.06.2018 р.) – 26,76 грн. за 1 дол. США;
- на дату перерахування оплати за товар (02.09.2018 р.) – 26,75 грн. за 1 дол. США.

На початок II кварталу на валютному рахунку підприємства було іноземної валюти в сумі 2000 дол. США, балансова вартість якої в бухгалтерському обліку, що перерахована на останній день періоду, що перед наступним склала 53540 грн. (тобто валюта зараховувалася за курсом 26,77 грн. за 1 дол. США). Інших надходжень в іноземній валюті на рахунок підприємства II кварталі не було. Необхідно відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку.

### Завдання 2

04.05.2018 р. ТОВ «Поділля» перерахувало попередню оплату за товар іноземному постачальнику. 07.05.2018 р. товар було отримано. При цьому ТОВ «Поділля» сплатило мито - 1500 грн., плату за митне оформлення -150 грн., акцизний збір - 400 грн. та ПДВ - 11040 грн. 10.05.2018 р. весь товар було повернуто іноземному постачальнику. При реекспорті ТОВ «Поділля» понесено транспортні витрати - 120 грн. (в т.ч. ПДВ), витрати на сплату мита - 500 грн. та плати за митне оформлення -50 грн. Кошти від іноземного постачальника надійшли 19.05.2018 р. Курс НБУ протягом місяця був незмінним і становив 26,75 грн./дол. США.

### **Завдання 3**

ТОВ «Поділля» 01.04.2018 р. імпортувало товари, вартість яких в еквіваленті національної валюти становила 58000 грн. На митниці сплачено мито - 2000 грн., плата за оформлення - 500 грн. В цей же день органам митного контролю підприємство надало податковий вексель на суму ПДВ, що склала 12000 грн. Вексель погашено 17.04.2018 р. грошовими коштами.

## Тема 6.

# Облік експорту товарно-матеріальних цінностей та послуг

### План

*6.1. Дефініції поняття «експорт» у різних нормативно-правових актах.*

*6.2. Визначення поняття прямого та непрямого експорту. Класифікація експортних операцій.*

*6.3. Розгляд процесу оподаткування ПДВ міжнародних перевезень. Процес виплати нерезиденту неустойки: оподаткування податком такого доходу.*

**Ключові слова та поняття:** експортні операції, прямий експорт, непрямий експорт, оферта, експортні товарно-матеріальні цінності, дохід, експорт послуг.

### *6.1. Дефініції поняття «експорт» у різних нормативно-правових актах*

Експортні операції регулюються господарським, митним і податковим законодавством (табл. 6.1).

Обов'язковим елементом експорту є вивіз товару (капіталу) і його споживання за митними кордонами України, але цей вивіз фактично може здійснювати як резидент, так і нерезидент залежно від базових умов поставки INCOTERMS 2010. Разом з тим, право власності на товар (капітал) до моменту перетину митного кордону України повинно зберігатися за резидентом. Момент переходу права власності регулюється Цивільним кодексом України відповідно до якого право власності може перейти при передачі товару покупцю, при здачі товару транспортній організації або при передачі коносаменту.



Незалежно від того, хто є експортером, при його здійсненні в обліку повинні бути відображені такі господарські факти, як: відвантаження товарно-матеріальних цінностей зі складу, надходження грошей на поточний рахунок або оприбуткування товару (якщо експорт здійснюється на умовах бартеру), отримання доходу та несення витрат за операцією і визначення фінансового результату.

Таблиця 6.1

### Визначення «експорту» в різних нормативно-правових актах

Нормативно-правові акти	Визначення «експорт»
Митний кодекс України (ст. 194)	Експорт – митний режим, відповідно до якого товари вивозяться за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання про їх повернення на цю територію та без встановлення умов їх використання за межами митної території України
Закон «Про ЗЕД» (ст. 1).	Продаж товарів (капіталу) українськими суб'єктами ЗЕД іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів (капіталу) через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів. З метою оподаткування до експорту товарів прирівнюється: – вивезення товарів (супутніх послуг) за межі митного кордону України за договорами фінансового лізингу (оренди) (у тому числі у разі повернення об'єкта фінансового лізингу лізингодавцю – нерезиденту або іншій особі за дорученням такого лізингодавця), застави та іншими договорами, які не передбачають передання права власності на такі товари (майно) або передбачають їх обмін на корпоративні права чи цінні папери, у тому числі якщо таке вивезення пов'язане із припиненням дії зазначених договорів; – поставка товарів (супутніх послуг) з митної території України на територію безмитних магазинів; – передача товарів, оформлених у митному режимі експорту, під митним режим митного складу, для

подальшого вивезення таких товарів з митної території України; – в інших випадках, визначених Митним кодексом України
--

Таким чином, **експорт** – це продаж продукції (робіт, послуг) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності з вивозом або без вивозу цих товарів за митну територію України, включаючи реекспорт.

Поняття «експорт», наведене в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність», відрізняється від поняття «експорт» для цілей оподаткування. У цілях оподаткування під експортом розуміються виключно операції з продажу товарів, вивезених за межу України, з метою їх споживання за її межами. Тобто в податковому обліку при віднесенні операції до експортної вирішальне значення має наявність факту вивезення товарів, підтвердженого вантажною митною декларацією. Таким чином, в цілях податкового обліку продаж товарів нерезидентам на митній території України не розцінюється з погляду податкового обліку як експортна операція.

**Юридична особа може здійснювати експорт товарів у разі дотримання наступних умов:**

- здійснення експортних операцій повинно бути передбачено статутними документами;
- контракт на експорт повинен відповідати всім вимогам, встановленим Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів;
- при визначенні предмета експорту повинні бути враховані такі обмеження, як квотування і ліцензування експорту, визначені законодавством України.

Основою обліку експортних операцій є договір постачання.

*Залежно від предмета експорту митним органам надаються наступні документи:*

- митна декларація, що підтверджує факт перетину митної території і надалі підтверджує право на застосування нульової ставки за податком на додану вартість;
- товаросупровідні документи – транспортні накладні;
- рахунки-фактури, інвойси;
- дозволи, сертифікати в залежності від виду експортованого товару (фітосанітарний сертифікат, ветеринарний сертифікат, дозвіл Міністерства культури та інші);
- платіжні документи на переказ сум митних платежів та інших податків.

При здійсненні розрахунків із зовнішньоекономічних операцій необхідно враховувати вимоги, встановлені Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», згідно до якого виручка резидентів підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках в терміни виплати заборгованостей, вказані в контракті, але не пізніше 180 календарних днів (дуже часто строки розрахунків скорочують до 90 днів) з дати митного оформлення (виписки ввізної вантажної митної декларації) або з моменту підписання акту або будь-якого іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності.

Початком відліку законодавчо встановленого терміну розрахунків в іноземній валюті при здійсненні резидентами України експортних операцій вважаються:

- при експорті товарів – наступний календарний день після дати митного оформлення (виписки вивізної вантажної митної декларації) продукції, що експортується;
- робіт (послуг) – наступний календарний день після дати підписання акту або іншого документа, що засвідчує виконання робіт (надання послуг), експорт прав інтелектуальної власності;

Порушення вказаних термінів спричиняє стягнення пені за кожен день прострочення у розмірі 0,3% від суми неодержаної виручки.

## ***6.2. Визначення поняття прямого та непрямого експорту. Класифікація експортних операцій***

Прямий експорт передбачає реалізацію товарів чи послуг безпосередньо їх покупцю – іноземному суб'єкту господарювання; непрямий експорт – передбачає реалізацію товарів через торговельних посередників.

На сьогодні у міжнародному бізнесі, особливо серед індустриально розвинутих країн, переважають різні форми прямого експорту як у сфері реалізації засобів виробництва, так і торгівлі споживчими товарами. При цьому в реалізації машин, обладнання та устаткування спостерігається тенденція до його значного розширення. Це пояснюється тим, що безпосередній контакт зі споживачем має значні переваги і часто стимулює підвищення якості та своєчасну модернізацію виробів. Витрати на реалізацію та одержання прибутку є вирішальними в прийнятті рішення щодо застосування прямої торгівлі та прямого експорту. Нерідко і сам споживач (покупець) прагне до прямого експорту з метою економії витрат. З іншого боку, прямий експорт потребує адекватного інформаційного забезпечення, знання зовнішнього ринку та створення власного експортного відділу, а також інфраструктури послуг торговельних посередників для технічного обслуговування товарів і отримання актуальної ринкової інформації. Крім того, пряме експортування призводить до подовження платіжного терміну порівняно з реалізацією товару зовнішньоторговельному підприємству на внутрішньому ринку, що заморожує капітал і збільшує кредитний ризик.

При непрямому експорті здійснюється продаж товару національним виробником національному зовнішньому

торговцю. Тим самим експортна діяльність виробника обмежується підготовкою товару до експорту, а подальший розподіл усіх витрат і ризику здійснюється проміжними торговцями, особливо у сфері транспортування та пошуку замовника. Внаслідок цього прибутки виробника зменшуються порівняно з прямим експортом. Особливо вигідним непрямий експорт є для малих і середніх підприємств, оскільки вони, як правило, не можуть створити власну мережу збуту на зовнішньому ринку внаслідок обмеженості фінансових ресурсів і через поставки на окремі зовнішні ринки незначних за обсягами партій товарів.

При непрямому експорті виробник має можливість повністю сконцентруватися на виробництві продукції і не обтяжуватись фінансовими проблемами, що виникають при здійсненні функцій оптової торгівлі та складування, які у даному разі беруть на себе спеціалізовані зовнішньоторговельні фірми. При правильному виборі експортної фірми–посередника підвищується вірогідність створення позитивного іміджу власного товару та фірми за рахунок славнозвісності і ринкових позицій посередника.

Використання іноземної валюти у розрахунках прямого експорту визначає особливості цих операцій, які обумовлюють методика бухгалтерського обліку і оподаткування, а саме:

- погашення заборгованості покупцем відбувається у іноземній валюті;
- доходи визнаються у іноземній валюті;
- умови поставки визначаються INCOTERMS 2010;
- частина витрат на збут може бути понесена в іноземній валюті.

Тому при здійсненні бухгалтерського обліку такого виду операцій потрібно керуватися не тільки відповідними П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», але й П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів».

При непрямому експорті виручка від торговельного посередника може надходити не тільки в іноземній, а і в національній валюті України, якщо торговельний посередник є суб'єктом господарювання України.

