

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет

Кравченко О. В., Дмитренко А. В.

ОБЛІК МІЖНАРОДНИХ ОПЕРАЦІЙ

Навчальний посібник

Рекомендовано вченою радою Сумського державного університету



Суми
Сумський державний університет
2022

УДК 657:339.9(075.8)

К 78

Рецензенти:

Т. А. Гоголь – доктор економічних наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Національного університету «Чернігівська політехніка»;

В. А. Кулик – доктор економічних наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю Полтавської державної аграрної академії;

Н. В. Якименко-Терещенко – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економічного аналізу та обліку НТУ «Харківський політехнічний інститут»

*Рекомендовано до видання
вченою радою Сумського державного університету
як навчальний посібник
(протокол № 16 від 24 червня 2021 року)*

Кравченко О. В.

К 78 Облік міжнародних операцій : навчальний посібник /
О. В. Кравченко, А. В. Дмитренко. – Суми : Сумський
державний університет, 2022. – 216 с.
ISBN 978-966-657-893-1

У навчальному посібнику розглянуті питання обліку відносин вітчизняних підприємств із зарубіжними партнерами, загальні положення організації та обліку міжнародних операцій, порядок укладання і контроль за виконанням міжнародних договорів. Подана методика обліку валютно-розрахункових операцій, порядок обліку експорту та імпорту, обліку операцій з іноземними інвестиціями, формування статутного капіталу за участі іноземних інвесторів, обліку на спільних підприємствах, лізингових операцій, одержання технічної й гуманітарної допомоги та ін.

Видання рекомендоване студентам спеціальності 071 «Облік і оподаткування», працівникам економічних служб підприємств та установ, які здійснюють операції на міжнародному рівні.

УДК 657:339.9(075.8)

ISBN 978-966-657-893-1

© Сумський державний університет, 2022
© Кравченко О. В., Дмитренко А. В., 2022

ЗМІСТ

	С.
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. Загальні положення з організації та бухгалтерського обліку міжнародних операцій.....	7
Тестові завдання.....	32
Контрольні питання.....	35
РОЗДІЛ 2. Міжнародні контракти, їхня суть, законодавче регулювання та завдання їхнього обліку.....	36
Тестові завдання.....	45
Контрольні питання.....	47
РОЗДІЛ 3. Облік валютно-фінансових операцій.....	48
Практичні завдання.....	66
Тестові завдання.....	69
Контрольні питання.....	71
РОЗДІЛ 4. Облік розрахункових і кредитних операцій....	74
Практичні завдання.....	82
Тестові завдання.....	83
Контрольні питання.....	88
РОЗДІЛ 5. Облік імпорتنих операцій.....	90
Практичні завдання.....	107
Тестові завдання.....	111
Контрольні питання.....	119
РОЗДІЛ 6. Облік експортних операцій.....	120
Практичні завдання.....	133
Тестові завдання.....	145
Контрольні питання.....	148

РОЗДІЛ 7. Облік іноземних інвестицій.....	149
Практичні завдання.....	167
Тестові завдання.....	171
Контрольні питання.....	174
РОЗДІЛ 8. Розкриття інформації про міжнародні операції у звітності підприємства.....	176
Тестові завдання.....	201
Контрольні питання.....	204
Практичні питання для самоконтролю знань.....	205
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ.....	211

ВСТУП

Успіх стратегічного розвитку України значною мірою залежить від реалізації зовнішньоекономічних зв'язків між закордонними та вітчизняними підприємствами. На цей процес також впливає економічна політика держави, модель зовнішньоекономічних зв'язків, численні внутрішні і зовнішні чинники. Для суб'єктів господарювання він супроводжується укладанням контрактів, документальним оформленням різних операцій, валютними та податковими розрахунками та ін. Усе це потребує глибоких теоретико-методологічних знань та організаційно-практичних навичок із бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій. Саме бухгалтерський облік виконує основну функцію управлінської інформаційної системи зовнішньоекономічної діяльності, одним із завдань якої є створення бази, необхідної для аналізу, інтерпретації та використання інформації з метою ухвалення оптимальних управлінських рішень.

У навчальному посібнику розглянуті теоретичні питання стосовно організації обліку міжнародних операцій, дотримання договірної дисципліни, висвітлені практичні приклади з обліку валютно-фінансових і розрахунково-кредитних операцій, експорту та імпорту товарів, робіт, послуг. Значну увагу надано обліку операцій з іноземними інвестиціями: формування та внесення змін до статутного капіталу, обліку майна спільних підприємств, лізингових операцій, одержання технічної та гуманітарної допомоги та ін. Тому вивчення студентами основних положень ведення бухгалтерського обліку та формування звітності стосовно здійснення підприємствами зовнішньоекономічної діяльності, міжнародних операцій на сьогодні має перспективу та дозволить покращити кваліфікаційний рівень фахівців у сфері міжнародної економіки, набути практичних навичок і вмій

щодо організації бухгалтерського обліку господарських операцій з іноземними партнерами.

Крім теоретичного матеріалу, навчальний посібник містить практичні завдання, контрольні питання та тестові завдання в розрізі тем.

Навчальний посібник допоможе студентам спеціальності «Облік і оподаткування» та інших напрямів економічної підготовки, фахівцям із різних сфер опанувати та закріпити свої знання щодо особливостей ведення підприємствами бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності та міжнародних операцій.

РОЗДІЛ 1

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

З ОРГАНІЗАЦІЇ ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

МІЖНАРОДНИХ ОПЕРАЦІЙ

Нормативне регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюють за допомогою низки методів адміністративного й економічного характеру задля створення найбільш сприятливих умов для інтеграції економіки України у європейський і світовий економічний простір. На сьогодні зовнішньоекономічна діяльність стає все більш важливим чинником економічної стабілізації нашої країни, розвитку народного господарства, залучення додаткових інвестицій, міжнародної інтеграції, розміщення і розвитку виробничих сил, підвищення конкурентоспроможності продукції, задіяння вітчизняної промисловості в систему світових господарських процесів. Регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюють методом розроблення і реалізації державної зовнішньоекономічної політики через різні державні (загальнодержавні структури) та недержавні органи управління (торговельні палати, біржі, спілки, асоціації, інші організації координаційного типу) та безпосередньо самі суб'єкти такої діяльності.

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності дозволяє забезпечити збалансованість економіки і рівновагу внутрішнього ринку країни; стимулювання передових структурних змін в економіці; створення сприятливих умов для входження економіки до системи міжнародного розподілу праці; урахування сучасних тенденцій розвитку світового господарства.

Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» установлює, що **зовнішньоекономічна діяльність** (далі – ЗЕД) – це цілеспрямована діяльність суб'єктів госпо-

дарської діяльності України та іноземних держав, здійснювана в системі відносин між ними, що відбувається як на території України, так і за її межами.

Господарський кодекс визначає **зовнішньоекономічну діяльність** як господарську, процес здійснення якої потребує перетинання митного кордону майном та/або робочою силою.

Сьогодні саме ЗЕД є важливим і перспективним напрямом господарювання, надаючи можливість гармонійно поєднувати інтереси України в досягненні економічної та політичної незалежності з інтересами підприємств суб'єктів такої діяльності з метою освоєння нових ринків із придбання чи реалізації продукції, отримання взаємної вигоди, наближення до ринкових структур зарубіжних країн.

Під час здійснення ЗЕД відбуваються багатоманітні господарські відносини, які потребують адекватного та особливого правового регулювання, зокрема й через запровадження правових режимів. Так для іноземних суб'єктів господарської діяльності на території України діють такі **правові режими**:

– національний режим, за яким іноземні суб'єкти господарської діяльності мають не менший обсяг прав та обов'язків, ніж і всі суб'єкти господарської діяльності України щодо всіх видів господарської діяльності;

– режим найбільшого сприяння, за яким іноземному суб'єкту господарювання надають певних пільгових умов щодо сплати мита, податків, зборів на основі взаємної угоди;

– спеціальний режим, передбачений до застосування на територіях спеціальних економічних зон, територій митних союзів, до яких внесена Україна, у разі встановлення будь-якого спеціального режиму згідно з міжнародними договорами за участю нашої країни.

З боку державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності його здійснюють такі суб'єкти: Верховна Рада, Кабінет Міністрів України, Національний банк України, Державна фіскальна служба України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Антимонопольний комітет України (у межах своєї компетенції через певну систему норм і принципів правового регулювання).

Так здійснення зовнішньоекономічної діяльності в Україні відбувається на основі таких **нормативно-правових актів**:

1. Кодексів України:

- Цивільний кодекс України;
- Господарський кодекс України;
- Податковий кодекс України;
- Митний кодекс України.

2. Законів України:

- Про зовнішньоекономічну діяльність (від 16.04.96 № 959-ХІІ);
- Про режим іноземного інвестування (від 19.03.96 № 94/96ВР);
- Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну (від 22.12.98 № 332-ХІ);
- Про валюту і валютні операції (від 21.06.2018 № 2473 VІІІ);
- Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності (від 23.12.98 № 351-Х ІV);
- Про міжнародні договори України (від 29.06.2004 № 19065-ІV);
- Про забезпечення масштабної експансії експорту товарів (робіт, послуг) українського походження шляхом страхування, гарантування та здешевлення кредитування експорту (від 20.12.2016 № 1792-VІІІ);

– Про ліцензування видів господарської діяльності (від 02.03.2015 № 222-VIII);

– Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні (від 17.07.99 № 996-XIV).

3. Постанов, положень, порядків і наказів:

– Постанова КМУ «Про встановлення розміру збору за видачу експортних (імпортних) ліцензій» від 18.05.2005 № 362;

– Положення про структуру валютного ринку України, умови та порядок торгівлі іноземною валютою та банківськими металами на валютному ринку України (Постанова Правління НБУ від 02.01.2019 № 1);

– Постанова КМУ «Про затвердження переліків товарів, експорт та імпорт яких підлягає ліцензування та квот на 2021 рік» від 28.12.2020;

– Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку видачі висновку щодо продовження граничних строків розрахунків за окремими операціями з експорту та імпорту товарів, установлених Національним банком» від 13.02.2019 № 104;

– Порядок заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа (Наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 651);

– Положення про здійснення операцій із валютними цінностями (Постанова Правління НБУ від 02.01.2019 № 2);

– Положення про митні декларації (Постанова КМУ від 21.05.2012 № 450);

– Положення про перелік заходів захисту, порядок та критерії їх запровадження, продовження та дострокового припинення (Постанова Правління НБУ від 02.01.2019 № 4);

– Положення про транскордонне переміщення валютних цінностей (Постанова Правління НБУ від 02.01.2019 № 3);

– Положення про порядок надання банками НБУ інформації щодо договорів, які передбачають виконання резидентами боргових зобов'язань перед нерезидентами-кредиторами за залученими резидентами кредитами, позиками (Постанова Правління НБУ від 02.01.2019 № 6);

– Положення про порядок здійснення уповноваженими установами аналізу та перевірки документів (інформації) про валютні операції (Постанова Правління НБУ від 02.01.2019 № 8);

– Положення про засоби захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті (Постанова Правління НБУ від 02.01.2019 № 5);

– Про затвердження Інструкції про ведення касових операцій банками в Україні (Постанова Правління Національного банку України від 25.09.2018 № 103);

– Про переміщення готівки і банківських металів через митний кордон України (Постанова Правління НБУ від 27.05.2008 № 148);

– Про порядок відкриття та використання рахунків у національній та іноземній валютах (Постанова Правління НБУ від 18.11.2003 № 492);

– Наказ Міністерства фінансів України від 13.03.98 № 59 «Про службові відрядження в межах України та за кордон»;

– Про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів (Постанова Правління НБУ від 02.01.2019 № 7);

– Наказ Міністерства економіки України «Про порядок ліцензування експорту товарів» від 09.09.2009 № 991;

– Наказ Міністерства економіки України (зареєстрований у Міністерстві юстиції України 05.05.2000 за № 259/4480) «Про затвердження Положення про порядок

видачі разових (індивідуальних) ліцензій» від 17.04.2000 № 47;

– Наказ Міністерства економіки України (зареєстрований у Міністерстві юстиції України 21.09.2001 за № 833/6024) «Про затвердження Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)» від 06.09.2001 № 201;

– Наказ Міністерства економіки України «Про затвердження нормативно-правових актів щодо ліцензування імпорту товарів та внесення змін до Порядку розгляду заявок на видачу ліцензій у сфері нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності у Міністерстві економічного розвитку і торгівлі України від 14.09.2007 № 302;

– Наказ Міністерства економіки України (зареєстрований у Міністерстві юстиції України 26.09.2007 за № 1100/14367) «Про затвердження нормативно-правових актів щодо ліцензування імпорту товарів та внесення змін до Порядку розгляду заявок на видачу ліцензій у сфері нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Міністерстві економіки України» від 14.09.2007 № 302;

– Наказ Міністерства економіки України (зареєстрований у Міністерстві юстиції України 9 лютого 2008 за № 115/14806) «Про затвердження Положення про порядок видачі висновків щодо продовження строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями» від 18.01.2008 № 15;

– Наказ Міністерства економіки України (зареєстрований у Міністерстві юстиції України 06.10.2009 за № 937/16953) від 09.09.2009 № 991.

4. Положень (стандартів) бухгалтерського обліку:

– НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 №73);

– П(С)БО 15 «Дохід» (Наказ Мінфіну України від 29.11.99 № 290);

– П(С)БО 16 «Витрати» (Наказ Мініфіну України від 31.12.99 № 318);

– П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» (Наказ Мініфіну України від 10.08.2000 № 193).

Загалом через правовий механізм здійснюється регулювання таких питань: про режим іноземних інвестицій; зовнішньоекономічну діяльність; розрахунків в іноземній валюті; бартерних операцій та операцій із давальницькою сировиною; митних зборів; валютного обмеження та валютного контролю; спецзаходів щодо імпорту; складання митної декларації; порядку відкриття та використання рахунків, зокрема в іноземній валюті; відрядження за кордон; порядку здійснення контролю та одержання ліцензії за певними операціями та ін.

Систему та структуру державного регулювання ЗЕД Україна формує самостійно.

Операції, які здійснюються у сфері зовнішньоекономічної діяльності, підлягають оподаткуванню.

Діяльність суб'єктів ЗЕД оподатковується за умов дотримання таких **принципів**:

– для суб'єктів ЗЕД Україна самостійно встановлює і скасовує податки й пільги;

– за поданням Кабінету Міністрів України Парламент встановлює і скасовує ставки податків;

– рівень оподаткування операцій встановлюється з урахуванням необхідності дотримання та підтримання самокупності й самофінансування суб'єктів ЗЕД, а також із метою бездефіцитності платіжного балансу України;

– держава гарантує стабільність кількості видів і розмір податків на термін не менше як 5 років;

– заборонено встановлювати інші податки, крім тих, які затвердив Парламент;

– для всіх суб'єктів ЗЕД ставки податків є однаковими та визначаються за товарною ознакою (для одного і того самого товару діє єдина ставка податку);

– заохочення експорту виготовленої продукції.

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюється за допомогою передбачених чинним законодавством засобів тарифного і нетарифного регулювання. Через методи нетарифного регулювання державні органи перешкоджають проникненню іноземних товарів на внутрішній ринок України задля захисту інтересів вітчизняних виробників і споживачів. Такі обмеження можуть запроваджувати за рішенням органів виконавчої та місцевої влади. Види нетарифних обмежень можуть бути економічного, адміністративного та правового характеру. До таких методів відносять **ліцензування і квотування**.

Ліцензування зовнішньоекономічних операцій – це комплекс адміністративних дій органу виконавчої влади з надання дозвільного пакета документів на здійснення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності експорту (імпорту) товарів на встановлений проміжок часу.

Метод ліцензування здійснюють відповідні органи у формі автоматичного або неавтоматичного ліцензування експорту (імпорту) товарів. Автоматичне ліцензування є адміністративною процедурою, яку застосовують під час надання суб'єкту ЗЕД дозволу на здійснення протягом визначеного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких не встановлюють квот (кількісних або інших обмежень). Зі свого боку, неавтоматичне – використовують під час надання дозволу на експорт (імпорт) товарів, щодо яких встановлюють певні квоти (кількісні або інші обмеження). Якщо суб'єкти ЗЕД будуть провадити свою діяльність без відповідних ліцензій, то це може призвести до застосування до них штрафних санкцій. Так, може бути застосований загальний штраф за здійснення операції без ліцензії в сумі

10 % вартості такої операції за перерахуванням у гривню за курсом НБУ на день здійснення такої операції.

Повне або часткове копіювання будь-яких матеріалів сайту, цитування, публікація їхніх анотованих оглядів допустимі лише з письмового дозволу редакції сайту.

Ліцензування також використовують як додатковий механізм розподілу квоти через видачу ліцензій індивідуальним імпортерам до її вичерпання.

Квотування зовнішньоекономічних операцій – це встановлення граничних кількісних або вартісних лімітів експорту (імпорту) на певний термін за окремими товарами і послугами, країнами чи групами країн на встановлений проміжок часу.

За ліцензіями загальний обсяг експорту (імпорту) не повинен перевищувати обсягу встановленої квоти.

Ефективність використання нетарифних методів регулювання зазвичай визначають через такі показники, як індекс частоти, індекс впливу на ціни, індекс покриття торгівлі.

Ліцензування і квотування експорту та імпорту в Україні запроваджують за таких умов:

- у разі значного порушення стану рівноваги за певними групами товарів на внутрішньому ринку України;
- різкого погіршення стану розрахункового балансу, якщо негативне сальдо його перевищує на відповідну дату 25 % від загальної суми валютних вимог України;
- досягнення встановленого парламентом рівня зовнішньої заборгованості;
- у разі порушення суб'єктом ЗЕД правових норм зовнішньоекономічної діяльності, установлених Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність України (запроваджують як санкцію);
- за необхідності здійснення економічних заходів у відповідь на дискримінаційні дії інших держав;

– відповідно до міжнародних торговельних угод, що укладають, або до яких приєднується Україна через запровадження режиму квотування.

Безпосередньо процеси ліцензування та квотування зовнішньоекономічних операцій здійснює Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, а перелік тих товарів, що підлягають ліцензуванню та квотуванню, затверджує кожного року відповідна постанова Кабінету Міністрів України. Суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності до заявки на ліцензію додає банківську довідку про стан його розрахунків. Розгляд отриманих заявок здійснюють у порядку їхнього надходження.

Основним документом, на базі якого здійснюють регулювання ЗЕД, є Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16 квітня 1991 року № 959/12 зі змінами і доповненнями. Закон визначає такі основні позиції щодо процесу здійснення зовнішньоекономічних операцій за окремими розділами:

Розділ I. Загальні положення – надають визначення основним поняттям («експорт», «імпорт», «аудит», «зовнішньоекономічні контракти», «валютні кошти», «іноземна валюта», «квоти», «ліцензії» «митне регулювання», «товар» та ін.). Визначено основні принципи здійснення зовнішньоекономічної діяльності, суб'єктів ЗЕД, види зовнішньоекономічної діяльності та правові основи на її здійснення, порядок оформлення договорів (контрактів).

Розділ II. Регулювання ЗЕД – містить інформацію стосовно основ регулювання ЗЕД; державного, місцевого, податкового, митного регулювання; ведення розрахунків суб'єктами ЗЕД; страхування та ліцензування зовнішньоекономічних операцій; обмеження і заборона окремих видів експорту (імпорту); застосування спеціальних процедур.

У цьому самому розділі статтею 22 регламентований порядок ведення обліку, звітності та аудиту зовнішньоекономічної діяльності.

Так, у цій статті зазначено, що суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності здійснюють ведення бухгалтерського та оперативного обліку зовнішньоекономічних операцій, а також складають статистичну звітність, яку надають органам державної статистики. Це дозволяє забезпечити керівництво суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності та його стейкхолдерів достатньою інформацією для ухвалення необхідних управлінських рішень.

Для ведення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій суб'єкти, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, використовують загальний План рахунків та інструкцію про його використання, застосовують відповідні зміни та доповнення, що відображають специфіку зовнішньоекономічної діяльності.

Порядок аналітичного обліку зовнішньоекономічної діяльності суб'єкти ЗЕД визначають самостійно через введення відповідних субрахунків з урахуванням власної специфіки діяльності. Це дозволяє отримувати більш детальні облікові показники.

Інформацію про діяльність та її результати суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності відображають у формах своєї річної фінансової звітності, а саме:

- у бухгалтерському балансі окремо виділяють економічні ресурси (активи), що перебувають у зовнішньоекономічному обігу суб'єкта господарювання, – документи, товари, цінні папери, а також джерела їхнього утворення (пасиви) – статутний капітал, кредити, кредиторська заборгованість, прибуток тощо;

- звіти про прибутки і збитки окремо наводять інформацію щодо виручки від зовнішньоекономічних операцій і понесених витрат;

– примітках до річного фінансового звіту додатково за необхідності роблять необхідні пояснення щодо наведених показників зовнішньоекономічної діяльності.

Обов'язково суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності надають НБУ (або за дорученням НБУ – банку для зовнішньоекономічної діяльності України) інформацію про суми з обов'язкового розподілу частини виручки в іноземній валюті – чотири рази на рік (не пізніше за 15 число місяця, що слідує за звітним періодом).

Право на отримання необхідної інформації про фінансовий стан суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, показники їхньої платоспроможності згідно з умовами письмових угод про кредитування надають банку, що здійснює кредитування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Заборонено вимагати подання інформації стосовно статистичної звітності з порушенням встановленого Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» порядку.

За необхідності показники, не передбачені у формах державної статистичної звітності, можуть бути надані суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності на договірній основі відповідним органам державного управління, правоохоронним органам на їхню вимогу у встановленому законодавством порядку.

Для підтвердження достовірності показників фінансової звітності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності проводять аудит, який здійснюють уповноважені на це незалежні аудиторські фірми відповідно до чинних нормативних актів на договірній основі.

Розділ III. Спеціальні правові режими зовнішньоекономічної діяльності – розкриває інформацію про запровадження спеціальних економічних зон.

