



**Олена Скорук**

**ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ  
ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Конспект лекцій

Луцьк – 2023

УДК 657/.6-051:174(07)  
С 17

Рекомендовано до друку науково-методичною радою  
Волинського національного університету імені Лесі Українки

(Протокол № 10 від 21 червня 2023 р.)

**Рецензент:** *Волинець І. Г.*, к. е. н., доцент кафедри менеджменту та адміністрування Волинського національного університету імені Лесі Українки

**Скорук О. В.**

**С-17 Облік і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності:** конспект лекцій. Луцьк : Волинський національний університет імені Лесі Українки, 2023. 92 с.

Конспект лекцій з вибіркового освітнього компонента Облік і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності містить теоретичний виклад всіх тем курсу згідно силабусу, що допоможуть набути теоретичних знань.

Рекомендовано для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньої програми «Облік і оподаткування» денної та заочної форм навчання з метою набуття теоретичних знань та практичних навичок щодо обліку і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання.

УДК 657/.6-051:174(07)

Скорук О. В., 2023

Волинський національний університет  
імені Лесі Українки, 2023

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
Тема 1. Теоретичні і правові основи зовнішньоекономічної діяльності.....	6
Тема 2. Зовнішньоекономічні контракти й особливості відображення інформації в системі бухгалтерського обліку.....	17
Тема 3. Облік операцій з іноземною валютою.....	21
Тема 4. Облік та оподаткування імпорتنих операцій.....	30
Тема 5. Облік та оподаткування експортних операцій.....	39
Тема 6. Облік бартерних (товарообмінних) зовнішньоекономічних операцій.....	45
Тема 7. Облік і оподаткування операцій з давальницькою сировиною.....	54
Тема 8. Облік і оподаткування операцій на підприємствах з іноземними інвестиціями.....	61
Тема 9. Облік кредитних (фінансових) операцій у зовнішньоекономічній діяльності.....	67
Тема 10. Особливості обліку і оподаткування інших зовнішньоекономічних операцій.....	71
Тема 11. Звітність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.....	83
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	90

## 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.

Освітній компонент Облік і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності спрямований на формування фахових компетенцій щодо: вивчення та осмислення теоретичних і правових основ зовнішньоекономічної діяльності; базових категорій зовнішньоекономічної діяльності; методологічних аспектів організації бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій; особливостей оподаткування експортно-імпортних операцій.

Мета освітнього компонента – оволодіння майбутніми фахівцями системою компетентностей у сфері бухгалтерського обліку та оподаткування зовнішньоекономічних фінансово-господарських операцій.

Основними завданнями освітнього компонента є: розуміння сутності основних понять і категорій зовнішньоекономічної діяльності; набуття вмінь документального забезпечення та відображення зовнішньоекономічних операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку; вивчення методів і технологій обліку найпоширеніших фінансових та господарських операцій, що застосовуються у зовнішньоекономічних відносинах суб'єктів господарювання України з іноземними контрагентами.

Компетентності, які здобувач освіти набуде в результаті вивчення ОК.

Інтегральна компетентність.

Здатність розв'язувати складні спеціалізовані задачі та практичні проблеми під час професійної діяльності у сфері обліку, аудиту та оподаткування або в процесі навчання, що передбачає застосування теорій та методів економічної науки і характеризується комплексністю й невизначеністю умов.

Загальні компетентності:

ЗК01. Здатність вчитися й оволодівати сучасними знаннями. ЗК05. Цінування та повага різноманітності та мультикультурності.

ЗК08. Знання та розуміння предметної області та розуміння професійної діяльності.

ЗК13. Здатність проведення досліджень на відповідному рівні.

Спеціальні (фахові) компетентності:

СК03. Здатність до відображення інформації про господарські операції суб'єктів господарювання в фінансовому та управлінському обліку, їх систематизації, узагальнення у звітності та інтерпретації для задоволення інформаційних потреб осіб, що приймають рішення.

Результати навчання:

ПР06. Розуміти особливості практики здійснення обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування діяльності підприємств різних форм власності, організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності.

ПР08. Розуміти організаційно-економічний механізм управління підприємством та оцінювати ефективність прийняття рішень з використанням обліково-аналітичної інформації.

# ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1

## ЗАГАЛЬНІ ЗАСАДИ ЕКСПОРТНО-ІМПОРТНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ, ОБЛІК ВАЛЮТНИХ ОПЕРАЦІЙ

### ТЕМА 1

#### ТЕОРЕТИЧНІ І ПРАВОВІ ОСНОВИ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

- 1.1. Сутність зовнішньоекономічної діяльності
- 1.2. Види й суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності
- 1.3. Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні
- 1.4. Ліцензування та квотування поставок у ЗЕД. Валютний контроль
- 1.5. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності

#### **1.1. Сутність зовнішньоекономічної діяльності**

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–ХІІ.

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.

Відповідно до ЗУ «Про ЗЕД» **зовнішньоекономічна діяльність** – діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, а також діяльність державних замовників з оборонного замовлення у випадках, визначених законами України, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами.

#### **Ознаки зовнішньоекономічної діяльності:**

– за своєю сутністю вона є господарською діяльністю, тобто діяльністю суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямованою на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність;

– ця діяльність побудована на відносинах між суб'єктами господарювання, що перебувають під юрисдикцією різних держав;

– вона може здійснюватися як на території України, так і за її межами, як з перетином митного кордону України, так і без такого перетину.

Зовнішньоекономічна діяльність включає такі види діяльності:

- зовнішню торгівлю;
- міжнародне виробниче кооперування;
- міжнародне науково-технічне співробітництво;
- міжнародне інвестиційне співробітництво;

– валютно-фінансові й кредитні операції.

### **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.

### **Основні об'єкти бухгалтерського обліку ЗЕД:**

- 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.

## **1.2. Види й суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності**

Виділяють наступні види зовнішньоекономічної діяльності (ЗУ «Про ЗЕД»):

- 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-технічна, науково-виробнича, виробнича, навчальна та інша кооперація з іноземними суб'єктами господарської діяльності; навчання та підготовка спеціалістів на комерційній основі;
  - міжнародні фінансові операції та операції з цінними паперами у випадках, передбачених законами України;
  - кредитні та розрахункові операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності; створення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності банківських, кредитних та страхових установ за межами України; створення іноземними суб'єктами господарської діяльності зазначених установ на території України у випадках, передбачених законами України;
  - спільна підприємницька діяльність між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності, що включає створення спільних підприємств різних видів і форм, проведення спільних господарських операцій та спільне володіння майном як на території України, так і за її межами;
  - підприємницька діяльність на території України, пов'язана з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау, торговельних марок та інших нематеріальних об'єктів власності з боку іноземних суб'єктів господарської діяльності;

аналогічна діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності за межами України;

– організація та здійснення діяльності в галузі проведення виставок, аукціонів, торгів, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних заходів, що здійснюються на комерційній основі, за участю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; організація та здійснення оптової, консигнаційної та роздрібною торгівлі на території України за іноземну валюту у передбачених законами України випадках;

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

– орендні, в тому числі лізингові, операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;

– операції по придбанню, продажу та обміну валюти на валютних аукціонах, валютних біржах та на міжбанківському валютному ринку;

– роботи на контрактній основі фізичних осіб України з іноземними суб'єктами господарської діяльності як на території України, так і за її межами; роботи іноземних фізичних осіб на контрактній оплатній основі з суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності як на території України, так і за її межами;

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

**Суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України** можуть бути (ст. 3 ЗУ «Про ЗЕД»):

– фізичні особи – громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які мають цивільну правоздатність і дієздатність згідно з законами України і постійно проживають на території України;

– юридичні особи, зареєстровані як такі в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України (підприємства, організації та об'єднання всіх видів, включаючи акціонерні та інші види господарських товариств, асоціації, спілки, концерни, консорціуми, торговельні дома, посередницькі та консультаційні фірми, кооперативи, кредитно-фінансові установи, міжнародні об'єднання, організації та інші), в тому числі юридичні особи, майно та/або капітал яких є повністю у власності іноземних суб'єктів господарської діяльності;

– об'єднання фізичних, юридичних, фізичних і юридичних осіб, які не є юридичними особами згідно з законами України, але які мають постійне місцезнаходження на території України і яким цивільно-правовими законами України не заборонено здійснювати господарську діяльність;

– структурні одиниці іноземних суб'єктів господарської діяльності, які не є юридичними особами згідно з законами України (філії, відділення, тощо), але мають постійне місцезнаходження на території України;

– спільні підприємства за участю суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, зареєстровані як такі в Україні і які мають постійне місцезнаходження на території України;



- державні замовники у сфері оборони;
- інші суб'єкти господарської діяльності, передбачені законами України.

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.

#### Класифікація операцій зовнішньоекономічної діяльності

Ознака групування	Вид операції
Залежно від предмета договору	Операції з товарами й продукцією Операції з сировиною Операції з машинами й обладнанням Операції з інформацією Операції з роботами й послугами
За ступенем самостійності	Прямі Непрямі
За видом використаної валюти	Операції в національній валюті України Операції в іноземній валюті
За видами операцій	Торговельні Неторговельні
За видами діяльності	Звичайна Надзвичайна
За формами розрахунків	Операції, що передбачають грошові форми розрахунків Бартерні операції
За спрямованістю	Основні (експорт, імпорт) Додаткові (кредитні, валютні)

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.

### **1.3. Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні**

**Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні здійснюється:**

- Україною як державою в особі її органів в межах їх компетенції;
- недержавними органами управління економікою (товарними, фондовими, валютними біржами, торговельними палатами, асоціаціями, спілками та іншими організаціями координаційного типу), що діють на підставі їх статутних документів;
- самими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності на підставі відповідних координаційних угод, що укладаються між ними.

**Найвищим органом державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності є Верховна Рада України.**

**Органи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності:** Кабінет Міністрів України, Національний банк України, Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України, Митні органи (здійснюють 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), Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі, Органи місцевого управління та місцевої влади з питань зовнішньоекономічної діяльності.

### **1.4. Ліцензування та квотування поставок у ЗЕД. Валютний контроль**

Здійснення зовнішньоекономічної діяльності може бути обмежено ліцензуванням і квотуванням.

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.

**Ліцензування зовнішньоекономічних операцій** – комплекс адміністративних дій органу виконавчої влади з питань економічної політики з надання дозволу на здійснення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності експорту (імпорту) товарів.

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

**Автоматичне ліцензування** – комплекс адміністративних дій органу виконавчої влади з питань економічної політики з надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протягом визначеного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких не встановлюються квоти (кількісні або інші обмеження).

**Неавтоматичне ліцензування** – комплекс адміністративних дій органу виконавчої влади з питань економічної політики з надання суб'єкту

зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протягом визначеного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких встановлюються певні квоти (кількісні або інші обмеження).

#### **Ліцензування експорту товарів запроваджується в Україні в разі:**

– значного порушення рівноваги щодо певних товарів на внутрішньому ринку, що мають вагомe 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;

– 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 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. Такі заходи застосовуються виключно на недискримінаційній основі;

– необхідності забезпечення захисту патентів, торгових марок та авторських прав;

– необхідності забезпечення виконання міжнародних договорів України.

#### **Ліцензування імпорту товарів запроваджується в Україні в разі:**

– 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;

– імпорту золота та срібла, крім банківських металів;

– необхідності застосування заходів щодо захисту вітчизняного товаровиробника у випадках зростання імпорту в Україну, що завдає значної шкоди або загрожує завданням значної шкоди національному товаровиробнику подібного або безпосередньо конкуруючого товару. Таке ліцензування має тимчасовий характер і застосовується на строк, який дає змогу не допустити завдання значної шкоди або компенсувати завдану значну шкоду

національному товаровиробнику і дає йому можливість відновити його прибутковість;

– необхідності забезпечення захисту патентів, торгових марок та авторських прав;

– необхідності забезпечення виконання міжнародних договорів України;

– необхідності застосування заходів у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів або економічних угруповань.

#### Види ліцензій у зовнішньоекономічній діяльності

Генеральна ліцензія	Відкритий дозвіл на експортні (імпортні) операції щодо певного товару з певною країною (групою країн) протягом періоду дії режиму ліцензування по цьому товару (товарах)
Відкрита (індивідуальна) ліцензія	Дозвіл на експортно-імпортні операції впродовж певного часу (90 днів, 60 днів, 180 днів)
Разова (індивідуальна) ліцензія	Разовий дозвіл, що має іменний характер і видається конкретним суб'єктам ЗЕД на період для здійснення експортно-імпортних операцій
Антидемпінгова (індивідуальна) ліцензія	Належним чином оформлене право на імпорт в Україну протягом встановленого строку певного товару (товарів), який є об'єктом антидемпінгового розслідування
Компенсаційна (індивідуальна) ліцензія	Належним чином оформлене право на імпорт в Україну протягом встановленого строку певного товару (товарів), який є об'єктом антисубсидійного розслідування та/або компенсаційних заходів
Спеціальна (індивідуальна) ліцензія	Належним чином оформлене право на імпорт в Україну протягом встановленого строку певного товару (товарів), який є об'єктом спеціального розслідування та/або спеціальних заходів

**Квотування** відноситься до кількісних або вартісних обмежень експорту та імпорту товарів, яке застосовується для збалансування поставок і платіжних балансів.

**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.

**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.

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.

Особливе місце у системі заходів державного регулювання належить **валютному контролю**, основною метою якого є дотримання валютного законодавства при проведенні операцій в рамках зовнішньоекономічної діяльності.

**Основні завдання валютного контролю є:**

- контроль за надходженням виручки за експортовані товари;
- контроль за проведенням обов'язкового продажу валютної виручки експортерами;
- контроль за надходженням товарів в Україні за імпортними операціями;
- контроль за надходженням товарів за бартерними контрактами.

**Валютний контроль проводиться за наступними напрямками :**

- визначення відповідності валютних операцій, що здійснюються, чинному валютному законодавству і наявності необхідних ліцензій та дозволів на них;
- перевірка обґрунтованості платежів в іноземній валюті;
- перевірка повноти та об'єктивності обліку та звітності за проведеними операціями, а також за операціями нерезидентів у валюті України

### **1.5. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності**

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

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності реєструються в органах митного контролю.

Регулювання митною справою здійснюють найвищі органи влади та управління України. Спеціально уповноваженим органом державного управління в галузі митної справи є Міністерство доходів і зборів України, яке приймає нормативні акти, що регулюють дану сферу діяльності.

**В Україні діють такі види митних платежів:**

- а) мито;
- б) акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);
- в) податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції).

**Мито** є загальнодержавним податком.

Об'єктами оподаткування митом є товари, митна вартість яких перевищує еквівалент 100 євро, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі митної території України підприємствами.

**Митною вартістю товарів**, які переміщуються через митний кордон України, є вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари.

**Документами, які підтверджують митну вартість товарів, є:**

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

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

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

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

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

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

7) ліцензія на імпорт товару, якщо імпорт товару підлягає ліцензуванню.

Методи митно-тарифного регулювання зовнішньої торгівлі можна розділити на такі: тарифні (митні), що ґрунтуються на використанні митних тарифів; нетарифні – квоти, ліцензії, субсидії, демпінг та ін.

Тарифні методи за суттю є економічними і діють через ринковий механізм, вони спрямовані на здешевлення експорту, подорожчання імпорту і впливають на фінансові результати діяльності учасників ЗЕД.

Нетарифне регулювання – це комплекс заходів обмежено-заборонного порядку, що перешкоджають проникненню іноземних товарів на внутрішній ринок країни.

Існує митно-банківський контроль за строками повернення в Україну валютної виручки від експортних контрактів та імпортової частини бартерних угод.

До поняття нетарифні обмеження включають цілу групу адміністративних, фінансових, кредитних, технічних та інших заходів, які обмежують імпорт та експорт товарів і послуг.

Це може бути система ліцензування, квотування, створення невиправданих стандартів якості продукції, бюрократичні перешкоди в митних процедурах тощо. Особливістю використання нетарифних заходів регулювання є те, що вони застосовуються, як правило, органами державної влади країни і мають автономний характер, тобто не пов'язані з міжнародними зобов'язаннями країни. Тому їхні обсяги і методика застосування повністю регулюються національними органами і національними правилами.

На сьогоднішній день не існує єдиної класифікації нетарифних обмежень, але найбільш поширеною є класифікація нетарифних обмежень, яку розроблено Секретаріатом ГАТТ. Вона включає п'ять груп регуляторів:

1) участь держави в зовнішньоторговельних заходах (субсидування виробництва і експорту товарів, система державних закупівель товарів, державна торгівля в країнах з ринковою економікою);

2) митні, адміністративні імпорتنі формальності (антидемпінгове мито, методи оцінки митної вартості товарів, митні і консульські формальності, товаросупровідні документи, товарна номенклатура зовнішньоекономічної діяльності);

3) стандарти і вимоги, пов'язані з охороною здоров'я, промисловістю та технікою безпеки (в тому числі промислові стандарти, вимоги до упаковки і маркування товарів, санітарно-ветеринарні норми);

4) обмеження, які закладаються в механізм платежу (імпорتنі депозити, прикордонний податковий режим, ковзні збори);

5) кількісні обмеження імпорту і експорту.

#### **До нетарифних заходів регулювання слід віднести:**

1. Заборони експорту та імпорту. Це вимушені заходи, визнані міжнародною практикою. Заборони можуть виступати у відкритій і закритій формі. Різновидом заборони відкритої форми являються часткові заборони, які, в свою чергу, можуть мати безумовний і умовний характер. Заборони безумовного характеру встановлюються на імпорт товарів, здатних заподіяти шкоду різним сферам життєдіяльності держави. Умовні заборони використовують тоді, коли постачальник імпоротної продукції не дотримується встановлених правил і норм. Крім постійно діючих заборон, використовуються також сезонні і тимчасові заборони на ввіз.

2. Кількісні обмеження експорту та імпорту. Вони являються традиційними методами кількісного обмеження в міжнародній торгівлі. До них відносяться квотування і ліцензування.

Квотування являє собою лімітування розміру імпорту (експорту) з допомогою квот (контингентів). Квота – це встановлення у вартісному чи фізичному вираженні певного об'єму експорту (імпорту) на визначений період (рік, квартал, і т. ін.). Квотування здійснюється з метою ліквідації торгового і платіжного дисбалансу з окремими країнами; регулювання попиту і пропозиції на внутрішньому ринку; виконання міжнародних зобов'язань і досягнення взаємовигідних домовленостей.

В Україні використовують такі види квот:

– глобальні – встановлюються для товарів без визначення конкретних країн, куди вони експортуються чи з яких вони імпортуються;

– групові – для товарів з визначенням групи країн, куди вони експортуються чи з яких вони імпортуються;

– індивідуальні – для товарів з визначенням конкретної країни, куди вони можуть експортуватися чи з якої вони можуть імпортуватися.

3. «Добровільні» обмеження експорту. Їх відносять в особливу групу кількісних обмежень. Вони являють собою неофіційну домовленість між експортером та імпортером про обмеження ввозу певних товарів на ринок імпортера.

4. Антидемпінгові заходи – специфічні заходи нетарифного регулювання являють собою судові та адміністративні тяжби, претензії, які пред'являють національні підприємці іноземним постачальникам, звинувачуючи їх у продажу

товарів по занижених цінах (нижче «нормальних» цін), що може нанести шкоду місцевим виробникам.