**Класифікацію експортних операцій зображено на рис. 6.1.**

Залежно від строків оплати товарів розрізняють експорт на умовах передоплати та експорт на умовах відстрочки оплати. Якщо першою подією є реалізація товарно-матеріальних цінностей, то відбувається збільшення активу у вигляді монетарної дебіторської заборгованості іноземного партнера і виникнення доходу в розмірі очікуваної оплати. Сума доходу може бути достовірно визначена згідно з оговореною у договорі ціною реалізації продукції. У даному випадку за П(С)БО 21 сума доходу буде визнаватись за курсом валюти на дату фактичної реалізації, тобто на дату, коли виконуються всі умови визнання доходу за П(С)БО 15.

Якщо першою подією є отримання авансу від покупця, що за П(С)БО 15 не визнається доходом, виникає немонетарна кредиторська заборгованість перед покупцем щодо відвантаження йому товару (виконання робіт, послуг). Сума доходу буде визнана у момент фактичної реалізації. При цьому за П(С)БО 21 сума доходу від реалізації буде визначатись за курсом на дату отриманої передоплати.

У податковому обліку згідно з ПКУ доходи виникають за першою подією: у момент надходження грошей від покупця у сумі отриманих грошових коштів за мінусом податку на додану вартість (ПДВ), або у момент відвантаження товару (виконання робіт, послуг).

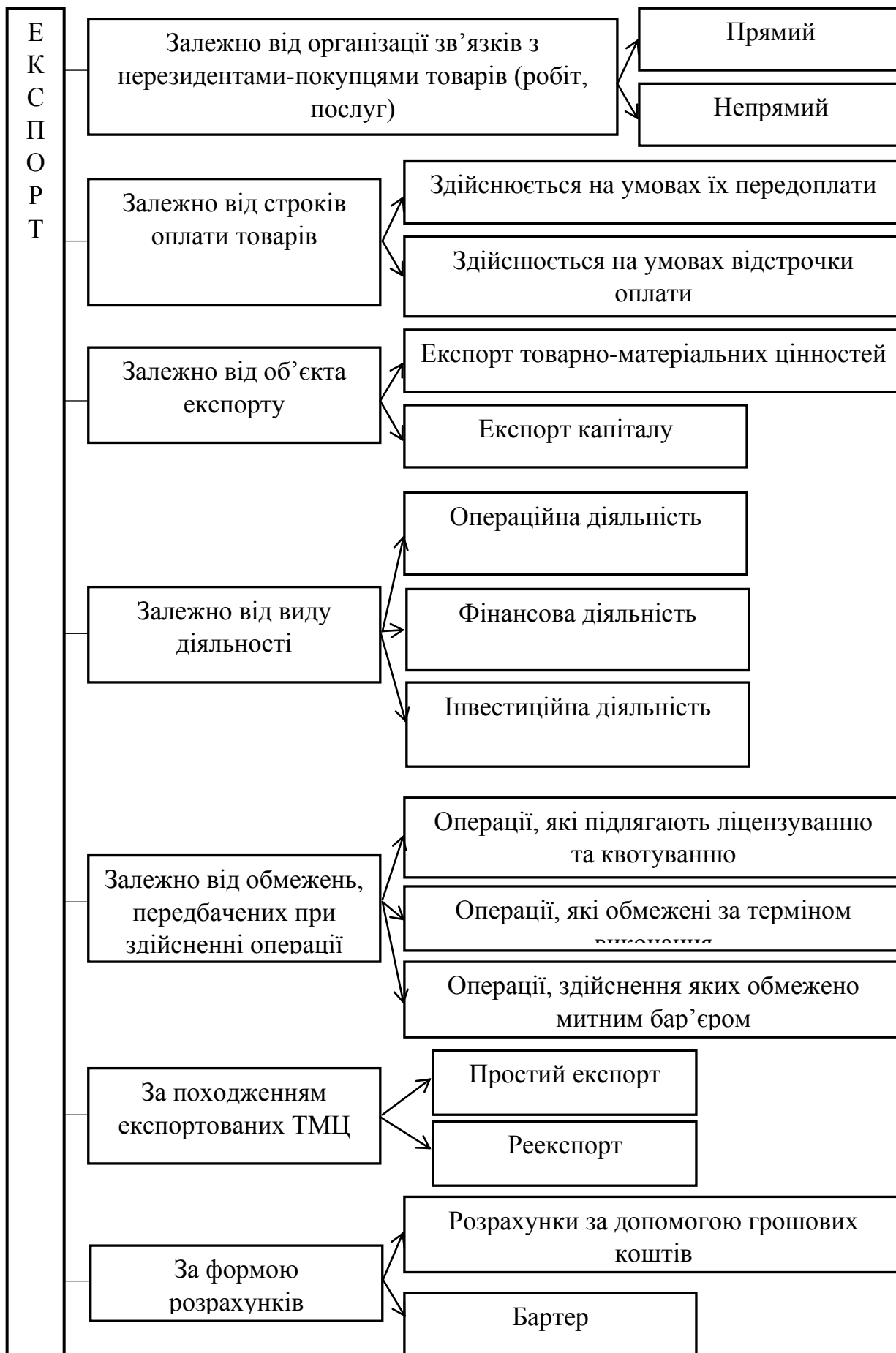


Рис. 6.1. Класифікація експортних операцій

Тому, якщо отримання коштів і факт реалізації відбуваються у різні звітні періоди, у податковому обліку виникає валовий дохід та заборгованість по сплаті податку на прибуток, тоді як у бухгалтерському обліку дохід від операції відображений не буде.

Згідно зі ст. 1 Закону про ЗЕД, підприємство може експортувати як товарно-матеріальні цінності, так і капітал. Товари вважаються експортованими при вірно заповненій ВМД, де продавцем товару є український суб'єкт господарювання, а покупцем – іноземний суб'єкт господарювання. Експорт капіталу передбачає вивезення за межі України капіталу у будь-якій формі (валютних коштів, продукції, послуг, робіт, прав інтелектуальної власності та інших немайнових прав) з метою одержання прибутків. Експорт капіталу підтверджує належним чином оформлений акт або інший документ, що замінює його.

Обмеження щодо терміну здійснення експортних операцій врегульовані Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.94 р. № 185/94. Обмеженню підлягають тільки операції експорт за якими здійснюється на умовах відстрочки оплати. Згідно зі ст. 1 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» виручка резидентів у іноземній валюті підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках у терміни виплати заборгованостей, зазначені в контрактах, але не пізніше 90 календарних днів з дати митного оформлення (виписки ВМД) продукції, що експортується, а в разі експорту капіталу – з моменту підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності тощо. Контроль за терміном здійснення імпортової операції здійснюють ДФСУ та уповноважені банки, на їх рахунки повинна бути нарахована виручка від нерезидента. Порушення термінів, передбачених ст. 1 Закону «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», веде за



собою стягнення пені за кожний день прострочення у розмірі 0,3 % від суми неoderжаної виручки в іноземній валюті, перерахованої у гривню за валютним курсом НБУ на день виникнення заборгованості. Перевищення зазначеного терміну потребує індивідуальної ліцензії НБУ.

За походженням експортованих товарно-матеріальних цінностей розрізняють простий експорт та реекспорт. Умови переміщення товарів у режимі реекспорту врегульовано у ст. 197 Митного кодексу України.

Товари, що походять з інших країн, можуть вивозитися за межі митної території України у режимі реекспорту, якщо:

1) митному органу подано дозвіл уповноваженого Кабінетом Міністрів України органу чи органу, визначеного міжнародним договором України, укладеним в установленому законом порядку, на реекспорт товарів;

2) товари, що реекспортуються, перебувають у тому ж стані, в якому вони перебували на момент ввезення на митну територію України, крім змін внаслідок природного зношення або втрат за нормальних умов транспортування та зберігання;

3) товари, що реекспортуються, не використовувалися на території України з метою одержання прибутку;

4) товари, що реекспортуються, вивозяться не пізніше, ніж через один рік з дня їх ввезення на митну територію України.

**Основними завданнями обліку експортних операцій є:**

- формування достовірної інформації про реалізацію експортованих товарів;
- своєчасне виявлення і правильне визначення експортних операцій;
- формування достовірної інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями і посередниками;
- формування достовірної інформації про курсові різниці.

У бухгалтерському обліку при визнанні доходів слід керуватися п. 5 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», згідно з яким операції в іноземній валюті під час первинного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції – дату визнання доходів.

Після переходу права власності від продавця до покупця в бухгалтерському обліку дохід від реалізації відображається за дебетом рахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» і кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Витрати по експортних операціях списуються у звичайному порядку – по дебету рахунку 90 «Собівартість реалізації» і кредиту рахунку 28 «Товари» або рахунку 26 «Готова продукція».

**Розглянемо приклад відображення операцій з експорту продукції в бухгалтерському обліку (табл. 6.2, табл. 6.3, табл. 6.4).**

**Приклад 6.1.** Підприємство відвантажило продукцію вартістю 1 000 дол. на експорт, курс НБУ на момент відвантаження склав 26,3 грн. за долар. Собівартість продукції – 8000 грн. На кінець кварталу курс НБУ склав 26,4 грн. за долар. Продукція сплачена в наступному кварталі, при цьому курс НБУ дорівнював 26,45 грн. за долар. На митниці було сплачено мито – 5 %. Відобразимо ці операції в бухгалтерському й податковому обліку (табл. 6.2).

При відображенні експортних операцій з отриманням авансу дохід перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату отримання авансу (п.6 П(С)БО 21). Це означає, що доходи визнаються на дату відвантаження товарів, що експортуються, але при цьому визначаються за курсом НБУ, встановленим на дату авансу. У випадку, якщо сума авансу є частковою і вартість реалізованих на експорт товарів перевищує суму авансу,

обсяг такого перевищення визначається із застосуванням валютного курсу на дату визнання доходу.