Розділ IV. Економічні відносини України з іншими державами та міжнародними міжурядовими організаціями –

містить інформацію про відносини України із приводу економічних питань з іншими державами та міжнародними організаціями.

Розділ V. Захист прав і законних інтересів держави та інших суб'єктів зовнішньоекономічної і господарської діяльності України – надають інформацію стосовно захисту прав суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності за різних обставин (недобросовісної конкуренції, імпорту, що зростає, дискримінаційних, недружніх дій).

Розділ VI. Відповідальність у зовнішньоекономічній діяльності – розкриває інформацію щодо можливої відповідальності суб'єктів ЗЕД, відповідальності України як держави.

Розділ VII. Порядок розгляду спорів у зовнішньоекономічній діяльності – наведена інформація щодо розгляду спорів, які можуть виникнути під час здійснення ЗЕД.

Отже, цим законом врегульовані основні положення щодо здійснення зовнішньоекономічної діяльності в Україні.

Під час організації та здійснення зовнішньоекономічної діяльності необхідно дотримуватися таких вимог:

- відповідність законодавчим нормам;
- відображення достовірної інформації в первинних і зведених документах, реєстрах аналітичного та синтетичного обліку, формах звітності, на рахунках обліку протягом звітного періоду;
- своєчасне надання державним, податковим і статистичним органам інформації про результати зовнішньоекономічної діяльності;
- забезпечення своєчасних і правильних розрахунків за проведеними зовнішньоекономічними операціями.

Усе це потребує розв'язання комплексних завдань бухгалтерського обліку в частині методологічного, методичного, організаційного та технічного аспектів.

Об'єктами обліку зовнішньоекономічної діяльності є майно та джерела його утворення, які використовують у процесі такої діяльності, господарські процеси, що складаються із сукупності зовнішньоекономічних операцій, та їхні фінансові результати.

Відповідно до чинного законодавства **суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності** можуть бути **резиденти та нерезиденти**.

До **резидентів** відносять:

1. Фізичних осіб – це можуть бути громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства, які постійно проживають на території нашої країни, а також ті, що тимчасово перебувають за кордоном.

2. Юридичних осіб, суб'єктів підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), які перебувають на території України та здійснюють свою діяльність на підставі законів України.

3. Дипломатичні, торговельні, консульські та інші офіційні представництва країни за кордоном, що можуть користуватися імунітетом і дипломатичними привілеями, філії та представництва підприємств і організацій України за кордоном, які провадять підприємницьку діяльність на підставі законів України.

До **нерезидентів** відносять:

1. Фізичних осіб – це можуть бути громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства, що мають постійне місце проживання за межами нашої країни, а також ті, що тимчасово перебувають на території України.

2. Юридичних осіб, суб'єктів підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), які перебувають за межами України, що створені та діють згідно із законодавством іноземної держави.

3. Іноземні дипломатичні, торговельні, консульські та інші офіційні представництва, міжнародні організації, їхні філії, які розміщені на території України та користуються імунітетом і дипломатичними привілеями, а також представництва інших організацій і фірм, що не здійснюють підприємницьку діяльність відповідно до законів України.

Крім перелічених фізичних і юридичних осіб, **суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в Україні можуть бути:**

- об'єднання фізичних і юридичних осіб;
- об'єднання фізичних і юридичних осіб, що не є юридичними особами, проте мають постійне місцезнаходження на території нашої країни і яким не заборонено здійснювати господарську діяльність;
- спільні підприємства за участю суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів цієї діяльності, що зареєстровані як такі в Україні і мають постійне місцезнаходження на території нашої країни;
- структурні одиниці суб'єктів господарської діяльності республік колишнього Радянського Союзу, іноземних суб'єктів господарської діяльності, які не є юридичними особами, але мають постійне місцезнаходження на території нашої країни (філії, відділення);
- інші суб'єкти господарської діяльності відповідно до чинного законодавства України.

Здійснення зовнішньоекономічної діяльності відбувається в процесі реалізації певних зовнішньоекономічних зв'язків.

Основні форми зовнішньоекономічних зв'язків:

1. Торгівля – це операції з купівлі (продажу) товарів широкого вжитку, обладнання, товарообміну (бартеру) продукцією, купівлі-продажу продукції інтелектуальної праці, ліцензій, патентів, «ноу-хау», інжинірингової продукції.

2. Спільне підприємство реалізують через інвестиційні проекти в усіх сферах промислового та сільськогосподарського виробництва, галузі науки, освіти та медицини, кредитно-фінансової системи та інших.

3. Надання послуг реалізують через надання посередницьких, банківських, біржових послуг, страхування, туризму, здійснення міжнародних перевезень вантажів, а також сьогодні значно зростає обсяг послуг, які надають через комп'ютерні мережі різним країнам світу.

4. Міжнародне співробітництво передбачає регулярну цілеспрямовану та координовану спільну діяльність учасників міжнародних економічних відносин, що здійснюється на основі загально визнаних принципів і норм міжнародного права та спрямована на узгодження їхніх інтересів для досягнення спільних цілей.

Міжнародними економічними операціями є такі господарські операції (факти господарської діяльності), що здійснюють вітчизняні підприємства-виробники на міжнародних ринках з участю іноземних суб'єктів відповідно до укладених ними зовнішньоекономічних договорів.

Основні **види** зовнішньоторговельних операцій:

– **експортна операція**, якою передбачений продаж іноземному контрагенту товару з подальшим вивезенням його за кордон;

– **імпортна операція**, якою передбачене придбання в іноземного контрагента товару з подальшим ввезенням його з-за кордону;

– **реекспортна операція**, якою передбачений продаж раніше імпортованого без додаткового оброблення товару за кордон;

– **реімпортна операція**, якою передбачене придбання раніше експортованого без додаткового оброблення товару з ввезенням його з-за кордону.

– **прямий експорт та імпорт** – це такі операції, що передбачають пряме постачання товарів чи послуг самими виробниками безпосередньо іноземним споживачам або придбання в них необхідних товарів чи послуг.

Крім експортних та імпортних операцій, основні **види** зовнішньоекономічної діяльності, які здійснюють суб'єкти такої діяльності:

– операції з надання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності послуг різного характеру (виробничих, транспортно-експедиційних, страхових, консультаційних, маркетингових тощо) іноземним суб'єктам господарювання;

– наукова, науково-технічна, виробнича, науково-виробнича, навчально-наукова та інша кооперація з іноземними суб'єктами господарської діяльності, а також навчання й підготовка спеціалістів на договірній (комерційній) основі;

– операції кредитного та розрахункового характеру між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;

– операції міжнародного фінансового напрямку та операції з цінними паперами;

– створення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності банківських, страхових, кредитних та інших закладів за межами України, а також створення таких закладів іноземним суб'єктом господарювання на території України;

– спільна підприємницька діяльність між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарювання;

– організація діяльності щодо проведення різних виставок, торгів, конференцій, симпозіумів, аукціонів та інших подібних заходів, що відбуваються на комерційній основі, за участю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності;

– підприємницька діяльність на території України, пов'язана з наданням ліцензій, торговельних марок, патентів, «ноу-хау» та інших нематеріальних об'єктів власності з боку іноземних суб'єктів господарювання, а також аналогічна діяльність за межами України;

– організація та здійснення оптової, консигнаційної і роздрібною торгівлі на території України за іноземну валюту у визначених законами України випадках;

– товарообмінні (бартерні) операції та іншу діяльність, побудовану за формами зустрічної торгівлі між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарювання;

– орендні, лізингові, операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарювання;

– операції із придбання, продажу та обміну валюти на валютних аукціонах, валютних біржах, міжбанківському валютному ринку;

– роботи на контрактній основі фізичних осіб України з іноземними суб'єктами господарювання як на території України, так і за її межами, а також роботи іноземних фізичних осіб на контрактній (договірній оплатній) основі із суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності як на території України, так і за її межами;

– інші види зовнішньоекономічної діяльності, здійснення яких не заборонені прямо та у виключній формі законами України.

До складу **торгово-посередницьких операцій** можуть бути віднесені:

1. Комісійні операції передбачають договірні відносини, коли одна сторона (комісіонер) за дорученням іншої сторони (комітента) здійснює операції із приводу купівлі-продажу від власного імені, але за кошт комітента. У цьому

разі комісіонер не купує товар, будучи для покупця стороною договору, а власником товару є комітент. За свою роботу комісіонер отримує винагороду, яку визначають у відсотках від суми виконаної угоди або як різницю між ціною комітента та ціною продажу за такою операцією.

2. Консигнаційні угоди є різновидом договорів комісії, за якими на склади посередників-консигнаторів поставальники-консигнанти здійснюють поставку товарів, які збувають їх покупцям і перераховують отримані кошти консигнантам.

3. Операції з перепродажу, які здійснюються від імені та за кошт торгового посередника. У цьому разі торговий посередник може починати торгові відносини як з експортером товару, так і з покупцем. Водночас він може стати власником товару і в подальшому реалізовувати його за будь-якою ціною. Тобто завдяки домовленості між усіма сторонами відбувається просування товарів від експортера до споживача з дотриманням певних умов експортера посередником.

4. Агентські операції передбачають такі договірні відносини, що підтверджують доручення однієї сторони (принципала) іншій стороні (агенту) стосовно укладання і здійснення юридичних угод за кошт та від імені принципала. Водночас обов'язковим є зазначення в агентській угоді території, де агент здійснює свою діяльність, обсягу наданих повноважень, терміну дії угоди, порядку припинення. Агентом є юридична особа, належно зареєстрована, яка сприяє проведенню даної угоди, не укладаючи одночасно контракту на придбання.

5. Брокерські операції передбачають установлення через брокера певних зв'язків між продавцем і покупцем. Сам брокер лише виконує функції інформування сторін угоди, водночас він не перебуває в договірних відносинах зі

сторонами, а виконує їхні окремі доручення. Переважно діяльність брокерів передбачає продаж чи купівлю одного виду товару, здійснення однотипних послуг. За результатами проведених операцій брокер отримує винагороду (брокередж, куртаж, провізійон), розмір якої коливається в межах від 0,25 % до 2–3 %. Брокери не мають права представляти інтереси іншої сторони або отримувати від неї комісію, за винятком певних випадків, наприклад, коли на це є дозвіл клієнта.

Конкретизацію прав і обов'язків різних посередників ЗЕД визначають змістом укладеного договору. Наприклад, до обов'язків посередника можуть бути внесені питання щодо:

- організації процесу збуту та пошуку іноземних контрагентів;
- підготовки та укладання угод;
- оформлення необхідних документів;
- кредитування сторін і надання гарантій оплати товару покупцем;
- оброблення товарів;
- проведення рекламних заходів і маркетингових досліджень;
- виконання транспортно-експедиційних операцій;
- здійснення операцій страхування товару, транспорту;
- проведення митних процедур.

Основні види посередницьких договорів: договір комісії, договір доручення, агентський договір. Усі вони мають свої особливості. У практичній діяльності один і той самий посередник може за різними видами угод бути: брокером і агентом, агентом і дистриб'ютором, проводити експортні й імпортні операції.

Відмінності можна простежити і за можливими способами одержання винагороду посередниками за надані послуги. Більшість посередників отримують доходи у вигляді відсотків, що встановлюють з урахуванням ціни реалізації послуг під час їхнього експорту за кордон, що заохочує їх до збільшення обігу. За окремими операціями посередників надання ними послуг відбувається за встановленими ставками, визначеними конкретною угодою. За комбінованим способом доходом посередника може бути ціна послуг, яку визначають на базі понесених посередниками витрат і певного відсотка рентабельності (прибутку). Посередники можуть одержувати і додаткову винагороду від партнерів за якісне та належне виконання своїх зобов'язань. Залучення посередників дозволяє підвищити економічну ефективність зовнішньоторговельних операцій.

Здійснення зовнішньоекономічної діяльності відбувається з дотриманням таких **принципів**:

1. Принцип суверенітету українського народу заснований на його виключному праві реалізовувати самостійно та незалежно зовнішньоекономічну діяльність на території України, неухильно виконуючи всі свої зобов'язання та договори.

2. Принцип свободи зовнішньоекономічного підприємництва передбачає набуття прав суб'єктами ЗЕД щодо добровільної участі в зовнішньоекономічних операціях, реалізувати їх у різних формах із дотриманням установленого порядку, одержувати всі належні їм результати від зовнішньоекономічної діяльності.

3. Принцип юридичної рівності і недискримінації передбачає рівність перед законом усіх суб'єктів ЗЕД незалежно від їхніх форм власності, заборону будь-яких дій, результатом яких може бути обмеження прав і дискримінація

суб'єктів міжнародних економічних стосунків; недопущення обмежень щодо такої діяльності, крім визначених випадків.

4. Принцип верховенства закону передбачає, що порядок регулювання ЗЕД здійснюється тільки законами України, також заборонене застосування таких підзаконних актів, що можуть створювати для них умови менш сприятливі, ніж ті, які встановлені законами України.

5. Принцип захисту інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, яким передбачено, що Україна як держава забезпечує для всіх суб'єктів ЗЕД, зокрема й іноземних, рівний захист інтересів діяльності на її території та за її межами (для суб'єктів ЗЕД); захищає державні інтереси України як на її території, так і за її межами за різних умов.

6. Принцип еквівалентності обігу, неприпустимості демпінгу під час ввезення та вивезення товарів передбачає, що суб'єкти ЗЕД під час здійснення зовнішньоекономічних операцій повинні дотримуватися визнаної у світі рівноваги цін на товари, утримуючись від можливого продажу товарів за демпінговими цінами.

Здійснюючи зовнішньоекономічну діяльність, суб'єкти господарювання повинні вести фінансовий, податковий, управлінський облік, складати звітність. Для відображення зовнішньоекономічних операцій у системі бухгалтерського обліку, зважаючи на власну специфіку, підприємства використовують чинний План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцію про його застосування, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, чинні нормативно-правові акти. Потрібно також відмітити, що за умови здійснення зовнішньогосподарської діяльності за участю іноземних контрагентів необхідно враховувати вимоги чинного законодавства країни-контрагента.

Організація обліку підприємств – суб'єктів ЗЕД повинна враховувати особливості галузі, де воно працює, та

забезпечувати правильність і раціональність ведення бухгалтерського обліку. Ведення обліку передбачає своєчасне і правильне документування господарських операцій, достовірність і вичерпність облікових даних.

Відображення проведених в обліку операцій суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності передбачає оформлення таких **документів**:

- технічної документації – до неї можуть бути віднесені технічні паспорти об'єктів, інструкції щодо їхнього монтажу, запуску в дію, експлуатації, проведення ремонту;

- товаросупровідної документації – інвойси (invoice), сертифікат про якість товару, відвантажувальна специфікація, пакувальні листи, комплектувальна відомість тощо;

- складської документації – приймальні акти на станціях, у портах України, документи на прийняття вантажів на зберігання в іноземних портах, станціях (розписки, варанти, заставні свідоцтва);

- транспортної, експедиторської, страхової документації – до неї відносять міжнародні автомобільні накладні (CMR), авіаційні накладні (air waybill), коносамент (bill of lading) на морські перевезення, морські накладні (sea waybill), залізничні накладні на міжнародні (rail waybill) та внутрішні перевезення, багажні квитанції, товарно-транспортні накладні на різні види перевезень, сертифікати, поліси страхування та інші;

- розрахункової документації – рахунки-фактури, накладні, специфікації, векселі;

- митної документації – митна декларація, довідки про сплату мита, акцизів і зборів, податку на додану вартість; сертифікат про походження товару;

- банківської документації – заяви на переказ валюти, інкасові доручення, чеки, платіжні доручення, доручення на

відкриття акредитиву, розподіл експортного виторгу, випи-ски щодо операцій на поточних розрахункових і валютних рахунках;

– претензійної документації – претензійна та позовна заява, постанова суду або арбітражу про задоволення або відхилення позову;

– документи про нестачу або псування товару – комерційні акти на нестачі чи псування, аварійні сертифікати.

Безпосередньо ведення бухгалтерського обліку, зокрема й складання тих чи інших документів, буде залежати від укладеного контракту (договору) на здійснення зовнішньоекономічних операцій.

На виконання принципу єдиного грошового вимірника облік зовнішньоекономічних операцій ведуть у грошовій одиниці України – гривні. На дату виконання операцій і складання балансу суб'єкти господарювання здійснюють перераховування коштів в іноземній валюті в національну валюту за офіційним курсом НБУ. Водночас записи в бухгалтерських документах, реєстрах довідково (для визначення фактичного стану валютних цінностей) відображаються і в сумі коштів за кожним видом іноземної валюти і в перерахунку на гривневий еквівалент. Для порівнянності певних облікових показників у зведених реєстрах, формах звітності валютні кошти чи заборгованість відображають тільки в гривневому еквіваленті. Коливання зміни курсів валют у період між датою здійснення господарської операції і датою розрахунку призводить до виникнення за проведеними операціями курсових різниць: позитивних і негативних. Усе це потребує застосування механізму ефективного контролю на всіх стадіях облікового процесу.

Завершальним етапом процесу документування зовнішньоекономічних операцій є їхнє узагальнення у звітності. Суб'єкти зовнішньогосподарської діяльності (за винятком

суб'єктів малого підприємництва) повинні складати всі форми фінансової звітності, керуючись вимогами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності за результатами цієї діяльності складають спрощені форми звітності 1-м «Баланс» (Звіт про фінансовий стан) та 2-м «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) згідно з вимогами П(С)БО 25 «Звітність суб'єктів малого підприємства». З урахуванням вимог НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» і П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» іноземні підприємства складають консолідовану фінансову звітність.

Для складання зовнішньоторговельного платіжного балансу країни передбачене розкриття інформації про зовнішньоекономічну діяльність її суб'єктами у формах статистичної звітності. Порядок подання статистичних даних, терміни, форми звітності визначають органи державної статистики. Так, суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності звітують через складання таких форм статистичної звітності: 5-ЗЕЗ «Звіт про експорт (імпорт) товарів; що не проходять митного декларування»; 9-ЗЕЗ «Звіт про експорт (імпорт) послуг»; 10-ЗЕЗ «Звіт про прямі іноземні інвестиції»; 13-ЗЕЗ «Звіт про прямі інвестиції за кордон»; 14-ЗЕЗ «Звіт про придбання (продаж) товарів для забезпечення життєдіяльності транспортних засобів, потреб пасажирів і членів екіпажу».

Крім звітування у формах фінансових і статистичних звітів підприємства – учасники зовнішньоекономічної діяльності складають і подають й інші форми звітності. Важливими серед них є форми податкової звітності: Декларація про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і перебувають за її межами.

Тестові завдання

1. Експортна операція передбачає:

- а) придбання в іноземного контрагента товару з подальшим ввезенням його з-за кордону;
- б) продаж іноземному контрагенту товару з подальшим вивезенням його за кордон;
- в) продаж раніше імпортованого без додаткового оброблення товару за кордон;
- г) придбання раніше експортованого без додаткового оброблення товару з ввезенням його з-за кордону.

2. Імпортна операція передбачає:

- а) придбання раніше експортованого без додаткового оброблення товару з ввезенням його з-за кордону;
- б) продаж іноземному контрагенту товару з подальшим вивезенням його за кордон;
- в) продаж раніше імпортованого без додаткового оброблення товару за кордон;
- г) придбання в іноземного контрагента товару з подальшим ввезенням його з-за кордону.

3. Реекспортна операція передбачає:

- а) продаж іноземному контрагенту товару з подальшим вивезенням його за кордон;
- б) придбання в іноземного контрагента товару з подальшим ввезенням його з-за кордону;
- в) продаж раніше імпортованого без додаткового оброблення товару за кордон;
- г) придбання раніше експортованого без додаткового оброблення товару з ввезенням його з-за кордону.

4. Реімпортна операція передбачає:

- а) придбання в іноземного контрагента товару з подальшим ввезенням його з-за кордону;

б) продаж раніше імпортованого без додаткового оброблення товару за кордон;

в) продаж іноземному контрагенту товару з подальшим вивезенням його за кордон;

г) придбання раніше експортованого без додаткового оброблення товару з ввезенням його з-за кордону.

5. Якщо суб'єкт підприємницької діяльності є юридичною особою з місцезнаходженням на території України і здійснює свою діяльність згідно із законодавством України, то він:

а) резидент;

б) нерезидент;

в) агент;

г) брокер.

6. За результатами проведених операцій брокер отримує винагороду розміром, %:

а) 0,25;

б) 2–3;

в) 0,25–3;

г) 0,25–2.

7. За свою роботу комісіонер отримує винагороду, яку визначають:

а) у відсотках від суми виконаної угоди або як різницю між ціною комітента та ціною продажу;

б) відсотках від суми виконаної угоди;

в) як різницю між ціною комітента та ціною продажу;

г) у відсотках від суми виконаної угоди або як різницю між ціною продажу та ціною комітента;

8. До основних форм зовнішньоекономічних зв'язків не належить:

- а) спільне підприємництво;
- б) торгівля;
- в) вільна економічна зона;
- г) надання послуг і співробітництво.

9. Господарський кодекс України зовнішньоекономічну діяльність визначає:

а) як діяльність суб'єктів господарювання України та іноземних суб'єктів, що побудована на відносинах між ними, яка є і на території України, і за її межами;

б) розвиток економічних відносин між країнами, що здійснюють зовнішню торгівлю, міграцію капіталів і робочої сили, формуючи міжнародні науково-технічні та виробничі зв'язки;

в) господарська діяльність, яка в процесі її здійснення потребує перетинання митного кордону України майном або робочою силою;

г) сукупність форм прояву міжнародних економічних відносин, що визначає її як процес становлення та функціонування господарських зв'язків між суб'єктами міжнародної економіки.

10. Брокери – це посередники:

а) що мають права підписувати угоди із третіми особами від свого імені та за свій кошт;

б) яким надане право підписувати угоди із третіми особами тільки від імені та за кошт довірителя;

в) яким не надане право підписувати угоди із третіми особами;

г) яким надане право підписувати угоди із третіми особами від свого імені та за кошт довірителя.