Антидемпінгові заходи часто використовуються країною-імпортером для здійснення тиску на експортерів з метою захисту свого ринку. Демпінгові санкції можуть бути різними: чи демпінговий товар обкладається антидемпінговим митом, чи експортеру знижується квота доставки товару.

5. Технічні бар'єри. Це перешкоди для імпорту іноземних товарів, що виникають в зв'язку з їх невідповідністю до національних стандартів систем виміру та інспекції якості, вимог техніки безпеки, санітарно-ветеринарних норм, правил упаковки, маркування та інших вимог. Перевірка відповідності ввезеного в країну товару всім цим вимогам обумовлюється об'єктивними вимогами виробництва і споживання продукції. В той же час вони можуть виконувати протекціоністську роль.

6. Заходи, пов'язані з виконанням митних формальностей. До них відносяться:

– прикордонний податок, який накладається на товари за факт перетину кордону;

– платежі, пов'язані з оформленням документів на митниці, митним оглядом товарів, перевіркою їх якості;

– інші платежі (портові, статистичні, фітосанітарні і т.д.). Наприклад, в Україні за митне оформлення товарів в залежності від митної вартості при перевищенні 1000 дол. США береться митний збір в розмірі 0,2% від митної вартості.

7. Імпортний депозит. Це попередня застава, яку імпортер повинен внести в свій банк перед закупівлею іноземного товару. Розмір застави залежить від вартості угоди. Імпортер не одержує по депозиту проценти, і через кілька місяців сума застави повертається. Протекціоністське значення імпортних депозитів полягає в тому, що вони збільшують витрати імпортера під час даної операції і підвищують ціну імпортного товару.

Крім того, пунктом 14.1.61. Податкового кодексу України від 02.12.2010 року № 2755-VI, визначено наступні заходи нетарифного регулювання:

- 1) ліцензування і квотування зовнішньоекономічних операцій;
- 2) застосування спеціальних заходів щодо імпорту товарів в Україну;
- 3) процедура реєстрації зовнішньоекономічних контрактів;
- 4) процедура видачі ліцензій на право імпорту, експорту – спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- 5) дозвільна система служби експортного контролю;
- 6) сертифікація товарів, що ввозяться в Україну;
- 7) дозвільна система органів державної влади, що здійснюють санітарно-епідеміологічний, ветеринарний, фітосанітарний, екологічний та інші види контролю;
- 8) реєстрація лікарських засобів, виробів медичного призначення, імунобіологічних препаратів, харчових добавок;
- 9) застосування державного пробірного контролю.



## ТЕМА 2

# ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІ КОНТРАКТИ Й ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Значення, зміст та структура зовнішньоекономічного договору

2.2. Особливості застосування правил ІНКОТЕРМС

### **2.1. Значення, зміст та структура зовнішньоекономічного договору**

Будь-які операції в зовнішньоекономічній діяльності оформляються за допомогою укладання зовнішньоекономічних договорів (контрактів).

Зовнішньоекономічний договір – письмово оформлена домовленість двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів і спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності.

Договір купівлі-продажу є одним з найпоширеніших договорів, в міжнародній практиці його прийнято називати **контрактом**.

Розрізняють такі види договорів купівлі-продажу: контракт разового постачання, контракт з періодичним постачанням, контракт на постачання комплектного устаткування.

Контракти укладаються з оплатою у грошовій формі та у товарній формі (бартер)

#### **Обов'язкові умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів):**

1. Назва договору, дата та місце його складання.
2. Преамбула.
3. Предмет договору.
4. Кількість та якість товару.
5. Базисні умови поставки товарів.
6. Ціна та загальна вартість договору.
7. Умови платежів.
8. Умови приймання-передачі товару (робіт, послуг).
9. Упаковка та маркування.
10. Форс-мажорні обставини.
11. Санкції та рекламації.
12. Врегулювання спорів у судовому порядку.
13. Місцезнаходження (місце проживання).

#### **Процедура реєстрації зовнішньоекономічних контрактів**

Відповідно до Закону України від 16.04.91 № 959-ХІІ «Про зовнішньоекономічну діяльність» та з метою впорядкування роботи з приймання та опрацювання матеріалів, які подаються до Міністерства економіки України суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності на отримання документів дозвільного характеру, їх видачі, а також відповідно до Положення «Про порядок роботи в Міністерстві економіки України з матеріалами, що подані суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності для отримання документів дозвільного характеру», затвердженого наказом Міністерства економіки

України від 27 січня 2007 р. № 14 (у редакції наказу Мінекономіки України від 28 жовтня 2009 р. № 1194), відділом забезпечення нетарифного регулювання департаменту державного контролю та регулювання зовнішньоекономічної діяльності Міністерства економіки України здійснюється приймання матеріалів, які подають суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності для отримання документів дозвільного характеру, та видачу дозвільних документів у встановлений час згідно з графіком приймання матеріалів від заявників.

Під час приймання матеріалів здійснюється їх перевірка на комплектність і на кожному аркуші прийнятих матеріалів (якщо копія контракту прошита – на її звороті) ставиться дата приймання і вхідний номер, які засвідчуються особистим номерним штампом відповідальної особи.

Реєстрація прийнятих матеріалів здійснюється відповідальними особами у спеціальних журналах обліку вхідних документів. В тому числі ведеться окремий журнал для прийому документів дозвільного характеру – обліку заяв суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності на оформлення карток реєстрації-обліку зовнішньоекономічних договорів (контрактів).

## **2.2. Особливості застосування правил ІНКОТЕРМС**

Фінансові та платіжні умови є важливими складовими договору. Їх правильний вибір має особливе значення в підвищенні ефективності торговельних операцій, сприяє своєчасному одержанню платежу, використанню додаткових гарантій виконання контрагентами своїх зобов'язань, страхуванню сторін від фінансових ризиків.

Для полегшення імпортової та експортної торгівлі Міжнародна торговельна палата (МТП) впровадила Міжнародні комерційні умови (Інкотермс®), які відіграють роль обов'язкових світових умов торгівлі для продажу товарів.

Ці правила були вперше опубліковані у 1936 році, і з того часу Міжнародна торговельна палата підтримує їх чинність і удосконалює далі. 1 січня 2020 року набула чинності найновіша редакція цих правил, Інкотермс® 2020.

Правила Інкотермс® встановлюють ряд торгових термінів з трьох літер для продажу товарів по всьому світу. Усі ці терміни мають дуже точні значення.

В Україні застосування Правил ІНКОТЕРМС є обов'язковим.

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

Умови, що містяться в групах, наступні:

E – обов'язки продавця вважаються виконаними у момент відвантаження товару покупцю на своєму підприємстві.

F – 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.

C – продавець зобов'язаний сплатити транспортні витрати, пов'язані з доставкою товару, але ризик доставки товару несе покупець.

D – 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.

Правила «Інкотермс» відіграють значну роль при визначенні митної вартості товару в Україні, становлять канву таблиць її визначення.

Митна вартість товарів та предметів є основою для визначення розміру всіх платежів, що належить сплатити при перетині товарами митного кордону України.

Правила для будь-якого виду чи видів транспорту:

EXW – франко-завод (з зазначенням пункту доставки).

Цей термін часто використовується у початкових цінових пропозиціях на продаж товарів без урахування будь-яких витрат. EXW означає, що продавець надає товари на його території або в іншому зазначеному місці (завод, фабрика, склад, тощо). Продавець не повинен ні завантажувати товари на транспорт для підвезення вантажів, ні замитнювати товари для експорту.

FCA – франко-перевізник (з зазначенням пункту доставки)

Термін FCA може мати два різних значення, кожне з яких передбачає різні рівні ризику та витрат для покупця та продавця. FCA (a) використовується, коли продавець доставляє товар, замитнений для експорту, у вказане місце, яке є його власною територією. FCA (b) використовується, коли продавець доставляє товар, замитнений для експорту, у вказане місце, яке не є його власною територією. У обох випадках товар може бути доставлений перевізнику, призначеному покупцем, або іншій стороні, призначеній покупцем.

CPT – перевезення оплачене до... (з зазначенням пункту призначення)

За умов CPT продавець платить за перевезення товару до зазначеного пункту призначення.

CIP – перевезення і страхування оплачені до... (з зазначенням пункту призначення)

Ці умови подібні до умов CPT з тим винятком, що продавець повинен забезпечити мінімальне страхування товару під час перевезення.

DAP – доставка в місце призначення (з зазначенням пункту призначення)

У цьому випадку вважається, що продавець доставив товар, якщо товар перебуває у розпорядженні покупця на виді транспорту, що прибуває, і готовий до розвантаження у зазначеному пункті призначення. За умов DAP продавець повинен керувати всіма ризиками, пов'язаними з ввезенням товарів.

DPU – доставка в місце призначення з розвантаженням (з зазначенням пункту призначення)

Згідно з цими умовами Інкотермс, продавець повинен надати товар у розвантаженому вигляді в зазначеному місці. Продавець сплачує всі транспортні витрати (експортні збори, плата за перевезення, розвантаження з транспорту основного перевізника у порту призначення та збори порту призначення) і бере на себе всі ризики до прибуття в пункт призначення.

DDP – доставка зі сплатою мита (з зазначенням пункту призначення)

Продавець відповідальний за доставку товару у зазначене місце в країні покупця і сплачує всі витрати, пов'язані з перевезенням товару до пункту призначення, включно з митом на імпорт та податками. Продавець не несе відповідальності за розвантаження.

Правила для морських перевезень і перевезень внутрішніми водними шляхами:

FAS – франко уздовж борту судна (з зазначенням порту відвантаження)

Товар вважається доставленим продавцем, якщо товар розташований уздовж борту судна (наприклад, біля причальної лінії або на баржі), призначеного покупцем у зазначеному порту відвантаження. Ризик втрати або товару переходить від продавця до покупця, коли товар розташовується уздовж борту судна, і з цього моменту покупець несе відповідальність за всі витрати.

FOB – франко-борт

Продавець доставляє товар на борт судна, призначеного покупцем, у зазначеному порту відвантаження, або закупає товари, вже доставлені таким чином на судно. Ризик втрати або товару переходить від продавця до покупця, коли товар опиняється на борту судна, і з цього моменту покупець несе відповідальність за всі витрати.

CFR – вартість і фрахт

Продавець доставляє товар на борт судна. Ризик втрати або товару переходить від продавця до покупця, коли товар опиняється на борту судна. Продавець повинен укласти договір і оплатити всі витрати та фрахт, необхідні для доставки товару у зазначений порт призначення.

CIF – вартість, страхування і фрахт

Те ж саме, що й CFR, але з тим доповненням, що продавець також повинен забезпечити мінімальне страхове покриття ризику втрати товару покупцем або пошкодження товару під час перевезення.

## ТЕМА 3 ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ІНОЗЕМНОЮ ВАЛЮТОЮ

- 3.1. Прийоми відображення курсових різниць
- 3.2. Позитивні і негативні курсові різниці
- 3.3. Операції з купівлі-продажу валюти

### 3.1. 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.

**Іноземна валюта** – це:

– валюта готівкою, грошові знаки (банкноти, білети державної скарбниці, монети), що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені або ті, що вилучаються з обігу, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу;

– платіжні документи в грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових одиницях;

– кошти в грошових одиницях іноземних держав, міжнародних розрахункових одиницях і в діючій на території України валюті з вільною конверсією, які перебувають на рахунках і вкладах у банківсько-кредитних установах на території України та за її межами (ст. 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ).

**Іноземна валюта** – це:

а) грошові знаки грошових одиниць іноземних держав у вигляді банкнот, казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави або групи іноземних держав, а також вилучені або такі, що вилучаються з обігу, але підлягають обміну на грошові знаки, що перебувають в обігу;

б) кошти на рахунках у банках й інших фінансових установах, виражені у грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових (клірингових) одиницях (зокрема у спеціальних правах запозичення), що належать до виплати в іноземній валюті;

в) електронні гроші, номіновані в грошових одиницях іноземних держав та (або) банківських металах (ст. 1 Закону України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 р. № 2473-VIII).

У бухгалтерському обліку насамперед варто керуватися положеннями (стандартами) бухобліку. А профільний «інвалютний» стандарт – П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» – у питанні визначення терміна «іноземна валюта» є набагато лаконічнішим: **іноземна валюта** – валюта інша, ніж валюта звітності (п. 4 П(С)БО 21).

Своєю чергою, валютою звітності, певна річ, є грошова одиниця України, тобто гривня.

Отже, у розумінні бухгалтерського законодавства **іноземна валюта** – це всі види валют, окрім гривні.

Для переведення іноземної валюти в національну використовується валютний курс.

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

Офіційний курс національної грошової одиниці (гривні) встановлюється Національним банком України на підставі результатів торгів валютними цінностями на Міжбанківському валютному ринку.

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).

В залежності від виду діяльності, в ході якої виникають курсові різниці, вони поділяються на **операційні** та **неопераційні**.

В залежності від типу змін, що відбулись на валютному ринку, вони відображаються у складі **доходів** та **витрат звітного періоду**.

**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.

**До монетарних статей відносяться:**

#### **1. Активи**

- іноземна валюта (грошові знаки) в касі підприємства;
- іноземна валюта на валютних рахунках підприємства;
- платіжні документи в іноземній валюті, що знаходяться у підприємства (чеки, векселі, акредитиви та ін.);
- цінні папери, виражені в іноземній валюті, якщо вони не враховані як інвестиції (облігації, казначейські зобов'язання);

– фінансові інвестиції в іноземній валюті, якщо їх повернення у валюті гарантоване законодавством країни перебування;

– дебіторська заборгованість, що підлягає погашенню в іноземній валюті.

## **2. Власний капітал**

– несплачений статутний капітал;

## **3. Позиковий капітал**

– довгострокові й поточні позики;

– векселі видані, виражені в іноземній валюті;

– довгострокові зобов'язання з міжнародного фінансового лізингу;

– розрахунки з учасниками в частині заборгованості (зобов'язань) учасникам з виплати дивідендів;

– кредиторська заборгованість в іноземній валюті, що виникла по інших, ніж вказано вище, підставах.

**Немонетарні статті** – всі інші статті, які відображають активи чи зобов'язання, які не будуть сплачені у фіксованій сумі грошей або їх еквівалентів.

**До немонетарних статей відносять:**

### **1. Активи**

– основні засоби;

– нематеріальні активи;

– капітальні інвестиції;

– запаси;

– дебіторська заборгованість, що підлягає погашенню шляхом отримання товарів (робіт, послуг).

### **2. Власний капітал**

– зареєстрований капітал;

– зареєстрований капітал;

– резервний капітал;

– додатковий капітал;

– нерозподілений прибуток.

### **3. Позиковий капітал**

– довгострокові й поточні позики, погашення яких буде відбуватися не в грошовій формі.

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.

**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).

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.

### 3.2. Позитивні і негативні курсові різниці

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»

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**.



## Перерахунок статей при зміні курсу

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

Виходячи з поняття «курсова різниця», можна виділити чотири періоди, за які здійснюється перерахунок заборгованості в іноземній валюті для визначення курсових різниць:

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.

### 3.3. Операції з купівлі-продажу 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.

**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,;

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.

### Особливості відображення операцій з придбання валюти у бухгалтерському обліку:

– 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».

**Приклад 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 в табл.

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	63600,00	-	-
Зарахування валюти на рахунок підприємства за курсом 26,0 грн./\$1 (2400 x 26,0 = 62400,0)	312	333	62400,00	-	-
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 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	942	333	720,00	-	720,00
Повернення невикористаних гривень	311	333	576,00		

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.

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 під час 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.

**Приклад 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.

#### 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	78600,00	-	+-
Зарахування суми гривень, отриманої від продажу іноземної валюти, за вирахуванням комісійної винагороди банку	311	377	77024,4 (78600- 1575,6)	-	-
Відображення комісійної винагороди банку (3000 x 26,26 x 2% = 1575,6)	92	377	1575,6 0	-	1575,60

Відображення курсової різниці між вартістю валюти за курсом на дату списання і вартості валюти за курсом на момент продажу	334	714	150,0	150,0	-
Відображення у складі доходів різниці між комерційним курсом МБВР та курсом НБУ, який діяв на дату продажу $(26,26 - 26,25) \times 3000 = 30,0$	377	711	30,0	30,0	-
Відображений залік зобов'язань із продажу валюти	377	334	78750,00	-	-0

## ТЕМА 4

### ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

4.1. Загальні положення про імпортні операції та їх документальне оформлення

4.2. Імпорт товарно-матеріальних цінностей

4.3. Імпорт послуг

#### 4.1. Загальні положення про імпортні операції

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

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

#### До імпортних операцій відносять:

– купівлі-продаж ТМЦ в іноземних постачальників на основі комерційного кредиту;

– ввезення ТМЦ або отримання послуг з бартерних операцій;

– ввезення товарів в якості централізованих імпортних закупівель;

– купівлі ТМЦ з оплатою готівкою;

– отримання ТМЦ у якості безоплатної допомоги.

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-розвантажувальних 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.

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

#### **4.2. Імпорт товарно-матеріальних цінностей**

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

Для обліку розрахунків з іноземними постачальниками застосовується рах. 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

Аналітичний облік імпортованих операцій ведеться у розрізі постачальників, контрактів і документів до оплати, у валюті платежу (валюті контракту) та в національній валюті, по кожній товарній партії.

Вартість імпортованих товарів або запасів визначається П(С)БО «Запаси», формуються як вартість вітчизняних товарів або запасів і включає:

- 1) вартість товару, яку сплачено (слід сплатити) постачальнику;
- 2) витрати на інформаційні, посередницькі послуги, пов'язані з пошуком і придбанням товарів (запасів);
- 3) суми сплачених податків і зборів у зв'язку з придбанням імпортованих товарів, які не відшкодовуються підприємству (мити, митний збір, акцизний податок);
- 4) витрати на заготівлю, транспортування до місця зберігання, включаючи витрати на страхування ризиків;
- 5) інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання.

Ключовим моментом процедури митного оформлення товарів, що імпортуються, та їх подальшого оподаткування, є встановлення митної вартості товару.

**Митна вартість товару** – це вартість товару, визначена в національній валюті шляхом перерахунку суми контракту в іноземній валюті за курсом НБУ на дату імпорту.

У разі неможливості визначення митної вартості товарів на основі поданих документів і невідповідності поданої інформації митна вартість визначається на підставі цін на ідентичні товари, що діють в країнах-

експортерах. При визначенні митної вартості в розрахунок береться вартість товарів з урахуванням витрат на транспортування до митної межі України.

При імпорті ТМЦ на митниці оформляється вантажна митна декларація і сплачуються наступні платежі:

- 1) мито;
- 2) податкове зобов'язання за ПДВ, так званий «імпортний» ПДВ;
- 3) акцизний податок (для підакцизних товарів).

**Мито** – це загальнодержавний податок, встановлений Податковим кодексом. Об'єктами оподаткування митом є товари, митна вартість яких перевищує еквівалент 100 євро, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі митної території України підприємствами.

Митний тариф України – це систематизований згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності перелік ставок ввізного мита, яке справляється з товарів, що ввозяться на митну територію України.

Тобто розмір мита для різних груп товарів різний – він залежить від того, до якої групи відноситься такий товар.

В Україні застосовуються такі види ставок мита:

- адвалорна – у відсотках до встановленої бази оподаткування;
- специфічна – у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування;
- комбінована, що складається з адвалорної та специфічної ставок мита.

Акцизний податок справляється тільки в тому разі, якщо імпортовані товари відносяться до групи підакцизних товарів.