Таблиця 6.2

**Відображені операції із експорту**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Відвантаження продукції (1000 x 26,3 = 26300,0)	362	701	26300
Списана собівартість продукції	901	26	8000,0
Нараховане мито (1000 x 26,3 x 5% = 1315,0)	93	377	1315,0
Сплачено мито	377	311	1315,0
Відображена курсова різниця на дату балансу (1000 x 26,4 – 1000 x 26,3 = 100,0)	362	714	100,0
Оплата продукції покупцем (1000 x 26,45 = 26450,0)	312	362	26450
Відображена курсова різниця на дату погашення заборгованості (1000 x 26,45 – 1000 x 26,4 = 50,0)	362	714	50,0

**Розглянемо приклад відображення операцій за експортом продукції на умовах передплати в бухгалтерському обліку.**

**Приклад 6.2.** Підприємство одержало від покупця аванс – 1 000 дол. розмірі вартості поставки товару. На момент отримання грошових коштів курс НБУ складав 26,15 грн. за 1 долар. На кінець кварталу курс НБУ досяг 26,2 грн. за 1 долар. На момент відвантаження товарів, яке відбулося в наступному кварталі, курс НБУ був 26,10 грн. за долар. На митниці було сплачено мито – 4%. Операції в бухгалтерському обліку відображено у табл. 6.3).

Таким чином, у даному випадку, незважаючи на зміну курсу на кінець кварталу і на момент відвантаження продукції, курсові різниці не розраховуються, а дохід від

продажу продукції визначається за курсом НБУ на дату авансу. Але податки – мито – сплачується за курсом на дату експортування.

Підставою для обліку експортних товарів і їх руху є оформлені відповідним чином товаросупровідні, транспортні, експедиторські, страхові, складські, розрахункові, митні, претензійно-арбітражні й банківські документи.

Таблиця 6.3

### Відображені операції із експорту

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Отримання авансу (1000 x 26,15 = 26150,0)	312	681	26150
Відвантаження продукції (1000 x 26,15 = 26150,0)	362	701	26150
Нараховано мито (1000 x 26,1 x 4% = 1044,0)	93	377	1044
Сплачено мито	377	311	1044
Здійснення заліку заборгованості	681	362	26150

Підтвердженням завершення експортної операції є печатка митниці країни-одержувача на товаросупровідних документах і довідки банку про надходження грошових коштів на рахунок підприємства.

Реалізація експортної продукції відображається за контрактною вартістю відповідно до базисних умов постачання згідно з правилами ІНКОТЕРМС. Крім вартості товару, додатковими елементами контрактної вартості експортної продукції є митний збір і мито, транспортні витрати.

Для узагальнення інформації про розрахунки з іноземними покупцями та іншими дебіторами використовується Журнал № 3 і відомості аналітичного

обліку за відповідними рахунками, які ведуться паралельно в національній і іноземній валютах.

Наведемо відображення в облік господарських операцій при експорті товарів (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

**Облік господарських операцій при експорті товарів**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Отримано аванс від нерезидента	312	681
Здійснено перерахунок курсової різниці залишку валютних коштів на кінець звітної періоду	312	714
Списано на фінансовий результат доходи від зміни курсових різниць	714	79
Відвантажено товари нерезиденту по курсу НБУ на дату отримання авансу	362	702
Списано витрати збуту на фінансовий результат	79	93
Відображено собівартість реалізованих товарів	902	28
Списано собівартість на фінансовий результат	79	902
Списано дохід на фінансовий результат	702	79

**6.3. Розгляд процесу оподаткування ПДВ міжнародних перевезень. Процес виплати нерезиденту неустойки: оподаткування податком такого доходу.**

Міжнародне перевезення охоплює як послуги перевезення, так і послуги, пов'язані з міжнародним перевезенням (транспортно-допоміжні послуги та транспортно-експедиторські послуги).

**Міжнародним перевезенням** вважається перевезення пасажирів і вантажів з перетином державного кордону (ст. 1 Закону України «Про автомобільний транспорт»). Його має підтверджувати єдиний міжнародний перевізний документ.

При цьому також важливий **статус перевізника** (тобто хто здійснює перевезення: резидент чи нерезидент).

Якщо перевізник – резидент. У такому разі послуги з міжнародного перевезення вантажів, пасажирів та багажу залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом – це **самостійний (окремий) об’єкт** оподаткування (п.п. «е» п. 185.1 ПКУ). Причому без прив’язки до місця постачання. Такі міжнародні перевезення вантажів, пасажирів і багажу обкладають ПДВ за ставкою 0 % (п.п. 195.1.3 ПКУ).

**Нульову ставку ПДВ застосовують** до усього шляху міжнародного перевезення **(до всієї протяжності маршруту)**. Тому розділяти міжнародне перевезення на «закордонну» та «українську» частини для ПДВ не має необхідності. Крім того, оформлення міжнародного перевезення різними документами – залежно від відрізка («українського»/«закордонного») – законодавством не передбачено.

Отже, ставку 0 % застосовують до всього міжнародного маршруту: що пролягає як територією України, так і за її межами. Головне, щоб міжнародне перевезення підтверджував **єдиний міжнародний перевізний документ** (згідно з п.п. 195.1.3 ПКУ – неодмінна умова застосування нульової ставки). Ним може бути (ст. 9 Закону № 1955, розд. II ОПК № 610, підкатегорія 101.09 БЗ):

- міжнародна автомобільна накладна (CMR);
- залізнична накладна СМГС (накладна УМВС) та накладна ЦІМ (СІМ);
- авіаційна вантажна накладна (Air Waybill);
- коносамент (Bill of Lading);
- вантажна відомість (Cargo Manifest);
- інші документи, визначені законами України.

Тоді за першою подією (п. 187.1 ПКУ) з послуг з міжнародного перевезення **перевізник-резидент** (платник ПДВ) випише **податкову накладну (ПН) з ПДВ** за ставкою **0**

% (код «нульової» ставки ПДВ у гр. 8 ПН – «902»). При цьому міжнародні перевезення відображають у ряд. 3 декларації з ПДВ, а в додатку Д5 їх не показують.

Якщо перевізник – нерезидент. Якщо перевезення здійснює нерезидент, то **ставку 0 % ПДВ не застосовують**. Таким чином, якщо перевізник – **нерезидент**, то податкові зобов'язання з ПДВ з вартості послуг з перевезення не виникають. Тому міжнародне перевезення від перевізника-нерезидента «нульовим» ПДВ не обкладають.

Міжнародне перевезення від нерезидента «випадає» з-під оподаткування і не є об'єктом ПДВ.

З цієї причини не застосовують і правила «нерезидентної» ст. 208 ПКУ. А тому нараховувати «нульовий» ПДВ з нерезидентного міжнародного перевезення та виписувати «нульову» ПН замовнику-резиденту в цьому випадку **не потрібно**. Міжнародні перевезення нерезидента **не є об'єктом** оподаткування.

Тому **міжнародне перевезення від нерезидента** проходить у замовника-резидента «повз» ПДВ-облік і в **декларації з ПДВ не відображається** (адже в декларації фіксують тільки покупки на митній території України, див. назву ряд. 10 та 11.4).

У цілому ж, необхідно звернути увагу на таку схожість міжнародних перевезень з перевезеннями внутрішніми: і внутрішні рейси, і міжнародні маршрути **обкладають ПДВ** (відповідно, перші – за ставкою 20 %, другі – за ставкою 0 %), якщо перевізник – резидент. І навпаки: якщо перевізник – нерезидент, ані внутрішні, ані міжнародні перевезення ПДВ не обкладають (вони – не об'єкт оподаткування).

Підставою для застосування неустойки (штрафу і пені) є невиконання або неналежне виконання зобов'язань боржника, пов'язаних із здійсненням ним господарських відносин. Неустойка (штраф і пеня) розглядається як інші

доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, та підлягають оподаткуванню в порядку і за ставками, визначеними статтею 141 ПКУ.

Резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), утримують податок з таких доходів за ставкою в розмірі 15 відсотків їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності.





## ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Назвіть основні завдання бухгалтерського обліку експортних операцій.
2. Якими нормативними актами регламентуються операції з експорту товарно-матеріальних цінностей та послуг?
3. Який рахунок використовується для обліку іноземної валюти? Дати його характеристику.
4. Дайте характеристику контракту на експорт товарів (робіт, послуг).
5. Опишіть порядок ліцензування експортних операцій.
6. Назвіть види експортних ліцензій та охарактеризуйте їх.
7. Які особливості бухгалтерського обліку експортних операцій?
8. Опишіть формування вартості експортних товарно-матеріальних цінностей та послуг.
9. Які особливості документального забезпечення митного оформлення експортних операцій?

*10. Зазначте особливості обліку експорту товарів та послуг з наступною, попередньою і частковою оплатою.*

*11. Які товари є об'єктами оподаткування ПДВ при вивезенні за межі України?*

**Тестові завдання**  
**до розділу 6 «Облік експорту товарно-матеріальних цінностей та послуг»**

**1. Що не включають митні платежі при експорті?**

- а) акцизний податок;
- б) ПДВ;
- в) МИТО;
- г) податок з власників транспортних засобів.

**2. Операції з вивозу товарів за межі митної території України:**

- а) не є об'єктом оподаткування;
- б) є об'єктом обкладення ПДВ за ставкою 0 %;
- в) є об'єктом обкладення ПДВ за ставкою 20 %;
- г) звільнені від оподаткування.

**3. При експорті товарів нараховуються та сплачуються:**

- а) митні збори, податок на прибуток, ПДВ.
- б) митні збори, акцизний податок, ПДВ;
- в) митні збори, ПДВ;
- г) правильна відповідь відсутня.

**4. Як враховують витрати, пов'язані з експортом товарно-матеріальних цінностей та послуг?**

- а) як вирахування з доходів;
- б) у складі інших витрат;
- в) у складі первісної вартості активів;
- г) у складі витрат на збут.

**5. Експорт товарів передбачає:**

- а) продаж товарів за іноземну валюту;
- б) продаж товарів нерезиденту;

- в) продаж товарів нерезиденту та вивіз їх за митний кордон України;
- г) правильна відповідь відсутня.

#### **6. Що підлягає декларуванню при експорті?**

- а) усі матеріальні цінності, що переміщуються через митницю, фактурна вартість яких перевищує 2000 дол.;
- б) усі матеріальні цінності, що переміщуються через митницю, фактурна вартість яких перевищує 1000 дол.;
- в) усі матеріальні цінності, що переміщуються через митницю;
- г) усі матеріальні цінності, що переміщуються через митницю, фактурна вартість яких перевищує 100 дол.

#### **7. Облік коштів, що надійшли на розподільчий рахунок підприємства, обліковуються в бухгалтерському обліку на рахунок:**

- а) 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»;
- б) 334 «Кошти в дорозі в іноземній валюті»;
- в) 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
- г) правильна відповідь відсутня.