Контрольні питання

1. Які операції належать до міжнародних?
2. Що є зовнішньоекономічною діяльністю?
3. Основні правові режими здійснення зовнішньоекономічної діяльності.
4. Які нормативні акти регулюють питання зовнішньоекономічної діяльності?
5. Через які засоби здійснюють державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності?
6. Як відбувається ліцензування та квотування зовнішньоекономічної діяльності?
7. Які питання стосовно ведення бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності врегульовані на законодавчому рівні?
8. Характеристика основних видів міжнародних операцій.
9. Характеристика суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.
10. Які принципи зовнішньоекономічної діяльності діють на сьогодні?
11. Які основні суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності та посередників між ними?
12. Які основні бухгалтерські документи складають у зовнішньоекономічної діяльності?

РОЗДІЛ 2

МІЖНАРОДНІ КОНТРАКТИ, ЇХНЯ СУТЬ, ЗАКОНОДАВЧЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ЗАВДАННЯ ЇХНЬОГО ОБЛІКУ

Зовнішньоекономічні операції оформляють відповідними міжнародними контрактами (договорами). **Контрактом (договором)** називається угода між двома або кількома сторонами з чітко окресленими економічними наслідками, за які сторони відповідають.

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» **зовнішньоекономічний договір** – це матеріально (письмово) оформлена угода між двома і більше українськими суб'єктами ЗЕД та іноземними суб'єктами господарювання, спрямована на встановлення, зміну або припинення взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності. Як зазначено у визначенні зовнішньоекономічного договору, обов'язковою його умовою є письмове оформлення контракту. Не менш важливою є мова контракту, адже згідно із Законом України «Про засади державної мовної політики» мовами угод підприємств, установ і організацій України з підприємствами, установами та організаціями інших держав є державна мова і мова іншої сторони (сторін), якщо інше не передбачене міжнародним договором.

Отже, зовнішньоекономічний договір має бути оформлений як мінімум двома мовами – українською та мовою контрагента (або ж мовою міжнародного спілкування).

Укладання міжнародного договору має на меті:

- установити порядок оформлення та закріплення відносин між учасниками міжнародних операцій із врахуванням законодавства кожної сторони;

- визначити способи, порядок, терміни та послідовність зобов'язань кожного з партнерів;

– передбачити способи забезпечення виконання зобов’язань і наслідків у разі невиконання чи неповного, несвоєчасного, неналежного їхнього виконання. Договори (контракти бувають) гарантійними, несприятливими, обтяжливими, ф’ючерсними, форвардними.

Гарантійний контракт передбачає відповідальність виробника (продавця) за якість проданих товарів (продукції), забезпечення ремонту або заміни окремих деталей протягом гарантійного періоду чи ресурсу.

Несприятливий контракт – це контракт, виконувати який підприємству не вигідно через його збитковість або з якихось інших причин. Тому підприємство хоче припинити його дію.

Обтяжливий контракт – це контракт, обов’язкові витрати на виконання якого перевищують очікувані доходи від нього.

Ф’ючерсний контракт – це угода, що документально підтверджує зобов’язання купити (продати) продукцію, товари, цінні папери, кошти у визначений термін і за певних умов у майбутньому, а також за наперед обумовленими цінами на момент виконання зобов’язань сторонами контракту.

Форвардний контракт – це контракт, що документально підтверджує зобов’язання особи придбати (продати) продукцію, товари, цінні папери, кошти у визначений термін і за певних умов у майбутньому, із встановленням цін на даний продаж під час укладання самого контракту.

Укладені контракти можуть виконувати такі **функції**:

– ініціативну – контракт виникає як наслідок ініціативи та узгодження інтересів сторін документально закріпити певні ділові стосунки;

– програмно-координаційну – контракт можна розглядати як програму поведінки партнерів під час здійснення господарських операцій і документ із координації спільних дій;

– інформаційну – контракт містить інформацію про порядок здійснення господарських операцій, вчинення інших дій, узгоджені права, обов'язки, відповідальність кожної із сторін, що необхідно для управління господарськими процесами, а в деяких випадках можуть використовувати судово-правові органи і треті особи;

– гарантійну – контракт дозволяє встановити правові гарантії виконання договірних зобов'язань у формі застави, завдатку, штрафів, пені і тощо;

– правозахисну – контракт забезпечує обов'язкове виконання сторонами взятих на себе зобов'язань, в іншому разі – використання майнових санкцій і засобів оперативного впливу. Зазначені положення передбачають низку дій стосовно форми зовнішньоекономічних контрактів і дотримання істотних умов під час укладання таких міжнародних договорів.

Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) передбачена низка істотних умов, які необхідно виконати під час укладання міжнародних договорів. Зокрема такий договір повинен містити таку **інформацію**:

– назву договору, дату та місце його складання;

– преамбулу (повна назва сторін; країна; скорочена назва сторін; посилання на документи, за якими діють сторони);

– предмет договору – у загальних рисах подають відомості, про що домовляються партнери (назва продукції, товару, послуг, асортимент, форма передавання у власність, в управління тощо);

– кількість і якість товару (обсяги виконання робіт, надання послуг) – кількість визначають за вагою (брутто, нетто), у кількості місць, штуках, метрах, тонах тощо; щодо якості дають посилання на певні стандарти якості; щодо виконання робіт (надання послуг) визначають конкретні обсяги робіт (послуг) і термін їхнього виконання;

– базисні умови поставок товарів (приймання-здавання виконаних робіт або послуг) – для товарів вказують види транспорту, правила «ІНКОТЕРМС», які визначають обов’язки учасників договору щодо поставки товару та встановлюють момент переходу ризиків від однієї сторони до іншої, а також терміни поставки товару; для виконання робіт (надання послуг) визначають умови та строки виконаних робіт (послуг);

– ціну та загальну вартість договору – зазначають у самому договорі або в спеціальних додатках до нього ціну товару, ціну перевезення, навантаження, перевантаження, ціну договору, податки збори та інше;

– умови здійснення платежів – потрібно чітко зазначити найменування валюти, форми розрахунків, умови авізування, спосіб, порядок, терміни розрахунків, гарантії, штрафні санкції;

– умови приймання-передавання товару (робіт, послуг) – перелік супровідних документів, місце, терміни умови приймання та складання акта приймання-передавання цінностей;

– пакування та маркування – умови пакування для забезпечення збереженості товару, види тари, способи перевантаження, маркування відповідно до міжнародних стандартів із зазначенням покупця, продавця, вантажовідправника, вантажоотримувача та їхніх адрес, номери договорів, місця, ваги бруто і нетто, розмірів упаковки і тари;

– форс-мажорні обставини – можливі випадки появи обставин непоборної сили і непередбачених подій, які перешкоджають виконанню умов контракту: стихійні лиха, військові конфлікти, терористичні акти, страйки, інші обставини, що можуть виникати на транзитній території;

– санкції та рекламації – розміри штрафів, терміни їхньої сплати, терміни рекламацій, способи врегулювання претензій;

– арбітраж – хто має вирішувати спірні моменти, за законодавством якої країни потрібно вирішувати неврегульовані питання;

– юридичні адреси, поштові і платіжні реквізити (номери рахунків, назви і коди банків).

Невід’ємною частиною міжнародного контракту є додатки до нього, у яких деталізується інформація стосовно умов виконання основного договору.

Умови постачання товару згідно із правилами «ІНКОТЕРМС-2010» поділяють на чотири групи, визначаючи відповідальність, витрати та ризики продавця і покупця:

1. Група Е містить лише одну умову поставки – EXW (Франко-завод), яка означає, що продавець виконав свої зобов’язання перед покупцем, передавши останньому товар на складі заводу або з цеху. Франко – термін, що вказує на місце, до якого транспортні витрати оплачують за кошт постачальника.

2. Група F передбачає виконання своїх зобов’язань продавцем у момент передавання товару перевізникові в погодженому з ним місці (FCA); розміщення товару вздовж борту перед завантаженням на судно (FAS); завантаження на судно (FOB).

3. Найслабшою ланкою **групи С** є розподіл витрат і ризиків. Потрібно розмежувати пункт передавання товару від продавця до перевізника і зосереджуватися на додаткових зобов’язаннях, які можуть істотно порушити умови. Такими додатковими зобов’язаннями продавця є сплата витрат на перевезення товару (фрахту) до певного місця, визначеного міжнародним контрактом, його страхування в дорозі, а також очищення товару від експортного мита.

4. Згідно з контрактами **групи D** усі витрати і ризики з доставки товару бере на себе продавець, зокрема виконання формальностей, пов’язаних із перетином кордону, сплатою мита та інших зборів.

Тому такий варіант контрактів є найбільш вигідним для імпортерів-покупців. Вартість зовнішньоекономічних договорів (контрактів), зокрема бартерні (товарообмінні), визначають у вільно конвертованій валюті першої групи Класифікатора іноземних валют.

У разі, коли валюта ціни і платежу різні, тоді в договорі (контракті) зазначають курс перерахунку валюти ціни у валютному платежі. Викладений перелік умов виконання контрактів за міжнародними операціями не є вичерпним. Учасники договору можуть передбачати в ньому й інші умови, що не суперечать законодавству їхніх країн і є для обох сторін сприятливими.

Такими **додатковими умовами** можуть бути:

- страхування, гарантії якості товару; залучення суб-виконавців договору;
- норми навантаження чи розвантаження; умови передавання технічної документації на обладнання;
- порядок сплати податків і мита; розірвання і припинення контракту;
- дата початку і завершення дії договору;
- кількість його примірників, можливість і порядок внесення доповнень і змін до контракту; а також різних захисних застережень.

Захисні застереження зазначають із метою запобігання різним втратам і **непередбачуваним ситуаціям**, зокрема:

- антидемпінгове застереження – недопущення покупцем демпінгування цін у разі подальшої реалізації товару;
- застереження про конфіденційність – інформація стосовно умов договору не може бути передана третім особам;
- застереження про реекспорт – покупець не має права без згоди продавця здійснювати реекспорт товару в зазначені в договорі країни;

– застереження в разі ненадходження коштів за експорт – зазначають розміри санкцій у формі пені;

– застереження в разі ненадходження товарів за імпортом в обумовлені договором терміни – зазначають розміри санкцій у формі пені;

– форс-мажорні застереження – зазначають умови звільнення сторін від взятих за договором зобов'язань в умовах нездоланної сили, що не залежить від волі сторін: війни, блокади, міжнародних санкцій, а також природних явищ (повені, замерзання портів, закриття каналів, перевалів, мостів, тунелів та ін.).

Кожний міжнародний контракт і, відповідно, процес його виконання має бути об'єктом бухгалтерського обліку. Від конкретних правил, умов його виконання залежить специфіка здійснення та обліку міжнародних операцій.

По-перше, об'єктами обліку є окремі види договорів, зокрема ті, що укладають суб'єкти ЗЕД України, **предмет** яких:

– експорт металобрухту;

– товари, реекспорт яких регулюють нормативно-правові акти України і міжнародні договори;

– товари походженням з України, щодо яких міжнародні договори передбачають добровільні обмеження експорту на уникнення демпінгу;

– товари походженням з України, щодо яких застосовують антидемпінгові процедури;

– товари походженням з України, імпорт яких до інших держав квотується, ліцензується відповідно до законодавства цих держав.

Така реєстрація є своєрідним обліком із боку держави міжнародних договорів, формою державного контролю за дотриманням певних правил здійснення міжнародної торгівлі. Оскільки такі договори укладають наперед, облікові процедури розпочинаються лише в момент фактичного

здійснення конкретних операцій. Водночас якраз тоді під час відображення в обліку господарських операцій потрібно враховувати окремі умови, передбачені в міжнародних контрактах.

На облік господарських операцій впливають такі **умови** договорів:

- метод оплати (попередня, наступна, у кредит, на виплат) – визначає порядок і перелік застосовуваних в обліку рахунків;

- визначені договором правила валютних розрахунків вимагають особливої уваги до валютних курсів, постійного встановлення і відображення в обліку курсових різниць;

- визначені в договорі правила формування ціни товару прямо впливають на облікову вартість товару, що формується на рахунках бухгалтерського обліку;

- зазначені в договорі правила ІНКОТЕРМС прямо стосуються обліку заготівельно-складських витрат, що є важливим чинником формування в системі обліку фактичної собівартості придбаних за імпортом цінностей;

- кількість, комплектність, якість, ціна, гарантійний термін, умови повернення товару призводять до змін у майновому стані контрагентів за обсягом і структурою, що впливає з результатів обліку і повною мірою розкривається у фінансовій та іншій звітності;

- важливе значення має також визначений у договорі момент переходу права власності від продавця до покупця, що дає підстави першому відображати в обліку доходи від реалізації, а іншій стороні (покупцеві) відображати на балансових рахунках надходження цінностей;

- необхідність дотримання визначених міжнародними контрактами інших додаткових умов і захисних застережень розширює коло об'єктів обліку, вимагає деталізації

в ньому різних додаткових витрат на страхування, перевезення, оплату пред'явлених санкцій, покриття збитків від форс-мажорних обставин.

Отже, ці та інші обставини ставлять систему бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій у велику залежність від правил і умов встановлених сторонами під час укладання міжнародних контрактів.

Тестові завдання

1. Скільки виділяють груп істотних умов у Положенні ІНКОТЕРМС:

- а) 3;
- б) 4;
- в) 5;
- г) 6?

2. Якщо підприємству не вигідно виконувати контракт через його збитковість або з інших причин, то він:

- а) несприятливий;
- б) форвардний;
- в) гарантійний;
- г) обтяжливий.

3. Якщо підприємство виконує контракт, за яким обов'язкові витрати перевищують очікувані доходи, то він:

- а) несприятливий;
- б) форвардний;
- в) гарантійний;
- г) обтяжливий.

4. Угода щодо придбання (продажу) товарів, продукції у визначений термін за встановленими наперед цінами – це контракт:

- а) несприятливий;
- б) форвардний;
- в) гарантійний;
- г) обтяжливий.

5. Форвардний контракт – це угода щодо придбання (продажу) товарів, продукції у визначений термін:

- а) за справедливими цінами;
- б) установленими наперед цінами;

в) цінами, що склалися на ринку;
г) цінами, установленими момент підписання самого контракту.

6. Не має права підписувати міжнародні контракти з третіми особами:

- а) брокер;
- б) повірена особа;
- в) дилер;
- г) дистриб'ютор.

7. Якщо валюта ціни і платежу різні, тоді:

а) у договорі зазначають курс перерахунку валюти ціни у валютному платежі;

б) перерахунок відбувається за курсом НБУ на дату платежу;

в) перерахунок відбувається за курсом НБУ на дату проведення операції;

г) перерахунок відбувається за курсом НБУ на дату складання звітності.

8. Для покупців за ІНКОТЕРМС найбільш вигідними є контракти групи:

- а) Е;
- б) С;
- в) F;
- г) D.

9. Якщо всі витрати і ризики з доставки товару бере на себе продавець, то за вимогами ІНКОТЕРМС укладають контракт групи:

- а) Е;
- б) С;
- в) F;

г) D.

10. Перехід ризиків: у момент передавання товару на склад продавця відбувається за правилами контракту групи:

а) D;

б) C;

в) F;

г) E.

Контрольні питання

1. Що є міжнародним контрактом?
2. Характеристика основних видів міжнародних контрактів.
3. Основні функції міжнародного договору.
5. Яку інформацію наводять у міжнародному договорі?
6. Що таке правила «ІНКОТЕРМС»?
7. Характеристика основних груп ІНКОТЕРМС.
8. Які додаткові умови можна передбачати в міжнародних договорах?
9. Які захисні застереження можна передбачати в міжнародних договорах?
10. Як впливають на облік господарських операцій умови міжнародних договорів?

РОЗДІЛ 3

ОБЛІК ВАЛЮТНО-ФІНАНСОВИХ ОПЕРАЦІЙ

У межах зовнішньоекономічної діяльності міжнародні операції, зазвичай, здійснюють в іноземній валюті. Згідно з Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» – **іноземна валюта** – це валюта інша, ніж валюта звітності. А валютою звітності за цим стандартом є грошова одиниця України, тобто гривня. В Україні як іноземну валюту здебільшого використовують американські долари, євро, канадські долари, польські злоти, російські рублі, китайські юані тощо.

Операції з валютними цінностями – це певні операції, де їхнім об'єктом є іноземна валюта у вигляді однієї або кількох іноземних валют.

Операції в іноземній валюті – це господарські операції, сума яких виражена в іноземній валюті, або ж господарські операції, котрі вимагають розрахунків в іноземній валюті.

Валютні цінності можна поділити на такі **групи**:

1) іноземну валюту – це іноземні грошові знаки у формі банкнот, казначейських білетів, монет, а також кошти в іноземних грошових одиницях у банках за кордоном;

2) платіжні документи та інші цінні папери (акції, облігації, купони до них, бони, векселі, боргові розписки, акредитиви, чеки, депозитні сертифікати, ощадні книжки, інші фінансові і банківські документи), виражені в іноземній валюті;

3) банківські метали – золото, срібло, платина тощо, а також монети, зроблені з дорогоцінних металів.

Іноземні валюти згідно із Класифікатором іноземних валют поділяють на такі групи.

Група 1. Вільноконвертовані валюти, що широко використовують для здійснення платежів за міжнародними

операціями та продають на головних валютних ринках світу – євро, долари США, канадські долари, англійські фунти, японські ієни, шведські крони та інші.

Група 2. Вільноконвертовані валюти, що не використовують широко для здійсненні платежів за міжнародними операціями та не продають на головних валютних ринках світу, – ізраїльські шекелі, польські злоті, чеські крони, угорські форинти, російські рублі, китайські юані та ін.

Група 3. Неконвертовані валюти – білоруські рублі, болгарські леви, румунські леї, азербайджанські та туркменські манати та інші. Підприємства, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, зобов'язані відкривати транзитний і поточний валютні рахунки.

Транзитний (розподільчий) валютний рахунок – це рахунок, призначений для зарахування валютної виручки підприємства. Використання цього рахунку є необхідним для розподілу й обов'язкового продажу державі частини валютної виручки, що надходить від нерезидента у валюті першої групи Класифікатора іноземних валют. Підприємство не може розпоряджатися коштами на розподільчому рахунку, він служить засобом додаткового попереднього контролю банком валютних коштів, що надійшли.

Поточний валютний рахунок призначений для проведення безготівкових і готівкових розрахунків в іноземній валюті під час здійснення поточних операцій, визначених законодавством України. Підприємства за власним бажанням можуть також відкривати в банках України позичковий і депозитний валютні рахунки.

Позичковий валютний рахунок – це рахунок, що відкривають для отримання банківських позик в іноземній валюті незалежно від наявності поточного рахунку в банку кредитора.

Депозитний валютний рахунок – це рахунок, що відкривають фізичним і юридичним особам для зарахування на нього валютних депозитів із поточного рахунку з наступним поверненням суми основного депозиту та депозиту та нарахованих відсотків після завершення терміну депозитного договору.

Для **відкриття поточного рахунку в іноземній валюті** підприємство резидент подає до банку такі документи:

1. Заява про відкриття поточного рахунку встановленого зразка, яку підписує керівник юридичної особи або інша уповноважена особа.

2. Копія належно зареєстрованого установчого документа (статуту, засновницького договору, установчого акта, положення).

3. Картка зі зразками підписів і відбитка печатки встановленого зразка. З поточного рахунку в іноземній валюті здійснюють розрахунки в безготівковій і готівковій формі за торговельними операціями: зокрема це розрахунки між юридичними особами-резидентами і юридичними особами-нерезидентами під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності за торговельними операціями; між юридичними особами-резидентами на території України за умови наявності індивідуальної ліцензії Національного банку України; операції на міжбанківському валютному ринку України.

Крім того, за цими рахунками здійснюють погашення заборгованості за кредитами в іноземній валюті, а також поточні неторговельні операції, зокрема виплату готівкою іноземної валюти на покриття витрат за відрядженнями; здійснення обмінних операцій з іноземною валютою; виплату готівкової іноземної валюти за чеками та пластиковими картками фізичним особам, (резидентам і нерезидентам); купівлю-продаж документів в іноземній валюті фізичними особами, (резидентами та нерезидентами); виплату авторських гонорарів і платежів за користування авторськими

правами; перерахування коштів на проведення міжнародних виставок, конгресів, симпозіумів, конференцій та інших міжнародних зустрічей; оплату праці нерезидентів, які згідно з укладеними трудовими угодами (контрактами) працюють в Україні; перерахування коштів в іноземній валюті за навчання, лікування, патентування, сплату митних платежів, членських внесків; платежі з відшкодування витрат судових, арбітражних, нотаріальних, правоохоронних органів; виплату готівкової іноземної валюти за переказами з-за кордону чи за межі України (пенсії, аліменти, оплата праці, спадщина, допомога родичам тощо); інші виплати та перекази в іноземній валюті, що не суперечать чинному законодавству України.

Зважаючи на проведену валютну реформу, на сьогодні режим валютних рахунків, відкритих юридичним особам – нерезидентам, є аналогічним рахункам для резидентів України, які є суб'єктами підприємницької діяльності.

Операції за поточним рахунком в іноземній валюті здійснюються за документами, підписаними службовими особами підприємства. Право першого підпису належить керівникові підприємства, якому відкривають рахунок, а також відповідним службовим особам, уповноваженим керівником. Право другого підпису належить головному бухгалтеру, а за відсутності такої посади – особі, що користується правами головного бухгалтера, або службовій особі, на яку покладене ведення бухгалтерського обліку та звітності. Осіб, які мають право першого та другого підпису, указують у картці із зразками підписів.

Закриття поточного рахунку за бажанням власника здійснюють на підставі поданої заяви.

Підприємства – учасники ЗЕД мають право здійснювати операції із придбання і продажу іноземної валюти. Придбання валюти необхідне для покриття витрат на закордонні відрядження та інше. Українські учасники міжнародних операцій купують іноземну валюту в уповноважених

банках, що мають ліцензію на торгівлю такою валютою. Такі банки, зі свого боку, зобов'язані купувати інвалюту на Міжбанківському валютному ринку України за довіреністю і за кошт клієнта. Для цього клієнт має подати до банку заяву про купівлю іноземної валюти встановленої форми.