До підакцизних товарів належать:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну;
- нафтопродукти, скрапленний газ;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли.

Базою оподаткування акцизним податком є вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку.

Сума акцизного податку встановлюється у процентах до митної вартості і обчислюється за формулою:

$$Ca = C_m (H) A \quad (4.1.)$$

де  $Ca$  – сума акцизного податку;  $C_m$  – митна вартість;  $H$  – кількість товару;  $A$  – ставка акцизного податку.

У разі обчислення податку із застосуванням специфічних ставок з вироблених на митній території України або ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

Товари, що ввозяться на територію України, підлягають обкладенню податком на додану вартість (ПДВ).



**Об'єктом оподаткування** податком на додану вартість є операції з ввезення (пересилання) товарів на митну територію України, зокрема операції з ввезення об'єктів за договорами оренди (лізингу), застави і іпотеки.

**Базою оподаткування** для товарів, що ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів. При визначенні бази оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, перерахунок іноземної валюти у валюту України здійснюється за офіційним курсом валюти України до цієї іноземної валюти, встановленим НБУ, що діє на день подання митної декларації для митного оформлення.

Податок на додану вартість розраховують за формулою:

$$ПДВ = (C_m + C_a + T) 20\% / 100; \quad (4.2.)$$

де *ПДВ* – сума податку на додану вартість;

*T* – мито.

Оплата ПДВ проводиться до або на момент оформлення митної декларації.

На суму нарахованого податкового зобов'язання при імпорті ТМЦ резидент складає податкову накладну в одному екземплярі та включає її до реєстру одержаних податкових накладних.

Якщо резидент платник ПДВ, то у податковому періоді, на який припадає дата сплати податкового зобов'язання за ПДВ при імпорті, відображається право на податковий кредит у сумі сплаченого ПДВ.

Якщо резидент не є платником ПДВ, то при імпорті податкове зобов'язання за ПДВ нараховується й сплачується, при цьому сума сплаченого ПДВ включається до операційних витрат резидента.

### **Податковий облік імпорту ТМЦ.**

Щодо податку на прибуток користуємося п. 153.1.2-153.1.3 Податкового кодексу України: витрати, здійснені (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з придбанням у звітному податковому періоді товарів, робіт, послуг включаються до витрат такого звітного податкового періоду шляхом перерахування в національну валюту тієї частини їх вартості, що не була раніше оплачена, за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату визнання таких витрат, а в частині раніше проведеної оплати – за таким курсом, що діяв на дату здійснення оплати

Відповідно до П(С)БО №21 «Вплив зміни курсових різниць» для обліку надходження імпортних активів має значення, яка подія відбувається першою – отримання активу або перерахування авансу іноземному продавцю.

Якщо **першою подією** сталося надходження ТМЦ, то вони відобразатимуться в обліку за курсом НБУ на дату оформлення ВМД, тобто їх балансова (облікова) вартість буде дорівнювати вартості, вказаній у ВМД.

Якщо **першою подією** було перерахування авансу, то облікова (балансова) вартість отриманих ТМЦ визначається шляхом перерахування у національну

валюту за курсом НБУ на дату сплати авансу (аванс – немонетарна стаття). В цьому випадку митна вартість отриманих товарів, на яку нараховуються всі митні платежі, відрізнятиметься від їх балансової вартість.

Якщо поставка товарів в рахунок виданих авансів повністю відповідає сумі виданого авансу, то курсових різниць немає.

Якщо ж сума поставки відрізняється від суми авансу в будь-яку сторону, то можливі декілька варіантів розвитку подій.

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

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

2) передбачається, що постачальник у подальшому буде ще поставляти товар за цим контрактом, тоді дебіторська заборгованість за рах. 371 «Аванси видані» буде немонетарною статтею, за якою курсові різниці не виникають.

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

1) передбачається, що резидент сплатить кредиторську заборгованість за отримані товари іноземному постачальнику, отже за кредитом рах. 362 «Розрахунки з іноземними постачальниками» заборгованість буде монетарною, курсові різниці виникають на певні дати. У б/о отриманий товар буде оприбутковуватися двома частинами: у межах авансу – за курсом на дату авансу, на суму, що перевищує аванс, за курсом на дату оформлення ВМД;

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

**Приклад 1.** Підприємство імпортувало товар вартістю 2000 дол. На митниці були сплачені: ПДВ – 20%; мито – 2%.

На момент оформлення вантажної митної декларації (20.03) курс НБУ склав 26,3 грн за долар. На кінець кварталу курс НБУ склав 26,4 грн за долар. Товар оплачений 20.04., при цьому курс НБУ дорівнював 26,35 грн за долар.

#### Журнал господарських операцій з імпорту ТМЦ

Дата	Зміст господарської операції	Сума, дол.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
20.03	Отримання товару $2000 * 26,3 = 52600,00$ грн.	2000	52600	28	632
20.03	Оплачено мито $2000 * 26,3 * 0,02 = 1052$ грн.		1052	377	311
20.03	Включення мита у вартість товарів		1052	28	377
20.03	Сплата ПДВ $(2000 * 26,3 + 1052) * 0,2 = 10730,4$ грн.		10730,4	377	311
20.03	Включення суми ПДВ до податкового кредиту		10730,4	641/ПДВ	377/ПДВ
31.03	Відображення курсової різниці на дату балансу		200	945	632

	$2000*26,4-2000*26,3=200$ грн.				
20.04	Оплата продукції $2000*26,35=52700$ грн.	2000	52700	632	312
20.04	Відображення курсової різниці на дату оплати $2000*26,35-2000*26,4=100$ грн.			632	714

**Приклад 2.** Українське підприємство, що є платником ПДВ та податку на прибуток, уклало контракт із нерезидентом на придбання товарів на загальну вартість 10 000 дол. США. На категорію товарів застосовується мито 5%.

10.03 нерезиденту перераховано аванс в сумі 8 000 дол. США.

14.05 імпорتنі товари вартістю 10 000 дол. США отримані.

03.07. перераховано нерезиденту заборгованість у сумі 2000 дол. США.

12.07 укладено договір про реалізацію товарів українському покупцеві.

20.07 отримано від українського покупця аванс в сумі 120000 грн.

01.08 імпорتنі товари були реалізовані українському покупцю на суму 120000 грн. з урахуванням ПДВ.

Курси валют НБУ:

10.03 – 27,98 грн./дол. США;

31.03 – 28,00 грн./дол. США;

14.05 – 28,10 грн./дол. США;

30.06 – 28,20 грн./дол. США;

03.07 – 28,00 грн./дол. США.

### Журнал господарських операцій з імпорту ТМЦ

Дата	Зміст господарської операції	Сума, дол.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
10.03	Перераховано нерезиденту аванс за товар, курс 27,98	8000	223840	371	312
31.03	Аванси видані – стаття немонетарна, на дату балансу курсові різниці не нараховуються				
14.05	Нараховане і оплачено мито: $10000*28,1*0,05=14050$ грн.		14050 14050	28 685	685 311
14.05	Нарахований та сплачений імпорتنний ПДВ $(10000*28,1+14050)*0,2=59010$ грн.		59010	377/ПДВ	311
14.05	Відображено прав на податковий кредит з ПДВ		59010	641/ПДВ	377/ПДВ
14.05	Оприбутковано імпортований товар $8000*27,98+2000*28,1=167640$ грн.	10000	167640	28	632
14.05	Проведено залік авансу	8000	223840	632	371
30.06	На дату балансу відображено втрати від операційної курсової різниці $2000*(28,2-28,1)=200$ грн.		200	945	632
03.07	Оплачено нерезиденту кредиторську заборгованість курс 28,0	2000	56000	632	312

03.07	Відображено дохід від операційної курсової різниці за кредиторською заборгованістю (монетарна стаття) $2000 \cdot (28,2 - 28,0) = 400$ грн.				
20.07	Отримано аванс від українського покупця		120000	311	681
20.07	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ за отриманим авансом		20000	643	641/ПДВ
01.08	Відображено дохід від реалізації товарів українському покупцю		120000	361	702
01.08	Відображено розрахунки за ПДВ		20000	702	643
01.08	Відображено собівартість реалізованих товарів		84252	902	28

### 4.3. Імпорт послуг

Послуги не є вантажем, тому при імпорті послуг не складається ВМД, не сплачуються митний збір та мито.

Підставою для відображення послуг є **акт надання послуг (виконання робіт)**.

Особливості ПДВ при отриманні послуг від нерезидента.

Об'єкт оподаткування ПДВ по послугах, які отримані від нерезидента залежить від місця поставки послуг.

Якщо місце поставки послуг знаходиться на митній території України, то такі операції є об'єктом оподаткування ПДВ за ставкою 20%.

Якщо місце поставки послуг знаходиться за межами митної території України, то такі послуги не є об'єктом оподаткування.

Базою оподаткування ПДВ для послуг, які поставляються нерезидентами на митній території України, є договірна (контрактна) вартість таких послуг з податками та зборами, за винятком ПДВ.

Визначена вартість перераховується в національну валюту по валютному курсу НБУ, діючого на дату виникнення податкових зобов'язань: в залежності від того, яка подія відбулася раніше, застосовується курс НБУ або на дату списання коштів з банківського рахунку платника в оплату послуг, або на дату оформлення документів, який посвідчує факт поставки послуг нерезидентом.

**Приклад 3.** 12.03 нерезиденту перерахована попередня оплата за послуги (ремонт техніки за межами митної території України) в сумі 4000 євро. Акт про надання нерезидентом послуг підписано 02.04. Курси валют:

12.03 – 29,7 грн./євро;

31.03 – 29,6 грн./євро;

02.04 – 29,5 грн./євро.

**Журнал реєстрації господарських операцій з імпорту послуг на умовах  
попередньої оплати  
(місце поставки не є митна територія України)**

Дата	Зміст господарської операції	Сума, євро	Сума, грн.	Дебет	Кредит
12.03	Перерахована попередня оплата нерезиденту за послуги $4000 * 29,7 = 118800$ грн.	4000	118800	371	312
12.03	Місце поставки послуг, які пов'язані з рухомим майном, знаходяться за межами митної території України, то вартість таких послуг не буде об'єктом оподаткування				
31.03	Для цілей бухгалтерського обліку дебіторська заборгованість є немонетарною статтею, тому на дату балансу виникати курсова різниця не буде				
02.04	Отримані послуги від нерезидента $4000 * 29,7 = 118800$ грн.	4000	118800	23, 92, 93	632
02.04	Проведено залік заборгованостей	4000	118800	632	371

**Приклад 4.** 12.03. нерезиденту перерахована попередня оплата за послуги (консультаційні послуги) в сумі 4000 євро.

05.04 підписано акт про надання нерезидентом послуг.

Курси валют: 12.03 – 29,7 грн./євро;

31.03 – 29,6 грн./євро;

05.04 – 29,8 грн./євро.

**Журнал реєстрації господарських операцій з імпорту послуг на умовах  
попередньої оплати  
(місце поставки – митна територія України)**

Дата	Зміст господарської операції	Сума, євро	Сума, грн.	Дебет	Кредит
12.03	Перерахована попередня оплата нерезиденту за послуги $4000 * 29,7 = 38800$ грн.	4000	118800	371	312
	Місце поставки послуг є митна територія України, тому вартість таких послуг буде об'єктом оподаткування				
12.03	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ $4000 * 29,7 * 20\% = 23760$ грн.		23760	644	641

	Документ, що підтверджує право на віднесення суми ПДВ до податкового кредиту, є податкова накладна, податкові зобов'язання з якої віднесені до декларації попереднього періоду				
01.04	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ (наступний податковий період)		23760	641	644
05.04	Отримані послуги від нерезидента 4000*29,7=38800 грн.	4000	118800	92	632
05.04	Проведено залік заборгованостей	4000	118800	632	371

## ТЕМА 5

### ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

5.1. Загальні положення про експортні операції та їх документальне оформлення

5.2. Експорт товарно-матеріальних цінностей

5.3. Експорт послуг

#### **5.1. Загальні положення про експортні операції**

**Експорт** – продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарювання (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) з вивозом або без вивозу цих товарів на митну територію України.

**До експортних операцій відносять:**

- експорт товарів по міжнародних контрактах;
- експорт товарів у межах державного контракту;
- експорт товарів на умовах комерційного або державного кредиту;
- експорт товарів на умовах бартерних угод;
- експорт товарів в рахунок надання допомоги.

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

Аналітичний облік експортних операцій ведеться окремо по кожному іноземному покупцю, за кожним контрактом окремо, у валюті платежу (валюті контракту) та в національній валюті.

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.

Щоб розпочати експорт товарів необхідно пройти акредитацію на митниці та отримати там обліковий номер. Подається заяви 1-ЗЕД. Процедура проходять лише один раз. Далі для організації експорту товару необхідно виконати наступні дії (ч. 2 ст. 83 МКУ):

– подати контролюючому органу необхідні документи на товари. Серед них можуть бути сертифікат якості товару. Для сільськогосподарської продукції (групи 1-25 УКТ ЗЕД) це ще й сертифікат походження товару (EUR-1), фітосанітарний сертифікат, карантинний сертифікат, міжнародний ветеринарний сертифікат;

– сплатити мито, якщо воно існує (бувають і безмитні режими).

**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. Документальне оформлення експорту товарів у залежності від обставин і умов ЗЕД-контракту може супроводжуватися наступними первинними документами:

– інвойс (рахунок-фактура), виставлений на покупця-нерезидента – для ЗЕД це буде первинним документом, що не заперечують і податківці;

– накладні, пов'язані з попереднім придбанням товару;

– калькуляції, якщо продукція (товари) була вироблена самим постачальником;

– товаротранспортні документи;

– акт приймання-передачі товару;

– навантажувальні відомості, пакувальні аркуші.

Однак, головним серед первинних документів, який спричиняє податкові наслідки – вантажна митна декларація (ВМД). Вантажна митна декларація при експорті охоплює митні режими вивезення, а саме: експорт, реекспорт, тимчасове вивезення, митний склад.

При здійсненні розрахунків із зовнішньоекономічних операцій треба 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.

## **5.2. Експорт товарно-матеріальних цінностей**

**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.

При обліку експортних операцій застосовується принцип нарахування і відповідності доходів і витрат, згідно з яким доходи і витрати відображаються в обліку у момент їх виникнення.



Дохід від реалізації визнається з моменту передачі покупцю всіх ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію.

Не вважаються доходом авансові платежі, отримані від покупців.

Витрати, пов'язані з навантаженням, розвантаженням, упаковкою, маркуванням, страхуванням товарів, а також витрати та збори, сплачені на митниці резидентом-експортером відображаються на рахунку 93 «Витрати на збут» з подальшим включенням до складу фінансових результатів.

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

Особливістю обліку операцій на експорт продукції на умовах повної або часткової передоплати є необхідність враховувати відвантажені товари за курсом на момент отримання авансу (але не більше суми авансу) і не перераховувати заборгованість в товарах, оскільки вона є немонетарною статтею балансу.

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

Якщо об'єм відвантаженої продукції менше, ніж сума отриманого авансу і подальше відвантаження не передбачене, то залишок авансу підлягає поверненню нерезиденту. В цьому випадку проводиться перерахунок заборгованості перед покупцем по отриманому авансу за курсом НБУ на дату балансу на дату остаточного розрахунку.

**Приклад 1.** Українське підприємство, що є платником ПДВ та податку на прибуток, уклало контракт із нерезидентом на експорт продукції на загальну вартість 10000 дол. США. (мити 3%, митний збір – 0,2%), собівартість продукції 172400 грн. 10.03 відвантажено нерезиденту продукцію на суму 10000 дол. США. 25.04 надійшла оплата від нерезидента у сумі 6000 дол. США 02.07 надійшла оплата від нерезидента у сумі 4000 дол. США.

Курси валют НБУ:

10.03 – 27,98 грн./дол. США;

31.03 – 28,00 грн./дол. США;

25.04 – 27,80 грн./дол. США;

30.06 – 28,20 грн./дол. США;

02.07 – 28,10 грн./дол. США.

### Журнал реєстрації господарських операцій з експорту ТМЦ

Дата	Зміст господарської операції	Сума, дол.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
10.03	Нараховане й оплачене мито: $10000 \cdot 27,98 \cdot 0,03 = 8394,00$ грн.		8394 8394	93 685	685 311
10.03	Нарахований та сплачений митний збір: $10000 \cdot 27,98 \cdot 0,002 = 559,60$ грн.		559,6 559,6	93 685	685 311
10.03	Відображено дохід від реалізації	10000	279800	362	701

	продукції $10000 * 27,98 = 279800,00$				
10.03	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ		0	701	641/ПДВ
10.03	Відображено собівартість реалізованої продукції		172400	901	26
31.03	Дебіторська заборгованість нерезидента у сумі 10000 дол. – монетарна стаття балансу Відображено дохід від операційної курсової різниці $10000 * (28,00 - 27,98) = 200,00$ грн.		200	362	714
25.04	Зараховано на валютний рахунок оплату від нерезидента курс 27,80 $6000 * 27,80 = 166800,00$ грн.	6000	166800	312	362
25.04	Відображено втрати від операційної курсової різниці $6000 * (28,00 - 27,80) = 1200,00$ грн.		1200	945	362
30.06	Дебіторська заборгованість нерезидента у сумі 4000 дол. – монетарна стаття балансу Відображено дохід від операційної курсової різниці $4000 * (28,20 - 28,00) = 800,00$ грн.		800	362	714
02.07	Зараховано на валютний рахунок оплату від нерезидента курс 28,10 $4000 * 28,10 = 108400,00$ грн.	4000	108400	312	362
02.07	Відображено втрати від операційної курсової різниці $4000 * (28,20 - 28,10) = 400,00$ грн.		400	945	362

### 5.3. Експорт послуг

Для визнання податкових доходів з надання послуг діє принцип нарахування по даті складання акту або іншого документа, який оформлений у відповідності до діючого законодавства.

Для визначення величини доходу від надання послуг в іноземній валюті важливу роль грає питання передоплати. Якщо від нерезидента-покупця була отримана передоплата, то при визнанні величини доходу від надання послуг враховується курс НБУ та дату отримання передоплати. Датою визнання доходу буде дата підписання акту, але для вирахування величини доходу буде використовуватися валютний курс НБУ на дату отримання передоплати на поточний рахунок.

Якщо передоплати були отримані частинами, то дохід визначається із застосуванням валютних курсів виходячи з послідовності отримання таких передоплат. При цьому датою визнання доходу буде дата підписання первинного документа (акту).

У бухгалтерському обліку при отриманні передоплати у підприємства постачальника формується кредиторська заборгованість, яка є немонетарною

статтею. За немонетарними статтями балансу в бухгалтерському та в податковому обліку курсові різниці не визнаються.

Така заборгованість визнається на курсом на дату здійснення операції (отримання передоплати) та у подальшому не перераховується.

Якщо першою подією було підписання акту, то виникає дебіторська заборгованість, яка буде погашена у майбутньому фіксованою сумою грошей. Ця заборгованість є монетарною статтею балансу та відповідно буде перераховуватися на дату здійснення операції (отримання коштів) та на дату балансу. Позитивне значення курсових різниць включається до складу доходів, а від'ємне значення – до складу витрат

Податкові зобов'язання з ПДВ при експорті послуг у резидента-експортера виникають на дату оформлення документу, який посвідчує факт поставки послуг.

Якщо місцем постачання послуг є митна територія України, то такі послуги оподатковуються ПДВ за ставкою 20%.