#### **8. Заборгованість з поставки товарів покупцю-нерезиденту, що виникла після одержання від нього попередньої оплати, обліковується за рахунком:**

- а) 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»;
- б) 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
- в) 681 «Розрахунки за авансами одержаними»;
- г) правильна відповідь відсутня.

#### **9. Як відображається в обліку собівартість експортованої продукції?**

- а) Дт 90 Кт 28;
- б) Дт 362 Кт 26;
- в) Дт 90 Кт 26;

г) Дт 362 Кт 28.

**10. Що зазначають у заголовній частині податкової накладної на експортну операцію?**

а) у рядку «Особа (платник податків) покупець» – П.І.Б. нерезидента;

б) у рядку «Місцезнаходження (податкова адреса) покупця» – країна, у якій зареєстрований покупець (нерезидент);

в) у рядку «Індивідуальний податковий номер покупця» – умовний ІПН 3000000000000;

г) усі відповіді вірні.

**11. Реекспорт у зовнішньоекономічній діяльності – це:**

а) продаж товарів нерезиденту;

б) продаж товару нерезиденту за іноземну валюту;

в) продаж нерезиденту та вивіз за кордон товарів, які раніше були імпортовані;

г) правильна відповідь відсутня.

**12. Підтвердженням завершення експортної операції є:**

а) акт приймання-передачі;

б) вантажна митна декларація;

в) печатка митниці країни-одержувача на товаросупровідних документах і довідки банку про надходження грошових коштів на рахунок підприємства;

г) інші документи.

**13. Кошти в іноземній валюті, що надходять на користь підприємства, підлягають попередньому зарахуванню банком на:**

а) депозитний рахунок;

б) поточний рахунок;

- в) розподільчий рахунок;
- г) правильна відповідь відсутня.

**14. Як відображається в обліку реалізація продукції зарубіжним покупцям?**

- а) Дт 312 Кт 70;
- б) Дт 362 Кт 70;
- в) Дт 362 Кт 26;
- г) Дт 362 Кт 28.

**15. Заборгованість покупця-нерезидента з оплати товарів, відвантажених за зовнішньоекономічним договором, відображається в бухгалтерському обліку підприємства-експортера на рахунку:**

- а) 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
- б) 681 «Розрахунки за авансами одержаними»;
- в) 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»;
- г) правильна відповідь відсутня.

## Ситуаційні завдання

### Завдання № 1

Продаж готової продукції здійснюється за межі митної території України на підставі зовнішньоекономічного контракту (договору комісії на покупку), укладеного нерезидентом (комітентом) з резидентом (комісіонером) на суму 20 000 дол., комісійна винагорода – 5000 дол.

За умовами контракту перерахування комітентом комісіонерові коштів на покупку продукції й винагороди здійснюється в іноземній валюті.

Комісіонер купує продукцію у підприємства-виробника відповідно до договору купівлі-продажу, у якому виступає від свого імені (як самостійний покупець) і здійснює усі необхідні митні процедури.

Відобразити в бухгалтерському обліку розрахунки комісіонера з підприємством-продавцем за умови їх проведення в національній валюті України.

### Завдання № 2

Відповідно до контракту, укладеного з підприємством-нерезидентом, ТОВ «Альянс» отримало передоплату 30 000 дол. за товари, при цьому на дату надходження цих коштів на розподільчий рахунок курс НБУ становив 24,8 грн/дол., а розмір обов'язкового продажу надходжень валюти на користь юридичних осіб – 65 %.

Обов'язковий продаж 19 500 дол., що становить 65 % від суми валютних надходжень, було здійснено за комерційним курсом 24,95 грн/дол., а курс НБУ у цей день становив 24,75 грн/дол. У наказі про облікову політику підприємство встановило, що визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції у її межах.

Курс НБУ на дату балансу становив 25,0 грн/дол. Після дати балансу ТОВ «Альянс» сплатило аванс за послуги митного брокера, пов'язані з експортом товарів, у сумі

2400 грн., у тому числі ПДВ – 400 грн. Плата за митне оформлення товарів поза місцем розташування митних органів становить 1100 грн.

Відобразити в бухгалтерському обліку підприємства наведені операції за умови, що відвантаження товарів друга подія, а отримання коштів – перша.

### **Завдання № 3**

Підприємство-власник (комітент) через підприємство-посередника (комісіонера), якому доручено здійснити всі необхідні митні процедури, відповідно до договору комісії, продає товар за межі митної території України.

За домовленістю сторін продажна вартість товару встановлена в обсязі 17000 дол., а також комісійна винагорода в розмірі 10 % вартості товару.

Компенсація комітенту вартості проданих на експорт товарів здійснюється комісіонером в іноземній валюті.

Комісійна винагорода перераховується комітентом у національній валюті України протягом трьох робочих днів після надання звіту комісіонера.

Вартість сплачених комісіонером митних витрат погашається за рахунок комісійної винагороди.

Відобразити в бухгалтерському обліку розрахунки нерезидента з комісіонером, які відповідно до зовнішньоекономічного контракту здійснюються в іноземній валюті.

### **Завдання № 4**

Відповідно до контракту, укладеного з підприємством-нерезидентом, ТОВ «Ліра» експортує з України товари на суму 30 000 дол. Балансова вартість товарів, відображена в бухгалтерському обліку продавця – 525 000 грн.



ТОВ «Ліра» сплатило аванс за послуги митного брокера, пов'язані з експортом товарів, у сумі 2400 грн., у тому числі ПДВ – 400 грн. Плата за митне оформлення товарів поза місцем розташування митних органів становить 1100 грн.

Право власності на товари та ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на придбані товари, перейшли до покупця в день оформлення митних декларації, коли курс НБУ становив 24,8 грн/дол.

Курс НБУ на дату балансу становив 25,0 грн/дол. У наказі про облікову політику підприємство встановило, що визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції у її межах.

Після цієї дати балансу від покупця надійшла оплата за раніше отримані ним товари у сумі 30 000 дол. На дату надходження цих коштів на розподільчий рахунок курс НБУ становив 24,9 грн/дол., а розмір обов'язкового продажу надходжень валюти на користь юридичних осіб – 65 %.

Обов'язковий продаж 19 500 дол., що становить 65 % від суми валютних надходжень, було здійснено за комерційним курсом 24,7 грн/дол., а курс НБУ у цей день становив 24,75 грн/дол.

Відобразити в бухгалтерському обліку підприємства наведені операції за умови, що відвантаження товарів перша подія, а отримання коштів – друга.

### **Завдання № 5**

Продаж товару за межі митної території України здійснюється на умовах комісії із зовнішньоекономічного контракту, укладеного між резидентом (комітентом) і нерезидентом (комісіонером) у сумі 3000 дол., комісійна винагорода – 600 дол. Митні процедури здійснюються комітентом, а розрахунки проводяться в іноземній валюті (але не пізніше 90 днів).

Відповідно до контракту комісіонер представляє комітенту щомісяця звіт про виконане доручення (проданих товарах), при цьому складається й підписується акт виконаних робіт.

Комісійна винагорода перераховується до комісіонера-нерезидента в сумі, пропорційній частці проданого товару й отриманої компенсації за нього. Відобразити в бухгалтерському обліку розрахунки резидента з комісіонером.

### **Завдання № 6**

ТОВ «Бастіон» (платник податку на прибуток і ПДВ) 01.03.2016 р. уклало договір із підприємством з Іспанії про продаж 10 шаф вартістю 10 000 євро. 08.03.2016 р. на рахунок ТОВ «Бастіон» отримало повну передплату від нерезидента. Курс НБУ на дату отримання коштів – 25,49 грн/євро.

08.03.2016 р. банком було продано 75 % інвалютної виручки (тобто 7500 євро). Курс продажу на міжбанківському валютному ринку станом на 08.03.2016 р. – 25,69 грн/євро. Комісія банку – 100 грн.

Згідно до умов зовнішньоекономічного договору перехід права власності на товар відбувається після відвантаження товару покупцю. Товар був відвантажений 20.03.2016 р., про що свідчать первинні документи (видаткова накладна тощо). Курс НБУ станом на 20.03.2016 р. – 22,77 грн/євро. Собівартість однієї шафи 8600 грн.

Необхідно відобразити особливості обліку експорту товарів на умовах повної передоплати.

# Тема 7.

## Облік бартерних операцій та операцій з давальницькою сировиною

### План

*7.1. Облік бартерних операцій.*

*7.2. Облік операцій з давальницькою сировиною, яку переробляє підприємство-резидент.*

**Ключові слова та поняття:** товарообмінні (бартерні) операції, індикативні ціни, звичайна ціна, справедлива вартість, давальницька сировина, бартерний договір (контракт).

### *7.1. Облік бартерних операцій*

Бартерні операції в зовнішньоекономічній діяльності регламентуються основним законодавчим документом – Закон України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» № 351 від 23.12.1998 р.

Відповідно до цього Закону товарообмінна (бартерна) операція в області ЗЕД кваліфікується як один з видів експортно-імпортних операцій, оформлених бартерним договором зі змішаною формою оплати, яким часткова оплата експортних (імпортних) поставок передбачена в натуральній формі, між суб'єктом ЗЕД України й іноземним суб'єктом господарської діяльності, що передбачає збалансований за вартістю обмін товарами, роботами, послугами в будь-якому сполученні, не опосередкованих рухом засобів у наявній і безготівковій формі.

Товари, що імпортуються за бартерним договором, підлягають ввозу на митну територію України в строки, зазначені в договорі, але не пізніше 90 календарних днів з

дати митного оформлення товарів, фактично експортованих за таким контрактом.

При експорті високоліквідних товарів, їх перелік встановлений Постановою КМУ «Про деякі питання регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» № 765 від 29.04.99 р. терміни ввезення на митну територію імпортованих товарів більш стиснуті і складають 60 днів з дати оформлення вивізної ВМД.

Виключенням є лише товари (роботи, послуги), що імпортуються за бартерними договорами, консигнації, комплексному будівництву, постачання складних технічних виробів, товарів спеціального призначення.

Для таких товарів перевищення терміну допускається при наявності у суб'єкта ЗЕД України, що є стороною такого бартерного договору, разового індивідуального дозволу.

За порушення термінів проведення бартерних операцій встановлена відповідальність у виді нарахування пені за кожний день прострочення в розмірі 0,3 % вартості недоотриманих товарів (робіт, послуг). При цьому новий розмір пені не може перевищувати загальну суму заборгованості.