Для купівлі іноземної валюти на суму до 150 тис. грн необхідно лише зазначити реквізити контракту.

Для купівлі сум більше ніж 150 тис. грн до банку необхідно подати пакет підтверджувальних документів. Придбання інвалюти банку потрібно здійснювати не раніше ніж наступний операційний день із дня зарахування гривень на окремий призначений для цього рахунок.

За здійснення операцій щодо купівлі іноземної валюти для клієнтів уповноважені банки отримують певну комісійну винагорода, розмір якої визначають під час укладання договору на банківське обслуговування та сплачують банку виключно в гривнях. Суми виплаченої комісійної винагороди підприємства відносять до поточних витрат звітного періоду.

Для відображення в обліку операцій із придбання іноземної валюти використовують таку кореспонденцію рахунків:

Дт 333 – Кт 311 – перераховані банку кошти для придбання інвалюти;

Дт 31.2 – Кт 333 – зараховані на поточний валютний рахунок підприємства грошові кошти в інвалюті;

Дт 949 – Кт 333 – списана курсова різниця між фактичним курсом придбання інвалюти та офіційним курсом НБУ;

Дт 92 – Кт 685 – нарахована комісійна винагорода банку;

Дт 685 – Кт 333 – утримана комісійна винагорода банку.

У разі якщо перерахована більша сума грошових коштів, ніж необхідно для придбання іновалюти до уповноваженого банку, то залишок суми в гривнях буде повернутий на поточний рахунок підприємства. На рахунках обліку це буде відображено записом

Дт 311 – Кт 333 – повернута невикористана сума грошових коштів на поточний рахунок підприємства.

За проведеними операціями придбання іновалюти комісійна винагорода і втрати (від’ємні) від різниці в курсах відносять на витрати звітного періоду, зменшуючи розмір прибутку до оподаткування. У практичній діяльності підприємства, крім придбання іновалюти в установі банку, можуть бути й інші надходження валютних коштів, зокрема:

1) надійшла на валютний рахунок виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) за експортними контрактами:

Дт 31.2 – Кт 68.1;

Дт 31.2 – Кт 36.2;

2) отриманий кредит (позику) в іновалюті:

Дт 31.2 – Кт 50.2, 60.2, 55;

3) надійшли іноземні інвестиції:

Дт 46 – Кт 40.1;

Дт 31.2 – Кт 46.

Необхідно звернути уваги, що обов’язкова норма щодо продажу для підприємств 30 % валютних надходжень на міжбанківському валютному ринку перестала діяти із 20 червня 2019 року. Такі зміни були введені задля подальшого спрощення ведення умов бізнесу в Україні через затвердження Постанови Правління Національного банку від

18.06.2019 № 78 «Про внесення зміни до Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті».

Для проведення таких операцій, крім поточного рахунку, підприємства відкривали в установах банків транзитний валютний рахунок, на який проводять зарахування валютної виручки, отриманої від покупців або замовників під час експорту товарів (робіт, послуг).

Уповноважена банківська установа здійснює продаж іноземної валюти та за договором із підприємством зараховує кошти на поточний рахунок. Частина валютних коштів банк може перерахувати на поточний рахунок підприємства, з якого вона в подальшому буде використана для розрахунку з іноземними постачальниками (підрядниками), оплати відряджень, погашення валютних кредитів, інших цілей, зокрема й за потреби для продажу. У цьому разі підприємство до банку подає заяву за встановленою формою. Банк здійснює контроль за експортними операціями резидента, знімаючи її з контролю тільки після зарахування виручки на поточний рахунок.

За курсом НБУ на дату її реалізації визначають собівартість проданої іноземної валюти (балансову вартість) із включенням понесених водночас витрат на комісійну винагороду банку за конвертацію інвалюти в гривню. Отриманий підприємством дохід від продажу інвалюти визначають за сумою коштів, що надійшли на поточний рахунок у кореспонденції із кредитом субрахунку 33.4 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті».

У разі зміни за період конвертації іноземної валюти у гривні курсу її обміну необхідно відобразити курсову різницю:

– у разі зниження курсу (дизажіо) – за дебетом субрахунку 94.2 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»;

– у разі підвищення курсу (ажіо) – за кредитом субрахунку 71.1 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» відповідно.

Крім зазначених випадків продажу інвалюти на Міжбанківському валютному ринку, можуть бути факти іншого списання валюти з поточного рахунку підприємства.

Таке списання з поточного рахунку валюти відбувається в разі:

1) передання валюти в касу або підзвіт на господарські потреби – відображають записами

Дт 30.2, 372, 37.1, 63.2, 68.5 – Кт 31.2;

2) погашення валютних кредитів (позик) – відображають записами

Дт 50.2, 60.2 – Кт 31.2;

3) повернення раніше здійснених інвестиційних вкладень іноземним інвесторам відображають записи щодо зменшення розміру статутного капіталу підприємства та перерахування іноземному інвестору раніше внесених коштів до статутного капіталу

Дт 40.1 – Кт 67

Дт 67 – Кт 31.2.

Резиденти мають право згідно з п. 2.1 зазначених Правил використовувати готівкову іноземну валюту тільки для таких цілей:

– для забезпечення витрат, пов'язаних із відрядженнями працівників за кордон;

– на проведення представницьких витрат (організацію офіційних заходів) за кордоном;

– юридичним особам дозволений ввіз-вивіз готівкової іновалюти та банківських металів (якщо це передбачено їхнім статутом).

Крім того, аналогічними способами можна використовувати також іноземну валюту з використанням електронних платіжних засобів, тобто платіжних карток (п. 8.3 Інструкції № 492).

Облік операцій у касі та на валютному рахунку проводить на основі відповідно оформлених первинних документів. Особливістю документального оформлення операцій на валютних рахунках для переказу коштів за кордон є складання платіжних документів українською мовою та мовою контрагентів або міжнародною мовою.

Платіжні документи виписують у 2 примірниках: один – для банку, другий – для власника рахунку.

Оприбуткування іноземної валюти в касу підприємства проводять за прибутковими касовими ордерами, підписаними головним бухгалтером і касиром. Видачу іноземної валюти готівкою з каси підприємства проводять за видатковими касовими ордерами або за належно оформленими платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями.

Документи на видачу грошей мають бути підписані керівником і головним бухгалтером підприємства або особами, ними уповноваженими, та касиром. До видаткових ордерів можна долучати заявки на видачу грошей, рахунки тощо. Прибуткові та видаткові касові ордери до передавання в касу реєструє бухгалтерія в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів.

Видаткові касові ордери, оформлені на підставі платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей на виплату заробітної плати, реєструють після її видачі. На їхній основі роблять записи в касовій книзі. Для обліку кожної іноземної валюти відкривають окрему касову книгу. Записи в касову книгу здійснює касир одразу після одержання або видачі

грошей за кожним прибутковим касовим ордером і видатковим документом. У кінці робочого дня касир підбиває підсумки за день, виводить залишок коштів у касі на наступне число і передає до бухгалтерії як звіт касира другий відривний аркуш (копію записів у касовій книзі за день) із прибутковими касовими ордерами і видатковими документами під розписку в касовій книзі.

Касову книгу можна вести з використанням технічних засобів, її аркуші формують у вигляді машинограми «Вкладний аркуш касової книги». Одночасно з нею формують машинограму «Звіт касира». Цей документ служить основою для здійснення записів за дебетом і кредитом рахунку 30 «Готівка», субрахунку 30.2 «Готівка в іноземній валюті».

За журнальної форми обліку для відображення операцій, здійснених в іноземній валюті, використовують Журнал 1 та Відомості до нього, що позначають за назвою кожного виду валюти, у якій їх заповнюють. Дані про грошові кошти в іноземній валюті наводять у гривнях і одночасно в тій іноземній валюті, у якій здійснювали операцію. Записи в Журналі 1 проводять позиційним способом хронологічно-систематизовано, тобто за датами операцій (звітами касира) та за їхнім змістом – у розрізі кореспондуючих рахунків.

За умови використання прикладної комп'ютерної програми «1С: Бухгалтерія» ці реєстри мають назву «Аналіз рахунку». У них зазначають залишки валюти на початок звітного періоду (місяця), операції за місяць, згруповані за дебетом і кредитом субрахунку 30.2 в розрізі таких можливих **кореспондуючих рахунків**:

За Дебетом субрах. 30.2 відображають надходження грошових коштів у касу;

Кт 37.2 – від підзвітних осіб повернення залишків невикористаних авансів;

Кт 71.4 або 74.4 – надходження у вигляді доходу від операційної чи неопераційної курсової різниці на залишки валюти в касі в разі зростання офіційного курсу НБУ інвалюти та ін.

І Кредитом субрах. 31.2 – з поточних рахунків банку в іноземній валюті;

За Дебетом субрахунків:

31.2 – зарахування коштів на поточні рахунки банку в іноземній валюті;

37.2 – видача коштів в інвалюти під звіт на відрядження чи господарські потреби;

94.5 та 97.4 – втрати від операційної чи неопераційної курсової різниці на залишки валюти в касі за умови зниження офіційного курсу іноземної валюти та ін.

І Кредитом субрах. 30.2 – видача грошових коштів із каси.

Підприємства, що здійснюють міжнародні операції, можуть відкривати в установах банків валютні рахунки, а саме:

а) поточні рахунки: основний – для здійснення розрахункових операцій і зберігання вільних грошових коштів; спеціальний – для іноземних представництв, які не проводять підприємницьку діяльність на території України; інвестиційний – для провадження нерезидентами інвестиційної діяльності в Україні;

б) вкладні (депозитні) рахунки – для зберігання грошей, переданих банку в управління під певний відсоток на встановлений у договорі строк або без зазначення такого строку. Про всі здійснені операції банк повідомляє підприємство за допомогою періодичної видачі йому виписок банку. Виписки банку дають окремо за кожним валютним рахунком, для кожного виду іноземної валюти. Записи у виписці відображаються в тій грошовій одиниці, у якій фактично здійснювали операцію, а також у гривневому еквіваленті,

перерахунок якого проводять за курсом НБУ на дату здійснення операції. Підприємство отримує виписки банку періодично, у міру здійснення валютних операцій або в інші встановлені банком строки. Оброблення виписки банку з поточного валютного рахунку проводять у порядку, аналогічному для виписок із поточного рахунку в національній валюті.

Облік на валютних рахунках ведуть на підставі виписок банку і доданих до них розрахунково-платіжних документів, отриманих від інших суб'єктів, виписаних самим власником рахунку або банком. Для систематизації й узагальнення операцій про господарські операції в різних валютах у бухгалтерському обліку проводять перерахунок іноземних валют у національну валюту України за курсом, установленим НБУ на дату оформлення розрахунково-платіжних документів. Такою датою вважають дату виписки платіжного доручення на перерахування іноземної валюти зарубіжному партнеру, дату виписки прибуткових і видаткових касових ордерів, дату митного оформлення матеріальних цінностей (робіт, послуг) за експортно-імпортними операціями тощо.

Для обліку валютних коштів на рахунках у банку чинним Планом рахунків передбачене використання рахунку 31 «Рахунки в банках»: субрахунки 31.2 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та 31.4 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

Субрахунок 31.2 «Поточні рахунки в іноземній валюті» призначений для здійснення обліку валютних коштів на поточному валютному рахунку, тобто для обліку надходжень і витрачання валютних коштів за результатами здійснених поточних торговельних і неторговельних операцій.

На субрахунку 31.4 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» ведуть облік коштів на депозитному та інших рахунках в іноземній валюті.

Використовують також субрахунок 31.6 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті», який є транзитним для обліку валюти, що надійшла, і до продажу її частини на Міжбанківському валютному ринку. Суму валюти, що надійшла, перераховують у гривні за курсом НБУ на дату зарахування коштів до складу активів (дату отримання). Міжбанківський валютний курс використовують тільки для розрахунку доходу (витрат) від купівлі (продажу) валюти.

Для відображення перерахованих коштів (у гривнях) з метою придбання іноземної валюти і до моменту її зарахування на валютний рахунок використовують рахунок 33 «Інші кошти», субрахунок 33.3 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті».

Суб'єктами валютних операцій є резиденти та нерезиденти, які здійснюють валютні операції.

Суб'єкти господарської діяльності, які є резидентами, за своїми валютними рахунками можуть здійснювати такі операції:

- проводити розрахунки за зовнішньоекономічними операціями;
- отримувати від нерезидентів і повертати нерезидентам кредити (позики);
- отримувати від нерезидентів і надавати нерезидентам фінансову допомогу;
- проводити обов'язкові платежі закордонним судовим, нотаріальним органам, юридичним компаніям;
- здійснювати необхідні платежі, пов'язані з інвестиційною діяльністю (інвестування за кордон, отримання доходів від інвестицій тощо);
- сплачувати податки і збори, передбачені законодавством іноземних державах;
- адвокатські компанії-резиденти можуть без будь-яких перешкод, отримувати валютні кошти від нерезидентів за надання ними юридичних послуг;

- здійснювати розрахунки на підставі підсумкових договорів комісії, доручення, консигнації або агентських договорів;
- виплачувати або повертати кошти на відрядження за кордон;
- вкладати вільні валютні кошти на депозитні рахунки і отримувати ці кошти з нарахованими відсотками;
- перераховувати валютні кошти за кордон для участі в міжнародних виставках, конференціях;
- інші валютні операції.

Операції в іноземній валюті фіксують в обліку у двох вимірниках: в іноземній валюті (дол. США, російських рублях, євро та ін.) та в національній грошовій одиниці (гривнях). Це необхідно, по-перше, для встановлення суми іноземної валюти чи валютної заборгованості в розрахунках підприємств з іноземними партнерами; по-друге, для узагальнення в обліку операцій щодо грошових коштів, інших активів і зобов'язань, складання зведених облікових реєстрів і звітності. З урахуванням цього іноземну валюту необхідно перераховувати у гривні із застосуванням установленого валютного курсу на дату здійснення операції і на дату складання балансу. Перерахунок проводять за курсом, що встановлює щоденно для вільно конвертованих валют Національний банк України. Оскільки валютний курс постійно змінюється, то виникають курсові різниці.

Курсова різниця – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різних валютних курсів.

Залежності від виду діяльності, під час якої виникають курсові різниці, **поділяють** на такі:

- **операційні** – виникають за валютними операціями, що відбуваються в процесі операційної діяльності, та обліковуються з використанням субрахунків 71.4 «Дохід від операційної курсової різниці», 94.5 «Втрати від операційної курсової різниці»;

– **неопераційні** – виникають за валютними операціями, що відбуваються в процесі інвестиційної або фінансової діяльності, та обліковуються з використанням субрахунків 74.4 «Дохід від неопераційної курсової різниці», 97.4 «Втрати від неопераційних курсових різниць».

Залежно від типу змін, що відбулися на валютному ринку стосовно зміни курсу валюти, вони відображаються у складі поточних доходів чи витрат звітного періоду. Винятком є лише облік курсових різниць із фінансових інвестицій у підприємств за межами України. Вони підлягають відображенню у складі додаткового капіталу на субрахунку 42.5 «Інший додатковий капітал».

Курсову різницю, що призводить до збільшення доходів періоду, ще називають позитивною різницею, а та, що збільшує витрати, – негативною. Для визначення валютного курсу відповідні статті бухгалтерського обліку поділяються на монетарні та немонетарні. Об'єктами визначення курсових різниць є монетарні статті.

Монетарні статті – це статті Балансу про грошові кошти, а також такі активи та зобов'язання, що підлягають отриманню або оплаті у фіксованій (визначеній) сумі грошей або їхніх еквівалентів. Монетарні статті балансу враховують грошові кошти в касі, на рахунках в установах банків, в органах Державного казначейства, фінансові вкладення; кредити банків та інші позики. Також до монетарних статей відносять дебіторську заборгованість та зобов'язання, що будуть отримані чи сплачені у визначеній сумі грошей або їхніх еквівалентів. Наприклад, заборгованість покупців за відвантажені їм товарно-матеріальні цінності, надані послуги (Дебет 36.2); зобов'язання перед постачальниками за отримані товарно-матеріальні цінності, послуги (Кредит 63.2).

Такі статті повинні бути переоцінені за поточним обмінним курсом на кожну звітну дату, а також на кожну дату

часткового чи повного погашення заборгованості, що призводить і до нарахування курсової різниці. Здійснення господарської операції може відбуватися в її межах або за всією статтею балансу, тому підприємства зазначають в обліковій політиці як робити такий розрахунок: у межах операції чи за всією статтею.

Немонетарні статті – це статті, відмінні від монетарних. Такі статті містять необоротні активи, запаси, одержані і сплачені аванси, заборгованість та зобов’язання, що не будуть погашені грошима, та інші статті, які не можуть бути віднесені до монетарних. Немонетарні статті, оцінені за первісною (історичною) собівартістю, відображають на балансі за курсом на дату здійснення операції, тобто перерахунок їх не здійснюють і нарахування курсової різниці не відбувається. За історичною (фактичною) собівартістю відбувається оцінювання активів підприємства на підставі витрат на їхнє виробництво або придбання. Немонетарні статті, оцінені за справедливою вартістю в інвалюті, відображають в балансі за валютним курсом на дату визначення даної справедливої вартості, тобто перерахунок за ними також не здійснюють і курсову різницю не визначають. Немонетарні статті, відображені за справедливою вартістю в інвалюті, підлягають перерахунку в національну валюту за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості (за цими статтями розрахунок курсової різниці передбачають до моменту визначення справедливої вартості статті).

Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов’язання внаслідок операції між інформативними, зацікавленими і незалежними сторонами.

Визначену на дату складання звітності позитивну курсову різницю відображають так:

- 1) Дт 36.2 – Кт 71.4; 74.4;
- 2) Дт 71.4; 74.4 – Кт 79.1.

Негативну курсову різницю на дату складання звітності відображають так:

- 1) Дт 94.5; 97.4 – Кт 36.2;
- 2) Дт 79.1 – Кт 94.5; 97.4.

Ведення на підприємствах синтетичного й аналітичного обліку операцій в іноземній валюті повинно забезпечити надання інформації про такі операції як у валюті звітності, так і в іноземній валюті. У регістрах бухгалтерського обліку всі операції в іноземній валюті потрібно наводити у валюті звітності (яку визначають за наведеним вище порядком) та в іноземній валюті.

Визначення курсових різниць за монетарними статтями згідно з П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» в іноземній валюті проводять:

- 1) на дату здійснення розрахунків – це дата фактичного здійснення операції в інвалюті (погашення монетарної статті тощо);
- 2) дату балансу – дата, на яку складають баланс підприємства, тобто останній день звітного періоду (кварталу, півріччя, 9 місяців, року). Для більшості суб'єктів господарювання – це курс НБУ на 31.03, 30.06, 30.09, 31.12.

Зважаючи на це, можна виділити чотири періоди, за які необхідно здійснювати перерахунок заборгованості в інвалюті для визначення курсових різниць. Це періоди між:

- 1) датою відображення операції в бухгалтерському обліку і датою фактичного здійснення розрахунку за операцією;

2) датою відображення операції в бухгалтерському обліку і датою складання бухгалтерської звітності за звітний період;

3) датою складання бухгалтерської звітності за попередній звітний період і датою фактичного здійснення розрахунку за операцією;

4) датою складання бухгалтерської звітності за попередній звітний період і датою складання бухгалтерської звітності за звітний період.

Курсові різниці від перерахунку статей необхідно відрізнити від інших видів доходів і витрат, пов'язаних із валютними операціями. Зокрема це стосується сумових різниць, які виникають під час переоцінення валютних статей бухгалтерського балансу, і різниць, поява яких викликана використанням різних видів валютного курсу.

Наприклад, під час здійснення продажу іноземної валюти на біржі (у комерційному банку) сумову різницю не можна кваліфікувати як курсову, оскільки вона виникла через застосування двох видів курсу – офіційного і біржового. Реальну ж операцію (продаж) здійснюють за біржовим курсом, а в обліку її необхідно відображати за офіційним курсом. Унаслідок цього з'являється сумова різниця, яка виникла між оцінками проданої валюти за офіційним і біржовими курсами на одну і ту саму дату періоду.

Такі різниці, як і курсові, можуть мати позитивне та негативне значення. У бухгалтерському обліку їх потрібно відображати у складі доходів і витрат (субрахунки 71.9 «Інші доходи від операційної діяльності», 74.6 «Інші доходи», 94.9 «Інші витрати операційної діяльності», 97.7 «Інші витрати звичайної діяльності»).

Практичні завдання

Приклад 1. Підприємство для проведення розрахунків планує купити 10 000 доларів США. На дату складання заяви про купівлю іновалюти курс МВР становив 28 грн/дол. США, а на дату придбання вже 27 грн/дол. США. Комісійна винагорода за договором банку становить 0,2 % від вартості купівлі. Курс НБУ на дату первісного визнання валюти (дату її зарахування на баланс) становить 26 грн/дол. США. Курс на дату балансу – 27,5 грн/дол. США. Усі курси валют взяті умовно.

У таблиці 3.1 подано порядок відображення операції із придбання іновалюти в бухгалтерському обліку.