Якщо місцем постачання послуг не є митна територія України, то об'єкт оподаткування відсутній.

**Приклад 2.** Підприємство-резидент надає послугу нерезиденту з ремонту автомобіля, який знаходиться за межами України. Сума договору 3000 євро. Акт про фактично надані послуги підписано 15.03. Оплата послуг відбулася 02.04. Собівартість послуг 27000 грн.

Курси валют:

15.03 – 29,70 грн./євро;

31.03 – 29,60 грн./євро;

02.04 – 29,68 грн./євро.

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

Дата	Зміст господарської операції	Сума, дол.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
15.03	Відображено дохід від надання послуг нерезиденту (підписано акт про надання послуг) $3000 * 29,70 = 89100$ грн.	3000	89100,00	362	703
	У зв'язку з тим, що послуги надані за межами митної території України, вартість цих послуг не підлягає оподаткуванню ПДВ		0	703	641/ПДВ
15.03	Списано собівартість наданих послуг		27000	903	23
31.03	На дату балансу відображена курсова різниця по заборгованості в іноземній валюті $3000 * (29,70 - 29,60) = 300$ грн.		300	945	362
02.04	На поточний рахунок отримані грошові кошти від нерезидента $3000 * 29,68 = 89040$ грн.	3000	89040	312	362
02.04	Відображена курсова різниця при отриманні оплати від нерезидента $3000 * (29,68 - 29,60) = 240$ грн.		240	362	714

**Приклад 3.** Підприємство-резидент виконує ремонтні роботи для нерезидента. Послуги надаються на митній території України. Сума договору складає 3000 євро. 15.03 отримана передплата від нерезидента. 02.04 підписаний акт про надання послуг. Собівартість послуг 24000 грн.

Курси валют:

15.03 – 29,70 грн./євро;

31.03 – 29,60 грн./євро;

02.04 – 29,68 грн./євро.

**Журнал реєстрації господарських операцій з експорту послуг (місце поставки розташоване на митній території України на умовах попередньої оплати)**

Дата	Зміст господарської операції	Сума, дол.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
15.03	На поточний рахунок в іноземній валюті надійшли грошові кошти $3000 * 29,70 = 89100$ грн.	3000	89100	312	681
	У зв'язку з тим, що послуги надані на митній території України, то вартість цих послуг є об'єктом оподаткування ПДВ				
15.03	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ $3000 * 29,70 = 20\% = 17820$ грн.		17820	643	641
31.03	Для цілей бухгалтерського обліку кредиторська заборгованість – немонетарна стаття, тому курсова різниця на кінець звітного періоду та на дату погашення визначатися не буде				
02.04	Відображено дохід від послуги (підписано акт)	3000	89100	362	703
02.04	Погашені податкові зобов'язання		17820	703	643
02.04	Списана собівартість послуг		24000	903	23
02.04	Відображено залік заборгованостей	3000	89100	681	362

## ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2 ОБЛІК ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ

### ТЕМА 6

#### ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ БАРТЕРНИХ (ТОВАРООБМІННИХ) ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ

- 6.1. Форми зустрічної торгівлі
- 6.2. Загальні положення про зовнішньоекономічний бартер в Україні
- 6.3. Митне оформлення бартерних операцій
- 6.4. Облік бартерних операцій у зовнішньоекономічній діяльності
- 6.5. Оподаткування бартерних операцій

##### **6.1. Форми зустрічної торгівлі**

Термін «зустрічна торгівля» фактично означає натуральний обмін товарами.

На частку товарообмінних контрактів доводиться близько 25-30% від загального об'єму зовнішньоекономічних операцій.

Товарообмінні операції є вигідними для країн з нестабільною національною валютою, для країн, у яких спостерігається дефіцит іноземної валюти як засіб платежу та існує значний зовнішній борг.

##### **Переваги зустрічної торгівлі:**

- зниження ризику неотримання боргу по імпорту;
- можливість розширювати ринки збуту для національних товарів;
- для підприємств-експортерів бартерні контракти вигідні по товарах, реалізація яких на внутрішньому ринку є проблемою;
- для підприємств-імпортерів бартер вигідний тим, що економить валютні кошти.

##### **Недоліки зустрічної торгівлі:**

- потрібно шукати зарубіжного партнера, який не тільки зацікавлений у товарі, але й може запропонувати свій товар, який був би необхідний даному підприємству;
- досить важко проходять переговори стосовно ціни й кількості обмінюваних товарів, оскільки жодна із сторін не зацікавлена у втраті вірогідного прибутку.

##### **Форми зустрічної торгівлі:**

- натуральний обмін товарами (бартер);
- сумісна співпраця (операції з давальницькою сировиною і сумісне виробництво);
- участь продавця в реалізації товарів, які запропонував покупець (компенсаційні угоди).

##### **6.2. Загальні положення про зовнішньоекономічний бартер в Україні**

При здійсненні зовнішньоекономічного бартеру українські підприємства повинні керуватися ЗУ «Про регулювання товарообмінних (бартерних)

операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності» від 23.12.1998 року №351-XIV.

**Товарообмінна (бартерна) операція у галузі зовнішньоекономічної діяльності** – це один з видів експортно-імпортних операцій, оформлених бартерним договором або договором із змішаною формою оплати, яким часткова оплата експортних (імпортних) поставок передбачена в натуральній формі, між суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності України та іноземним суб'єктом господарської діяльності, що передбачає збалансований за вартістю обмін товарами, роботами, послугами у будь-якому поєднанні, не опосередкований рухом коштів у готівковій або безготівковій формі.

Згідно з чинним законодавством всі суб'єкти підприємницької діяльності мають право на укладення бартерних контрактів.

Проте проведення бартерних операцій у зовнішньоекономічній діяльності заборонено для суб'єктів підприємницької діяльності, які застосовують спрощену систему оподаткування (єдиний податок).

З метою збільшення валютної виручки від експорту держава впроваджує спеціальні заходи щодо обмеження зовнішньоекономічного бартеру.

Так, Постановою КМУ від 29.04.1999 року №756 “Про деякі питання регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у зовнішньоекономічній діяльності” затверджено перелік товарів, по яких заборонено укласти бартерні договори.

Наприклад, **забороняється експорт за бартером:** бурштину і вироби з нього; дорогоцінних металів; ювелірних виробів; алкогольних та тютюнових виробів; відходів і брухту чорних і кольорових металів тощо.

**Забороняється імпортувати за бартерними контрактами:** бурштин і вироби з нього, оброблені та необроблені алмази; ювелірні вироби.

На кількість товарів, які поставляються по бартерному контракту, не впливає зміна світових цін, тобто кількість товару залишається незмінною, а ціна (вартість) визначаються для митної оцінки товарів, що ввозяться або вивозяться, сплати ПДВ, визначення сум страховок.

Еквівалентність обміну може бути досягнута тільки в тому випадку, якщо ціни на обмінювані товари визначаються, виходячи з світових цін на дану категорію товарів. Інформація про рівень цін публікується в бюлетені “Огляд цін українського і світового товарного ринків”. Необхідну інформацію про рівень цін підприємство може отримати з біржових зведень, результатів торгів, інформаційних видань різних фірм.

Держава також контролює термін розрахунків по бартерних контрактах. Граничні терміни проведення заключної операції зазначені в ЗУ “Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності” і становлять 180 календарних днів від дати першої операції за бартерним контрактом.

Для збільшення встановленого терміну підприємству необхідно отримати індивідуальний дозвіл, який видається у випадку, якщо бартерні договори припускають поставку складних технічних виробів, товарів спеціального призначення.

### **6.3. Митне оформлення бартерних операцій**

Ввезення товарів за бартерним контрактом на митну територію України проводиться у режимі імпорту, а вивезення – у режимі експорту, зі сплатою відповідних митних платежів.

При імпорті товарів в межах бартерної угоди, нараховуються і сплачуються усі митні платежі для даного виду товарів (ввізне мито, митний збір, «імпортний ПДВ», акцизний податок). Види і розміри платежів визначаються ЗУ «Про Митний тариф України» відповідно до коду товарної номенклатури зовнішньоекономічної діяльності УКТЗЕД.

Базою оподаткування при ввезенні товарів на митну територію є договірна (контрактна вартість) товарів. Ця вартість має бути не нижче за митну вартість, визначену у ввізній митній декларації, з урахуванням витрат на транспортування, навантаження, вивантаження і страхування до пункту перетину митного кордону України, сплати брокерської та інших винагород, акцизного збору, ввізного мита, а також інших обов'язкових зборів і платежів.

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

### **6.4. Облік бартерних операцій у зовнішньоекономічній діяльності**

Про проведенні бартерних операцій в іноземній валюті (без часткової грошової доплати) відсутня грошова форма розрахунків, такі операції варто класифікувати як операції з немонетарними статтями (активами), а заборгованість, що виникла, розглядають як немонетарну.

П. 7 П(С)БО 21 встановлено, що немонетарні статті, які оцінені за справедливою вартістю в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості. При здійсненні зовнішньоекономічного бартеру в іноземній валюті перерахунок в національну валюту відбувається всього один раз на дату:

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

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

**Особливості бухгалтерського обліку бартерних операцій полягають в тому, що:**

- відсутні грошові розрахунки з іноземним партнером;
- момент відвантаження продукції на експорт вважається моментом її реалізації;
- облік розрахунків з іноземним партнером здійснюється на двох субрахунках – 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» та 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;

– 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 справедливої вартості.

**Справедлива вартість** – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу в результаті операції між проінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами. Справедлива вартість визначається по кожній партії одержаної продукції.

При бартерному обміні обмін може бути здійснений як подібними (однаковими за призначенням і справедливої вартості), так і неподібними (різними за призначенням і/або справедливої вартості) активами.

При цьому відповідно до П(С) БО 15 «Дохід» при обміні подібними активами дохід не визнається. Первинна вартість активів, одержаних в обмін на подібний актив, рівна балансовій вартості переданого активу. У разі, якщо балансова вартість переданого активу перевищує його справедливу вартість, то первинною вартістю одержаного активу є справедлива вартість переданого об'єкта з віднесенням різниці до витрат звітного періоду.

При обміні неподібними активами відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» дохід визнається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, одержаних підприємством, зменшеним або збільшеним на суму переданих або одержаних грошових коштів і їх еквівалентів.

## **6.5. Оподаткування бартерних операцій**

### **Податок на прибуток**

Для суб'єктів ЗЕД-резидентів будь-яку бартерну ЗЕД операцію можна умовно розділити на дві складові (експорт та імпорт), кожна з яких матиме свої податкові наслідки. Тому порядок визначення ЗЕД бартерних доходів і витрат розглянемо окремо в розрізі експортної та імпортної її частини.

### **Імпортна частина бартерної операції**

При ввезенні імпортних товарів за бартерним договором слід враховувати, що в момент їх оприбуткування витрати в податковому обліку не відображаються. У той же час при придбанні імпортних товарів відбувається формування їх собівартості (собівартість придбаних та реалізованих товарів в термінах ПКУ), яка в подальшому, при продажу таких товарів, буде врахована в складі «податкових» витрат.

Вартість робіт, послуг, отриманих від нерезидента за бартерним ЗЕД договором, включається до складу витрат у періоді їх отримання, а якщо такі роботи, послуги використовуються при виробництві продукції – у періоді реалізації такої продукції.

Перерахунок собівартості придбаних товарів, а також суми витрат на придбання робіт (послуг) повинен здійснюватися залежно від того, яка з подій відбулася першою :



– за курсом НБУ, що діяв на дату здійснення операції придбання, якщо першою подією за договором ЗЕД бартеру було отримання імпортованих товарів (робіт, послуг);

– за курсом НБУ на дату визнання доходу від експортної операції, якщо першою подією за договором ЗЕД бартеру було відвантаження товарів (надання результатів робіт, послуг) нерезиденту.

З першою ситуацією все більш-менш зрозуміло – підприємство отримує імпортовані товари (роботи, послуги) і за курсом на дату їх оприбуткування (отримання) визначає суму витрат, понесених у зв'язку з їх придбанням.

Відповідно до п. 153.10 ПКУ доходи і витрати від проведення товарообмінних (бартерних) операцій визначаються відповідно до договірної ціни такої операції, але не нижче (вище) звичайних цін.

**Звичайна ціна на продукцію** – це ціна реалізації товарів (робіт, послуг) продавцем, включаючи суму нарахованих (сплачених) відсотків, вартість іноземної валюти, яка може бути одержана у разі їх продажу особам, не зв'язаним з продавцем за звичайних умов ведення господарської діяльності. Тобто звичайна ціна – це ціна, яка склалася на певний момент на конкретний вид товарів (робіт, послуг) виходячи з ринкової кон'юнктури.

#### **Експортна частина бартерної операції**

Сума доходу від здійснення бартерної ЗЕД операції, виражена в іноземній валюті, перераховується у національну валюту України залежно від того, яка з подій було першим:

– за курсом НБУ, що діяв на дату продажу товарів (робіт, послуг) нерезиденту, якщо першою подією було відвантаження товарів нерезиденту (виконання робіт, надання послуг);

– за курсом НБУ, що діяв на дату здійснення операції придбання імпортованих товарів (робіт, послуг), якщо першою подією було отримання товарів (робіт, послуг).

При визначенні бартерного доходу слід пам'ятати про необхідність застосування в цьому випадку звичайних цін. Адже згідно зі згаданим вище п. 153.10 ПКУ доходи від проведення товарообмінних (бартерних) операцій визначаються відповідно до договірної ціни такої операції, але не нижче (вище) звичайних цін.

У періоді визнання доходів від реалізації товарів (робіт, послуг) за бартерним ЗЕД договором підприємство має право збільшити витрати, пов'язані з такою реалізацією, на підставі п. 138.4 ПКУ. При цьому собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до п. 138.6 ПКУ, а собівартість виготовлених та реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг) розраховується згідно з вимогами п. 138.8 ПКУ.

#### **Податок на додану вартість**

Податкові наслідки бартерної операції у сфері ЗЕД в ПДВ обліку платників податків-резидентів також розглянемо в розрізі імпоротної і експортної частини такої операції.

Імпортна частина бартерної операції. Ввезення товарів на митну територію України згідно до п.п. «В» п. 185.1 ПКУ є об'єктом оподаткування ПДВ за

ставкою 20 %. Причому зверніть увагу: сплачувати ПДВ при ввезенні товарів повинні і особи, не зареєстровані платниками ПДВ (звичайно ж, тільки в разі ввезення товарів в обсягах, що підлягають оподаткуванню). Ця вимога прямо передбачено п. 181.2 ПКУ.

Водночас із загального правила є й винятки. Так, податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються при ввезенні звільнених від оподаткування товарів, які згідно п. 197.4 ПКУ також є пільговими. Крім того, ряд ПДВ пільг при імпорті встановлює підрозд. 2 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ.

Для нарахування ввізного ПДВ базу оподаткування в іноземній валюті перераховують у гривні за офіційним курсом НБУ на дату подання митної декларації для митного оформлення, а при нарахуванні податкових зобов'язань митним органом у разі, якщо митну декларацію не подавав – за офіційним курсом НБУ на день визначення податкових зобов'язань (абзац другий п. 190.1 ПКУ).

Крім необхідності нарахування податкових зобов'язань з ПДВ, імпорт товарів тягне за собою виникнення у підприємства – імпортера права на податковий кредит з ПДВ (п.п. «а» п. 198.1 ПКУ). При цьому, відбиваючи податковий кредит, потрібно враховувати наступні нюанси:

- право на податковий кредит виникає на дату сплати ввізного ПДВ при імпорті (п. 198.2 ПКУ);

- документом, що засвідчує право на податковий кредит, є митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства та підтверджує сплату податку (п. 201.12 ПКУ).

Експортна частина бартерної операції. Вивезення товарів за межі митної території України є об'єктом оподаткування ПДВ на підставі п.п. «Г» п. 185.1 ПКУ. При цьому ставка оподаткування при експорті становить 0 % бази оподаткування (п.п. 195.1.1 ПКУ).

Податкові зобов'язання з ПДВ у експортера виникають на дату оформлення митної декларації, яка підтверджує факт перетину митного кордону України, оформленої відповідно до вимог митного законодавства (п.п. «б» п. 187.1 ПКУ).

База оподаткування при експорті товарів визначається за загальними правилами, встановленими п. 188.1 ПКУ, тобто виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів, але не нижче звичайних цін, з урахуванням загальнодержавних податків і зборів. При цьому перерахунок такої вартості в національну валюту здійснюється за курсом НБУ на дату оформлення митної декларації.

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

Курси валют:

20.06 – 27,00 грн./дол. США;  
 30.06 – 27,20 грн./дол. США;  
 04.07 – 27,10 грн./дол. США.

### Журнал реєстрації господарських операцій

Дата	Зміст господарської операції	Сума, дол.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
20.06	Імпорт обладнання (курс 27,00):				
20.06	Нараховане й оплачене мито: 10000*27,0*0,1 = 27000 грн.		27000 27000	152 685	685 311
20.06	Нарахований та сплачений митний збір: 10000*27,00*0,002 = 540 грн.		540 540	152 685	685 311
20.06	Нараховано та сплачено імпорнтний ПДВ (10000*27,00+7000)*0,2 = 55400 грн.		55400	377/ПДВ	311
20.06	Відображено право на податковий кредит з ПДВ		55400	641/ПДВ	377/ПДВ
20.06	Оприбутковано імпорнтне обладнання, курс 27,00	10000	270000	152	632
30.06	Заборгованість за кредитом 632 – стаття немонетарна, курсові різниці не виникають				
04.07	Експорт готової продукції				
04.07	Нараховане й оплачене мито: 10000*27,1*0,1 = 27100 грн.		27100 27100	93 685	685 311
04.07	Нарахований та сплачений митний збір: 10000*27,10*0,001 = 271 грн.		271 271	93 685	685 311
04.07	Відображено дохід від реалізації готової продукції 10000*27,00	10000	270000	632	701
04.07	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ		0	701	641/ПДВ
04.07	Відображено собівартість реалізованої готової продукції		65600	901	26

**Приклад 2.** Підприємство А (резидент, платник ПДВ) уклало бартерний контракт з російською фірмою на суму 15500 дол. США, відповідно до якого підприємство А відвантажує товар (цукерки) на суму 15500 дол. США, які були придбані на українському ринку за 90000 грн. з урахуванням ПДВ. Нерезидент здійснює попередню оплату у сумі 3500 дол. США та відвантажує підприємству А електроприлади (товари) на суму 12000 дол. США.

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

Курси валют НБУ:

20.06 – 27,00 грн./дол. США;  
 30.06 – 27,20 грн./дол. США;

04.07 – 27,10 грн./дол. США;  
 20.07 – 27,30 грн./дол. США;  
 30.09 – 27,40 грн./дол. США;  
 03.10 – 27,70 грн./дол. США.