Перелік заборонених і високоліквідних товарів уточнюється щокварталу КМУ не пізніше 25 числа місяця, що впливає за кварталом. Крім того, Постановою КМУ встановлений перелік товарів (робіт, послуг), експорт і імпорт яких по бартерних операціях заборонені.

При цьому дія заборони не поширюється на:

– товарообмінні (бартерні) операції, здійснювані суб'єктами господарської діяльності відповідно до договорів, що полягають для міжнародних договорів України і предметом імпортової частини яких є: електроенергія, нафта сира, газ, ядерне паливо;

– товарообмінні (бартерні) операції, сторонами яких є суб'єкти ЗЕД, іноземні суб'єкти господарської діяльності

zareєстровані як суб'єкти підприємницької діяльності в країнах – учасницях СНД відповідно до законодавства цих країн, за умови, що в процесі проведення товарообмінних операцій між цими суб'єктами буде дотримуватися правило прямого відвантаження у випадку здійснення експорту з території України.

Існують вимоги, відповідно до яких підприємства, що здійснюють експорт і імпорт робіт і послуг, зобов'язані на протязі 5 робочих днів з дати підписання акта чи іншого документа, що засвідчує виконання робіт чи надання послуг, повідомити органи державної митної служби України (якщо експортується чи імпортується за даним договором товар) чи органи ДФСУ (якщо імпортуються чи експортуються за даним договором роботи чи послуги) про факт здійснення експорту товарів (робіт, послуг).

Ненадана чи несвоєчасно надана така інформація спричиняє нарахування пені в розмірі – 1 % вартості експортованих товарів (робіт, послуг) за кожний день прострочення її надання.

Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати вартості експортованих (імпортованих) товарів (робіт, послуг).

В бухгалтерському обліку нарахування пені відображається по **дебету** субрахунку **948** «Визнанні штрафи, пені, неустойки» та **кредиту** субрахунку **685** «Розрахунки з іншими кредиторами». Потім сума пені списується з **кредиту** субрахунку **948** у **дебет** рахунка **79** «Фінансові результати». Сплата пені відобразиться по **дебету** субрахунку **685** і **кредиту** субрахунку **311** «Поточні рахунки в національній валюті» рахунка.

На практиці можливі зміни первісних умов договору, у результаті яких бартерний договір стає договором купівлі-продажу і навпаки. У зв'язку з цим змінюється порядок оподаткування.

Датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата події, що сталася раніше, а саме:

– або дата оформлення ввізної (експортної) вантажної митної декларації (операції з експорту обкладаються ПДВ за нульовою ставкою);

– або дата оформлення ввізної (імпортної) вантажної митної декларації (ставка ПДВ – 20%).

Дата виникнення податкового кредиту визначається за датою здійснення заключної (балансуючої) операції.

Таким чином, якщо імпортна частина контракту передусє експортній, то право на податковий кредит виникає тільки за датою експортної поставки, а в разі відвантаження товару, що експортується, частинами – пропорційно кожному з експортних відвантажень. Тобто діє механізм сторнування податкового кредиту, сплаченого при придбанні товарів, які згодом експортуються за бартерними угодами.

При укладенні бартерного договору (контракту) слід чітко визначити номенклатуру зустрічних поставок, а також збалансувати за вартістю експортну та імпортну частини угоди.

Предмет договору визначає зобов'язання сторін обмінюватися тільки товарами із зазначенням їх назв, коротких характеристик та фізичного обсягу поставок з кожної сторони. Якщо предметом обміну є декілька товарів, то робиться посилання на додану специфікацію в цьому ж розділі вказуються базисні умови взаємних поставок, які можуть бути різними для кожної із сторін.

Оцінка товарів за бартерними договорами здійснюється не тільки з метою створення умов для забезпечення еквівалентності обміну, але й для митного обліку, визначення страхових сум, оцінки претензій, застосування санкцій. Умовою еквівалентності обміну за бартерним договором є обмін товарами (роботами, послугами) за цінами, обумовленими суб'єктами ЗЕД України на договірній основі з урахуванням попиту і пропозиції, а також інших факторів,

що діють на відповідних ринках на момент складання бартерних договорів.

Однак у деяких випадках, передбачених законодавством України, на визначені товари контрактні ціни встановлюються суб'єктами ЗЕД України відповідно до індикативних цін.

**Індикативні ціни** – це ціни на товари, що склалися чи складаються на відповідний товар на ринку експорту чи імпорту на момент здійснення експортної (імпортної) операції з врахуванням умов поставки й умов здійснення розрахунків, визначених відповідно до законодавства України.

Індикативні ціни можуть встановлюватися Міністерством ЗЕ зв'язків і торгівлі України на товари:

- стосовно експорту яких застосовані антидемпінгові заходи або розпочато антидемпінгове розслідування чи процедури в Україні або за її межами;

- стосовно яких застосовуються спеціальні імпорتنі процедури (ст.19 ЗУ «Про ЗЕД»).

- стосовно експорту яких встановлений режим квотування, ліцензування;

- стосовно експорту яких встановлено спеціальні режими;

- в інших випадках на виконання міжнародних зобов'язань України.

У тому випадку, якщо на товари не встановлені індикативні ціни, для правильного ведення податкового обліку і сплати податку на прибуток застосовуються звичайні ціни.

**Звичайна ціна** – це ціна, не нижча за середньозважену ціну реалізації аналогічної продукції за будь-якими іншими угодами купівлі-продажу, що укладені з будь-якою стороною протягом 30 календарних днів перед датою реалізації.

Звичайну ціну як ціну реалізації товарів (робіт, послуг) визначає продавець, включаючи суму нарахованих

(сплачених) відсотків, вартість іноземної валюти, яка може бути отримана у разі їх продажу особам, не пов'язаним з продавцем за звичайних умов ведення господарської діяльності.

В бухгалтерському обліку бартерні угоди відображаються як за експортними, так і за імпортними операціями. Після здійснення бартерної угоди здійснюється залік взаємних вимог суб'єктів бартерного контракту.

Особливості бухгалтерського обліку бартерних операцій полягають в тому, що:

- 1) відсутні грошові розрахунки з іноземним партнером;
- 2) момент відвантаження продукції на експорт вважається моментом її реалізації;
- 3) облік розрахунків з іноземним партнером здійснюється на двох субрахунках – 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» та 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
- 4) кредиторська заборгованість іноземному партнеру за товари, що імпортуються, повинна дорівнювати контрактній вартості відвантаженої на експорт продукції.

Для правильності відображення в бухгалтерському обліку товарообмінних (бартерних) операцій необхідно враховувати, що П(С)БО передбачають існування ще і справедливих цін. Залежно від величини цих цін підприємством визначаються первісна вартість отриманої за бартерним контрактом продукції, а також дохід від такої операції.

**Справедлива вартість** – це сума, за якою може бути здійснено обмін активу в результаті операції між поінформованими, зацікавленими та незалежними сторонами.

Справедливу вартість необхідно визначати по кожній партії отриманої продукції. З метою спрощення бухгалтерського обліку рекомендується встановлювати договірну вартість цінностей, якими обмінюються, на рівні справедливої.



При бартерному контракті важливим, є те що обмін може бути здійснений як подібними (однаковими за призначенням і справедливою вартістю), так і неподібними (різними за призначенням та/або справедливою вартістю) активами. Від визнання активів подібними чи неподібними залежить відображення в обліку бартерних операцій. Згідно з П(С)БО 15 «Дохід» при обміні подібними активами дохід не визнається. Навпаки, при обміні неподібними активами дохід «визнається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, отриманих або належних до одержання підприємством, зменшеним або збільшеним відповідно на суму переданих чи отриманих грошових коштів та їх еквівалентів».

У тому випадку, коли визначити справедливу вартість отриманих активів неможливо, дохід визнається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), переданих за таким бартерним контрактом.

Особливу увагу слід приділити визначенню первісної вартості отриманих за бартерним контрактом активів.

Отримані запаси в бухгалтерському обліку оприбутковуються за первісною вартістю, яка при проведенні подібного бартеру дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість.

Якщо здійснюється обмін неподібними активами, то первісною вартістю виступає справедлива вартість переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) в процесі обміну.

Для підприємств, що здійснюють експортно-імпортні операції з роботами, послугами у межах бартерного договору (контракту), передбачено ряд додаткових вимог, а саме: протягом 5 робочих днів з моменту підписання акта

виконаних робіт, послуг чи іншого аналогічного документа необхідно повідомити:

– органи Державної митної служби України за місцем акредитації підприємства, якщо експортовані за бартерним договором (контрактом) роботи, послуги обмінюються на товар;

– органи Державної податкової служби України за місцем своєї реєстрації, якщо за бартерним договором (контрактом) експортуються або імпортуються роботи, послуги.

Повідомлення подається у двох примірниках за встановленою формою.

### **Розглянемо приклади відображення зовнішньоекономічних бартерних операцій.**

**Приклад 7.1.** Підприємство відвантажило в межах бартерного договору продукцію на експорт вартістю 1000 дол. США, курс НБУ на момент відвантаження складав 26,3 грн. за долар. Згодом підприємство одержало за імпортом товари на суму 1000 дол. США, які були розмитнені при курсі НБУ 26,4 грн. за долар. Митні платежі і мито складають 0,2 і 10% митної вартості товарів. Відобразити ці події в бухгалтерському і податковому обліку (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

### **Відображення бартерних операцій**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Відвантаження продукції на експорт (1000 x 26,3 = 26300)	362	701	26300
Сплата митних платежів і мита (26300 x 0,2% + 26300 x 10% = 2682,6)	377	311	2682,6
Нарахування митних платежів і мита	93	377	2682,6
Оприбуткування імпортованих товарів	28	632	26300

(1000 x 26,3 = 26300,0)			
Сплата митних платежів і мита (26,4 x 1000 x 0,2% + 26,4 x 1000 x 10% = 2692,8)	377	311	2692,8
Включення у вартість товарів митних платежів і мита	28	377	2692,8
Сплата імпортного ПДВ (26400 + (26400 x 10%)) * 20%	377	311	5808
Включення сплаченого ПДВ до податкового кредиту	641	377	5808
Залік взаємних вимог в рамках бартерного договору	632	362	26300

**Приклад 7.2.** Підприємство одержало за імпортом в межах бартерного договору товари на суму 1000 дол. США, курс НБУ складав 26,3 грн. за долар. Потім підприємство відвантажило на експорт товари вартістю 1000 дол. США при курсі НБУ 26,4 грн. за долар. Митні збори і мито складають 0,2 і 10% митної вартості товарів. Відобразити ці події в бухгалтерському і податковому обліку (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

**Відображення бартерних операцій, перша подія – імпорт**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Оприбуткування імпортованих товарів (1000 x 26,3 = 26300,0)	28	632	26300
Сплата митних платежів і мита (26300 x 0,2% + 26300 x 10% = 2682,6)	377	311	2682,6
Включення в первинну вартість товарів митних платежів і мита	28	377	2682,6
Сплата імпортного ПДВ (26300 + (26300 x 10%)) * 20%	377	311	5786
Відвантаження продукції на експорт	362	701	26300
Сплата митних платежів і мита (26400 x 0,2% + 26400 x 10% = 2692,8)	377	311	2692,8
Нарахування митних платежів і мита	93	377	2692,8
Залік взаємних вимог у межах бартерного договору	632	362	26300

## ***7.2. Облік операцій з давальницькою сировиною, яку переробляє підприємство-резидент***

Визначення операцій з давальницькою сировиною зараз міститься лише в пп. 14.1.134 ПКУ. Згідно із зазначеною нормою **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.