Таблиця 3.1 – Операції із придбання іноземної валюти

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4
1. Перераховано кошти (гривні) для придбання іноземної валюти (10 000 дол. США · 28 грн/дол. США + + (10 000 дол. США · 28 грн/дол. США) · 0,2 %	333	311	280 560
2. Зараховано придбану іновалюту на рахунок підприємства за курсом НБУ (10 000 дол. США · 26 грн/дол. США)	312	333	<u>дол.</u> <u>США</u> <u>10 000</u> 260 000
3. Відображено суму комісії банку ((10 000 дол. США х х 27 грн/дол. США) · 0,2 %)	92	685	540

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4
4. Перераховано комісійну винагороду банку	685	333	540
5. Відображено від'ємну курсову різницю між комерційним курсом, за яким інвалюта придбана на МВР, і курсом НБУ (дол. США $10\,000 \cdot (27 \text{ грн/дол. США} - 26 \text{ грн/дол. США})$)	942	333	10 000
6. Повернено залишок невикористаних коштів на поточний рахунок	311	333	10 020
7. Відображено позитивну курсову різницю за грошовими коштами на валютному рахунку на дату балансу (дол. США $10\,000 \cdot (26 \text{ грн./дол. США} - 27,5 \text{ грн/дол. США})$)	312	714	15 000

Приклад 2. Підприємство подає до банку заяву на продаж валюти в сумі 3 000 дол. США (обліковується на балансі за курсом НБУ – 27 грн/дол. США). Того самого дня ці кошти списуються з валютного рахунку. Наступного дня банк продає валюту підприємства на МВР, а отримані гривні за мінусом комісії банку надходять на поточний рахунок у національній валюті. Комісія банку умовно становила 500 грн. Умовні курси валют:

- на дату списання інвалюти з поточного рахунку курс НБУ – 26 грн/дол. США;
- комерційний курс МВР на дату продажу валюти – 28 грн/дол. США і курс НБУ на цю дату 26,5 грн/дол. США.

У таблиці 3.2 подано бухгалтерський облік операцій із продажу валюти.

Таблиця 3.2 – Облік продажу іноземної валюти

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4
1. Списано для продажу з поточного валютного рахунку іноземну валюту (курс НБУ – 26 грн/дол. США)	334	312	<u>дол.</u> <u>США</u> 3 000 78 000
3. Відображено продаж валюти (дол. США 3 000 · 28 грн/дол. США)	333 (377)	334	84 000
4. Відображено курсову різницю між курсом НБУ на дату списання інвалюти та курсом НБУ на дату її продажу (дол. США 3 000 х х (26,5 – 26) грн/дол. США)	334	714	1 500
5. Відображено отриманий дохід від продажу інвалюти (дол. США 3 000 х х (28 – 26,5) грн/дол. США)	334	711	4 500
6. Зараховано на поточний рахунок виручку від продажу інвалюти (за винятком комісійної винагороди банку): ((дол. США 3 000 · 28 грн/дол. США) – – 500 = 84 000 – 500 = 83 500	311	333 (377)	83 500
7. Відображено нарахування суми коштів комісійної винагороди банку	92	685	500
8. Перераховано суму комісійної винагороди банку	685	333 (377)	500

Тестові завдання

1. Тільки завдяки договору здійснюються правові гарантії виконання договірних зобов'язань, такі як неустойка, завдаток, застава тощо, це є функцією договору:

- а) виконавчою;
- б) інформаційною;
- в) гарантійною;
- г) правозахисною.

2. Згода адресата, надана у встановлений термін, укласти договір на умовах, запропонованих offerentом (тим, з ким укладають угоду):

- а) дериватив;
- б) акцепт;
- в) квота;
- г) форс-мажорна обставина.

3. Пропозиція, що надсилається можливим покупцям із метою реалізації продукції – це:

- а) акцепт;
- б) оферта;
- в) запит;
- г) форс-мажорна обставина.

4. До валютних цінностей не входять:

- а) іноземні грошові знаки;
- б) цінні папери в іноземній валюті;
- в) банківські метали;
- г) банківська заборгованість в інвалюті.

5. Іноземні валюти класифікуються за ... групами:

- а) десятьма;
- б) сімома;
- в) п'ятьма;
- г) трьома.

6. Придбана іноземна валюта в обліку потрібно відображати за курсом:

- а) НБУ;
- б) аукціонним;
- в) ринку цінних паперів;
- г) комерційного банку.

7. Дохід, який надходить від реалізації товарів на експорт за іноземну валюту:

- а) підлягає перерахунку на дату складання звітності з віднесенням різниці до складу курсових різниць;
- б) не підлягає перерахунку;
- в) перераховується в момент надходження грошей;
- г) завжди підлягає перерахунку.

8. Заборгованість постачальника товарів перед покупцем у разі повернення товарів, може бути:

- а) немонетарною, якщо передбачене повернення коштів покупцю;
- б) монетарною, якщо передбачена заміна товарів;
- в) монетарною, якщо передбачене повернення коштів покупцю;
- г) монетарною, якщо передбачене надання послуг.

9. Які статті балансу не є монетарними:

- а) кредиторська заборгованість за отримані товари або послуги;
- б) дебіторська заборгованість покупців за реалізовані товари або надані послуги;
- в) заборгованість за отриманими та виданими кредитами;
- г) дебіторська заборгованість за виданими авансами?

10. У звітності немонетарні статті відображаються:
- а) за курсом НБУ на дату здійснення операції;
 - б) за курсом НБУ на дату складання звітності;
 - в) за справедливою вартістю на дату здійснення операції;
 - г) за первісною (історичною, фактичною) вартістю.

Контрольні питання

1. Що таке валютні цінності та які їхні групи?
2. Які види іноземних валют згідно із Класифікатором валют?
3. Що таке валютні рахунки та який порядок їхнього відкриття?
4. Що таке транзитні рахунки та який порядок їхнього відкриття?
5. Який на сьогодні діє порядок обліку операцій із придбання інвалюти?
6. Який на сьогодні діє порядок обліку операцій з продажу інвалюти?
7. Який порядок зберігання й обліку інвалюти в касі підприємства?
8. Який порядок відкриття та облік коштів на валютних рахунків у банку?
9. Які операції муть проводити суб'єкти на своїх валютних рахунках?
10. Що таке курсова різниця та порядок її обліку?
11. Як виникають негативні і позитивні курсові різниці?
12. Який порядок урахування монетарних і немонетарних статей під час визначення курсової різниці?
13. Як відображають на окрему дату в обліку курсову різницю?
14. Що таке сумові різниці?

РОЗДІЛ 4

ОБЛІК РОЗРАХУНКОВИХ І КРЕДИТНИХ ОПЕРАЦІЙ

Розрахунками за міжнародними операціями є система регулювання платежів за грошовими зобов'язаннями та вимогами, які виникають між державами, юридичними особами та громадянами різних країн. Такі розрахунки здійснюють у безготівковій формі через установи банків. З використанням іноземної валюти здійснюють безготівкові розрахунки з постачальниками-резидентами за отримані товари (послуги), з працівниками стосовно перерахування на особові рахунки належної їм оплати праці, коштів на закордонні відрядження та оплату нерезидентам різних послуг.

Резиденти мають право придбавати безготівкову іноземну валюту за гривні або за інші види іноземної валюти через уповноважені банки, подавши до банку, що обслуговує, заяву встановленої форми і завірених печаткою підприємства та підписом керівника копій документів:

- договору з нерезидентом;
- специфікацій;
- рахунка-фактури;
- митної декларації, у разі якщо оплату здійснюють за фактом постачання товару;
- акта виконаних робіт (наданих послуг).

Підприємства можуть отримувати від нерезидентів валютні кошти в порядку розрахунків за відпущену продукцію (товари, послуги, погашення дебіторської заборгованості).

Іноземну валюту, яка надійшла на валютний рахунок, використовують резидентом тільки для розрахунків із нерезидентами або для покриття витрат на відрядження працівників за кордон. Куплену валюту потрібно витратити

протягом п'яти робочих днів від моменту її зарахування на валютний рахунок.

Безготівкові розрахунки підприємства з іншими юридичними і фізичними особами (зокрема з нерезидентами) потрібно здійснювати через уповноваженні банки за допомогою поточного рахунку та інших рахунків.

Форми безготівкових розрахунків

Банківський переказ, який використовують як доручення своєму банку-кореспонденту виплатити певну суму грошей за розпорядженням і за кошт переказодавця бенефіціару (іноземному отримувачу), зазначаючи спосіб відшкодування виплаченої ним суми банку-платнику.

Документальне інкасо є формою розрахунків, за якою банк інкасує суму, тобто дає згоду на оплату, яку повинен заплатити покупець продавцю проти подання відповідних документів.

Документарний акредитив являє собою угоду, на підставі якої банк, який діє на прохання і на підставі свого клієнта або від його імені, проводить бенефіціару (третій особі) або сплачує тратти проти передбачуваних документів, у разі коли дотримані всі умови акредитиву.

Розрахунки за відкритим рахунком – це періодичні платежі імпортера експортеру після отримання товару. Одночасно сума поточної заборгованості повинна бути врахована в книгах торгових партнерів. Така форма міжнародних розрахунків має взаємозв'язок із кредитом за відкритим рахунком.

Такий порядок розрахунків визначений укладеною між контрагентами угодою. Така угода передбачає періодичні платежі у встановлені терміни, зазвичай після завершення поставок або перепродажу товару імпортером. Остаточне погашення заборгованості за відкритим рахунком здійснюють з використанням банківського переказу чи чеку.

Відкритий рахунок зазвичай використовують під час таких розрахунків:

- між фірмами, які пов'язані між собою торговельними відносинами;
- між транснаціональними компаніями та її закордонними філіями по експортних поставках;
- між експортером і брокерською фірмою.

Чеки, векселі – це платіжні документи, що виписують у місці одержання товару, постачальник пред'являє в банк і оплачує зі спеціального рахунку.

Усі безготівкові розрахунки проводить банк на підставі розрахункових документів, до яких належать документи, які містять доручення або вимогу на перерахування коштів із рахунку платника на рахунок одержувача.

Розрахункові документи потрібно складати в такій кількості примірників, щоб забезпечити всіх учасників безготівкових розрахунків, але не менше ніж у двох примірниках. Один екземпляр розрахункового документа повинен містити відбиток печатки, якщо така є, і підписи уповноважених осіб підприємства.

Підписи обов'язково повинні відповідати зразкам, наведеним у банківській картці. У разі технічної можливості можна подавати в банк розрахункові документи як на паперовому носії, так і у вигляді електронного розрахункового документа. Водночас використовують систему дистанційного обслуговування, а саме – програму-систему «Клієнт-Банк» та «Клієнт-Інтернет-Банк».

Зазвичай розрахунки з нерезидентами в іноземній валюті здійснюють за допомогою платіжних доручень. Для перерахування валюти нерезиденту як передоплати або оплати за отримані товари (виконані роботи, надані послуги) платник оформлює і передає в банк платіжне доручення в іноземній валюті. Платіжне доручення, крім типових рекві-

зитів, повинно містити інформацію про цифровий і літерний коди іноземної валюти або банківського металу згідно із встановленим класифікатором.

Протягом 10 днів із дня оформлення платіжні доручення в іноземній валюті приймає уповноважений банк до виконання. Одночасно день оформлення не враховують. У разі якщо на валютному рахунку резидента є іноземна валюта, яку він вирішив обміняти на гривні, то потрібно заповнити і подати до банку, що обслуговує, заяву про продаж іноземної валюти.

Банк оплачує розрахункові документи згідно із черговістю їхнього надходження і в межах залишку коштів на рахунку клієнта. Поширеною формою розрахунків є розрахунки з використанням платіжних доручень.

Платіжне доручення являє собою розрахунковий документ, який містить письмове доручення платника до банку, що обслуговує, про списання зі свого рахунку зазначеної суми коштів і перерахування її на рахунок отримувача. Банк приймає платіжне доручення до виконання в разі, коли зазначена в ньому сума не перевищує залишок на рахунку платника. У разі якщо на рахунку відсутні кошти чи їх недостатньо, тоді банк може прийняти таке платіжне доручення, якщо це передбачено договором між банком і платником. Така операція має назву **«овердрафт»**, тобто короткостроковий кредит банку для здійснення поточних платежів, якщо укладають договір на користування овердрафтом, клієнт має право здійснювати платіж на суму, незалежно від залишку коштів на рахунку, але не більш ніж максимальна сума овердрафту. У разі якщо власних коштів у клієнта не вистачає, тоді банк оплачує цю суму за кошт банку, а за найближчого надходження грошей на рахунок клієнта знімає таку суму.

Способи подання платіжних доручень:

- 1) вручну з особистим передаванням до банку;

2) завдяки електронній системі «Клієнт-банк». Заповнюють бланк платіжного доручення на комп'ютері та надсилають його до банку електронною поштою. Водночас потрібно поставити на платіжному дорученні електронний підпис і відправити його до банку можна лише з того комп'ютера, на якому встановлена система «Клієнт-банк»;

3) система «Інтернет-банкінг» дозволяє стежити за станом поточного рахунку, а також здійснювати платежі. До рахунку доступ забезпечують за допомогою «Інтернет-браузера». Електронні цифрові підписи зберігають на будь-якому зовнішньому носії.

У платіжному дорученні заповнюють усі **обов'язкові реквізити**:

- номер документа;
- дата складання;
- найменування відправника й отримувача;
- номер рахунку;
- назви банків відправника й отримувача;
- номер рахунку отримувача;
- сума цифрами і прописом;
- призначення платежу;
- підписи уповноважених осіб;
- печатки.

Заповнюють платіжне доручення українською мовою з використанням комп'ютера, допустимі також записи вручну кульковою ручкою із чорнилом темного кольору.

Розрахунки платіжними дорученнями проводять із попередньою або наступною оплатою. Порядок таких розрахунків зазначений у міжнародному контракті. В Україні встановлено, що граничні строки розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів становлять 365 календарних днів. Зазначені обмеження застосовують у таких випадках:

– з моменту відпуску продукції іноземному покупцеві до одержання оплати за неї повинно пройти не більше ніж 365 календарних днів;

– цим самим терміном обмежений час на одержання товарів в іноземного постачальника з моменту здійснення передоплати та перерахування авансових платежів.

Якщо порушений зазначений термін, з підприємства утримують пеню розміром 0,3 % за кожен день прострочення від недоодержаної суми в іноземній валюті, яку перераховують за курсом НБУ у гривні на день виникнення такої заборгованості. Загальна сума пені не може перевищувати суму за невиконаним контрактом. У разі здійснення попередньої оплати необхідно враховувати і відображати в обліку курсову різницю в разі зміни офіційного курсу іноземної валюти.

Облік розрахунків за міжнародними операціями використовує систему рахунків:

– грошові операції:

31.2 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

31.4 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»;

31.6 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті»;

– розрахунок операцій:

34.2 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті»;

36.2 «Розрахунки з іноземними покупцями»;

37 «Розрахунки з різними дебіторами»;

62.2 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті»;

63.2 «Розрахунки з іноземними постачальниками»;

68 «Розрахунки за іншими операціями».

Під час здійснення попередньої оплати суму на рахунок за виданими авансами нараховують за курсом на дату такої оплати.

Одержаний у рахунок авансу товар оприбутковують за курсом на дату попередньої оплати і курсову різницю не нараховують, оскільки така операція не є монетарною. На суму кредиторської заборгованості, яка може виникнути внаслідок того, що товару надійшло на більшу суму, ніж було перераховано авансу, виникає негативна курсова різниця через зниження курсу гривні.

Основним видом зовнішньоекономічних зв'язків є відпуск-придбання товарів (робіт, послуг) за бартерними операціями та розрахунками за ними. Бартерна операція передбачає розрахунки в негрошовій формі за товари (роботи, послуги) у межах одного договору. Оподаткування проводять на загальних підставах за такими операціями. Базою оподаткування ввезених за бартером товарів є договірна (контрактна) вартість з урахуванням загальнодержавних податків і зборів, за винятком податку на додану вартість, який входить до ціни товару.

База оподаткування не може бути нижчою від ціни придбання для товарів, послуг, звичайної ціни для виготовленої готової продукції або балансової (залишкової) вартості для необоротних активів. Відпущені товари на експорт оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою; надані послуги оподатковуються за повною ставкою. Виняток становлять послуги, зазначені в п. 195.1.3. Податкового кодексу України:

- міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським, річковим і авіаційним транспортом;
- послуги, що передбачають роботи з рухомих майном, попередньо ввезеним на митну територію України та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом;
- послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси. Водночас на одержаний взамін

імпортний товар підприємства мають право на податковий кредит.

Розповсюдженим в Україні є перероблення сировини і матеріалів, які надійшли від нерезидентів з-за кордону на давальницьким умовах. Такі операції пов'язані з відносною дешевою робочою силою в Україні.

Етапи операцій із давальницькою сировиною:

1. Під час надходження давальницької сировини застосовують умовне повне звільнення від податку на додану вартість. Це звільнення дійсне протягом строку перероблення, але не може перевищувати 365 днів із моменту розмитнення такої сировини. У разі якщо ж такі терміни порушені, то операція із ввезення сировини підпадає під часткове звільнення від оподаткування.

Тобто переробнику доведеться нарахувати ПДВ і сплатити 3 % митних платежів на підставі контрактної вартості ввезеної сировини які б були сплачені під час відпущення сировини у вільний обіг на території України, за кожен місяць її понаднормового перебування.

2. Надані послуги з перероблення давальницької сировини на готову продукцію, вивезеної за митну територію України, оподатковують ПДВ за нульовою ставкою.

Готову продукцію, що залишається в переробника як оплата за надані послуги з перероблення, вважають імпортом, вони оподатковуються на загальних підставах за ставкою 20 %.

3. Давальницьку сировину і відходи, які залишаються в переробника, також оподатковують на загальних підставах.

Кредити в іноземній валюті отримують підприємства-резиденти для проведення діяльності, передбаченої статутом, на основі договорів з установами банків і обов'язково на комерційній основі.

Кредитування міжнародних контрактів здійснюють за такими **принципами**:

- цільовий характер отриманих позик;
- забезпеченість кредитів;
- строковість;
- платність;
- обов'язковість повернення.

Під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності використовують такі **види кредитів**:

- банківські;
- комерційні.

Банківські кредити підприємствам видають згідно з договорами з банківськими установами.

Для одержання кредиту на вимогу банку подають такі **документи**:

- клопотання, тобто заява на отримання кредиту;
- установчі документи;
- фінансові документи;
- бізнес-план або техніко-економічне обґрунтування кредитного проєкту;
- договори і довідки.

Для забезпечення банки можуть вимагати заставу у вигляді нерухомого майна підприємства, інших основних засобів, товарів, грошових коштів на депозитних рахунках і векселів. Замість застави банк може в деяких випадках вимагати гаранта, тобто іншу юридичну чи фізичну особу, яка гарантує і відповідає за повернення одержаних у банку кредитів.

Комерційний кредит надає небанківська установа. Це може бути відстрочення платежів іноземного імпортера експортеру, яке оформляється векселем або здійснюється за відкритим рахунком через факторингові, форфейтингові операції або овердрафт.

Для обліку банківських і небанківських позик використовують рахунки та субрахунки як у національній, так і в іноземній валюті:

50 «Довгострокові позики»;

50.2 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;

50.4 «Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;

50.6 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті»;

60 «Короткострокові позики»;

60.2 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

60.4 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

60.6 «Прострочені позики в іноземній валюті».

Рахунки 50 «Довгострокові позики» та 60 «Короткострокові позики» і їхні субрахунки кредитують у кореспонденції з дебетом із субрахунком 31.2 «Поточні рахунки в іноземній валюті», а в разі повернення кредитів роблять зворотні записи.

Відсотки банку за користування кредитами нараховують на підставі узгодженої в договорі ставки і належать до фінансових витрат

Дт 95 – Кт 68.4.

Комерційні кредити видає експортер іноземному імпортеру у вигляді відстрочення платежу, також їх можна оформлювати векселем, факторинговими та форфейтинговими угодами.

На заборгованість за кредитами в іноземній валюті нараховують курсову різницю в разі зміни курсу НБУ.

Практичні завдання

Приклад. Підприємство отримало валютний кредит на придбання імпортного товару в сумі 10 000 доларів під 12 % річних на термін менше ніж два місяці. Відсотки за валютним кредитом, згідно з договором, нараховують щомісяця і оплачують до 5 числа наступного місяця і в день погашення кредиту.

У таблиці 4.1 поданий бухгалтерський облік операцій з отримання валютного кредиту.

Таблиця 4.1 – Облік валютного кредиту

Дата	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1 червня	Отримання валютного кредиту на поточний рахунок підприємства, курс НБУ – 25,9 грн за дол. США	312	602	10 000 дол. США 259 000 грн
5 червня	Оплата товару за імпортним контрактом кредитними коштами, курс НБУ – 26,0 грн за дол. США	632	312	10 000 дол. США 260 000 грн
5 червня	Курсова різниця за витраченою валютою = = (26,0 грн – – 25,9 грн) х х 10 000 дол. США	312	714	1 000 грн

Продовження таблиці 4.1

1	2	3	4	5
30 червня	<p>Нарахування відсотків за кредитом за місяць, курс НБУ – 26,1 грн. за дол. США = 10 000 дол. США · 12 % річних / 365 днів · 30 днів = 98,63 дол. США, що за курсом НБУ становить 98,63 дол. США · 26,1 грн за дол. США = 2 574,24 грн</p>	951	684	<p>98,63 дол. США 2 574,24 грн</p>
30 червня	<p>Курсова різниця за тілом кредиту, курс НБУ – 26,1 грн за дол. США = (26,1 грн – 25,9 грн) × 10 000 дол. США</p>	945	602	2 000 грн.
5 липня	<p>Погашені відсотки за кредитом, курс НБУ – 26,2 грн за дол. США</p>	684	312	<p>98,63 дол.США 2 584,11 грн</p>
5 липня	<p>Курсова різниця із заборгованості за нарахованими відсотками – (26,2 грн – 26,1 грн) x x 98,63 дол. США</p>	974	684	9,86 грн

Продовження таблиці 4.1

1	2	3	4	5
20 липня	Нарахування відсотків за кредитом (погашають у день повернення тіла кредиту) за 20 днів поточного місяця, курс НБУ – 26,0 грн за дол. США = 10 000 доларів x 12 % річних / 365 днів · 20 днів = 65,75 дол. США, що за курсом НБУ становить = 65,75 доларів x 26,0 грн. за дол. США = 1 709,50 грн	951	684	65,75 дол. США 1 709,50 грн
20 липня	Погашення відсотків за кредитом, курс НБУ – 26,0 грн за дол. США	684	312	65,75 дол. США 1 709,50 грн.
20 липня	Погашення кредиту, курс НБУ – 26,0 грн за дол. США	602	312	10 000 дол. США 104 188,76 грн
20 липня	Курсова різниця за тілом кредиту (26,1 грн – 26,0 грн) x 10 000 дол. США	602	714	1 000 грн

Тестові завдання

1. Завдяки договору здійснюють правові гарантії виконання договірних зобов'язань, таке як неустойка, завдаток, застава тощо. Яка це функція договору:

- а) виконавча;
- б) інформаційна;
- в) гарантійна;
- г) правозахисна?