### Журнал реєстрації господарських операцій

Дата	Зміст господарської операції	Сума, дол.	Сума, грн.	Дебет	Кредит
20.06	Надійшов аванс від нерезидента $3500 * 27,00 = 94500$ грн.	3500	94500	312	362
30.06	Заборгованість за отриманим авансом – стаття немонетарна, курсові різниці не виникають				
04.07	Придбані цукерки у вітчизняного постачальника – на суму без ПДВ		75000	28	631
	– ПДВ		15000	641/ПДВ	631
04.07	Оплачено вітчизняному постачальнику за цукерки		90000	631	311
20.07	Експорт цукерок (товари)				
20.07	Нараховане й оплачене мито: $15500 * 27,3 * 0,05 = 21157,5$ грн.		21157,5 21157,5	93 685	685 311
20.07	Нарахований та сплачений митний збір: $15500 * 27,30 * 0,002 = 846,3$ грн.		846,3 846,3	93 685	685 311
20.07	Відображено дохід від реалізації товарів $3500 * 27,0 + 12000 * 27,3 = 422100$ грн.	15500	112100	362	702
20.07	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ		0	702	641/ПДВ
20.07	Відображено собівартість реалізованих товарів		75000	902	28
30.09	Дебіторська заборгованість нерезидента у сумі 12000 дол. – немонетарна, курсових різниць не виникає				
03.10	Імпорт електроприладів (товарів)				
03.10	Нараховане й оплачене мито: $12000 * 27,7 * 0,1 = 33240$ грн.		33240 33240	28 685	685 311
03.10	Нарахований та сплачений митний збір: $12000 * 27,70 * 0,002 = 664,80$ грн.		664,80 668,80	28 685	685 311
03.10	Нараховано та сплачено імпорнтний ПДВ ( $12000 * 27,7 + 33240$ )*0,2 = 73128 грн.		73128	377/ПДВ	311
03.10	Відображено право на податковий кредит з ПДВ		73128	641/ПДВ	377/ПДВ
03.10	Оприбутковано імпорнтні електроприлади, курс 27,3	12000	87600	28	362

**Приклад 3.** 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.

### Журнал реєстрації господарських 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	2682,60
Нарахування митних платежів і мита	93	377	2682,6
Оприбуткування імпортованих товарів (1000 * 26,3 = 26300)	28	632	26300
Сплата митних платежів і мита (26,4 x 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 імпортованого 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

## ТЕМА 7

### ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

7.1. Основні поняття операцій з давальницької сировини

7.2. Документальне оформлення операцій із переробки давальницької сировини

7.3. Особливості бухгалтерського обліку із переробки давальницької сировини.

7.4. Оподаткування операцій з давальницькою сировиною

#### **7.1. Основні поняття операцій з давальницькою сировиною**

**Давальницька сировина** – 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.

Право власності на імпортовану давальницьку сировину і виготовлену з неї готову продукцію належить іноземному замовнику.

**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.

**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.

До давальницької сировини належать сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії.

**Існують такі операції з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічній сфері:**

- ввезення давальницької сировини іноземного замовника на митну територію України та вивезення виробленої з неї готової продукції (ст. 2);
- реалізація на митній території України готової продукції, що вироблена з давальницької сировини, ввезеної іноземним замовником (ст. 3);
- закупівля на митній території України іноземним замовником давальницької сировини та реалізація або вивезення виробленої з неї готової продукції (ст. 4);
- вивезення давальницької сировини українського замовника за межі митної території та ввезення на митну територію України готової продукції (ст. 5).

При цьому слід враховувати зміни, на сьогодні ці норми не поширюються на товари груп з 1 по 24 згідно з УКТЗЕД, а саме:

- живі тварини; продукти тваринного походження (розділ I, групи 01 – 05);
- продукти рослинного походження (розділ II, групи 06 – 14);
- жири й олії тваринного та рослинного походження, продукти їх розщеплення, готові харчові жири, воски тваринного або рослинного походження (розділ III, група 15);
- готові харчові продукти, алкогольні та безалкогольні напої й оцет; тютюн і його замітники (розділ IV, групи 16 – 24).

Такі зміни внесено з метою підтримки підприємств вітчизняного агропромислового комплексу в умовах світової фінансової кризи.

Якщо однією із сторін операцій з давальницькою сировиною є нерезидент України, то договір про переробку давальницької сировини повинен укладатися з урахуванням вимог Положення № 201, зокрема такий договір повинен в обов'язковому порядку містити таку інформацію (п. 1 цього Положення):

- назву, номер договору (контракту), дату та місце його укладання;
- преамбулу;
- предмет договору (контракту). У додатку до договору про переробку давальницької сировини повинна бути викладена технологічна схема переробки, де відображаються: основні етапи переробки сировини та процес перетворення сировини в готову продукцію, кількісні показники сировини на кожному етапі переробки з обґрунтуванням технологічних втрат сировини, втрати виконавця переробки на кожному етапі переробки;
- дані про кількість і якість товару (обсяг виконаних робіт, наданих послуг);
- базисні умови поставки товарів (приймання-передачі виконаних робіт або послуг);
- ціну та загальну вартість договору (контракту);
- умови платежів;
- умови приймання-передачі товарів (робіт, послуг);
- дані про пакування та маркування;
- відомості про форс-мажорні обставини, які можуть перешкоджати сторонам виконувати умови договору;
- відомості про санкції та рекламації;
- умови врегулювання спорів у судовому порядку;

– дані про місцезнаходження (місце проживання), поштові та платіжні реквізити сторін.

## **7.2. 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.

### **7.3. 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 «Сировина і матеріали».

Факт передачі давальницької сировини виконавцю оформляється записом: дебет 206 «Матеріали, передані в переробку» і кредит 201 «Сировина і 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 забалансовому рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» за цінами, вказаними в договорі. Готова продукція, виготовлена з давальницької сировини, також відображається на забалансовому 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 наданих послуг» у момент реалізації. Реалізація послуг відображається за дебетом субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» і кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг».

Розглянемо порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з переробки давальницької сировини у виконавця – резидента України.

**Приклад 1.** Між замовником – фірмою «ZERO» (Італія) і виконавцем – ТОВ «Кентавр» (Україна) укладено контракт на переробку давальницької сировини, контрактна вартість 12 000 дол., згідно з яким здійснено відвантаження. На дату митного оформлення сировини курс Нацбанку України становив 27,75 грн. за 1 дол. Вартість послуг з переробки сировини становила 2000 дол. На дату підписання акта виконаних робіт і митного оформлення готової продукції курс Нацбанку України становив 27,80 грн. за 1 дол., а на дату перерахування іноземної валюти в оплату послуг з переробки сировини курс становив 27,83 грн. за 1 дол. Фактична виробнича собівартість послуг з переробки становила 9500 грн. За митне оформлення при ввезенні давальницької сировини сплачено збори на суму 1233 грн. Розрахуємо суму

ввізного мита (припустимо, що воно справляється за ставкою 20%) і податку на додану вартість, на яку виконавець виписує вексель:

- сума ввізного мита становить 66 600 грн. (12 000 x 27,75 x 20%);
- сума ПДВ становить 79920 грн. (12 000 x 27,75 + 66 600) x 20%.

У бухгалтерському та податковому обліку підприємства-виконавця операції відображаються таким чином.

№ п / п	Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Сплачено митні збори	685	311	1233
2	Нараховано митні збори при ввезенні давальницької сировини	23	685	1233
	Видано простий авальований вексель органу ДПС на суму ввізного мита та ПДВ (66 600 + 79 920)	На позабалансовому рахунку 05 «Гарантії та забезпечення надані» здійснюється запис про видачу векселя зі збільшенням залишку за цим рахунком		146520
4	Відображено на позабалансовому субрахунку вартість сировини, отриманої для переробки, за ціною згідно з контрактом (12 000 x 27,75)	На позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» здійснюється запис про надходження сировини із збільшенням залишку за цим рахунком		333 000
5	Відображено реалізацію наданих послуг з переробки давальницької сировини (2000 x 27,80) згідно з оформленим актом наданих послуг	362	703	55 600
6	Списано фактичну виробничу собівартість наданих послуг	903	23	9500
7	Сплачено митні збори за митне оформлення давальницької сировини при вивезенні готової продукції	685	311	1233
8	Нараховано митні збори за митне оформлення давальницької сировини при вивезенні готової продукції	93	685	1233
9	Списано з позабалансового субрахунку вартість сировини, отриманої для переробки	На позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» здійснюється запис про вибуття сировини зі зменшенням залишку за цим рахунком		333 000
10	Погашено вексель при вивезенні готової продукції	На позабалансовому рахунку 05 «Гарантії та забезпечення надані» здійснюється запис про погашення векселя зі зменшенням залишку за цим рахунком		146520
11	Отримано оплату в іноземній валюті послуг з переробки сировини (2000 x 27,83) згідно з банківською випискою	312	362	55 660
12	Відображено дохід від курсової різниці	362	714	60

#### 7.4. Оподаткування 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 використовується 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.

**Приклад 2.** Іноземна фірма 20.08.21 р. ввезла на територію України давальницьку сировину вартістю 20 000 дол. для переробки на ТОВ «Грант» з умовою сплати послуг по переробці грошовими коштами в сумі 4 000 дол. Витрати за митне оформлення – 680 грн. Курс НБУ на 20.08 – 27,5 грн. за дол. Готова продукція була відвантажена замовнику 10.09. Курс НБУ – 27,0 грн за дол. Собівартість переробки – 2 000 грн. Кошти від замовника надійшли на валютний рахунок ТОВ «Грант» 20.09. Курс НБУ – 27,2 грн за дол. Відобразити ці події у бухгалтерському та податковому обліку.

#### Відображення операцій із давальницькою сировиною

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Доходи	Витрати
		дебет	кредит			
1	Сплачені витрати за митне оформлення	377	311	680		
2	Відображена у складі витрат плата за митне оформлення при ввезенні давальницької сировини	949	377	680		680
3	Оприбутковано сировину, яка отримана для переробки (20000 x 27,5= 550000)	022		550000		
4	Відображено контрактну вартість послуг з переробки (4000 x 27=52000)	362	703	108000	108000	
5	Списана давальницька сировина		022	550000		
6	Списана собівартість переробки давальницької сировини	903	23	2000		2000

7	Сплачена плата за митне оформлення	377	311	680		
8	Відображена плата за митне оформлення у складі витрат	93	377	680		680
9	Отримано грошові кошти від іноземного підприємства (4000 x 27,2= 52800)	312	362	108800		
10	Відображено курсову різницю	362	714	800	800	

### **Вивезення давальницької сировини з України з метою її переробки в готову продукцію**

Під час 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.

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.

### **Реалізація на митній території України готової продукції, виробленої з давальницької сировини, ввезеної іноземним замовником**

Відповідно до частини першої ст. 3 Закону № 327 готова продукція, вироблена з давальницької сировини, ввезеної іноземним замовником, може реалізовуватися на митній території України лише через зареєстроване таким замовником-нерезидентом постійне представництво. При цьому представництво повинно оформити ввізну ВМД без фактичного ввезення, а також сплатити ввізне мито (сплачується за пільговими ставками Єдиного митного тарифу України) та інші податки і збори, передбачені для аналогічних імпортованих товарів.

Згідно зі ст. 1 Закону № 959 представництвом іноземного суб'єкта господарської діяльності є установа або особа, що представляє інтереси такого суб'єкта в Україні та має на це належним чином оформлені відповідні повноваження. Також відповідно до п. 12 Інструкції № 30 таке представництво не є юридичною особою, в усіх випадках воно діє від імені та за дорученням іноземного суб'єкта господарської діяльності. Отже, юридична особа – резидент України не має права виконувати функції представництва іноземного суб'єкта господарської діяльності.

## ТЕМА 8

### ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВАХ З ІНОЗЕМНИМИ ІНВЕСТИЦІЯМИ

8.1. Порядок і умови здійснення інвестиційної діяльності

8.2. Особливості обліку отримання інвестицій в іноземній валюті

8.3. Відображення фінансових інвестицій на підприємствах, створених за кордоном

#### **8.1. Порядок і умови здійснення інвестиційної діяльності**

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

##### **Іноземними інвесторами в Україні можуть бути:**

– юридичні особи, створені згідно із законодавством, відмінним від законодавства України;

– фізичні особи – іноземці і особи без громадянства, які не мають постійного місця проживання на території України;

– міжнародні урядові й неурядові організації;

– інші держави;

– інші іноземні суб'єкти інвестиційної діяльності, визначені законом.

##### **Найбільш поширеними видами іноземних інвестицій є:**

– іноземна валюта першої групи Класифікатора (австралійський долар, болгарський лев, вона, данська крона, долар США, злотий, євро, єна, канадський долар, куна, мексиканське песо, новозеландський долар, новий ізраїльський шекель, норвезька крона, сінгапурський долар, ренд, румунський лей, форинт, фунт стерлінгів, чеська крона, шведська крона, швейцарський франк, юань Женьміньбі, СПЗ (спеціальні права запозичення), золото, паладій, платина, срібло);

– валюта України – при реінвестиціях в об'єкт первинного інвестування або в які-небудь інші об'єкти інвестування;

– рухоме і нерухоме майно і пов'язані з ним майнові права;

– цінні папери, а також корпоративні права, виражені в конвертованій валюті;

– грошові вимоги і права на вимоги виконання договірних зобов'язань, які гарантовані банками і мають вартість у конвертованій валюті;

– інші права інтелектуальної власності, вартість яких в конвертованій валюті підтверджена згідно із законами (процедурами) країни інвестора або міжнародними торговими звичаями, а також підтверджена експертною оцінкою в Україні, в тому числі легалізовані на території України авторські права, права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів і послуг, ноу-хау і т. п.;

– права на здійснення господарської діяльності, в тому числі права на користування надрами і використання природних ресурсів, надані відповідно до законодавства або договорів.

Оцінка іноземних інвестицій, включаючи внески до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями, здійснюється в іноземній конвертованій валюті і в гривнях, за згодою сторін, на підставі цін міжнародних ринків або ринку України. При цьому перерахунок сум в іноземній валюті в гривні здійснюється за курсом, встановленим НБУ.

## **8.2. Особливості обліку отримання інвестицій в іноземній валюті**

**У бухгалтерському обліку існують наступні особливості обліку отримання інвестицій в іноземній валюті:**

– облік статутного капіталу починається з дати державної реєстрації підприємства;

– статутний капітал підприємства з іноземними інвестиціями формується за курсом, зафіксованим в засновницькому договорі;

– розмір статутного капіталу підлягає оцінці в грошовій одиниці України за курсом НБУ на дату здійснення операцій і не підлягає подальшому перерахунку у зв'язку із зміною курсу іноземних валют;

– датою виникнення заборгованості іноземних інвесторів є дата підписання засновницького договору.

Внески до статутного капіталу засновником-нерезидентом можуть здійснюватися шляхом внесення до статутного фонду основних засобів (нематеріальних активів, запасів), а також шляхом перерахування валютних коштів на рахунок підприємства. Особливу увагу при цьому слід приділити перерахунку заборгованості засновників-нерезидентів по внесках до статутного фонду у зв'язку із зміною валютного курсу.

**У бухгалтерському обліку заборгованість засновників може мати різний характер:**

1) у випадку якщо очікується внесення до статутного фонду основних засобів (нематеріальних активів, запасів), заборгованість засновників відноситься до немонетарної, і отже, перерахунку не підлягає;

2) у випадку, якщо очікується отримання на рахунок підприємства валютних засобів, заборгованість відноситься до монетарних статей і підлягає перерахунку як на дату балансу, так і на дату здійснення розрахунків засновником-нерезидентом. Курсові різниці, які виникають внаслідок перерахунку зобов'язань засновників при формуванні статутного капіталу, відображаються у складі додаткового капіталу (п.8 П(С)БО 21). На субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході.

Підприємства з іноземними інвестиціями сплачують податки відповідно до законодавства України. Відповідно до Митного кодексу, товари, що ввозяться на митну територію України на строк не менше трьох років іноземними

інвесторами, відповідно до Закону України «Про режим іноземного інвестування», з метою інвестування на підставі зареєстрованих договорів (контрактів) або як внесок іноземного інвестора до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями, звільняються від сплати ввізного мита. При відчуженні таких товарів раніше трьох років з часу зарахування їх на баланс, ввізне мито сплачується на загальних підставах.

Підприємство з іноземними інвестиціями самостійно визначає умови реалізації продукції (робіт, послуг), включаючи ціну на них. Продукція підприємств з іноземними інвестиціями не підлягає ліцензуванню і квотуванню за умови її сертифікації як продукції власного виробництва у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Потрібно зазначити, що при внесенні ОЗ в новоутворене підприємство саме інвестор сплачує усі податки, в тому числі ПДВ, який йому не відшкодовується (бо він не зареєстрований платником ПДВ). Тому для інвестора вигідно збільшувати вже існуючий статутний капітал, бо в такому випадку підприємство котре отримує ОЗ виступає як імпортер.

Тому для збільшення притоку іноземних інвестицій потрібно звільнити інвестора від сплати ПДВ та повернути суму ПДВ на рахунок підприємства для подальшого його використання, але тільки при наявності правильно оформлених документів та при належній оцінці ОЗ.

Якщо протягом трьох років від часу зарахування іноземної інвестиції на баланс підприємства майно, ввезене до України як внесок іноземного інвестора, відчужується (у т.ч. у зв'язку з припиненням діяльності цього підприємства, крім вивезення іноземної інвестиції за кордон), підприємство з іноземними інвестиціями сплачує ввізне мито, яке обчислюється виходячи з митної вартості цього майна, перерахованої у валюту України за офіційним курсом, визначеним НБУ на день здійснення відчуження майна. На цю саму дату виникає і податкове зобов'язання зі сплати мита. При цьому за весь час заборгованості на суму несплаченого ввізного мита нараховується пеня починаючи від дня відчуження майна у розмірах, передбачених законодавством, включаючи день сплати.

Особливості формування зареєстрованого капіталу повинні відображатися в статуті підприємства з іноземними інвестиціями, у якому визначають належну до внесення іноземним інвестором суму інвестиції, виходячи із перерахунку частки інвестора в іноземній валюті в національну грошову одиницю. Такий перерахунок здійснюється за курсом НБУ, що діяв на дату підписання установчого договору. При створенні підприємства та оголошенні статутного капіталу операція в бухгалтерському обліку проводиться по дебету рахунку 46 «Неоплачений капітал» та кредиту рахунку 40 «Статутний капітал». На підставі первинних документів, які засвідчують внесення інвестицій іноземними інвесторами (платіжних доручень про перерахування валюти; товарно-транспортних накладних на передачу майна; актів про виконані роботи і надані послуги; актів про передачу нематеріальних активів), відображають їхню вартість з урахуванням достовірності оцінки з використанням цін міжнародних ринків, експертної оцінки.

Експертна оцінка проводиться згідно з Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні». При отриманні підприємством основних засобів (ОЗ) як внеску до статутного капіталу в системі бухгалтерського обліку робиться проводка: дебет 10 «Основні засоби», кредит 46 «Неоплачений капітал».

Згідно з роз'ясненнями Мінфіну в цьому випадку дозволяється не використовувати рахунок 15 «Капітальні інвестиції», але вважаємо, що це призводить до не відповідного правильного відображення операції в бухгалтерському обліку. На рахунок 10 «Основні засоби» потрібно зараховувати ОЗ тільки при складанні акту вводу в експлуатацію, бо в інакшому випадку можливе помилкове нарахування амортизації. Та й під час складання звітності потрібно проводити додаткові аналітичні процедури, відокремлюючи на рахунку 10 основні засоби від капітальних інвестицій. Застосовуване програмне забезпечення для ведення обліку не дозволяє відобразити об'єкт ОЗ на рахунку 10 до введення його в експлуатацію. Тому вважаємо, що об'єкт основних засобів, отриманий від інвестора, цілком можливо відображати на рахунку 15 у кореспонденції з рахунком 46. Також для прийняття раціональних управлінських рішень, в бухгалтерському обліку потрібно виділяти ОЗ, які надійшли як іноземні інвестиції. Коли заборгованість учасників погашається не коштами, а майном, вона визнається немонетарним активом відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» і її погашення (отримання основних засобів) відображається за курсом НБУ, що діяв на дату її виникнення (дату затвердження установчих документів).