Право власності на імпортовану давальницьку сировину і виготовлену з неї готову продукцію належить іноземному замовнику.

У операціях з давальницькою сировиною беруть участь наступні суб'єкти:

- замовник – суб'єкт господарювання, який надає давальницьку сировину;
- виконавець – суб'єкт господарювання, який здійснює переробку давальницької сировини.

При здійсненні операцій з давальницькою сировиною обов'язковим є попереднє здійснення постачання давальницької сировини виконавцю для повернення виготовленої з нього готової продукції замовнику.

Термін здійснення операції з давальницькою сировиною повинен бути не більше 365 календарних днів з моменту оформлення митної декларації на давальницьку сировину.

Законодавством передбачені операції з переробки давальницької сировини в різних митних режимах:

- переробка на митній території України;
- переробка за межами митної території України.

У ЦКУ договори давальницької переробки окремо не виділені й регламентуються загальними положеннями глави 61 "Підряд". Такі договори відносять до договорів підряду з виконанням роботи з матеріалу замовника (ст. 840 ЦКУ).

Виходячи з цього, у договорі на переробку давальницької сировини повинні бути зазначені такі відомості (ч. 2 ст. 840 ЦКУ):

- норми витрат матеріалу;
- строки повернення залишку матеріалу та основних відходів;
- відповідальність підрядника за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків.

Виготовлена продукція для замовника не вважається власною продукцією, на що раніше звертали увагу і податківці (лист ДПАУ від 14.02.2007 р. № 1440/6/23-8019).

Право власності на передані переробникові матеріали й виготовлена продукція належать замовникові, що слід зазначити в договорі.

Замовник може розплатитися з переробником крім грошових коштів також давальницькою сировиною (матеріалами) чи готовою продукцією. При цьому можливі такі варіанти:

– у договорі відразу передбачається, що розрахунок проводиться сировиною (готовою продукцією). У цьому випадку має місце бартерний договір (пп. 14.1.10 ПКУ);

– у договорі зазначено розрахунок грошовими коштами за роботу переробника, а згодом сторони домовляються про проведення взаємозаліку за зобов'язаннями замовника в частині оплати роботи переробника з його зобов'язаннями за іншим договором купівлі-продажу сировини (готової продукції). Такий договір не вважається бартерним, оскільки зобов'язання зараховуються за різними договорами.

## *Документальне оформлення операцій із переробки давальницької сировини*

Розміщення 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 власник товарів або уповноважена ним особа подає органу доходів і зборів такі документи:

1) зовнішньоекономічні договори або документи, що їх замінюють, на підставі яких здійснюватиметься переробка товарів, і які повинні містити, зокрема, відомості про обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки, конкретний обсяг робіт і строк їх виконання. Якщо зовнішньоекономічний договір або документ, що його замінює, не містить зазначених відомостей, такі відомості подаються окремим документом;

2) технологічні схеми переробки (крім випадків ввезення товарів з метою ремонту, у тому числі модернізації, відновлення та регулювання), в яких повинні 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.

*Зовнішньоекономічний контракт на переробку давальницької сировини повинен визначати:*

- обов'язки сторін контракту;
- взаємозв'язок між виконавцями і визначення підприємства, яке відвантажуватиме готову продукцію;
- порядок взаємозаліків за проведену операцію і подальші дії виконавця з готовою продукцією;
- залогову вартість давальницької сировини;
- контрактну вартість готової продукції;
- розрахунок виходу готової продукції у результаті переробки давальницької сировини;
- марку і сорт продукції;
- умови повернення готової продукції;
- наявність технологічної схеми переробки.

Надходження давальницької сировини на переробку від замовника оформлюють звичайними документами (видаткова накладна, товарно-транспортна накладна тощо). Крім того, таку передачу можна оформити актом приймання-передачі давальницької сировини. У цих документах бажано вказати заставну вартість переданих матеріалів.

Операції переробки сировини переробник оформлює документами, що використовуються на підприємстві відповідно до прийнятої облікової політики. Так, передачу сировини зі складу у виробництво можна оформити документами, затвердженими наказом Мінстату України від 21.06.96 р. № 193, зокрема, лімітно-забірною карткою (форми № М-8 та М-9, М-28 та М-28а) і накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11).

Облік витрат, понесених на переробку давальницької сировини, переробник веде в реєстрі, форму якого можна розробити самостійно з урахуванням специфіки конкретного виробництва.

Після виконання роботи переробник зобов'язаний надати замовникові звіт про використання матеріалу та повернути його залишок (ч. 1 ст. 840 ЦКУ). Крім того, бажано оформити акт приймання-передачі продуктів переробки давальницької сировини й акт виконаних робіт. Оскільки згадані документи відповідають ознакам первинного документа, вони повинні містити всі реквізити, передбачені в ч. 2 ст. 9 Закону № 996.

### **Особливості бухгалтерського обліку операцій із переробки давальницької сировини**

Порядок відображення операцій з давальницькою сировиною у бухгалтерському обліку залежить від того, ким є підприємство – замовником чи виконавцем операцій з переробки давальницької сировини.

#### **Облік у замовника**

Право власності на давальницьку сировину, передану в переробку на сторону, належить замовнику, отже така сировина в замовника враховується на балансовому рахунку 20 «Виробничі запаси».

Факт передачі давальницької сировини виконавцю оформляється записом: дебет 206 «Матеріали, передані в переробку» і кредит 201 «Сировина й матеріали».

Витрати з оплати послуг інших організацій з переробки давальницької сировини в замовника відображаються по дебету рахунку 26 «Готова продукція» і кредиту рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

При отриманні готової продукції з давальницької сировини замовник списує вартість давальницької сировини по кредиту рахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» в дебет рахунку 26 «Готова продукція».

#### **Облік у виконавця**

У виконавця давальницька сировина відображається на за балансовому рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» за цінами, вказаними в договорі. Готова продукція, виготовлена з давальницької сировини, також



відображається на за балансовому рахунку 023 «Матеріальних цінності на відповідальному зберіганні» підприємства – виробника. Сума витрат з переробки сировини у виконавця відображається на балансовому рахунку 23 «Виробництво» з подальшим списанням на субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» у момент реалізації. Реалізація послуг відображається за дебетом субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» і кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

### **Податковий облік операцій з давальницькою сировиною**

Операції з давальницькою сировиною мають особливості залежно від виду операції.

#### **• Ввезення на митну територію України давальницької сировини іноземним замовником**

Поміщення товарів у митний режим переробки на митній території здійснюється з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами.

Сплата податку на додану вартість і акцизного податку здійснюється українським підприємством-виконавцем тільки за ту частину давальницької сировини, яка буде залишатися на території України (буде використана для проведення розрахунків за послуги з її переробки).

За давальницьку сировину, що використовуватиметься для виготовлення готової продукції, сплата митних платежів не здійснюється.

#### **• Вивезення готової продукції за межі України**

При вивезенні готової продукції з давальницької сировини існують наступні особливості сплати податків:

– застосовується нульова ставка по податку на додану вартість;

– при частковому вивозі готової продукції виникає необхідність в погашенні митних платежів з частини вартості продукції, що залишилася у виконавця.

**Розглянемо приклади відображення операцій з давальницькою сировиною.**

**Приклад 7.3.** Іноземна фірма 20.08 увезла на територію України давальницьку сировину вартістю 20000 дол. для переробки на ТОВ «Грант» з умовою сплати послуг по переробці грошовими коштами в сумі 4000 дол. Витрати за митне оформлення – 680 грн. Курс НБУ на 20.08 – 26,5 грн. за дол. Готова продукція була відвантажена замовнику 10.09. Курс НБУ – 26,0 грн. за дол. Собівартість переробки – 2000 грн. Кошти від замовника надійшли на валютний рахунок ТОВ «Грант» 20.09. Курс НБУ – 26,2 грн. за дол. Відобразити ці події у бухгалтерському та податковому обліку (табл. 7.3).

• **Вивезення давальницької сировини з України з метою її переробки в готову продукцію**

Підчас вивезення давальницької сировини з території України оформлюється Дозвіл про повернення готової продукції у строк, вказаний в Дозволі, але не пізніше 365 днів.

Контрактна вартість готової продукції, що підлягає ввезенню на митну територію України, має бути не менше суми митної вартості вивезеної давальницької сировини і суми коштів, що сплачені (підлягають сплаті) за переробку (обробку, збагачення чи використання) цієї сировини.

Таблиця 7.3

**Відображення операцій із давальницькою сировиною**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Доходи	Витрати
	Дебет	Кредит			
Сплачені витрати за митне оформлення	377	311	680	–	–
Відображена у складі витрат плата за митне оформлення при ввезенні	949	377	680	–	680

давальницької сировини					
Оприбутковано сировину, яка отримана для переробки (20000 x 26,5 = 530000)	022		530000	–	–
Відображено контрактну вартість послуг з переробки (4000 x 26,0 = 104000)	362	703	104000	104000	–
Списана давальницька сировина		022	530000	–	–
Списана собівартість переробки давальницької сировини	903	23	2000	–	2000
Сплачена плата за митне оформлення	377	311	680	–	–
Відображена плата за митне оформлення у складі витрат	93	377	680	–	680
Отримано грошові кошти від іноземного підприємства (4000 x 26,2 = 104800)	312	362	104800	–	–
Відображено курсову різницю	362	714	800	800	–

У разі ввезення готової продукції до неї застосовується часткове вивільнення від сплати митних платежів – сплаті підлягає позитивна різниця між сумою митних платежів, нарахованих на вартість готової продукції, і сумою митних платежів, яка б нараховувалася на вартість давальницької сировини, що була вивезена за межі України для переробки.