2. Як називається згода адресата, надана у визначений термін укласти договір на умовах, запропонованих офферентом:

- а) дериватив;
- б) акцепт;
- в) квота;
- г) форс-мажорна обставина?

3. Яку назву має пропозиція, яку надсилають можливим покупцям із метою реалізації продукції:

- а) акцепт;
- б) оферта;
- в) запит;
- г) форс-мажорна обставина?

4. Валютні цінності не містять:

- а) іноземні грошові знаки;
- б) цінні папери в іноземній валюті;
- в) банківські метали;
- г) банківська заборгованість в іноземній валюті.

5. За якими групами класифікують іноземні валюти:

- а) десятьма;
- б) сімома;
- в) п'ятьма;

г) трьома?

6. За яким курсом в обліку відображають придбану іноземну валюту:

- а) НБУ;
- б) аукціонним;
- в) ринку цінних паперів;
- г) комерційного банку?

7. Який порядок перерахування доходу, одержаного від реалізації товарів на експорт за іноземну валюту:

- а) перераховують на дату складання звітності з віднесенням різниці до складу курсових різниць;
- б) не підлягає перерахунку;
- в) перераховують в момент надходження грошей;
- г) завжди перераховують?

8. Який існує взаємозв'язок між обсягами реалізації продукції і сумою прибутку:

- а) збільшення обсягу реалізації призводить до пропорційного збільшення суми прибутку;
- б) збільшення суми реалізації продукції спричинює зменшення суми прибутку;
- в) зміна обсягу реалізації продукції спричинює як позитивний, так і негативний вплив на суму прибутку;
- г) власний варіант відповіді?

9. Яке П(С)БО визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземній валюті:

- а) 6;
- б) 19;
- в) 21;
- г) 23?

10. Що таке овердрафт:

- а) згода на оплату;
- б) форма короткострокового кредиту;
- в) форма оплати рахунків;
- г) документ на перерахування коштів банком?

11. Що таке факторинг:

- а) згода на оплату;
- б) форма оплати рахунків;
- в) викуп посередником платіжних документів постачальника;
- г) документ на перерахування коштів банком?

12. Аналітичний облік ведуть у розрізі розрахунків із нерезидентами:

- а) покупців і валюти платежів;
- б) покупців та видів товарів (робіт, послуг);
- в) окремих відомостей;
- г) окремих журналів.

13. Яка державна служба здійснює контроль за здійсненням товарообмінних (бартерних) операцій:

- а) фіскальна;
- б) контрольно-ревізійна;
- в) фінансова;
- г) митна?

14. У яких випадках не визначають дохід від бартерної операції:

- а) за обміну подібними активами;
- б) за обміну неподібними активами;
- в) визначають у будь-якому разі;
- г) усе залежить від конкретних обставин?

15. У разі укладання зовнішньоекономічного договору на перероблення давальницької сировини обов'язкова наявність:

- а) специфікації;
- б) технологічної схеми перероблення;
- в) коносаменту;
- г) митної декларації.

Контрольні питання

1. Які захисні застереження передбачені в договорі про зовнішньоекономічну діяльність?

2. Який вплив на облік мають умови міжнародних контрактів?

3. Що собою являють валютні цінності та операції за ними?

4. Види іноземних валют.

5. Валютні рахунки та порядок їхнього відкриття.

6. Порядок обліку операцій із придбання інвалюти.

7. Які бухгалтерські проведення здійснюються під час придбання валюти на різні цілі?

8. Характеристика порядку продажу іноземної валюти.

9. Кореспонденція рахунків на операції із продажу інвалюти.

10. Особливості зберігання й обліку іноземної валюти в касі підприємства.

11. Порядок відкриття іноземних валютних рахунків у банку.

12. Що являє собою курсова різниця та які її види?

13. Сутність негативної і позитивної курсової різниці.

14. Як враховують монетарні і немонетарні статті в разі визначення курсової різниці?

15. Порядок відображення в обліку курсової різниці на окрему дату.
16. Форми безготівкових розрахунків.
17. Якими документами оформлюють розрахунки в іноземній валюті?
18. Бухгалтерські записи під час здійснення оплати за міжнародними контрактами.
19. Особливості обліку розрахунків і попередньою оплатою.
20. Особливості обліку розрахунків із наступною оплатою.
21. Особливості обліку бартерних розрахунків в іноземній валюті.
22. Особливості обліку розрахунків із перероблення сировини на давальницьких умовах в іноземній валюті.
23. Порядок документування валютних кредитів.
24. Кореспонденція рахунків з обліку комерційних кредитів в іноземній валюті.
25. Особливості обліку відкритих і вексельних кредитів в іноземній валюті.
26. Особливості обліку факторингових і форфейтингових кредитів в іноземній валюті.
27. Як обліковують курсову різницю в разі здійснення кредитних операцій в іноземній валюті?

РОЗДІЛ 5 ОБЛІК ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

Імпорт являє собою купівлю (з оплатою та в негрошовій формі) вітчизняними суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів товарів із ввезенням чи без ввезення їх на територію України, також містить у собі купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами.

Імпортна операція являє собою господарську операцію з імпорту (товарів), тобто пов'язана із придбанням і ввезенням чи без ввезення продукції (товарів) іноземних виробників на територію України.

Імпортні операції:

– купівля продукції (товарів, робіт, послуг за грошові кошти);

– купівля продукції (товарів) в іноземних продавців на підставі комерційного кредиту;

– отримання продукції (товарів, робіт, послуг) на основі домовленості про здійснення бартерних операцій;

– ввезення імпорتنих товарів на територію України;

– отримання продукції (товарів, робіт, послуг) від іноземних партнерів на безкоштовній основі.

Передумовами для проведення імпорتنих операцій є укладення зовнішньоекономічного контракту.

В Україну заборонено:

– імпортувати або проводити транзит товарів, які можуть завдати шкоди здоров'ю або загрожувати життю населення, тваринного світу;

– призвести до руйнування навколишнього середовища, винятком є засоби, що забезпечують обороноздатність держави за міжурядовими угодами (озброєння; військової техніки і спеціального комплектування для їхнього

виробництва; вибухових речовин; ядерних матеріалів; наркотичних і психотропних заходів тощо);

– імпортувати продукцію та послуги, які пропагують ідеї війни, расизму, геноциду, садизму, розпусти, спрямовані на порушення територіальної цілісності, політичної незалежності державного суверенітету України. До яких належать: книги, фотографії, журнали, газети, фотонегативи і фотоплівки, кінострічки, звукові та відеозаписи, рукописи тощо;

– імпортувати товари, що порушують права інтелектуальної власності. До яких відносять: імпорт картин, стародавніх книг, виробів із дорогоцінних металів раритетного характеру тощо).

Перелік таких товарів, що **забороняють імпортувати**, затверджує Верховна Рада України за поданням Кабінету Міністрів України, а контроль за цими товарами здійснюють митні органи України та Міністерство зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України.

Імпорт товарів обмежують такими **способами**:

- митним бар'єром;
- антидемпінговим митом;
- ліцензуванням і квотуванням (зазвичай запроваджують для певних видів товарів, зокрема дорогоцінних металів, озоноруйнівних речовин або товарів, що можуть їх містити, або в межах співпраці з певними країнами).

Завдання бухгалтерського обліку в підприємства, яке здійснює імпорتنі операції, такі:

- забезпечення всіх господарських операцій, пов'язаних з імпортом, відповідним документальним оформленням;

- контроль за виконанням чинних вимог митного і валютного законодавства;

– створення інформаційної бази про купівлю, зберігання, транспортування та збут імпортованих товарів; дотримання встановленого порядку перерахунку курсів валют на дату здійснення імпортованих операцій і відображення в системі рахунків курсових різниць.

Імпортовані операції оподатковують такими податками:

- на прибуток підприємств;
- додану вартість;
- акцизним;
- митом і митними зборами.

Об'єктом оподаткування імпортованих товарів (робіт, послуг) для податку на додану вартість є митна вартість, яку перераховують за курсом НБУ на дату подання митної декларації в митний орган з огляду на фактично сплачені суми мита, митних зборів та акцизного податку за підакцизні товари. У торговельних, заготівельних, оптових, а також інших підприємствах, що надають посередницькі послуги, об'єктом оподаткування є різниця між цінами реалізації товарів (робіт, послуг) і цінами, за якими вони проводять розрахунки з постачальниками, зокрема суму ПДВ.

Основна ставка ПДВ становить 20 % на імпортовані товари (для медичних виробів – 7 %).

Податок на додану вартість за імпортовані товари розраховують за такими **формулами**:

а) товари, які оподатковують митом і акцизним податком

$$\text{ПДВ} = (B + M + A) \cdot \text{Спдв} : 100,$$

де ПДВ – сума податку на додану вартість;

B – митна вартість, перерахована за курсом НБУ, у національній валюті України;

M – мито;

A – акцизний податок;

Спдв – ставка податку на додану вартість;

б) товари, які оподатковують митом, але не оподатковують акцизним податком

$$\text{ПДВ} = (B + M) \cdot \text{Спдв} : 100;$$

в) інші товари

$$\text{ПДВ} = (B \cdot \text{Спдв}) : 100.$$

У разі нарахування і сплати ПДВ з імпортованих товарів під час їхнього ввезення на митну територію України здійснюють таку кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку:

Дт 37.7 – Кт 31.1 – у разі сплати ПДВ через митні органи;

Дт 37.7 – Кт 64.1 – у разі відображення сплаченого ПДВ у складі податкового кредиту.

Об'єктом оподаткування для акцизного податку на підакцизні товари є їхня митна вартість, перерахована за курсом Національного банку України на дату подання митної декларації в митний орган з урахуванням фактично сплачених сум і митних зборів.

Формула визначення акцизного податку:

а) за твердими ставками

$$A = H \cdot C_a,$$

де А – сума акцизного податку;

Н – кількість товару у фізичних одиницях виміру;

С_а – ставка акцизного податку;

б) за ставками у відсотках:

$$A = B \cdot Ca,$$

де В – митна вартість у гривнях.

У разі нарахування і сплати акцизного податку з імпортованих товарів у період їхнього ввезення на митну територію України проводять таку кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку:

Дт 37.7 – Кт 31.1;

Дт 64.2 – Кт 37.7.

У разі віднесення акцизного податку до вартості імпортованих товарів

Дт 28 – Кт 64.2.

Прибуток, отриманий від імпорту товарів, оподатковують згідно з Податковим кодексом України відповідно до встановлених ставок і визначають за даними бухгалтерського обліку, за необхідності скоригованими на суму податкових різниць. Базою оподаткування є різниця між доходами, одержаними від імпорту, і пов'язаними з ними витратами.

Формула визначення об'єкта оподаткування така:

$$П = Д - С - ВП,$$

де П – прибуток;

Д – доходи;

С – собівартість;

ВП – витрати періоду.

Витрати, пов'язані з імпортом:

– собівартість: яка містить у собі виготовленої і реалізованої готової продукції, робіт, послуг (матеріальні виплати, виплата заробітної плати співробітникам, амортизація виробничих основних засобів і нематеріальних активів,

інші витрати, наприклад, купівля газу); собівартість придбаних і реалізованих товарів (вартість покупки, мито, витрати, пов'язані з доставкою);

– витрати періоду, до яких належать адміністративні, збутові, інші операційні, фінансові, інші витрати звичайної діяльності.

У разі нарахування і сплати податку на прибуток з імпортованих товарів на митній території України проводять таку кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку:

Дт 98.1 – Кт 64.1;

Дт 64.1 – Кт 31.1.

Мито являє собою податок на товари та інші предмети, які переміщують, тобто ввозять чи вивозять через митний кордон України.

Види мита: ввізне, вивізне, сезонне, особливе.

Застосовують таку кореспонденцію рахунків, пов'язану з нарахуванням і сплатою мита і митних зборів:

1) перерахування коштів митним органам для сплати митних платежів:

Дт 37.7 – Кт 31.1;

2) сплата митних платежів через митні органи:

Дт 64.2 – Кт 37.7;

3) урахування митних платежів до вартості товару:

Дт 28 – Кт 64.2.

Імпорт товарів з-за кордону потребує проведення певних процедур із митного оформлення.

Митний контроль і процедура митного оформлення товарів **містить три етапи.**

На першому етапі до митного органу подають митну декларацію та документи, необхідні для митного оформлення. Оскільки розповсюдженим є електронне декларування, декларант або уповноважена ним особа подає електронну митну декларацію або електронний документ, який відповідно до законодавства її замінює. У процесі митного контролю проводять звірювання відповідності даних, відображених у митній декларації (МД), з даними, що містяться в документах, які подані разом із нею. Проводять перевірку наявності всіх документів, вказаних у реєстрі. За відсутності претензій митні органи здійснюють прийняття документів до митного оформлення за допомогою присвоєння митній декларації реєстраційного номера та проставляння відповідних митних забезпечень штампа «Під митним контролем» або відмітки «ПМК». У разі подання електронних документів проставляють електронні відмітки.

На цьому першому етапі **митники** здійснюють:

- перевірку відповідності товарної номенклатури Митному тарифу України відповідно до встановленої класифікації товарів;
- перевірку правильності визначення митної вартості товарів декларантом;
- перевірку відповідності даних про товари, зазначених у митній декларації, даним, зазначеним у дозвільних документах уповноважених держорганів;
- контроль за надходженням грошових коштів у рахунок попередньої оплати податків і зборів, які сплачують під час розмитнення;
- підготовка запиту в митну лабораторію за необхідності проведення лабораторних досліджень.

На наступному етапі митний орган ухвалює рішення про необхідність проведення митного огляду.

У разі ухвалення позитивного рішення огляд здійснюють у присутності власника і декларанта. За наслідками огляду складають Акт про проведення огляду (переогляду) товарів, транспортних засобів, ручної поклажі та багажу.

На третьому етапі здійснюють нарахування і стягнення податків і зборів, які сплачують під час розмитнення товарів. Завершується проходження митного оформлення після того, як митний орган засвідчує митну декларацію, а також товаросупровідні та товарно-транспортні документи, проставляє відбиток особистої номерної печатки посадової особи митного органу або інших відміток. Електронна митна декларація є оформленою за наявності внесеної до неї автоматичним способом відмітки про завершення митного оформлення і засвідчення такої декларації електронним цифровим підписом посадової особи митного органу, яка завершила митне оформлення. У разі якщо митне оформлення товарів здійснювали з використанням електронної митної декларації, засвідчена електронним цифровим підписом посадової особи митного органу не пізніше за наступний робочий день після її оформлення таку декларацію надсилають до фіскальних органів.

Імпортні поставки здійснюють за умови розрахунків в іноземній валюті. Основним завданням бухгалтера під час надходження таких товарів є правильне визначення їхньої первісної вартості.

Митну вартість товарів, що імпортують, визначають на підставі Митного кодексу.

Методи визначення митної вартості товарів, які ввозять на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту:

- основний – за ціною договору щодо товарів, які імпортують;
- другорядні:
 - а) за ціною договору щодо ідентичних товарів;

б) ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів;

в) на основі віднімання вартості;

г) основі додавання вартості (обчислена вартість);

д) резервний.

Головним методом є перший метод, тобто за ціною договору. Кожний наступний метод застосовують у разі неможливості визначення митної вартості товарів за допомогою застосування попереднього методу відповідно до норм Митного кодексу.

Застосуванню другорядних методів передують процедури консультацій між митним органом і декларантом. Під час таких консультацій митний орган і декларант можуть здійснити обмін наявною в кожного з них інформацією за умов додержання вимог щодо її конфіденційності. Якщо неможливо застосувати жоден із зазначених методів, тоді митну вартість визначають за резервним методом.

Первісна вартості запасів, придбаних за плату, містить:

- суми, які сплачують за договором постачальнику;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків, нарахованих (сплачених) у зв'язку із придбанням запасів, які не відшкодовують підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати;
- інші витрати, що безпосередньо пов'язані із придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Існує чітка відмінність між фактурною вартістю товару та його митною вартістю. Ці величини мають бути зазначені в митній декларації.

Фактурна (контрактна) вартість являє собою ціну товару, який переміщується через митний кордон України. Ціну товару зазначають в рахунку-фактурі.

Митна вартість являє собою вартість, яка дорівнює ціні за товар, що була фактично сплачена або підлягає сплаті. Ураховують чи не враховують суму транспортних послуг до митної вартості залежно від базисних умов поставки (правила ІНКОТЕРМС) і вказаних у договорі.

До первісної вартості імпортованих товарів ураховують тільки фактурну вартість. Митну вартість використовують лише для нарахування податків і зборів, розрахунку сум штрафних санкцій та інших стягнень.

До **транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ)** під час придбання запасів відносять такі **затрати**:

- фрахт;
- вантажно-розвантажувальні роботи під час доставки цінностей усіма видами транспорту до місця їхнього використання;
- страхування ризиків транспортування запасів.

Первісна вартість запасів містить у собі інші витрати:

- суми нестач і втрат у межах установлених норм природних втрат;
- витрати на отримання різних дозвільних документів на ввезення запасів в Україну;
- вартість послуг із сертифікації запасів;
- плату за зберігання запасів у зоні митного контролю;
- витрати на відрядження, пов'язані із придбанням і доставкою запасів;
- плату за послуги митних брокерів тощо.

Не враховують до первісної вартості запасів, а відносять до витрат періоду:

- відсотки за користування позиками;
- витрати на утримання відділів постачання;
- курсові різниці за розрахунками з іноземними постачальниками;

- витрати, пов’язані із придбанням інвалюти для розрахунків за отримані запаси;
- суми наднормативних витрат і нестач;
- витрати на збут;
- адміністративні та інші витрати, не пов’язані безпосередньо із придбанням і доставкою запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні до використання із запланованою метою.

Первинні документи для бухгалтерських записів під час імпорту товарів:

- зовнішньоекономічний договір (контракт);
- митна декларація (МД);
- транспортні накладні (залізнична накладна, авіа-накладна, коносамент);
- рахунок-фактура (invoice) – документ для оплати відвантажених товарів;
- акти виконаних послуг;
- страхові поліси тощо.

Датою оприбуткування ввезених товарів у бухгалтерському обліку є дата розмитнення, яку вказують на печатці МД.

Товари з-за кордону за прямими договорами імпортують на умовах попередньої оплати та з відстроченням платежу.

Для митного оформлення ввезених імпортних товарів необхідно в митний відділ Державної фіскальної служби України **подати такі документи:**

- митну декларацію;
- зовнішньоекономічний контракт із доповненнями до нього;
- картку обліку (акредитації) підприємства;
- копію платіжного доручення на передоплату митних податків, зборів (мита, ПДВ, акцизного податку) та інших платежів;

- транспортні документи (залежно від виду перевезень – автомобільна (CMR), залізнична, морська, авіанакладна тощо);
- комерційні документи (рахунок-фактура (invoice), проформа-інвойс (proforma invoice), пакувальний лист);
- довідку про транспортні витрати (залежно від умов постачання);
- посередницькі договори (за наявності);
- технічну документацію (залежно від видів товарів);
- довідку або декларацію про валютні цінності;
- договір про утилізацію тари.

Необхідні також **дозвільні документи** державних органів контролю (імпортера та експортера), а саме:

- сертифікати походження;
- сертифікати якості;
- сертифікати відповідності;
- дозволи санітарно-гігієнічного, радіологічного, екологічного контролю.

Датою фактичного надходження товарів до України вважають проставлення митного штампугу у ввізній МД та товарно-супровідних документах. Кошти, передбачені для оплати податків і зборів, перераховують на рахунки митних органів, а потім – до державного бюджету.

Ведення синтетичного обліку імпортованих товарів передбачене на рахунку 28 «Товари». Імпорт товарів відображають в обліку за обліковими цінами, а їхнє оцінювання та облік – згідно з вимогами ПСБО 9 «Запаси», тобто оцінюють і зараховують на баланс за первісною вартістю. На рахунок 28 «Товари» відносять фактурну вартість (контрактну вартість, перераховану за курсом НБУ на початок дня дати розмитнення).

Для проведення розрахунків з іноземними контрагентами за придбані товари використовують субрахунок 63.2 «Розрахунки з іноземними постачальниками», а за придбані

необоротні чи фінансові активи – субрахунок 68.5 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Облік за цими рахунками ведуть у **двох валютах**:

- національній;
- іноземній.

За умов наступної оплати імпортової поставки грошовими коштами кредиторська заборгованість перед постачальниками є монетарною статтею, за якою в разі зміни валютних курсів нараховують курсову різницю як на дату проведення розрахунків (за курсом НБУ на початок дня), так і на дату балансу (за курсом НБУ на кінець дня).

Отже:

– у разі зростання курсу іноземної валюти для відображення курсової різниці використовують субрахунок 94.5 «Втрати від операційної курсової різниці»;

– за умови зниження курсу іноземної валюти для відображення курсової різниці використовують субрахунок 71.4 «Дохід від операційної курсової різниці».

Курсову різницю за неопераційною кредиторською заборгованістю відображають відповідно на субрахунках 97.4 «Втрати від неопераційних курсових різниць» і 74.4 «Дохід від неопераційної курсової різниці».

Дебіторська заборгованість постачальника-нерезидента є немонетарною статтею і в разі зміни валютного курсу не перераховується на дату балансу і на момент її погашення.

Бухгалтерські записи з обліку придбання імпортованих товарів залежать від **форми оплати**:

– попередньої – спочатку перераховують авансовий платіж повною сумою, а потім імпортують товар;

– наступної – першою здійснюють поставку та митне оформлення (розмитнення) товару, пізніше проводять оплату;

– змішаної – спочатку здійснюють часткову передоплату, а після поставки товару проводять повну оплату.