Операції з отримання основних засобів до статутного капіталу прирівнюються до їх придбання із подальшим включенням до відповідних груп. Україна веде активну політику в сфері вдосконалення законодавства.

Тому в 2015 році Україна приєдналась до Декларації ОЕСР про міжнародні інвестиції і багатонаціональні підприємства; набуття членства в Інвестиційному комітеті ОЕСР надасть такі суттєві переваги для країни:

- свідчитиме про запровадження Україною міжнародних стандартів здійснення інвестиційної діяльності;

- сприятиме залученню прямих іноземних інвестицій шляхом усунення обмежень щодо секторів, в яких іноземне інвестування заборонено та забезпечення національного режиму для транснаціональних корпорації (ТНК) відповідно до системи розвитку міжнародних стандартів у рег улюванні відносин ТНК із країнами, що приймають їхні інвестиції;

- сприятиме поліпшенню конкурентного середовища та впливу на впровадження та розповсюдження інновацій;

- сприятиме реалізації принципів та стандартів соціальної відповідальності бізнесу згідно з керівними принципами ОЕСР щодо ведення відповідального бізнесу.



### **8.3. Відображення фінансових інвестицій в підприємства, створених за кордоном**

При інвестуванні коштів в підприємства, розташовані за кордоном (придбання акцій, корпоративних прав та інше), необхідно відобразити в балансі фінансові інвестиції.

**Залежно від термінів, протягом яких підприємство має в своєму розпорядженні фінансові інвестиції, вони поділяються на:**

– *довгострокові інвестиції* – інвестиції, які має в своєму розпорядженні підприємство протягом періоду, що перевищує один рік, а також інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент, тобто неліквідні активи;

– *короткострокові фінансові інвестиції* – інвестиції, які має в своєму розпорядженні підприємство протягом періоду, що не перевищує один рік, і які можуть бути згодом вільно реалізовані у будь-який момент.

**Фінансові інвестиції в статутний капітал підприємств залежно від ступеня впливу інвестора на об'єкт інвестування підрозділяються на дві групи:**

1) фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства або спільну діяльність, що враховуються за методом участі в капіталі;

2) фінансові інвестиції в підприємства, які не можна віднести до асоційованих, дочірніх або сумісних, що враховуються за собівартістю або справедливою вартістю.

У бухгалтерському обліку фінансові інвестиції, відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування (нормативи затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21.12.99 р. за №892/4185), обліковуються на активних рахунках першого («Необоротні активи») та третього («Кошти, розрахунки та інші активи») класів:

– синтетичний рахунок першого порядку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;

– синтетичний рахунок першого порядку 35 «Поточні фінансові інвестиції».

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном тощо.

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» має такі субрахунки:

141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;

142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;

143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

За дебетом рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом – їх вибуття

(списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Аналітичний облік на рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування. Побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення в об'єкти як на території країни, так і за кордоном.

## ТЕМА 9

### ОБЛІК КРЕДИТНИХ (ФІНАНСОВИХ) ОПЕРАЦІЙ У ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИЙ ДІЯЛЬНОСТІ

- 9.1. Види міжнародних кредитних угод
- 9.2. Умови отримання кредиту від нерезидента
- 9.3. Порядок отримання банківського кредиту
- 9.4. Облік міжнародних кредитних операцій

#### 9.1. Види міжнародних кредитних угод

**Банківський кредит** – це кошти, що надаються в позику юридичній або фізичній особі на певний строк і під процент. Крім банківського кредиту, у сфері господарювання можуть використовуватися комерційний, лізинговий, іпотечний та інші форми кредиту.

Кредит в іноземній валюті може бути одержаний як від банківської установи, так і від іноземного контрагента.

При здійсненні зовнішньоекономічної діяльності розрізняють різні види комерційних і банківських кредитів.

1. *Комерційний кредит* – це відповідна кредитна угода між двома підприємствами – продавцем (кредитором) і покупцем (позичальником) у вигляді відстрочення платежу.

2. *Вексельний кредит* – кредитування експорту (імпорту) під виданий або одержаний вексель.

3. *Кредит по відкритому рахунку* – полягає у продажу товарів у кредит, при цьому в експортера немає гарантій одержання платежу від імпортера. Такі розрахунки застосовуються тоді, коли існують регулярні і стабільні ділові відносини між покупцем і виробником (наприклад, асоційованими членами транснаціональних корпорацій) і немає законодавчих обмежень.

4. *Факторинг* – форма кредитування, при якій розрахунки здійснює посередник (банк), який за певну комісію і банківський процент викупляє платіжні документи за поставлені товари. При викупі посередник оплачує тільки частку вартості постачання.

5. *Форфейтинг* – операція із придбання фінансовим агентом (форфейтором) комерційного зобов'язання покупця-імпортера перед кредитором (продавцем). Операція є специфічною формою кредитування торгових операцій.

6. *Акцептний* – полягає в акцепті банком векселя, який стає гарантією оплати експортеру. Банк акцептує вексель за тієї умови, що до терміну платежу по векселю клієнт внесе в банк суму, необхідну для погашення векселя.

7. *Овердрафт* – форма кредитування експорту, за якою банк списує грошові кошти з рахунку клієнта, що перевищують залишок на рахунку (дебетове сальдо) Овердрафт надають особливо надійним клієнтам.

## **9.2. Умови отримання кредиту від нерезидента**

Комерційні банки можуть надавати кредити всім суб'єктам господарської діяльності незалежно від їх галузевої належності, статусу, форм власності, за наявності в них реальних можливостей та правових форм забезпечення своєчасного повернення кредиту і сплати відсотків (комісійних) за користування ним.

### **Суттєвими умовами кредитного договору є:**

- мета отримання кредиту;
- вид валюти;
- сума і строк кредиту;
- умови й порядок надання і погашення кредиту;
- види забезпечення зобов'язань позичальника;
- відсоткові ставки;
- порядок плати за кредит;
- обов'язки, права та відповідальність сторін щодо надання та погашення кредиту.

Однією з умов кредитного договору є також нарахування пені за несвоєчасне повернення кредитних коштів або сплата процентів за користування ними. При визначенні розміру пені слід урахувати, що максимальний розмір пені обмежений подвійною обліковою ставкою НБУ.

## **9.3. Порядок отримання банківського кредиту**

### **Для отримання банківського кредиту до банку треба подати:**

- клопотання (заявку);
- техніко-економічне обґрунтування кредитного заходу;
- розрахунок економічного ефекту від його реалізації;
- копії документів, що обґрунтовують необхідність отримання кредиту (договори, рахунки-фактури на поставку товарно-матеріальних цінностей чи обладнання, з метою придбання яких береться кредит);
- фінансову звітність у складі Балансу (форма № 1) і Звіту про фінансові результати (форма № 2) за останні два – вісім звітних періодів;
- Звіт про фінансові результати і дебіторську та кредиторську заборгованість (форма № 1-Б);
- документи, що гарантують повернення кредиту в разі нерентабельності проекту, який кредитується.

Якщо позичальник не відкрив поточний рахунок у банку-кредиторі, то крім перелічених вище документів необхідно також подати:

- засновницькі документи із зазначенням юридичної адреси;
- свідоцтво про державну реєстрацію;
- довідку органів державної статистики з ЄДРПОУ;
- картку зі зразком підпису керівника чи іншої особи, уповноваженої підписувати кредитний договір, і відбитком печатки. Підпис і печатку має бути засвідчено нотаріально чи банком;
- довідку з обслуговуючого банку про відсутність (наявність) заборгованості за кредитами.

Цей перелік не є вичерпний. Банк-кредитор може встановити необхідність подання і деяких інших документів. Щоб уникнути кредитного ризику, банк надає кредит за наявності гарантії платоспроможного суб'єкта господарювання чи поручительства іншого банку, під заставу належного позичальнику майна, під інші гарантії, прийняті в банківській практиці. З цією метою банк аналізує та вивчає діяльність потенційного позичальника, визначає його кредитоспроможність, прогнозує ризик неповернення кредиту і приймає рішення про надання або відмову в наданні кредиту.

**Основними критеріями оцінки кредитоспроможності позичальника можуть бути:**

– забезпеченість власними коштами не менше ніж на 50 відсотків усіх його витрат;

– репутація позичальника (кваліфікація, здібності керівника, дотримання ділової етики, договірної та платіжної дисципліни);

– оцінка продукції, що випускається, наявність замовлення на її реалізацію, характер послуг, що надаються (конкурентоспроможність на внутрішньому й зовнішньому ринках, попит на продукцію, послуги, обсяги експорту);

– економічна кон'юнктура (перспективи розвитку позичальника, наявність джерел коштів для капіталовкладень) тощо.

Після підписання кредитного договору банк відкриває позичальнику позичковий рахунок на строк дії такого договору. З цього рахунку грошові кошти перераховуються банком на поточний рахунок позичальника в іноземній валюті, реквізити якого зазначені в кредитному договорі.

#### **9.4. Облік міжнародних кредитних операцій**

##### **Бухгалтерський облік**

##### **Облік одержаних кредитів ведеться на рахунках:**

– 502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті» – відображається кредит банку терміном більше 1 року;

– 504 «Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті» – відображається кредит банку за умов пролонгації;

– 506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті» – відображається кредит партнера терміном більше 1 року;

– 602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті» – відображається кредит банку терміном менше 1 року;

– 604 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті» – відображається кредит банку за умови пролонгації.

Сальдо по цих рахунках відображає суму залишку заборгованості по кредитах. Аналітичний облік ведеться по кожному одержаному кредиту в іноземній валюті.

Перерахунок у гривневий еквівалент здійснюється за курсом НБУ на день здійснення операцій в іноземній валюті.

##### **Для перерахунку кредитних операцій подіями є:**

– дата надходження суми кредиту на валютний рахунок;

- дата нарахування відсотків, що підлягають сплаті;
- дата оплати відсотків;
- дата погашення кредиту;
- кінець звітного періоду.

Заборгованість по кредитах відноситься до монетарних статей, отже перерахунок заборгованості в іноземній валюті по кредитах здійснюється на кінець звітного періоду і на дату погашення кредиту.

Відсотки по валютних кредитах відносяться до фінансових витрат і відображаються на рахунках 95 «Фінансові витрати», 85 «Інші витрати».

### Податковий облік

У податковому обліку заборгованість за кредитом в іноземній валюті, а також заборгованість по виплаті відсотків, нарахованих за користування кредитом і не погашених в строк, повинна перераховуватися при зміні курсу НБУ. Заборгованість за кредитом в іноземній валюті, а також заборгованість з виплати відсотків треба перераховувати як на кінець звітного періоду, так і у разі погашення частини кредиту або заборгованості по відсотках за користування кредитом з віднесенням результату перерахунку до складу доходів чи витрат. Розглянемо приклад відображення операцій з отримання та погашення кредиту в обліку.

**Приклад 1.** Підприємство одержало короткостроковий кредит у розмірі 8000 дол. при курсі НБУ 23,2 грн. за долар. На кінець кварталу нараховані відсотки за користування кредитом у розмірі 100 дол. Курс НБУ на кінець кварталу – 23,35. У наступному кварталі були сплачені відсотки, курс НБУ – 23,0, та була погашена частина кредиту в розмірі 2000 дол. Курс на момент погашення – 23,3 грн. за долар. Відобразити вказані операції в податковому і бухгалтерському обліку.

### Відображення операцій із отримання кредиту

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція		Сума, грн	Доходи	Витрати
		дебет	кредит			
1	Отримання короткострокового кредиту на валютний рахунок підприємства (8000 x 23,2 = 185600,0)	312	602	185600	–	–
2	Нарахування курсової різниці на кінець кварталу на непогашену частину кредиту (8000 x 23,35 – 8000 x 23,2 = 1200,0)	974	602	1200	–	1200
3	Нарахування відсотків за користування кредитом (100 x 23,35 = 2335,0)	95	684	1335	–	2335
4	Сплата частини кредиту (2000 x 23,3 = 46600,0)	602	312	46600	–	–
5	Курсова різниця на момент погашення частини кредиту (2000 x 23,3 – 2000 x 23,35 = 100)	602	744	100	100	–
6	Сплата відсотків за кредитом (100 x 23 = 2300)	684	312	2300	–	–
7	Курсова різниця на момент сплати відсотків за кредитом (100 x 23,0 – 100 x 23,35 = 35)	684	744	35,0	35,0	–

## ТЕМА 10

### ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ІНШИХ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ

10.1. Облік та оподаткування лізингових операцій

10.2. Облік службових відряджень за кордон

#### **10.1. Облік та оподаткування лізингових операцій**

Серед орендних операцій найбільше поширення в міжнародній торговій практиці одержали лізингові операції. Порядок здійснення лізингових операцій регулюється нормами Закону України «Про фінансовий лізинг».

За договором фінансового лізингу лізингодавець зобов'язується набути у власність річ у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов і передати її у користування лізингоодержувачу на визначений строк не менше одного року за встановлену плату (лізингові платежі). Після закінчення терміну дії контракту лізингоодержувач може повернути об'єкт оренди лізингодавцю чи купити його за кінцевою вартістю.

**Таким чином, у лізинговій операції беруть участь:**

– **орендодавець (лізингодавець)** – лізинговий посередник, фірма, яка спеціалізується на купівлі-продажу і будівництві рухомого й нерухомого майна виробничого характеру;

– **орендар (лізингоодержувач)** – користувач чи споживач об'єкта оренди у вигляді промислового чи торгового підприємства;

– **продавець, постачальник** – фірма виробничого чи торгового профілю по випуску або доставці обладнання згідно до заявки орендаря.

**Згідно до п. 14.1.96 Податкового кодексу лізинг (оренда) вважається фінансовим, якщо лізинговий (орендний) договір містить одну з таких умов:**

– об'єкт лізингу передається на строк, протягом якого амортизується не менш як 75 відсотків його первісної вартості, а орендар зобов'язаний придбати об'єкт лізингу у власність протягом строку дії лізингового договору або в момент його закінчення за ціною, визначеною у такому лізинговому договорі;

– балансова (залишкова) вартість об'єкта лізингу на момент закінчення дії лізингового договору, передбаченого таким договором, становить не більше як 25 відсотків первісної вартості ціни такого об'єкта лізингу, що діє на початок строку дії лізингового договору.

**Лізинг є міжнародним**, коли лізингова компанія і орендар, лізингова компанія і постачальник чи всі три учасники операції знаходяться в різних країнах. Лізингові операції мають як переваги, так і недоліки, що важливо враховувати при їх здійсненні в будь-якій країні, особливо в країнах з перехідною економікою.

**Переваги лізингу для лізингоодержувача полягає в наступному:**

– можливість використання нової дорогої техніки, високих технологій без значних одноразових витрат;

– питання фінансування і придбання обладнання вирішується одночасно. Лізинг дозволяє 100%-е кредитування угоди;

– лізинг дозволяє також спочатку використати машини, а потім купити їх, а обладнання в сезонних галузях орендувати лише на період його фактичної експлуатації;

– порядок здійснення лізингових платежів більш гнучкий, ніж при кредитних угодах, орендні платежі частіше всього фіксовані, що сприяє стабільності фінансових планів орендатора.

При підготовці лізингового договору сторони повинні враховувати, що в існуючій практиці нема єдиних типових лізингових договорів.

Однак вони повинні містити в собі такі основні статті:

- назву сторін;
- об'єкт лізингу;
- термін, на який приймається договір;
- доставка і прийом в експлуатацію об'єкта лізингу;
- розмір і порядок виплати лізингових платежів;
- використання обладнання;
- умови повернення об'єкта лізингу;
- умови страхування об'єкта лізингу;
- права й обов'язки сторін;
- порядок вирішення суперечок;
- форс-мажорні обставини;
- додатки.

При визначенні об'єкта лізингового договору вимагається його чіткий опис, точна назва і вказання на приналежність. В договорі повинно бути чітко визначено місцезнаходження об'єкта договору. При переміні місця його знаходження потрібна письмова згода лізингової фірми. В статті про період дії лізингового договору треба вказати термін, на протязі якого договір не можна розірвати. Він, як правило, становить від 40 до 90% терміну користування майном у відповідності до вимог експлуатації.

Лізинговий договір вступає в силу з дати підписання акту прийому обладнання як об'єкта угоди, зданого в експлуатацію, і діє на протязі встановленого в ньому терміну.

**Лізингові платежі можуть включати:**

- а) суму, яка відшкодовує частину вартості предмета лізингу;
- б) платіж як винагороду лізингодавцю за отримане у лізинг майно; в) компенсацію відсотків за кредитом;
- г) інші витрати лізингодавця, що безпосередньо пов'язані з виконанням договору лізингу.

Лізингові операції здійснюються на підставі контрактів, що укладаються між суб'єктами лізингу.

Найпоширенішими видами лізингу є фінансовий та оперативний.



**Фінансовий лізинг** – договір лізингу, в результаті укладання якого лізингоодержувач на своє замовлення отримує в платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на строк, не менший строку, за який амортизується 60 відсотків від вартості об'єкта, визначеної в день укладання договору.

Фінансовий лізинг полягає в користуванні на компенсаційній основі певним майном з набуттям права власності після закінчення дії договору лізингу. При цьому весь ризик раптової загибелі та пошкодження об'єкту оренди, всі види цивільної відповідальності, які можуть виникнути у зв'язку з використанням майна, переданого в лізинг, а також витрати на ремонт несе лізингоодержувач.

**Оперативний лізинг** – це договір лізингу, в результаті укладання якого лізингоодержувач на своє замовлення отримує у платне користування від лізингодавця об'єкт на строк, менший строку, за який амортизується 90 відсотків від вартості об'єкта лізингу, визначеної в день укладання договору.

Цей вид лізингу не передбачає переходу права власності на об'єкт лізингу до лізингоодержувача після закінчення терміну дії договору, але дає можливість повторної передачі у користування лізингоодержувачу об'єкта лізингу після закінчення дії договору.

**Міжнародний лізинг** – це договір лізингу, що здійснюється суб'єктами лізингу, які перебувають під юрисдикцією різних держав, або в разі якщо майно чи платежі перетинають державні кордони.

Міжнародний лізинг здійснюється відповідно до Закону України «Про лізинг», законодавства України, міжнародних договорів, в яких бере участь Україна, та договорів, укладених суб'єктами лізингу.

Предметами міжнародного лізингу найчастіше бувають:

- товари споживчого призначення: автомобілі, автофургони, холодильники;
- телевізори, відеотехніка та ін.;
- конторське та поліграфічне обладнання, перфораційні і сортувальні машини, копіювальне обладнання, засоби теле- та дистанційного зв'язку;
- засоби обчислювальної техніки та обробки інформації: комп'ютери та комп'ютерні програми;
- транспортні засоби: вантажівки, літаки, гелікоптери, кораблі, контейнери, спеціальні вагони;
- обладнання промислового призначення;
- стаціонарне обладнання і обладнання комплектних підприємств, повністю укомплектованих і готових до експлуатації;

8) обладнання, що було у використанні.

Міжнародний лізинг знаходить досить широке розповсюдження передусім з тієї причини, що згідно з правилами Міжнародного валютного фонду зобов'язання, що витікають з лізингу, не включаються до обсягу зовнішньої заборгованості держави.