Якщо готова продукція не повертається в Україну, то давальницька сировина повинна переоформлюватися у режим експорту і мито, податки і збори справляються в повному обсязі.



## ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. *Які операції вважаються бартерними?*
2. *Які особливості митного оподаткування таких операцій?*
3. *Як в бухгалтерському обліку відображаються товарообмінні операції?*
4. *Як на законодавчому рівні регламентуються бартерні операції в зовнішньоекономічній торгівлі?*
5. *Чи встановлена відповідальність за порушення термінів проведення бартерних операцій?*
6. *В чому полягають особливості бухгалтерського обліку бартерних операцій?*
7. *Назвіть особливості документального оформлення операцій із переробки давальницької сировини.*

**Тестові завдання**  
**до розділу 7 «Облік бартерних операцій та операцій з**  
**давальницькою сировиною»**

**1. Бартер – це:**

- а) Операції, що включають експорт та імпорт товарів без грошової оплати;
- б) Операції, що включають експорт товарів;
- в) Операції, що включають імпорт товарів;
- г) Вірної відповіді немає.

**2. Якщо вивезена давальницька сировина українського замовника за межі митної території України, то через який термін повинна бути повернута готова продукція чи кошти в іноземній валюті на території України ?**

- а) через 30 днів після моменту перетину нею митного кордону;
- б) не пізніше 90 днів з моменту складання рахунку фактури;
- в) не пізніше 90 днів з моменту оформлення митної декларації на відвантаження та відмітки митниці;
- г) не пізніше 90 днів з моменту перетину нею митного кордону та відмітки на кордоні.

**3. Вкажіть кореспонденцію рахунків Відображено на рахунках погашення заборгованості за бартерною угодою між постачальником і покупцем ?**

- а) Дт 63.1 Кт 36.1;
- б) Дт 63.2 Кт 70.1;
- в) Дт 63.2 Кт 36.2;
- г) Дт 63.1 Кт 70.2.

**4. За рахунок яких джерел списується податок на додану вартість з куплених на території України товарів при їх реалізації за бартерною угодою на експорт?**

- а) За рахунок податкового кредиту;
- б) Включається до вартості реалізованого товару;
- в) списується на витрати;
- г) Виникає податкове зобов'язання.

**5. Які операції відносяться до операцій з давальницькою сировиною ?**

- а) це операції, в яких доля сировини замовника становить 20% від вартості всієї сировини;
- б) це операції, в яких сировина на конкретному етапі переробки, складає не менше 10%;
- в) це операції, в яких сировина на конкретному етапі переробки, складає не менше 20% від вартості готової продукції, крім окремих видів;
- г) Це всі операції по переробці давальницької сировини.

**6. Фінансовий результат при здійсненні зовнішньоекономічних бартерних операцій:**

- а) не виникає, так як вартість обмінюваних товарів збалансована;
- б) виникає внаслідок зміни курсу іноземної валюти;
- в) від зміни курсу іноземної валюти не залежить;
- г) вірної відповіді немає.

**7. Давальницька сировина – це:**

- а) Сировина, матеріали, напівфабрикати, ввезені на митну територію країни іноземними засновниками або вивезення за її межі українським засновником;
- б) Напівфабрикати;
- в) Готова продукція;
- г) Вірної відповіді немає.

**8. Які переваги мають операції з давальницькою сировиною в порівнянні з операціями на компенсаційній основі?**

- а) мають тільки при сплаті податків;
- б) підносять нову технологію;
- в) мають відстрочку митного платежу;
- г) вірної відповіді немає.

**9. Ввіз товарів за бартерною угодою на територію України у випадку експорту високоліквідних товарів повинен здійснюватися не пізніше:**

- а) 60 днів з моменту оформлення ВМД з експорту;
- б) 90 днів з моменту оформлення ВМД з експорту;
- в) 40 днів з моменту оформлення ВМД з експорту.

**10. Міжнародний бартер — це:**

- а) операція, що включає експорт та імпорт товарів без грошової оплати і участі банків в розрахунках;
- б) операція, що включає експорт та імпорт товарів участі банків в розрахунках;
- в) операція, що включає експорт та імпорт товарів без грошової оплати.

**11. Недоліки бартерних операцій у зовнішньоекономічній діяльності:**

- а) ускладнений контроль за якістю узгодженого товару;
- б) односторонність вигоди в бартерній угоді;
- в) обов'язковий збіг потреб партнерів;
- г) складність переговорів щодо узгодження ціни і кількості зустрічних товарних потоків;
- д) усі відповіді вірні.

**12. Особливості бухгалтерського обліку бартерних операцій:**

- а) відсутність грошових розрахунків з іноземним партнером;
- б) застосування 0 ставки ПДВ;
- в) відсутність митних платежів.

**13. Переваги здійснення бартерної операції:**

- а) спрощення розрахунків;
- б) розширення можливостей просування товарів на ринок країни-контрагента;
- в) пом'якшення проблеми інвалютного фінансування імпорту;
- г) усі відповіді вірні.

**14. Під час здійснення бартерної угоди курсова різниця відноситься до рахунку:**

- а) не визначається;
- б) 711;
- в) 751.

**15. Під час здійснення бартеру необхідна оцінка товарів в єдиній валюті для:**

- а) нарахування мита, податків та зборів;
- б) здійснення контролю, транспортного страхування, оцінки та виплати можливих збитків;
- в) усі відповіді вірні.

**16. Характерні особливості бартерної угоди:**

- а) разовий характер;
- б) участь двох сторін;
- в) оформлення угоди одним контрактом;
- г) термін розрахунків не повинен перевищувати 180 днів;
- д) на кількість товарів, що обмінюється, не впливає зміна цін на світовому ринку;
- є) варіант а, б, в;



ж) відповіді вірні.

**17. Переваги здійснення бартерної операції:**

- а) спрощення розрахунків;
- б) розширення можливостей просування товарів на ринок країни-контр- агента;
- в) пом'якшення проблеми інвалютного фінансування імпорту;
- г) усі відповіді правильні.

**18. Недоліки бартерних операцій у зовнішньоекономічній діяльності:**

- а) ускладнений контроль за якістю узгодженого товару;
- б) односторонність вигоди в бартерній угоді;
- в) м'якшення проблеми інвалютного фінансування імпорту;
- г) правильні відповіді а та б.

**19. Попередній імпорتنний депозит — це депозитний рахунок, який відкривається за рахунок коштів підприємства протягом:**

- а) 3-х днів з моменту укладення бартерного контракту;
- б) 5-ти днів з моменту укладення бартерного контракту;
- в) місяця з моменту укладення бартерного контракту;
- г) місяця з моменту оформлення вантажної митної декларації.

**20. Для застосування антидемпінгових заходів при укладенні бартерних контрактів, підприємство має:**

- а) скласти договір на проведення бартерної операції;
- б) запропонувати оферту;
- в) відкрити поточний рахунок;
- г) відкрити попередній імпорتنний депозит.

## Ситуаційні завдання

### Завдання 1.

За даними табл. 6.1.скласти бухгалтерські проводки з обліку бартерних операцій у зовнішньоекономічній діяльності за умови, що першою подією є відвантаження продукції нерезиденту. Зазначити, в яких регістрах бухгалтерського обліку знайдуть відображення вказані в табл. 1 операції.

Таблиця 1 - Журнал господарських операцій.

Господарські операції	Сума, USD грн	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1. Нараховані плата за митне оформлення та мито при експорті готової продукції іноземному контрагенту	5630		
2. Сплачено мито та плата за митне оформлення	5630		
3. Відвантажено готову продукцію на суму 40 000 USD. Курс НБУ на дату оформлення ВМД-5,11 грн/1 USD			
4. Нараховано ПДВ за ставкою 0 %	0		
5. Відсторновано податковий кредит та віднесено до складу валових витрат суму вхідного ПДВ за експортованою готовою продукцією	32600		
6. Списано собівартість реалізованої продукції	165000		
7. Нарахована плата за митне оформлення при імпорті товарів від іноземного контрагента	210		
8. Нараховано ввізне мито	3860		
9. Сплачено мито та плата за митне оформлення	4070		
10. Оприбутковано товари від нерезидента на суму 40 000 USD. Курс НБУ на дату оформлення ВМД - 5,09 грн/1 USD			
11. Нараховано ПДВ, перераховано та віднесено сплачену суму до податкового кредиту			
12. Здійснено залік заборгованості			

## Завдання 2.

Іноземним замовником на адресу виконавця відвантажено давальницьку сировину, контрактна вартість якої - 14000 USD. На дату митного оформлення сировини курс НБУ становив 7,10 грн. за 1 USD. Контрактна вартість послуг з переробки давальницької сировини - 1800 USD. На дату підписання акта виконаних робіт і митного оформлення готової продукції курс НБУ становив 7,20 грн. за 1 USD. На дату перерахування валюти від іноземного замовника на оплату послуг з переробки давальницької сировини курс НБУ становив 7,30 грн за 1 USD. Фактична виробнича собівартість послуг виконавця з переробки давальницької сировини - 3500 грн. За митне оформлення при ввезенні давальницької сировини й вивезенні готової продукції сплачено по 50 грн. Ставка ввізного мита на сировину - 15 %. За наведеними даними скласти бухгалтерські проводки з обліку переробки давальницької сировини нерезидента в Україні та оплати послуг за переробку грошовими коштами (табл. 2).