Якщо спочатку здійснюють перерахування авансу постачальнику, первісну вартість імпортованих пізніше товарів визначають за курсом НБУ не на дату їхнього митного декларування, а на дату сплати авансу.

Тобто вартість товару в іноземній валюті необхідно перерахувати у гривні за валютним курсом, що діяв на момент сплати авансу.

До цієї вартості додають понесені імпортером і інші витрати і відображають у бухгалтерського обліку отриману таким способом первісну вартість.

Якщо спочатку здійснюють поставку товару, тоді первісну вартість товару визначають за курсом НБУ на дату розмитнення.

У разі застосування третьої умови поставки частину товару оцінюють за курсом НБУ на дату авансу, іншу – за курсом НБУ на дату поставки. Мито, ПДВ та акцизний податок нараховують і сплачують на підставі митної вартості товарів.

Підприємства поряд з імпортуванням продукції, товарів можуть одержувати з-за кордону різні послуги, іноземні партнери виконують роботи. Облік одержаних за імпортом робіт, послуг відрізняється від обліку імпортних товарів.

У разі імпорту робіт, послуг потрібно враховувати такі **особливості**:

1) отримання робіт, послуг від нерезидента не супроводжується оформленням митної декларації, а документами, що підтверджують факт виконання робіт, послуг, є зовнішньоекономічний договір і складений на його підставі Акт виконаних робіт (наданих послуг). Акт виконаних робіт (наданих послуг) повинен відповідати вимогам оформлення первинних документів, зокрема містити обов'язкові реквізити:

- назву документа;

– дату і місце складання; назву підприємства, від імені якого складений документ;

– зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;

– посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

– особистий підпис. Такий акт оформлюють двома мовами (українською та мовою постачальника);

2) оподаткування операцій з імпорту робіт, послуг податком на прибуток підприємства здійснюють на загальних підставах;

3) датою виникнення податкових зобов'язань із ПДВ під час імпорту робіт, послуг є дата списання коштів із поточного рахунку платника податків в оплату вартості робіт або дата оформлення документа, що підтверджує факт виконання робіт нерезидентом;

4) імпорт робіт, послуг може оподатковуватися або не оподатковуватися податком на додану вартість.

Якщо місце постачання робіт, послуг визначене на митній території України, то таку операцію оподатковують ПДВ. Якщо ж місце постачання послуг буде визначене не на території України, то така операція не є об'єктом оподаткування ПД;

5) податкову накладну під час імпорту робіт, послуг виписує покупець, на підставі якої отримувач послуг є платником ПДВ. Суму нарахованого податку вносять одночасно до податкового зобов'язання та податкового кредиту покупця;

б) у разі сплати іноземному постачальнику – юридичній особі за одержанні роботи, послуги за певних умов вітчизняний покупець зобов'язаний нарахувати та сплатити податок на доходи нерезидентів.

Основною є ставка розміром 15 % (на брокерські, комісійні, агентські послуги, послуги оренди, лізингу тощо).

Застосовують ставку 6 % на послуги фрахту (перевезення, транспортування). 20 % на рекламні послуги та 0 %, 4 % або 12 % на послуги страхування (залежно від виду договорів). Цей податок нараховують або не нараховують якщо із країною нерезидента та Україною укладений договір про уникнення подвійного оподаткування.

Такий нерезидент має надати вітчизняному підприємству, що здійснює виплату, довідку, яку видає компетентний орган відповідної країни, про те, що він є резидентом цієї країни. Довідку переводять на українську мову і нотаріально завіряють або завіряють апостилом уповноваженого органу країни.

В основі експортної ціни є фактична собівартість експортних товарів та всі інші витрати, пов'язані з переміщенням товарів від експортера до імпортера.

Витрати на експорт товарів складаються з **чотирьох видів витрат**:

- виробника товару;
- у країні експортера;
- на основне перевезення;
- у країні імпортера.

До **витрат виробника** товару належать:

- собівартість експортних товарів;
- витрати на їхнє пакування та маркування.

Витрати в країні експортера:

- навантаження товару на складі продавця;
- перевезення товару зі складу продавця до основного транспорту перевезення (залізничної станції, порту);
- розвантаження товару (на залізничній станції, у порту);
- складування товарів у пункті перевалки вантажів (на залізничній станції, у порту);
- навантаження товарів на основний транспорт (у судно, вагон, на автомобіль, у пункті перетину кордону);

- перевезення товару до кордону експортера (імпортера);
- страхування товару до кордону експортера;
- інші витрати в країні експортера (комісійна винагорода посереднику, реклама, просування товару);
- експортні витрати (митне оформлення, експортне мито, сертифікат походження товару, сертифікат якості, ліцензія).

Витрати на основне перевезення:

- транспортування товару від пункту перевалки в країні експортера до пункту перевалки в країні імпортера;
- страхування товару від пункту перевалки в країні експортера до пункту перевалки в країні імпортера.

Витрати в країні імпортера:

- розвантаження товару з основного транспорту в пункті перевалки вантажів;
- складування товару в пункті перевалки;
- навантаження товару в пункті перевалки;
- перевезення товару від пункту перевалки до складу покупця;
- страхування товару в країні імпортера – розвантаження товару на складі покупця.

Визначення митної вартості є основою оцінювання товарів під час здійснення експортних операцій. Митною вартістю товарів, що вивозять за межі митної території України, є вартість товару.

Митну вартість товарів, що вивозять за межі митної території України, визначають за умови поміщення цих товарів уперше в митний режим із подальшим фактичним переміщенням їх через митний кордон України. Здійснення експортних операцій можуть визначати облікову, контрактну, фактурну вартість товарів.

Облікова вартість являє собою ціну, за якою товари відображаються на рахунках в обліку і бухгалтерській звітності.

Контрактна вартість являє собою продажну вартість експортних товарів у валюті контракту відповідно до базисних умов поставки.

Фактурна вартість являє собою вартість товарів та інших предметів, яка фактично сплачена, підлягає сплаті або повинна бути компенсована зустрічними поставками товарів та вказана в рахунках-фактурах. Фактурну вартість товару відображають у бухгалтерському обліку, вона є основою для визначення суми кредиторської заборгованості нерезидента. Під час митного оформлення товарів важливим питанням є визначення митної вартості, що стягують на митниці.

Практичні завдання

Приклад 1. За умовами ЗЕД-контракту з нерезидентом підприємство імпортує товар вартістю 50 000 дол. США (курс НБУ на дату оформлення МД – 26,3 грн/дол. США на дату оприбуткування товару – 26,5 грн/дол. США).

Митна вартість товару, заявлена в МД, – 51 000 дол. США

Сплачені мито 50 % і «ввізний» ПДВ.

Оплачені послуги митного брокера – 10 000 грн (без ПДВ).

Послуги міжнародного перевезення (ПДВ 0 %) – 25 000 грн.

Курс НБУ на дату балансу – 26,7 грн/дол. США.

У наступному місяці з валютного рахунку підприємство здійснило оплату за отриманий товар (курс НБУ – 26,4 грн/дол. США).

У таблиці 5.1 поданий бухгалтерський облік операцій з імпорту товару, коли спочатку відбувається отримання товару.

Таблиця 5.1 – Імпорт товару (перша подія – отримання товару)

Зміст операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	2	3	4
1. Перерахування митним органам коштів на сплату митних платежів			
– мито (51 000 дол. США х 26,3 грн/дол. США · 5 %)	377	311	67 065
– «ввізний» ПДВ (51 000 дол. США х 26,3 грн/дол. США + 67 065 грн) х 20 %	377	311	281673
2. Оплата послуги митного брокера	377	311	10 000
3. Перерахування плати за послуги міжнародного перевезення (ПДВ – 0 %)	377	311	25 000
4. Відображення суми «ввізного» ПДВ у складі ПК (оформлено МД)	641/ПДВ	377	281 673
5. Оприбуткування імпортного товару (50 000 дол. США х 26,5 грн/дол.)	281	632	<u>50 000</u> <u>дол.</u> <u>США</u> 1 325 000

Продовження таблиці 5.1

1	2	3	4
6. Віднесення на збільшення первісної вартості			
– суми ввізного мита	281	377	67 065
– вартості послуг митного брокера	281	685	10 000
– вартості міжнародного перевезення	281	631	25 000
7. Відображення заліку заборгованостей із митним брокером	685	377	10 000
8. Відображення заліку заборгованостей із перевізником	631	377	25 000
9. Відображення на дату балансу курсових різниць за заборгованістю перед нерезидентом (26,7 грн/дол. США – 26,5 грн/дол. США) · 50 000 дол. США	945	632	10 000
10. Списання курсової різниці на фінансовий результат	791	945	10 000
11. Відображення курсової різниці, нарахованої на дату операції (26,4 грн/дол. США – 26,7 грн/дол. США) · 50 000 дол. США	632	714	15 000
12. Списання курсової різниці на фінансовий результат	714	791	15 000

Приклад 2. За умовами ЗЕД-контракту з нерезидентом підприємство оплатило повну вартість товару – 50 000 дол. США (курс НБУ – 26,4 грн/дол. США).

У наступному місяці товар ввезений в Україну (курс НБУ на дату оформлення МД – 26,6 грн/дол. США, на дату оприбуткування товару – 26,7 грн/дол. США). Митна вартість товару – 51 000 дол. США

Сплатені мито 5 % і «ввізний» ПДВ.

Оплачені послуги митного брокера – 10 000 грн (без ПДВ); послуги міжнародного перевезення (ПДВ 0 %) – 25 000 грн.

У таблиці 5.2 поданий бухгалтерський облік операцій з імпорту товару, коли спочатку відбувається перерахування коштів за товар.

Таблиця 5.2 – Імпорт товару (перша подія – перерахування оплати за товар)

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4
1. Перерахування нерезиденту передоплати за товар (50 000 дол. США х х 26,4 грн/дол. США)	371	312	<u>50 000</u> дол. <u>США</u> 1 320 000
2. Перерахування митним органам на сплату митних платежів			
– мито (51 000 дол. США х х 26,6 грн/дол. США · 5 %)	377	311	67 830
– «ввізний» ПДВ (51 000 дол. США х х 26,6 грн/дол. США + + 67 830 грн) · 20 %	377	311	284 886
3. Оплата послуги митного брокера	377	311	10 000

Продовження таблиці 5.1

1	2	3	4
4. Перерахування оплати за послуги міжнародного перевезення	377	311	25 000
5. Відображення суми «ввізного» ПДВ у складі ПК (оформлено МД)	641/ПДВ	377	284 886
6. Оприбуткування товару (50 000 дол. США х х 26,4 грн/дол. США)	281	632	<u>50 000</u> <u>ДОЛ.</u> <u>США</u> 1 320 000
7. Віднесення на збільшення первісної вартості товару			
– суми ввізного мита	281	377	67 830
– вартість послуг митного брокера	281	685	10 000
– вартість міжнародного перевезення	281	631	25 000
8. Відображення заліку заборгованостей із митним брокером	685	377	10 000
9. Відображення заліку заборгованостей із перевізником	631	377	25 000

Тестові завдання

1. Перерахування коштів на придбання іноземної валюти в обліку відображають бухгалтерським записом:

- а) Дт 33.4 – Кт 31.1;
- б) Дт 33.3 – Кт 31.1;
- в) Дт 33.3 – Кт 31.2;
- г) Дт 33.4 – Кт 31.2.

2. Дохід від неопераційної курсової різниці відображають із використанням субрахунку:

- а) 71.1;
- б) 74.4;
- в) 71.4;
- г) 74.1.

3. Позитивна курсова різниця призводить до таких змін:

- а) збільшення витрат;
- б) зменшення доходів;
- в) збільшення доходів;
- г) зменшення витрат.

4. Перераховано іноземну валюту банку для продажу на Міжбанківському валютному ринку, правильна кореспонденція рахунків:

- а) Дт 33.4 – Кт 31.4;
- б) Дт 31.4 – Кт 31.2;
- в) Дт 33.4 – Кт 31.2;
- г) Дт 63.2 – Кт 31.4.

5. Які статті є об'єктами визначення курсових різниць:

- а) монетарні;
- б) немонетарні;
- в) балансові;
- г) операційні?

6. Негативна курсова різниця призводить до таких змін:

- а) збільшення витрат;
- б) зменшення доходів;
- в) збільшення доходів;

г) зменшення витрат.

7. Іноземну валюту від нерезидента за відпущені товари відображають кореспонденцією рахунків:

- а) Дт 31.2 – Кт 31.4;
- б) Дт 31.2 – Кт 28;
- в) Дт 31.2 – Кт 36;
- г) Дт 31.4 – Кт 28.

8. Кошти від продажу іноземної валюти, зараховані на поточний рахунок, відображаються бухгалтерським записом:

- а) Дт 31.1 – Кт 31.2;
- б) Дт 31.1 – Кт 33.4;
- в) Дт 31.2 – Кт 33.4;
- г) Дт 31.2 – Кт 71.1.

9. Яким бухгалтерським записом відображають перерахування з поточного рахунку комісійної винагороди банку за продаж іноземної валюти:

- а) Дт 92 – Кт 31.1;
- б) Дт 31.1 – Кт 31.2;
- в) Дт 31.4 – Кт 33.2;
- г) Дт 31.2 – Кт 33.2?

10. Дебіторська заборгованість, що утвориться під час видачі авансу в іноземній валюті визначена :

- а) за валютним курсом на дату видачі авансу;
- б) немонетарною статтею;
- в) монетарною статтею;
- г) усі відповіді правильні.

11. За яких операцій використовують іноземну валюту:

- а) розрахунки з резидентами;
- б) розрахунки з нерезидентами;
- в) розрахунки з посередниками;
- г) розрахунки з учасниками?

12. На підставі якого документа здійснюють продаж іноземної валюти з поточного рахунку:

- а) письмової заяви підприємства;
- б) довідки-розрахунку;
- в) видаткового ордера;
- г) усі відповіді правильні?

13. Курсову різницю розраховують на таку дату:

- а) митного оформлення товару;
- б) проведення розрахунків;
- в) складання балансу;
- г) усі відповіді правильні.

14. Який документ підтверджує факт перерахування валюти нерезиденту:

- а) акт на перерахування коштів;
- б) митна декларація;
- в) рахунок-фактура;
- г) виписка банку?

15. Платіжне доручення – це документ:

- а) одержання грошей у банку;
- б) внесення грошей до банку;
- в) оплату готівкою послуг нерезидента;
- г) перерахування коштів банком на рахунок отримувача.

16. Яким бухгалтерським записом відображають одержаний на поточний рахунок аванс від нерезидента в іноземній валюті:

- а) Дт 31.1 – Кт 68.1;
- б) Дт 31.2 – Кт 68.1;
- в) Дт 31.1 – Кт 36.2;
- г) Дт 31.2 – Кт 36.2?

17. Яким бухгалтерським записом відображають перерахування з поточного рахунку авансу нерезиденту за товари:

- а) Дт 28 – Кт 31.1;
- б) Дт 37.1 – Кт 31.2;
- в) Дт 68.1 – Кт 33.2;
- г) Дт 36 – Кт 31.2?

18. ПДВ нараховують за встановленою ставкою під час перероблення давальницької сировини :

- а) від суми договору;
- б) відпускної вартості виготовленої продукції;
- в) вартості послуг із перероблення;
- г) митної вартості за митною декларацією.

19. Яким бухгалтерським записом відображають зарахований на поточний валютний рахунок, одержаний у банку короткостроковий кредит на товари:

- а) Дт 28 – Кт 31.2;
- б) Дт 31.2 – Кт 60.2;
- в) Дт 33.2 – Кт 31.2;
- г) Дт 33.4 – Кт 31.2?

20. Яким бухгалтерським записом відображають негативну курсову різницю від перерахунку із заборгованості за короткостроковим кредитом:

- а) Дт 74.4 – Кт 31.2;
- б) Дт 31.2 – Кт 60.2;
- в) Дт 97.4 – Кт 60.2;
- г) Дт 33.4 – Кт 74.4?

21. Яким бухгалтерським записом відображають нараховані відсотки за валютним короткостроковим кредитом банку:

- а) Дт 95.1 – Кт 31.2;
- б) Дт 95.1 – Кт 68.4;
- в) Дт 97.4 – Кт 31.2;
- г) Дт 60.2 – Кт 31.2?

22. ПДВ нараховують із врахуванням під час імпорту товарів:

- а) суми, яка визначена договором;
- б) митної вартості за митною декларацією;
- в) митної вартості, мита і митних платежів;
- г) первісної вартості ввезених товарів.

23. До первісної вартості імпортованих товарів не входить:

- а) сума фрахту;
- б) вартість вантажно-розвантажувальних робіт;
- в) відсотки за користування позиками;
- г) оплата за страхування ризиків.

24. Які встановлені ставки митних зборів:

- а) ЗУ «Про режим іноземного інвестування»;
- б) Митним кодексом України;
- в) ЗУ «Про зовнішньоекономічну діяльність»;

г) ЗУ «Про митний тариф України»?

25. Яким бухгалтерським записом відображають оплату ПДВ, нараховану відповідно до митної декларації:

- а) Дт 64.1 – Кт 31.1;
- б) Дт 68.5 – Кт 31.1;
- в) Дт 64.4 – Кт 64.1;
- г) Дт 64.1 – Кт 31.2?

26. Митна декларація в разі ввезення давальницької сировини для перероблення:

- а) складається;
- б) не складається;
- в) складається лише на окремі види сировини;
- г) складається залежно від ситуації.

27. Синтетичний облік імпортованих товарів ведуть із використанням рахунку...

- а) 20;
- б) 28;
- в) 23;
- г) 90.

28. Облік розрахунків з іноземним партнером здійснюють із використанням субрахунків:

- а) Дт 63.1 і Кт 36.1;
- б) Дт 63.2 і Кт 36.2;
- в) Дт 63.3 і Кт 36.3;
- г) Дт 63.4 і Кт 36.4.

29. Законність імпортованих операцій під час ввезення товарів підтверджує:

- а) спеціальний штамп на митній декларації;
- б) оформлений пропуск на митниці;

- в) дозвіл на ввезення товару;
- г) митне авізо.

30. Нарахування митних платежів у разі імпорту товарів оформляють таким бухгалтерським записом:

- а) Дт 28 – Кт 64.1;
- б) Дт 28 – Кт 64.2;
- в) Дт 92 – Кт 64.1;
- г) Дт 92 – Кт 64.2.

31. Для обліку розрахунків з іноземними постачальниками використовують такий рахунок:

- а) 36;
- б) 37;
- в) 60;
- г) 63.

32. Перед іноземними постачальниками кредиторську заборгованість вважають:

- а) митною вартістю одержаних товарів;
- б) монетарною заборгованістю;
- в) немонетарною заборгованістю;
- г) фіксованою ціною придбання.

33. Найвигіднішим буде контракт для імпортера з такою формою оплати:

- а) попередньою;
- б) наступною;
- в) акредитивом;
- г) платіжним дорученням.

34. Позитивна курсова різниця щодо заборгованості нерезиденту виникає в разі:

- а) зростання курсу іноземної валюти;

- б) зниження курсу іноземної валюти;
- в) зниження курсу національної валюти;
- г) не нараховується, тому що ця стаття є немонетарною.

35. Документ, що підтверджує факт виконання робіт:

- а) акт виконаних робіт;
- б) митна декларація;
- в) рахунок-фактура;
- г) усі варіанти правильні.

Контрольні питання

1. Що таке імпорт і які типові імпортні операції?
2. Обмеження на імпорт в Україні.
3. Порядок здійснення імпортних операцій.
4. Що таке мито і митні збори під час імпорту та який порядок їхнього обліку?
5. Як проходить митне оформлення під час імпортування товарів?
6. Митна декларація.
7. Порядок визначення митної вартості товарів?
8. Оцінювання в обліку імпортованих товарів на момент їхнього оприбуткування і на дату балансу.
9. Особливості обліку імпортування товарів із попередньою оплатою.

РОЗДІЛ 6 ОБЛІК ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

Експорт є одним із видів міжнародної торгівлі та джерелом отримання прибутку держави.

Регулювання експортних операцій здійснює низка нормативно-правових документів.

Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» **експорт товарів** являє собою продаж товарів іноземним суб'єктам господарювання з оплатою в грошовій формі, з вивезенням чи без вивезення через митний кордон України та містить реекспорт.

Згідно з Митним кодексом України **експорт** являє собою митний режим, відповідно до якого українські товари випускають для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їхнього зворотного ввезення, тобто режим остаточного вивезення. Податковий кодекс визначає, що експортними є операції, які виключно пов'язані з вивезенням товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту.

Потрібно розрізнити поняття експорту як продажу іноземним покупцям та поняття експорту як митного режиму остаточного вивезення товарів з України. Для питань оподаткування експортних операцій податками використовують поняття експорту як митного режиму.

Основною ознакою експорту є продаж товарів іноземним суб'єктам господарювання та можливі **два варіанти експорту**:

- без вивезення через митний кордон України;
- з вивезенням через митний кордон України.

За **першого варіанта експорту** товари продають нерезиденту або на митній території України, або за межами, коли товар придбаний і проданий без ввезення до України. Під час продажу товарів на митній території України їхне

передавання, оформлення та оподаткування здійснюється на загальних підставах. Така операція можлива в разі, якщо резидент на території України продає товари нерезиденту, які використовує без вивезення з України. Під час продажу товарів без ввезення їх на митну територію України об'єкт обкладання ПДВ відсутній. Таку операцію використовують, коли резидент купує товари за межами митної території України (імпорт без ввезення) та продає їх за межами України (експорт без вивезення).

Найбільш розповсюдженим є **другий варіант експорту**, за якого застосовують митний режим експорту. За умови застосування митного режиму експорту ставки вивізного мита передбачені тільки для певних видів товарів, до яких належать: жива худоба та шкірне сало, відходи і лом чорних металів, лом кольорових металів і напівфабрикати з їхнім використанням, газ і природний газ у газоподібному та скрапленому стані, насіння деяких видів олійних культур.