У випадку, якщо лізингова компанія купує обладнання вітчизняної фірми, а потім надає його лізингоодержувачу за кордон, ми маємо справу з експортним лізингом.

Коли відбувається купівля обладнання у іноземної фірми і надається після цього вітчизняному лізингоодержувачу, то в цьому випадку мова йде про імпортний лізинг.

**Різниця між експортним та імпортним лізингом** визначається країною місцезнаходження лізингодавця та лізингоодержувача. При імпортному лізингу виробник (продавець) знаходиться за кордоном, а при експортному – зарубіжним партнером є лізингоодержувач.

Транзитний міжнародний лізинг має місце в тих випадках, коли лізингодавець однієї країни бере кредит або купує необхідне майно в іншій країні та постачає його лізингоодержувачу, що знаходиться в третій країні.

Транзитні операції контролюються транснаціональними корпораціями та банками, які мають дочірні лізингові фірми з розгалуженою мережею зарубіжних філій та представництв, що взаємодіють з місцевими лізингоодержувачами.

Для міжнародного виду лізингу особливо важливі:

- вибір валюти контракту;
- оцінка ризику зміни курсу валюти;
- митний режим лізингоодержувача;
- податки на фірму-лізингодавця;
- наявність угод про незастосування подвійного оподаткування між країнами фірм-партнерів по лізингу;
- захист права власності іноземного лізингодавця в країні лізингоодержувача.

Лізингоодержувач за користування об'єктом лізингу вносить періодичні лізингові платежі, що включають:

- суму, яка відшкодовує при кожному платежі частину вартості об'єкта лізингу, що амортизується за строк, за який вноситься лізинговий платіж;
- суму, що сплачується лізингодавцю як процент за залучений ним кредит для придбання майна за договором лізингу;
- платіж як винагороду лізингодавцю за одержане у лізинг майно;
- відшкодування страхових платежів за договором страхування об'єкта лізингу, якщо об'єкт застрахований лізингодавцем;
- інші витрати лізингодавця, передбачені договором лізингу.

Розрахунки по операціях з міжнародного лізингу проводяться в іноземній валюті лише через уповноважені банківські установи. Основними формами розрахунків з лізингових операцій є акредитив і банківський переказ.

### **Митне оформлення міжнародного лізингу**

Для товарів, що ввозяться в Україну за договорами оперативного та фінансового лізингу, застосовується митний режим випуску для вільного обігу (імпорту) зі справлянням податків та зборів у встановленому порядку, тобто зі сплатою ПДВ, ввізного мита, акцизного та митних зборів.

Митне оформлення об'єктів оперативного лізингу, які ввозяться на Україну і підлягають обов'язковому зворотному вивезенню за її межі протягом одного року, за заявою лізингоодержувача може здійснюватись відповідно до

митного режиму тимчасового ввезення, відповідно до якого при ввезенні майна на Україну ввізне мито не справляється.

В бухгалтерському обліку операції по нарахуванню ПДВ при ввезенні об'єкту лізингу на територію України відображаються в залежності від характеру угоди – оперативного чи фінансового лізингу.

#### Облік ПДВ при ввезенні об'єктів за договором міжнародного лізингу

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1.	Нараховано ПДВ при ввезенні об'єктів оперативного та фінансового лізингу	644	641
2.	Сплачено відповідну суму ПДВ	641	311
3.	Одержано право на податковий кредит при міжнародному фінансовому лізингу	641	644
4.	Відображено суму сплаченого ПДВ при міжнародному оперативному лізингу у складі витрат звітного періоду	949	644

Митне оформлення об'єктів міжнародного лізингу при їх зворотному вивезенні (або при вивезенні українськими лізингодавцями) здійснюється на підставі вантажної митної декларації відповідно до режиму експорту.

#### Облік міжнародного лізингу

##### Облік лізингових операцій у лізингодавця

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1.	Рахунок, транспортний документ Акцептовано рахунок-фактуру іноземної фірми-лізингодавця за імпортом обладнання, що отримується в фінансовий лізинг	152	531
2.	Виписка банку Сплачено лізингоодержувачем витрати по доставці обладнання до митниці	152	312
3.	Платіжне доручення, виписка банку Сплачено мито та митні збори	642	311
4.	ВМД Нараховано ПДВ при ввезенні об'єкта лізингу	644	641
5.	Платіжне доручення, виписка банку Сплачено ПДВ	641	311
6.	ВМД, довідка бухгалтерії Нараховані мито та митні збори віднесено до вартості об'єкта	152	642
7.	ВМД Відображено право на податковий кредит при міжнародному фінансовому лізингу	641	644
8.	Акт введення в експлуатацію Введено в експлуатацію обладнання, одержане у фінансовий лізинг	10	152

#### Облік лізингових платежів з фінансового лізингу

**Приклад.** Згідно з графіком 31-го березня 2021 р. підприємство нарахувало лізинговий платіж, який необхідно сплатити іноземному лізингодавцю у розмірі 9800 дол. США, у тому числі 7000 дол – відшкодування

вартості об'єкта лізингу, 2800 дол. – винагорода (лізинговий відсоток). Його сплату було здійснено 6 квітня поточного року.

Об'єкт лізингу використовується у господарській діяльності лізингоодержувача.

Курси НБУ на дати здійснення операцій

Дата	Курс НБУ, грн./ дол..США
31.03	27,65
06.04	27,68

№ п/п	Дата	Зміст господарської операції	Сума		Кореспонденція рахунків	
			дол.	грн.	Д-т	К-т
1.	31.03	Довідка бухгалтерії Нараховано суму лізингових платежів:				
		а) на суму відшкодування вартості об'єкта лізингу $7000 \times 27.65 = 193550$ ;	7000	193550,0	531	684
		б) на суму винагороди $2800 \times 27.65 = 77420$	2800	77420,0	952	684
2.	31.03	Розрахунок бухгалтерії Нараховано податок з доходів $2800 \times 0,15 \times 27.65 = 11613$	420	11613,0	684	641
3.	31.03	Платіжне доручення, виписка банку Перераховано до бюджету податок з доходів		11613,0	641	311
4.	06.04	Заяви на переказ, виписка банку Перераховано лізингові платежі нерезиденту $(9800 - 420) \times 27.68 = 259638.4$	9380	259638.4	684	312
5.	06.04	Розрахунок бухгалтерії Визначено курсову різницю по лізингових платежах $9380 \times (27.68 - 27.65) = 281,4$		281,4	974	684

### Облік лізингових платежів з оперативного лізингу

**Приклад.** За договором оперативного лізингу нараховано лізинговий платіж у розмірі 9800 дол. США. Податок з доходів за ставкою 15 % нараховується від усієї суми платежу. Його сплата буде здійснена 6 квітня поточного року.

Об'єкт лізингу використовується у господарській діяльності лізингоодержувача.

Курси НБУ на дати здійснення операцій

Дата	Курс НБУ, грн./ дол..США
31.03	27,65
06.04	27,68

№ п/п	Дата	Зміст господарської операції	Сума		Кореспонденція рахунків	
			дол.	грн.	Д-т	К-т
1.	31.03	Довідка бухгалтерії. Нараховані суми лізингових платежів.	9800	193550,0	91	684
2.	31.03	Податкова накладна Відображено податкове зобов'язання з ПДВ за лізинговими послугами, що надаються нерезидентом $193550 \times 20\% = 38710$		38710	643	641
3.	31.03	Довідка бухгалтерії Отримано право на податковий кредит з ПДВ		14994,0	641	643
4.	31.03	Розрахунок бухгалтерії Нараховано податок з доходів $9800 \times 0,15 \times 7,65 = 11613$	1470	11613	684	641
5.	31.03	Платіжне доручення, виписка банку Перераховано до бюджету податок з доходів		11245,5	641	311
6.	06.04	Заява на переказ, виписки байку Перераховано лізингові платежі нерезиденту $(9800 - 1470) \times 27,68 = 63974,4$	8330	63974,4	684	312
7.	06.04	Розрахунок бухгалтерії Визначено курсову різницю по лізингових платежах $8330 \times (27,68 - 27,65) = 249,9$		249,9	945	684

В залежності від напрямку використання об'єкту лізингу сума лізингових платежів може відображатись на рахунках 23, 90, 92, 93, 94.

### **Оподаткування міжнародного лізингу.**

#### **Оподаткування податком на прибуток лізингових операцій**

Порядок відображення лізингових операцій має наступні особливості (п.153.7 Податкового кодексу):

– лізингодавець на момент передачі майна у фінансовий лізинг збільшує доходи на вартість об'єкту фінансового лізингу, а в разі передання у фінансовий лізинг майна, що на момент такої передачі перебувало у складі основних фондів лізингодавця, прирівнює до нуля балансову вартість відповідного об'єкта основних засобів. При нарахуванні винагороди лізингодавцю за отримане у лізинг майно він збільшує доходи. Розмір доходів визначається за курсом НБУ на дату першої події – або на дату нарахування, або на дату авансу;

– лізингоодержувач збільшує вартість основних фондів на вартість об'єкта фінансового лізингу (без урахування процентів або комісій, нарахованих або таких, що будуть нараховані на вартість об'єкта фінансового лізингу відповідно до договору) за наслідками податкового періоду, в якому відбувається таке передання.

На частину лізингового платежу, яка дорівнює сумі процентів або комісій, нарахованих на вартість об'єкта фінансового лізингу (без урахування частини лізингового платежу, що надається у рахунок компенсації частини

вартості об'єкта фінансового лізингу), за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування, збільшує витрати.

Курс НБУ для розрахунку вартості об'єкту – або на дату отримання об'єкту або на дату перерахування передоплати.

Важливо також врахувати норми п.160.1 (г) Податкового кодексу, згідно до яких під доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження з України, слід розуміти лізингову/орендну плату, що сплачується резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента-лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди.

Резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, зобов'язані утримувати податок із таких доходів, зазначених у пункті 160.1 цієї статті, 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.

#### **Оподаткування податком на додану вартість**

Порядок оподаткування лізингових операцій податком на додану вартість регулюється нормами Податкового кодексу

– з метою оподаткування до імпорту прирівнюється ввезення з-за меж митного кордону України на митну територію України товарів за договорами лізингу (оренди);

– з метою оподаткування до експорту товарів прирівнюється вивезення товарів за межі митного кордону України за договорами фінансового лізингу (оренди).

Передача об'єктів основних засобів згідно із договорами міжнародного лізингу з метою оподаткування ПДВ прирівнюється до імпортних та експортних операцій.

#### **10.2. Облік службових відряджень за кордон**

**Службове відрядження за кордон** – поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, об'єднання, установи, організації на певний термін в іншу країну для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи.

**Граничний термін** знаходження у відрядженні за кордон не може перевищувати 60 календарних днів. Проте при направленні працівника у відрядження за кордон згідно із зовнішньоекономічними угодами (контрактам) для здійснення монтажних, налагоджувальних, ремонтних, проектних, проектно-дослідницьких, будівельних, будівельно-монтажних і пусконаладжувальних робіт, шефмонтажу і авторського нагляду під час будівництва граничний термін відрядження не повинен перевищувати одного року.

**Для таких випадків прийнятий наступний порядок відшкодування добових витрат:**

- протягом 60 днів добові виплачуються згідно з нормами;
- починаючи з 61-го дня - в розмірі 80 % граничних норм.

Максимальний термін – 60 днів – передбачений також і для випадків затримки працівника у відрядженні з таких поважних причин:

- захворювання працівника, який відряджається;
- відсутність транспортних квитків;
- відміна авіарейсів;
- ремонт транспортних засобів або інші, не залежні від працівника причини, підтверджені документально.

Якщо ж затримка у відрядженні відбулася без поважних причин і/або документально підтвердити причину такої затримки працівник, що направлений у відрядження, не може, то за час затримки йому не виплачується заробітна плата, не відшкодовуються добові витрати, витрати на наймання житла та ін.

Рішення про продовження терміну відрядження у разі затримки з поважних причин приймає керівник підприємства, оформляючи відповідний наказ або розпорядження після прибуття працівника до місця роботи на підставі його доповідної записки і представлених підтверджуючих документів.

Для правильного розрахунку суми добових, підлягаючих відшкодуванню працівникові, направленому у відрядження, бухгалтер повинен визначити фактичну кількість днів знаходження даного працівника за кордоном.

**Фактична кількість днів визначається на підставі відміток:**

- контрольно-пропускних пунктів Прикордонних військ України в загранпаспорті або заміняючому його документі – у разі відряджень в країну, з якою встановлений повний прикордонний контроль;
- відряджуючої і приймаючої сторін у відрядному посвідченні – у разі відрядження в країни, з якими прикордонний контроль не встановлений або спрощений.

За відсутності вищезгаданих відміток добові витрати (як і інші витрати) працівнику не відшкодовуються і до складу витрат підприємства не включаються.

Від'їзд працівника у відрядження за межі країни і повернення в один і той же день вважається одним днем відрядження і добові в такому разі відшкодовуються за нормами, встановленими для відрядження за межі.

Якщо працівник, направлений у відрядження, при виїзді або поверненні в країну, прикордонний контроль з якою не встановлений або спрощений, здійснює пересадку на інший транспортний засіб або зупинку в готелі (мотелі) на території України, то в такому разі застосовується особливий порядок відшкодування добових витрат. Добові за час проїзду через територію України відшкодовуються відповідно до норм, передбачених для відряджень по Україні. При цьому добові витрати згідно з нормами, встановленими для відряджень за кордон, відшкодовуються:

- з дня останньої пересадки на інший транспортний засіб (вибуття з готелю) на території України під час напрямку того, хто відряджається за межі;
- до дня першої пересадки на інший транспортний засіб (зупинки в готелі) під час повернення до України.

**Облік витрат на відрядження в іноземній валюті**

При направленні працівника у відрядження підприємство зобов'язане забезпечити його авансом в національній валюті тієї країни, в яку він прямує, або у вільно конвертованій валюті на поточні витрати в розмірах, що відповідають встановленим нормам.

Операції, що проводяться в іноземній валюті, враховуються відповідно до норм П(С) БУ 21 «Вплив зміни валютних курсів».

Дебіторська заборгованість в іноземній валюті, що утворилася в день видачі авансу підзвітній особі, є немонетарною статтею, відображається за курсом НБУ, який діяв на день її виникнення (первинного відображення), і не підлягає перерахунку у зв'язку із зміною курсу НБУ до іноземної валюти.

**Вільно конвертована валюта** – це валюта, яка широко використовується для здійснення платежів по міжнародних операціях, продається на головних валютних ринках світу і вказана в групі 1 Класифікатора валют НБУ.

До витрат на відрядження включаються (п.140.1.7 Податкового кодексу):

- витрати на проїзд як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті);
- оплата вартості проживання у готелях (мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни);
- оплата телефонних розмов;
- оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз);
- обов'язкове страхування;
- інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження;
- добові витрати не вище 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, що діяв для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, в розрахунку на добу.

Вищевказані витрати можуть бути включені до складу витрат тільки за наявності оригіналів документів, що засвідчують такі витрати.

**Для того, щоб підприємство мало змогу включити до складу витрат в податковому обліку, повинні бути дотримані наступні вимоги:**

- фізична особа, направлена у відрядження, повинна перебувати в трудових відносинах з підприємством, яке його направляє, або бути членом керівного органу;
- документальне підтвердження зв'язку відрядження з господарською діяльністю підприємства.

**Аванс працівнику може бути виданий в таких формах:**

- у готівковій – через касу підприємства;
- у безготівковій – із застосуванням платіжних карток.

При визначенні розміру авансу підприємство використовує граничні норми добових витрат:

- якщо в рахунки готелів не включена вартість харчування – не більше 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, що діяла на 1 січня звітного року, в розрахунку на добу;



– якщо в готельний рахунок включена вартість харчування: одноразового – 80%; дворазового – 55%; триразового – 35%.

Добові витрати виплачують працівнику в іноземній валюті в сумі, яка в гривневому еквіваленті за курсом НБУ на день видачі з каси уповноваженого банку не перевищує встановлених граничних норм добових витрат.

Керівник підприємства має право ухвалити рішення про виплату працівнику добових в розмірі, меншому вказаних норм, але не нижче за норми, наведені в додатку № 1 до Постанови № 663 для працівників бюджетних організацій.

Власник або уповноважена ним особа має право встановлювати додаткові обмеження щодо інших сум і цілей використання засобів, наданих на відрядження. Наприклад, можуть встановлюватися обмеження на проїзд тим чи іншим видом транспорту, на витрати, пов'язані з наймом житла, інші.

Із письмово оформленим рішенням про обмеження витрат працівник повинен ознайомитися до від'їзду у відрядження.

Приймаюча сторона може забезпечувати працівника додатковими валютними засобами у вигляді компенсації поточних витрат (окрім транспортних витрат на проїзд в країну призначення і назад і наймання житла) або добових витрат. У цьому випадку відряджаючи працівника підприємство при виплаті йому добових витрат зменшує їх суму на суму одержаної працівником компенсації. Якщо ж сума компенсації дорівнює або більше встановленої суми граничних норм добових витрат, то добові такому працівнику не виплачуються.

У випадку, якщо сума авансу в іноземній валюті має дробову частину, застосовується арифметичне округлення до цілої одиниці.

Видачу іноземної валюти на відрядження здійснюють уповноважені банки.

Підставою для цього служить надана підприємством заявка, в якій містяться такі відомості:

- номер і дата наказу (розпорядження) про відрядження;
- прізвище, ім'я, по батькові працівника, що виїжджає за кордон;
- термін перебування за кордоном;
- розрахунок витрат в іноземній валюті.

Повернути залишок виданих на відрядження грошових коштів в касу підприємства або зарахувати їх на відповідний рахунок підприємства, яке направило його у відрядження, працівник зобов'язаний у встановлені законодавством терміни – до закінчення третього банківського дня, наступного за днем, в якому платник податків завершує таке відрядження.

### **Розрахунки із застосуванням пластикових карток**

У разі відрядження за кордон працівникові, направленому у відрядження, сума авансу в іноземній валюті може бути або видана на руки, або перерахована в безготівковій формі на картковий рахунок.

*Працівник, який відряджається, може за допомогою карткових рахунків:*

– проводити безготівкові розрахунки в іноземній валюті за межами України, пов'язані з витратами на відрядження і представницькими витратами;

– одержувати готівку в іноземній валюті для оплати витрат на відрядження або за межами України, або в установленому порядку на території України в касі емітента.

Проте, працівник, який відряджається, не має права застосовувати корпоративну картку для оплати в іноземній валюті договорів (контрактів), здійснюваних від імені резидента.

Засоби, списані з карткового рахунку, вважаються виданими під звіт. У разі, якщо підприємство не має корпоративної картки, грошові кошти на відрядження працівнику можуть бути видані через особисті карткові рахунки.

Засоби, зараховані на особистий картковий рахунок працівника, вважаються виданими йому під звіт.

Використання засобів з карткового рахунку повинно бути підтверджене відповідними звітними документами: сліпом, квитанцією платіжного терміналу, чеком касового апарату, чеком банкомату і т.п. Повернення працівником невикористаних засобів проводиться відповідно до законодавства України.

## ТЕМА 11

### ЗВІТНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

11.1. Звітність підприємства та її види

11.2. Митна декларація як основа для складання звітності підприємства

11.2. Фінансова, податкова та статистична звітність щодо зовнішньоекономічної діяльності

#### 11.1. Звітність підприємства та її види

Метою складання звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати та інші показники діяльності підприємства.