Таблиця 2 - Журнал господарських операцій

Господарські операції	Сума, USD грн	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1. Нарахована плата за митне оформлення при ввезенні давальницької сировини			
2. Перераховано плату за митне оформлення			
3. Виданий митним органам вексель на суму ввізного мита та ПДВ			
4. Оприбуткована давальницька сировина, яка надійшла для переробки			
5. Відображено реалізацію послуг з переробки давальницької сировини при підписанні акта виконаних робіт			
6. Списана фактична виробнича собівартість наданих послуг			
7. Нарахована плата за митне оформлення при вивезенні готової продукції			

8. Перерахована плата за митне оформлення при вивезенні готової продукції			
9. Списано вартість давальницької сировини			
10. Погашений вексель при фактичному вивезенні готової продукції			
11. Надійшла іноземна валюта на оплату послуг з переробки давальницької сировини			
12. Відображено курсову різницю щодо заборгованості замовника			

### **Завдання 3.**

Замовник - українське підприємство - вивозить за межі митної території України давальницьку сировину для переробки. Контрактна вартість сировини - 15000 EUR. Готова продукція буде завезена в Україну. Вартість послуг з переробки - 4200 EUR. Кошти надійдуть нерезиденту-виконавцю після виконання договору і виготовлення продукції. Курс НБУ складає: на дату митного оформлення давальницької сировини - 10,23 грн/1 EUR; на дату підписання акта наданих послуг з переробки - 10,35 грн/1 EUR; на дату ввезення готової продукції - 10,40 грн/1 EUR; на дату оплати послуг з переробки сировини - 10,30 грн/1 EUR. Величина вивезеного мита - 15% контрактної вартості давальницької сировини. Величина ввезеного мита - 10% контрактної вартості. Величина плати за митне оформлення - 320 грн. (сплачена при вивезенні давальницької сировини і ввезенні готової продукції). Давальницька сировина, а також готова продукція не обкладаються акцизним збором. За наведеними даними скласти бухгалтерські проводки з обліку переробки давальницької сировини резидента України за кордоном та оплати послуг за переробку грошовими коштами (табл. 3).

Таблиця 3 - Журнал господарських операцій

Господарські операції	Сума, EUR грн	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1. Оприбутковано сировину для подальшого надання на переробку нерезиденту			
2. Відображено податковий кредит із ПДВ за придбаною сировиною			
3. Нараховано плату за митне оформлення при вивезенні сировини за межі митної території України			
4. Перераховано плату за митне оформлення при вивезенні сировини за межі митної території України			
4. Перераховано плату за митне оформлення при вивезенні сировини за межі митної території України			
5. Передано на переробку сировину виконавцю-нерезиденту			
6. Підписано акт про переробку давальницької сировини, вартість послуг включено до вартості готової продукції			
7. Нараховано ПДВ на вартість послуг з переробки давальницької сировини, перераховано та віднесено сплачену суму до податкового кредиту			
8. Нараховано та сплачено під час ввезення готової продукції: - плату за митне оформлення; - мито; - ПДВ			
9. Відображено податковий кредит із ПДВ від суми ввезеної готової продукції			
10. Включено до вартості готової продукції вартість сировини			
11. Сума ПДВ із послуг переробки включена до податкового кредиту			
12. Перераховано оплату нерезиденту за послуги з переробки давальницької сировини			
13. Відображено курсову різницю, нараховану на суму заборгованості в іноземній валюті			

## Глосарій

**Зовнішньоекономічна діяльність** (foreign economic activity) – діяльність суб'єктів господарювання України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, що побудована на взаємовідносинах між ними та має місце як на території України так і за її межами.

**Форс-мажорні обставини** (irresistible force) – непередбачені і нездоланні події, що призводять до порушення, договірних зобов'язань (стихійні лиха, воєнні дії, утручання з боку влади, страйки тощо).

**Ліцензування зовнішньоекономічних операцій** (licensing/license trade) – комплекс дій органу виконавчої влади з надання дозволу на здійснення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності експорту (імпорту) товарів.

**Індивідуальна (разова) ліцензія** (individual licence) – разовий дозвіл, що має іменний характер і видається для здійснення кожної окремої операції конкретним суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності на період не менший, ніж той, що є необхідним для здійснення експортної (імпортної) операції.

**Квота експортна (імпортна)** (export quota/import quota) – граничний обсяг товарів певної категорії, визначений в натуральних і вартісних одиницях, який дозволено експортувати з України (імпортувати на територію України) протягом встановленого терміну.

**Валютний курс** (foreign exchange rate) – це курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

**Курсова різниця** (exchange difference) – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

**Справедлива вартість** (fair value) – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між інформованими, зацікавленими і незалежними сторонами.

**Операційна діяльність** (operating business) – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

**Інвестиційна діяльність** (investment activities) – придбання і реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

**Фінансова діяльність** (financial activities) – здійснення операцій, які призводять до зміни розміру та складу власного і позикового капіталу підприємства.

**Монетарні статті** (monetary items) – це статті Балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, що будуть отримані або оплачені у фіксованій (визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

**Немонетарні статті** (nonmonetary items) – всі інші статті, які відображають активи чи зобов'язання, які не будуть сплачені у фіксованій сумі грошей або їх еквівалентів.

**ІНКОТЕРМС (International Commercial Terms)** – міжнародні правила по тлумаченню найбільш широко використовуваних торговельних термінів в області зовнішньої торгівлі. Міжнародні торгові терміни – це стандартні умови договору міжнародної купівлі-продажу.

**Базисні умови постачання** (basis term of delivery) – це сукупність спеціальних умов, що визначають момент переходу ризиків випадкової загибелі або пошкодження товару від продавця до покупця, особу яка організовує перевезення товару, відвантаження, оплачує витрати із страхування товару, виконує його митне оформлення.

**Поточна дебіторська заборгованість** (current receivables) – сума дебіторської заборгованості, що виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

**Сумнівна заборгованість** (doubtful accounts receivable) – поточна дебіторська заборгованість, за якою існує непевність щодо її погашення боржником.

**Безнадійна дебіторська заборгованість** (uncollectable receivables) – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

**Імпорт (імпорт товарів)** (import/import of commodities) – купівля (у тому числі з оплатою в не грошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іоземних суб'єктів господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами.

**Митна декларація** (customs report) – заява встановленої форми, в якій особою зазначено митну процедуру, що підлягає застосуванню до товарів, та передбачені законодавством відомості про товари, умови і способи їх



переміщення через митний кордон України та щодо нарахування митних платежів, необхідних для застосування цієї процедури.

**Запит** (letter of inquiry) – звернення до продавця з проханням надіслати пропозицію.

**Замовлення** (letter of indent) – комерційний документ, в якому покупець зазначає необхідні умови щодо виготовлення товару, який замовляється, а також – умови майбутньої угоди.

**Експорт** (outward trade/export) – митний режим, відповідно до якого товари вивозяться за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання про їх повернення на цю територію та без встановлення умов їх використання за межами митної території України.

**Міжнародне перевезення** (international transportation) – перевезення пасажирів і вантажів з перетином державного кордону.

**Індикативні ціни** (indicative price) – це ціни на товари, що склалися чи складаються на відповідний товар на ринку експорту чи імпорту на момент здійснення експортної (імпортної) операції з врахуванням умов поставки й умов здійснення розрахунків, визначених відповідно до законодавства України.

**Звичайна ціна** (regular price) – це ціна, не нижча за середньозважену ціну реалізації аналогічної продукції за будь-якими іншими угодами купівлі-продажу, що укладені з будь-якою стороною протягом 30 календарних днів перед датою реалізації.

**Справедлива вартість** (fair value) – це сума, за якою може бути здійснено обмін активу в результаті операції між поінформованими, зацікавленими та незалежними сторонами.

**Давальницька сировина** (customer-supplied raw materials) – сировина, матеріали, напівфабрикати, що комплектують вироби, енергоносії, ввезені на територію України іноземним замовником або вивезені за її територію українським замовником для використання у виробництві готової продукції з подальшим поверненням продукції повністю або частково в країну замовника або вивозом у третю країну.

**Операція з давальницькою сировиною (операція з переробки)** – операція з переробки давальницької сировини, ввезеної на митну територію України (або придбаної іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) з метою отримання готової продукції за відповідну плату. При цьому вартість сировини повинна складати не менше 20% вартості виготовленої продукції.

## Список рекомендованої літератури

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996- XIV // ВВР України. – 1999. – № 40.

2. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / М. Т. Білуха. – К., 2000. – 642 с.

3. Болюх М. А. Економічний аналіз: навч. посібник / [М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбаток та ін.]; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченко. – К.: КНЕУ, 2013. – 556 с.

4. Бутинець Ф. Ф. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / [Ф. Ф. Бутинець, І. В. Жиглей, В. М. Пархоменко]; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2011. – 544 с.

5. Волкова І. А. Облік зовнішньоекономічної діяльності. навчальний посібник / Волкова І. А., Реслер М. В., Калініна О. Ю. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 304 с.

6. Кадуріна Л. О. Облік зовнішньоекономічної діяльності на підприємствах України: Теорія, практика, рекомендації / Л. О. Кадуріна, М. С. Стрельнікова. – Запоріжжя: Центр учбової літератури, 2007. – 606 с.

7. Циган Р. М. Особливості обліку експортних операцій вітчизняних підприємств / Р. М. Циган // Збірник наукових праць Національного університету податкової служби України. – 2009. – №1. – С. 282-288.

8. Бабіч В. В. Фінансовий облік (облік активів): навч. посібник / В. В. Бабіч, С. В. Сагова. – К.: КНЕУ, 2006. – 282 с.

9. Єфіменко В. І. Облік у зарубіжних країнах.: навч. метод. посіб. для вивч. дисц. / В. І. Єфіменко, Л. І. Лук'яненко. – К.: КНЕУ, 2005. – 211 с.

10. Свідерський Є. І. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посібник / Є. І. Свідерський. – К.: КНЕУ, 2004. – 233 с.

11. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підруч. / Н. М. Ткаченко; 5-те вид., допов. і перероб. – К.: А.С.К., 2012. – 784 с.

12. Господарський кодекс України: Закон України № 436-IV від 16.01.2003 р. [Електронний ресурс] // ВВР. – 2003. – №№18-22. – ст. 144 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>

13. Митний кодекс України: Закон України № 4495-VI від 13.03.2012 р. [Електронний ресурс] // ВВР. – 2012. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

14. Податковий кодекс України: Закон України №2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс] // ВВР. – 2011. – №№13-17. – ст.112 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

15. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України в редакції від 25.04.2008 р. № 959-XII [Електронний ресурс] // ВВР. – 1991. – №29. – ст.377. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=959-12>.

16. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті: Закон України в редакції від 03.01.2017 р. №185/94-ВР [Електронний ресурс] // ВВР. – 1994. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/185/94-%D0%B2%D1%80>

17. Вплив зміни валютних курсів: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0515-00>.

18. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну України від 24.05.95 р. №88, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 05.06.95р. за № 168/704

[Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>