Метою складання звітності щодо міжнародних операцій є надання достовірної та своєчасної інформації різним користувачам (зовнішнім – державним органам влади, іноземним партнерам і установам; внутрішнім – управлінському персоналу підприємства, менеджерам) про укладені міжнародні контракти та їх виконання, наявність валютних цінностей та валютної заборгованості, експортно-імпорتنі операції, іноземні та спільні інвестиції з участю іноземних партнерів.

**Фінансова звітність** – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

**Консолідована фінансова звітність** – фінансова звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці.

Податкова звітність подається органам державної податкової служби і свідчить про нарахування та сплату податків і зборів суб'єктами підприємницької діяльності відповідно до чинного законодавства.

**Статистична звітність** подається органам державної статистики і містить інформацію про діяльність суб'єкта господарювання.

**Спеціальна звітність** – звітність для органів соціального забезпечення, інших установ, що складається за даними фінансового обліку.

**Фінансова звітність** забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо: прибутковості, руху грошових коштів та фінансової стійкості підприємства; придбання, продажу, володіння цінними паперами, участі в капіталі; забезпеченості зобов'язань та здатності підприємства виконувати ці зобов'язання; визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу та ін.

Фінансова інформація у звітності відповідно за НП(С)БО повинна бути зрозумілою користувачам і містити дані про: підприємство; дату звітності, звітний період; валюту звітності, одиницю виміру; відповідну інформацію щодо звітного і попереднього періодів; облікову політику підприємства та її зміни; консолідацію фінансових звітів; припинення, ліквідацію окремих видів діяльності; обмеження щодо володіння активами; участь у спільних підприємствах; виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коливання;

переоцінку статей у фінансовій звітності; іншу інформацію, яка передбачена різними стандартами.

Відповідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» складання фінансової звітності є обов'язковим. Її підписують, а, отже, несуть відповідальність керівник головний бухгалтер.

Фінансова звітність має відображати наростаючим підсумком майнове і фінансове становище підприємства за звітний період і ґрунтуватися на даних синтетичного й аналітичного обліку. Особливістю фінансової звітності є відсутність у ній будь-яких планових і нормативних показників.

Звітним роком для всіх підприємств і організацій вважається період з 1 січня по 31 грудня включно. Першим звітним роком для підприємств та установ, що створюються, вважається період з дати набуття прав юридичної особи по 31 грудня включно, а для тих, що набули цього права після 1-го жовтня, по 31 грудня наступного року включно.

Суб'єкти ЗЕД не відображають зовнішньоекономічну діяльність у своїй річній фінансовій звітності окремо, її результати входять до загальних показників діяльності підприємства.

**Податкова звітність** та періодичність її подання визначається Законами України про відповідні види податків, внесків і зборів, а також Подат кодексом України. Форми податкової звітності та порядок їх заповнення розробляє Державна податкова служба України, в окремих випадках за участю зацікавлених міністерств. Періодичність подання податкової звітності затверджується на державному рівні.

**Спеціальну звітність** та порядок її представлення розробляють Фонди соціального страхування та інші відомства відповідно до законів та інших нормативних актів України. Окремо спеціальна звітність, яка б фіксувала зовнішньоекономічні операції підприємств, не складається.

Форми статистичної звітності розробляються Державною службою статистики України. Статистична інформація підприємств належить до зовнішньої звітності підприємств. Призначення – моніторинг господарських процесів у часі, просторі за територіальним і галузевим принципами з метою аналіз у та прийняття правильних управлінських рішень. Для учасників ЗЕД затверджені окремі форми статистичної звітності, зокрема, звітність про експорт та імпорт товарів, робіт, послуг, про іноземні інвестиції в Україну та про інвестиції з України в економіку інших країн світу та інша.

у сфері зовнішньоекономічної діяльності характерним є складання і подача по точної (оперативної) звітності, без якої не можуть здійснюватися окремі міжнародні операції. Наприклад, основою для здійснення експортно-імпортних операцій є Митна декларація, яка, з одного боку, служить первинним документом при експортуванні чи імпортуванні товарів, а з іншого – вважається звітним документом, за яким митні органи встановлюють величину ввезених із-за кордону, чи вивезених за кордон товарів, робіт, послуг.

## **11.2. Митна декларація як основа для складання звітності підприємства**

Особливим документом, за допомогою якого оформляється зовнішньоекономічні операції є митна декларація. Саме ця декларація є звітним документом для митних органів, у якому відображається інформація про товар, що підлягає митному декларуванню (його кількість, вартість, інші характеристики), порядок та час здійснення такого декларування та сплачені податки, збори при розмитненні товарно-матеріальних цінностей. І одночасно, митна декларація є первинним документом, згідно якого підприємство суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності у обліку та звітності відображає нарахування сплату через митні органи податків і зборів, пов'язаних із митним оформленням товарно-матеріальних цінностей та формує (узагальнює) інформацію про здійснені експортно-імпорتنі операції.

**Митна декларація (МД)** – письмова заява встановленої форми, що подається митному органу й містить відомості про товари, які переміщуються через митний кордон України, та митний режим, у який вони заявляються, а також інформацію, потрібну для здійснення митного контролю, митного оформлення, митної статистики, нарахування податків, зборів та інших платежів.

Митна декларація є уніфікованим документом, сформованим відповідно до міжнародних стандартів аналогічних документів інших країн. Вона складається з єдиного адміністративного документа форми МД-2, додаткових аркушів до нього форми МД-3, специфікації форми МД-8, доповнення форми МД-6. Основним серед вищенаведених є єдиний адміністративний документ форми МД-2. У разі потреби, до нього додаються додаткові аркуші форми МД-3 або специфікації форми МД-8, що є невід'ємною частиною митної декларації.

Згідно Митного кодексу у МД обов'язково мають бути відображені, у тому числі у вигляді кодів, такі відомості:

1) заявлений митний режим, тип декларації та відомості про особливості переміщення (зазначається у формі двобуквенного коду напряму переміщення товарів, коду митного режиму та типу МД);

2) відомості про декларанта, уповноважену особу, яка склала декларацію, відправника, одержувача, перевізника товарів і сторони зовнішньоекономічного контракту, а в разі якщо зовнішньоекономічний контракт укладено на підставі посередницького договору, також про іншу, крім сторони зовнішньоекономічного контракту, сторону такого посередницького договору;

3) відомості про найменування країн відправлення та призначення;

4) відомості про транспортні засоби та контейнери, що використовуються для міжнародного перевезення товарів та/або їх перевезення митною територією України під митним контролем;

5) відомості про товари: найменування; звичайний торговельний опис; торговельна марка та виробник товарів (за наявності); код товару згідно з УКТ ЗЕД; найменування країни походження товарів (за наявності); опис упаковки (кількість, вид), кількість (вага брутто та вага нетто); фактурна вартість; митна вартість та метод її визначення; статистична вартість;

б) відомості про нарахування митних та інших платежів, а також про застосування заходів гарантування їх сплати: ставки митних платежів; стосування пільг зі сплати митних платежів; суми митних платежів; офіційний курс валюти України до іноземної валюти, у якій складені рахунки; спосіб і особливості на рахування та сплати митних платежів; спосіб забезпечення сплати митних платежів (у разі застосування заходів гарантування їх сплати);

7) відомості про зовнішньоекономічний контракт або інший документ, що використовується замість нього, та його основні умови;

8) відомості, що підтверджують дотримання встановлених законодавством заборон та обмежень щодо переміщення товарів через митний кордон України;

9) відомості про документи, передбачені Митним кодексом України;

10) довідковий номер декларації (за бажанням декларанта).

Оформлення митної декларації МД-2 проводиться за такими її типами:

– звичайна (код типу АА) – оформляється для звичайного декларування товарів і містить усі необхідні відомості для завершення митного оформлення товару в заявленому митному режимі;

– попередня (коди типу ЕА та ЕЕ) – оформляється до ввезення товару в Україну або після його вивезення, якщо цей товар перебуває на території пропуску через державний кордон України, містить відомості достатні для випуску товарів у заявлений режим або пропуску їх через митний кордон та доставки до митного органу і має бути підтверджена додатковою митною декларацією;

– тимчасова (коди типу ТК, ТФ, ТН) – оформляється, якщо на момент декларування немає точних даних про товар необхідних для заповнення звичайної митної декларації, містить дані, достатні для поміщення товарів у заявлений митний режим, та буде доповнена додатковою декларацією у строк не більше 45 днів з дати оформлення тимчасової митної декларації;

– періодична (код типу РР) – оформляється на регулярне переміщення товарів через митний кордон України однією і тією ж особою на одних і тих же умовах та підставах протягом не більше 180 днів, і має бути підтверджена додатковою митною декларацією не пізніше наступного місяця після ввезення товарів на основі періодичної декларації;

– додаткова (код типу ДР, ДТ, ДЕ, ДМ) – оформляється якщо перед тим, було подано попередню, тимчасову чи періодичну декларації.

Митна декларація приймається та реєструється митним органом в порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України або уповноваженим ним органом. З моменту прийняття митної посадовою особою митного органу виникають зобов'язання декларанта щодо сплати передбачених законодавством митних платежів, а також відображення в бухгалтерському обліку операцій з переміщення товарів (передачі робіт, послуг). Тобто момент прийняття митної декларації означає одночасне набуття декларантом юридичної відповідальності за повноту та достовірність відомостей, заявлених ним у митній декларації, та наявність документів, подання яких передбачене чинним законодавством України.

У разі подання електронної митної декларації, вона, після завершення процедури, за допомогою автоматизованої системи перетворюється у візуальну форму у форматі, що унеможливорює у подальшому внесення змін до неї, засвідчується електронним цифровим підписом посадової особи митного органу та надсилається декларанту або уповноваженій ним особі.

### **11.3. Фінансова, податкова та статистична звітність щодо зовнішньоекономічної діяльності**

**Фінансова звітність** – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Фінансова звітність включає такі форми:

№1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) – квартальна;

№2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) – квартальна;

№3 Звіт про рух грошових коштів – річна;

№4 Звіт про власний капітал – річна;

№5 Примітки до річної фінансової звітності – складається за підсумками роботи за рік.

Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

**Податкова звітність** – це звіти, що подаються податковим органам містять інформацію щодо нарахування і сплати податків та обов'язкових платежів підприємствами до державного і місцевих бюджетів, державних цільових фондів. Форми такої звітності, порядок їх заповнення та періодичність подання визначається Податковим кодексом України (ПКУ), а також іншими Законами України про відповідні види податків, внесків і зборів.

Податкова звітність, яка формується на даних фінансового обліку суб'єктами підприємницької діяльності, є важливою ланкою взаємовідносин між державою і господарюючими суб'єктами.

Податки і збори, що сплачуються підприємствами, у т.ч. й тими, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, можна класифікувати наступним чином:

1) загальнодержавні податки і збори: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок, екологічний податок, рентна плата; плата за землю; державне мито та ін.;

2) місцеві податки і збори: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; єдиний податок; транспортний податок; збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір.

Основним звітним документом є податкова декларація, на основі якої відбувається нарахування (сплата) податку (збору) до бюджету. Існують також такі форми податкової звітності, які не відповідають визначенню податкової декларації, однак є обов'язковими до складання і подання, або декларації, за якими не визнається, і, відповідно не сплачується податкове зобов'язання.

Основними формами податкової звітності, у яких відображаються Міжнародні операції, є:

- податкова декларація з податку на прибуток підприємств;
- податкова декларація з податку на додану вартість;
- звіт про контрольовані операції.

Найбільш важливою є декларація з податку на прибуток, справляння якого в Україні передбачене Податковим кодексом України відповідно до якого платниками податку є:

- з числа резидентів – суб'єкти, які здійснюють господарську діяльність спрямовану на отримання прибутку як на території України, так і за межами;
- з числа нерезидентів – фізичні та юридичні особи, створені у будь-якій організаційно-правовій формі, які отримують доходи з джерелом походження з України.

Нарахування податку на прибуток за експортно-імпортними операціями здійснюється на загальних підставах. Об'єктом оподаткування податку на прибуток згідно ПКУ є прибуток (ПБ) з джерелом походження з України та за її межами, визначений на основі бухгалтерського обліку та зменшений на суми податкових різниць (Р) (у разі їх наявності).

Платники податку на прибуток самостійно визначають суми податку, що підлягають сплаті. Основна ставка податку на прибуток становить 18%.

Декларування податку на прибуток від міжнародних операцій здійснюється на загальних підставах, за винятком декларування доходів, одержаних нерезидентами, для яких передбачений окремий додаток податкової декларації з податку на прибуток підприємств.

Не менш важливою у податковій звітності є декларація з податку на вартість, адже платниками цього податку є більшість суб'єктів господарювання, що здійснюють експортно-імпортні операції.

База оподаткування операцій з продажу товарів визначається з договірної вартості за вільними цінами з урахуванням акцизного податку, ввізного мита, інших загальнодержавних податків.

Для товарів, що ввозяться на митну територію України, базою оподаткування є договірна вартість таких товарів, але не менше митної, зазначеної у ввізній митній декларації з урахуванням витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження та страхування до пункту перетину митного кордону України. Визначена вартість перераховується в гривні України за валютним курсом НБУ, що діяв на момент виникнення податкового зобов'язання.

Податковим кодексом України визначені наступні ставки податку на додану вартість:

- 20% від бази оподаткування в загальних випадках здійснення операцій з продажу товарів (робіт, послуг) та ввезення товарів на митну територію України, отримання робіт, послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;



– 7% від бази оподаткування – для операцій з продажу та ввезення на митну територію України медичних виробів відповідно до переліку, затвердженого Постановою КМУ;

– 0% від бази оподаткування – з операцій щодо продажу товарів, що вивозяться за межі митної України, продажу робіт (поставки послуг), місце постачання яких розташоване за межами митної території України.

Для суб'єктів підприємницької діяльності, які ввозять товари на митну територію в Україні в обсягах, що підлягає обкладанню ПДВ, оформляється митна декларація, яка прирівнюється до складення податкової накладної. Таким чином, митна декларація є підставою для відображення сплаченого при розмитненні ПДВ у податковому кредиті і відповідно зменшення ПДВ до сплати.

Досить розгалуженою є на даний час **статистична звітність** щодо міжнародних операцій та зовнішньоекономічної діяльності. Підприємства-учасники міжнародних операцій подають в органи статистики таку звітність:

1. Звіт про експорт (імпорт) товарів, що не проходять митного декларування – Форма № 5-ЗЕЗ (місячна). Складається усіма підприємствами та організаціями України, що здійснюють зовнішньоторговельну діяльність незалежно від форм власності та господарювання. Показники звіту заповнюються за кожен звітний місяць окремо у розрізі країн і видів товарів (крім транзитних) відповідно до Класифікатора товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД).

2. Звіт про експорт (імпорт) – форма № 9-ЗЕЗ (квартальна). Заповнюється суб'єктами господарювання України, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність незалежно від форм власності та господарювання, окремо за кожний квартал (без наростаючого підсумку) у розрізі країн світу і всіх видів послуг у валюті контракту відповідно до Класифікатора послуг зовнішньоекономічної діяльності окремо за експортом і за імпортом.

3. Звіт про придбання (продаж) товарів для забезпечення життєдіяльності транспортних засобів, потреб пасажирів та членів екіпажу – форма № 14-ЗЕЗ (квартальна). Подається щоквартально транспортними компаніями, іншими суб'єктами господарювання, що здійснюють продаж та придбання у морських, річкових портах, аеропортах, на залізничних, автобусних міжнародних вокзалах та заправних станціях товарів, необхідних для технічного забезпечення й експлуатації транспортних засобів, а також товарів, необхідних для забезпечення потреб пасажирів та членів екіпажу.

4. Звіт про прямі іноземні інвестиції – форма № 10-ЗЕЗ (квартальна). Звіт подають юридичні особи (резиденти), які одержали прямі інвестиції від нерезидентів, філії та постійні представництва нерезидентів в Україні.

5. Звіт підприємства про інвестиції за кордон – форма № 13-ЗЕЗ (квартальна). Подається щоквартально юридичними особами (резидентами), які здійснювали інвестиції за кордон.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Господарський кодекс України від 16 січ. 2003 р. № 439-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 01.05.2023).
2. Митний кодекс України від 13 бер. 2012 р. № 4495-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (дата звернення: 01.06.2023).
3. Податковий кодекс України від 02 груд. 2012 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 25.05.2025).
4. Витрати : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затв. наказом Міністерства фінансів України від 01 груд. 1999 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 05.05.2023).
5. Вплив змін валютних курсів : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21, затв. наказом Міністерства фінансів України від 10 серп. 2000 р. № 193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text> (дата звернення: 08.05.2023).
6. Доходи : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15, затв. наказом Міністерства фінансів України від 20 жовт. 1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 12.05.2023).
7. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1, затв. наказом Міністерства фінансів України від 07 лют. 2013 р. № 73. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 15.05.2023).
8. Запаси : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затв. наказом Міністерства фінансів України від 29 листоп. 1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 22.05.2023).
9. Подання фінансової звітності : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text) (дата звернення: 10.05.2023).
10. Правила від 01.01.2020. Інкотермс 2020. Міжнародні правила торгових термінів. Міжнародна торгова палата. URL: <https://iccwbo.org> (дата звернення: 12.05.2023).
11. Про лізинг : Закон України від 16 лют. 1997 р. № 723/97-ВР. URL : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v\\_104800-98#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v_104800-98#Text) (дата звернення: 01.06.2023).
12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 01.06.2023).
13. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16 квіт. 1991 р. № 959- XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text> (дата звернення: 02.06.2023).
14. Про ліцензування видів господарської діяльності : Закон України від 02 лип. 2015 р. № 580-VII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-19#Text> (дата звернення: 29.05.2023).
15. Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності : Закон України від 23 груд. 1998 р. № 351-14.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5061-17#Text> (дата звернення: 12.05.2023).

16. Про транзит вантажів : Закон України від 12 листоп. 2003 р. № 1297-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1172-14#Text> (дата звернення: 24.05.2023).

17. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), затверджене наказом Міністерства економіки і з питань європейської інтеграції від 06 вер. 2001 р. № 201. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01#Text> (дата звернення: 29.05.2023).

18. Бутинець Ф. Ф., Жиглей І. В., Пархоменко В. М. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності : підруч. для студ. вищих навч. закл. / за ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. 2-е вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2011. 544 с.

19. Волкова І. А., Реслер М. В., Калініна О. Ю. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. Київ : Центр уч. л-ри, 2011. 304 с.

20. Кулинич М. Б., Сафарова А. Т. Бухгалтерський облік : навч. посіб. для студ. усіх форм навч. Луцьк : Вежа-друк. 2017. 362 с.

21. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. ; за заг. ред. С. О. Кузнецова. Харків : В-во Іванченко І. С., 2019. 221 с.

22. Облік зовнішньоекономічної діяльності : підруч. / Рудницький В. С., Бачинський В. І., Хомедюк В. О., Боровик О. М. Львів : Магнолія 2006, 2015. 280 с.

23. Ткачук І. М. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. Луцьк : ЛНТУ, 2017. 308 с.

*Навчальне видання*

Укладач: Скорук Олена Володимирівна

**ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ  
ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Конспект лекцій

Друкується в авторській редакції

Підп. до друку \_\_.\_\_.2023. Формат 60x84/16. Папір офс.  
Гарн. Таймс New Roman. Ум. друк. арк.3,15  
Тираж 50 прим.