Інші види товарів звільняють від обкладання вивізним митом. Операції з вивезенням товару за межі державного кордону України є об'єктом обкладення ПДВ. Для більшості видів товарів ПДВ з експорту справляють за нульовою ставкою. Нульову ставку застосовують також і до супутніх експорту товару, послуг.

Під **послугами** йдеться про послуги, вартість яких враховують відповідно до норм митного законодавства до митної вартості товарів, що експортують.

Датою виникнення податкових зобов'язань із податку на додану вартість є дата оформлення митної декларації. Підтвердженням, що товари перетнули митний кордон України, є напис на основному аркуші МД, завірений підписом відповідальної особи та гербовою печаткою митного органу.

Під час експорту підприємствами-виробниками підакцизних товарів за іноземну валюту акцизний податок не

сплачують за наявності підтвердженої митними органами митної декларації, зокрема, якщо відвантаження відбулося у звітному періоді, а вивезення (експортування) – у наступному звітному періоді і на дату подання декларації з акцизного податку за звітний місяць наявна така митна декларація. Тобто в разі експорту товарів, робіт, послуг існують пільгові умови щодо справляння мита, митних зборів, ПДВ та акцизного податку.

На відміну від вищенаведених податків, оподаткування податком на прибуток експортних операцій здійснюють на загальних підставах у разі дотримання таких **умов**:

- покупецві передані ризики й вигоди, пов'язані із правом власності на продукцію;
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією;
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що внаслідок операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Найбільш суттєвою є умова передавання права власності на товар. Дата передавання права власності збігається з датою оформлення митної декларації, але в деяких випадках дата реалізації може не збігатися з датою митної декларації внаслідок особливостей умов постачання, зафіксованих у зовнішньоекономічному договорі.

За деякими винятками, доходи в разі експорту товарів відображають під час:

- продажу товарів на дату митного оформлення;
- експорту робіт (послуг) на дату підписання акта про виконанні роботи.

Не визнають доходами:

- суму попередньої оплати вартості товарів, робіт, послуг;
- суму надходжень за договорами комісії та іншими аналогічними договорами на користь комітента.

Особливістю визнання доходів від експортних операцій є доходи, отримані (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів, виконанням робіт, наданням послуг, у частині їхньої вартості, що не була сплачена в попередніх звітних податкових періодах. Доходи від експорту формують у складі доходів від реалізації продукції, робіт, послуг на відповідному рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Собівартість експортованих продукції, товарів, робіт визначають за рахунком 90 «Собівартість реалізації».

Різниця між доходами від реалізації (без непрямих податків) і собівартістю реалізованої продукції, робіт, послуг становить прибуток підприємства.

Юридична особа здійснює експорт товарів за **таких умов:**

- здійснення експортних операцій передбачене статутними документами;
- контракт на експорт відповідає вимогам, установленим Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів;
- під час визначення предмета експорту враховані такі обмеження, як квотування і ліцензування експорту. Обмеження експорту за допомогою квотування здійснюють за допомогою запровадження глобальних, групових або індивідуальних квот.

Запровадження ліцензування в разі експорту здійснюють за допомогою видачі генеральних ліцензій, відкритих ліцензій із визначенням його загального обсягу або разових ліцензій.

Стосовно кожного виду товару встановлюють лише одну квоту та/або ліцензію.

Ліцензування експорту товарів відбувається в разі:

- порушення рівноваги на внутрішньому ринку щодо певних товарів, що мають вагоме значення для життєдіяльності в Україні;

- експорту дорогоцінних металів;

- 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;

- необхідності застосування заходів захисту вітчизняного товаровиробника;

- необхідності застосування захисту патентів, торгових марок та авторських прав;

- необхідності забезпечення виконання міжнародних договорів України.

Ліцензуванню підлягає експорт дорогоцінних металів (срібла, золота), відходів або брухту дорогоцінних металів, газу природного, антрациту, озоноруйнівних речовин і товарів, що їх містять.

Ліцензії на експорт товарів видають на основі заявки суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності. Дані ліцензії заповнюють українською мовою і їм присвоюють стандартний серійний номер.

Плату за експортні ліцензії відносять на витрати залежно від виду таких ліцензій:

- за довготермінові ліцензії відображається на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», з якого пропорційно списується протягом терміну використання на рахунку 93 «Витрати на збут»;

– короткотермінові чи разові ліцензії прямо списуються на рахунок 93. Експортні операції пов'язані із продажем і вивезенням за кордон товарів, робіт, послуг для передавання їх у власність іноземному партнеру (контрагенту) на основі міжнародного договору.

Залежно від виду зовнішньоекономічних договорів їх поділяють:

- на експорт товарів у рахунок міжурядових угод;
- експорт товарів в умовах державного і комерційного кредиту або відтермінування платежу;
- експорт у рахунок надання допомоги;
- експорт товарів у межах державного контракту;
- експорт на умовах комерційної угоди (на умовах оплати в грошовій формі, на умовах компенсаційної угоди, на умовах бартерної угоди).

Укладання угоди на експорт товарів (робіт, послуг) відбувається у **два етапи**:

- висловлення особистої позиції фірми (підприємства) і побажань до партнера та ознайомлення з його пропозиціями та умовами;
- пошук прийнятних для обох сторін умов і відображення їх у тексті угоди.

Якщо ініціатива пропозиції належить експортеру, то він повинен вирішити питання про те, яку ofertу надіслати, – тверду або вільну.

Тверда оферта являє собою пропозицію, яку відправляють лише одному можливому покупцеві на дану партію товару із зазначенням терміну, протягом якого продавець, пов'язаний з цією пропозицією, не зробить подібної пропозиції іншому покупцеві.

Вільна оферта являє собою пропозицію, яку відправляють одночасно на одну й ту саму партію товару кільком можливим покупцям. Крім названих видів оферт, є ще ста-

ндартна пропозиція – це заздалегідь розроблені умови продажу різних видів виробів. Такі пропозиції використовують на продовольчі товари, сировину, а деколи на вироби машинобудування.

Облік експортних операцій здійснюють на підставі оформлених відповідних документів, основним із яких є договір постачання.

Первинні документи, якими оформлюють експортні операції, поділяються на декілька груп:

– технічна документація (технічні паспорти, машин та обладнання, формуляри й описи виробів, креслення, інструкції щодо встановлення, монтажу, налагодження, управління і ремонту);

– товаросупровідна, транспортна та страхова документація (сертифікати якості товару, відвантажувальна специфікація, пакувальний лист, комплектувальна відомість, транспортні накладні, багажна квитанція, коносамент, страховий поліс або сертифікат);

– складська документація (акт приймання експортного товару, генеральний акт розвантаження теплоходу з імпорнтними вантажами в порту прибуття, докова розписка про прийняття вантажу на зберігання в іноземному порту);

– комерційна документація (рахунок-фактура (інвойс), розрахункова специфікація, переказний вексель (тратта));

– банківська документація (інкасове доручення, повідомлення про відкриття акредитиву, чек, платіжне доручення про переказ коштів митниці, заява на розподіл експортної виручки, виписки банку з поточного чи валютного рахунків);

– митна документація (митна декларація, сертифікат про походження товару, довідка про оплату мита, акцизів і зборів);

– претензійно-арбітражна документація (претензійний лист, позовна заява до суду або арбітражу, постанова суду або арбітражу про задоволення або відхилення претензії);

– документація про нестачу і псування товарів (комерційний акт на недостачу, аварійний сертифікат, акт рекламації тощо).

Документом, який підтверджує розміщення товарів під певний митний режим, є митна декларація.

Митна декларація (МД) являє собою письмову заяву встановленої форми, що подають митному органу, і містить відомості про товари та транспортні засоби, які переміщуються через митний кордон України, митний режим, у котрий вони заявляються, а також іншу інформацію, необхідну для здійснення митного контролю, митного оформлення, митної статистики, нарахування податків, зборів та інших платежів.

Форму митної декларації, порядок її подання, оформлення та використання встановлює Положення про митні декларації, Порядок заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа та Наказ про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовують у процесі оформлення митних декларацій.

Для декларування товарів і транспортних засобів використовують митну декларацію на бланках єдиного адміністративного документа форми МД-2, додаткові аркуші до неї форми МД-3, специфікації форми МД-8, доповнення форми МД-6.

Основним є єдиний адміністративний документ форми МД-2.

За потреби до нього додають додаткові аркуші форми МД-3 або специфікації форми МД-8.

Якщо не вистачає місця в полі графи вищенаведених форм для внесення обов'язкових відомостей або для внесення посадовою особою митного органу службових відміток, застосовують форму МД-6.

Для здійснення експортної операції суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності повинен подати митним органам такі документи:

- зовнішньоекономічний контракт із доповненням до нього;

- картку обліку (акредитації) підприємства;

- транспортні документи (автомобільна (CMR), залізнична, морська, авіанакладна, коносамент, провізна відомість або CARNETTIR тощо);

- митну декларацію;

- комерційні документи (рахунок-фактура (invoice), пакувальний лист);

- посередницькі договори;

- технічну документацію;

- довідку або декларацію про валютні цінності;

- у разі проведення передоплати митниці податків, зборів та інших платежів – копію платіжного доручення.

Необхідні також дозвільні документи державних органів контролю, а саме:

- ліцензії, сертифікати походження;

- сертифікати якості;

- сертифікати відповідності;

- дозволи (відмітки на транспортних документах) санітарно-гігієнічного, радіологічного, екологічного контролю.

До таких документів належать:

- 1) ветеринарний сертифікат (за потреби в разі вивезення м'ясних продуктів);

- 2) дозвіл Міністерства культури (у разі вивезення культурних цінностей);

3) експертний висновок Державного гомологічного центру при Міністерстві фінансів України (на вивезення дорогоцінного, напівдорогоцінного та декоративного каміння);

4) сертифікат якості Державної хлібної інспекції Міністерства аграрної політики України (у разі відвантаження зерна та продуктів його перероблення);

5) довідка, видана Головним управлінням сільського господарства та продовольства обласної державної адміністрації (ОДА) за відповідною формою (у разі вивезення живої великої рогатої худоби, шкіряної сировини).

Основними завданнями обліку **експортних операцій** вважають формування:

- достовірності інформації про реалізацію експортних товарів;

- достовірності інформації про стан рахунків з іноземними покупцями та посередниками;

- своєчасне виявлення та правильне визначення фінансового результату від експорту;

- достовірності інформації про курсові різниці, що можуть виникати в умовах зміни офіційних курсів іноземний валют під час оформлення і здійснення експортних операцій і розрахунків за ними.

В обліку експортних операцій найбільш важливими є питання формування доходів від реалізації, нарахування і сплати податків і платежів державі.

Під час визнання доходів треба керуватися П(С)БО 15 «Дохід» і П(СБО) 21 «Вплив змін валютних курсів». Після передання товарів на підставі митної декларації та інших документів право власності переходить від продавця до покупця.

У бухгалтерському обліку дохід від реалізації відображається за дебетом рахунку 36.2 «Розрахунки з іноземними покупцями» і кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Собівартість товарів за експортними операціями списують у звичайному порядку – за дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» і кредитом рахунку 28 «Товари» або рахунку 26 «Готова продукція». Заборгованість виникає в разі збігання дати експортування товарів і часу їхньої оплати. В обліку відображають у **двох оцінках**: валюті контракту та національній грошовій одиниці.

У разі зміни курсу на час здійснення операцій стосовно дебіторської заборгованості визначають і відображають в обліку курсову різницю, стосовно ж кредиторської заборгованості таку курсову різницю не визначають:

а) облік експорту за умов попередньої оплати. Під час здійснення експортних операцій експортери вимагають попередньої оплати. У бухгалтерському обліку потрібно врахувати, що під час отримання авансу в іноземній валюті дохід перераховують у національну валюту із застосуванням валютного курсу на дату отримання авансу. Доходи визнають на дату відвантаження товарів, що експортують, але однозначно визначають за курсом на дату авансу. Якщо сума авансу є частковою і вартість реалізованих на експорт товарів перевищує суму авансу, обсяг такого перевищення визначають із застосуванням валютного курсу на дату визнання доходу.

Для обліку отриманих авансів використовують субрахунок 68.1 «Розрахунки за авансами одержаними». Така заборгованість перед нерезидентами є немонетарною і не передбачає нарахування курсових різниць;

б) облік експорту за умови наступної оплати. Відповідно до умов зовнішньоекономічного контракту підпри-

емства можуть здійснювати експорт товарів із вимогою наступної оплати. В обліку така операція матиме інше подання, особливо це стосується відображення курсової різниці;

в) облік експорту за умов часткової оплати.

У практиці були випадки, коли авансові платежі є меншими за вартість реалізованої за експортом продукції (товарів), тоді вартість під час переведення іноземної валюти, що перевищує суму передоплати, визначають із застосуванням валютного курсу на дату визнання доходу від реалізації.

Якщо ж реалізовані продукція, товари на суму меншу, ніж попередньо отриманий аванс, і подальша реалізація цьому покупцеві не передбачається, а залишок авансу підлягає поверненню покупцеві грошима, то зобов'язання в сумі залишку авансу підлягає перерахунку за валютним курсом на кожен дату балансу та на дату погашення зобов'язання.

Підставою для обліку таких експортних товарів і їхнього руху є оформлені відповідно товаросупровідні, транспортні, експедиторські, страхові, складські, розрахункові, митні, претензійно-арбітражні і банківські документи. Підтвердженням завершення експортної операції є печатка митниці країни одержувача на товаросупровідних документах і довідки банку про надходження грошових коштів на рахунок підприємства.

Реалізацію експортної продукції відображають за контрактною вартістю відповідно до базисних умов постачання згідно із правилами ІНКОТЕРМС. Додатковими елементами контрактної вартості експортної продукції є мито, транспортні витрати.

Вітчизняні підприємства-експортери можуть надавати іноземним партнерам:

– інформаційні, аудиторські, консультаційні, маркетингові, медичні послуги;

– роботи і послуги, пов'язані з нерухомим майном (зокрема будівельно-монтажні роботи) тощо.

Експорт робіт і послуг розглядають як експорт капіталу, що вивозять за межі України в будь-якій формі з метою отримання прибутку від виробничої, інвестиційної та фінансової видів діяльності. Обсяг виконаних експортером робіт і наданих послуг оформляють Актом виконаних робіт (наданих послуг).

Облік експорту робіт і послуг, формування доходу від цих операцій відображають кореспонденцією рахунків

Дт 362 – Кт 70.3.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку валютних операцій, пов'язаних з експортом послуг нерезиденту, загалом аналогічний обліку операцій з експорту готової продукції за винятком рахунку, на якому відображають собівартість виконаних робіт (наданих послуг) і в обліку відображають таким бухгалтерським записом:

Дт 90.3 – Кт 23.

Суми авансів, одержаних від іноземних партнерів, обліковують такою кореспонденцією рахунків:

Дт 312 – Кт 68.1.

Особливістю обліку експорту послуг є те, що доходи за виконані роботи, надані послуги визнаються на дату їхнього фактичного надання або за курсом підписання акта, якщо попередньої оплати не було. Якщо сума авансу менша за вартість реалізації, то різниця між ними підлягає перерахуванню із застосуванням валютного курсу на дату ви-

знання доходу від реалізації. У разі, коли сума авансу перевищує вартість реалізації, то надлишково перераховану його суму потрібно повернути покупцеві. Зобов'язання в сумі надлишкової оплати перераховують за валютним курсом на кожен дату балансу і дату повернення суми зазначеної переоплати покупцеві.

Також є певні особливості в оподаткуванні експортованих робіт, послуг податком на додану вартість, тому що ставка ПДВ за такими операціями залежить від місця надання послуг.

Практичні завдання

Приклад 1. Підприємство отримало часткову передоплату за товар за ЗЕД-контрактом на суму 10 000 дол. США, аванс надійшов на розподільчий рахунок банку. Наступного дня було продано 50 % валют за курсом МВРУ 25,8 грн/дол. США. Комісія банку – 0,5 %.

Відвантажений товар на експорт на суму 12 000 дол. США, місцем постачання є склад покупця. Собівартість товару становить 260 000 грн. Плата за митне оформлення становить 2 000 грн, послуги митного брокера становлять 3 200 грн (без ПДВ).

Після дати балансу отримана доплата на суму 2 000 дол. США. Курс МВРУ продажу 50 % валют (1 000 дол. США) становить 26,5 грн/дол. США.

Курси НБУ такі:

- на дату надходження авансу на розподільчий рахунок – 26,1 грн/дол. США;
- на дату обов'язкового продажу валюти і зарахування валюти на поточний валютний рахунок – 25,7 грн/дол. США;
- на дату оформлення митної декларації – 25,9 грн/дол. США;

- на дату передання товару на складі покупця – 25,8 грн/дол. США;
- на дату балансу – 26,0 грн/дол. США;
- на дату надходження подальшої доплати на розподільчий рахунок – 25,9 грн/дол. США;
- на дату обов'язкового продажу і зарахування на поточний рахунок такої доплати – 26,3 грн/дол. США.

У таблиці. 6.1 поданий бухгалтерський облік операцій з експорту товару.

Таблиця 6.1 – Відображення операцій з експорту товарів

№ пор.	Зміст господарської операції	Курс НБУ, грн/дол. США	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5	6
Отримана часткова передоплата (10 000 дол. США)					
1	Зарахування на розподільчий рахунок банку часткової передоплати за товар	26,1	316	682	10 000 дол. США 261 000
2	Перерахування валюти на поточний валютний рахунок (50 %)	25,7	312	316	5 000 дол. США 128 500
3	Відображення комісії банку за продаж валюти (5 000 дол. США х 25,8 грн/дол. США х 0,5 %)	–	92 685	685 334	645 645

Продовження таблиці 6.1

1	2	3	4	5	6
4	Надійшла на поточний рахунок у гривнях виручка за вирахуванням комісійної винагороди банку (5 000 дол. США х 25,8 грн/дол. США – 645)	–	311	334	128 355
5	Відображення доходу від продажу валюти ((25,8 грн/дол. США – 25,7 грн/дол. США) х 5 000 дол. США)	25,7	334	711	500
6	Відображення курсової різниці за розподільчим рахунком ((25,7 грн./дол. США – 26,1 грн/дол. США) х 10 000 дол. США)	25,7	945	316	4 000
Оформлення МД, фактичне вивезення товару (12 000 дол. США). На умовах DDP (місце постачання – склад покупця)					
7	Перерахування плати за митне оформлення	–	377	311	2 000

Продовження таблиці 6.1

1	2	3	4	5	6
8	Нарахування плати за митне оформлення	–	93	377	2 000
9	Отримання послуги митного брокера	–	93	685	3 200
10	Оплата послуги митного брокера	–	685	311	3 200
11	Нарахування ПЗ з ПДВ на дату фактичного вивезення товару	25,9	702	641/ ПДВ	0*
Експорт товару і його передання на складі покупця (12 000 дол. США)					
12	Передання товару на складі покупця (261 000 грн + + 51 600 грн) *	25,8	362	702	<u>12 000</u> <u>дол.</u> <u>США</u> 312 600*
13	Списання собівартості реалізованих товарів	–	902	281	<u>260 000</u>
14	Здійснення заліку заборгованостей	–	682	362	<u>10 000</u> <u>дол.</u> <u>США</u> 261 000
* Суму доходу в частині передоплати потрібно розрахувати за курсом НБУ передоплати (100 000 дол. США · 26,1 грн/дол. США), а частину, що залишилася, за курсом НБУ на дату відображення доходу (2 000 дол. США · 25,8 грн/дол. США)					
Перерахунок заборгованості у валюті (2 000 дол. США) на дату балансу					

Продовження таблиці 6.1

1	2	3	4	5	6
15	Відображена курсова різниця за монетарною заборгованістю на дату балансу ((26,0 грн/дол. США – 25,8 грн/дол. США) x x 2 000 дол. США	26,0	362	714	400
Отримана доплата від нерезидента (2 000 дол. США)					
16	Доплата від нерезидента зарахована на розподільчий рахунок банку	25,9	316	362	<u>2 000</u> дол. США 51 800
17	Відображення курсової різниці за дебіторською монетарною заборгованістю ((25,9 грн/дол. США – 26,0 грн/дол. США) x x 2 000 дол. США)	25,9	945	362	200
18	Списання суми комісійної винагороди банку (1 000 дол. США x x 26,5 грн/дол. США · 0,5 %)	–	92 685	685 334	132,50 132,50

Продовження таблиці 6.1

1	2	3	4	5	6
19	Надійшла на поточний рахунок у гривнях виручка за вирахуванням комісійної винагороди банку (1 000 дол. США x 26,5 грн/дол. США – 132,50 грн)	–	311	334	26 367,50
20	Відображення доходу від продажу валюти ((26,5 грн/дол. США – 26,3 грн/дол. США) x 1 000 дол. США)	26,3	334	711	200
21	Відображення курсової різниці за розподільчим рахунком (26,3 грн/дол. США – 25,9 грн/дол. США) x 2 000 дол. США	26,3	316	714	800

Приклад 2. Підприємство відвантажило 24.08.XX товар покупцю за ЗЕД-контрактом на суму 10 000 дол. США (курс НБУ на дату оформлення митної декларації (24.08.XX))

становив 25,291 161 грн. за 1 дол. США). Умови договору передбачають:

1) проведення оплати після відвантаження товарів. Оплата надійшла на розподільчий рахунок банку 25.08.XX (курс НБУ на цю дату становив 25,305 530 грн за 1 дол. США). 65 % валюти продано на МВРУ 26.08.XX (курс НБУ на цю дату становив 25,329 215 грн за 1 дол. США). Валюта продана за курсом 24,44 грн за 1 дол. США;

2) отримання передоплати частинами (курс НБУ на дату отримання першого перерахування на розподільчий рахунок (18.08.XX) становив 25,088 661 грн за 1 дол. США, курс НБУ на цю дату становив 25,170 91 грн за 1 дол. США. Наступне надходження валюти на розподільчий рахунок відбулося 22.08.XX (курс НБУ на цю дату становив 25,262 44 грн за 1 дол. США), валюту продано 23.08.XX за курсом 25,31 грн за 1 дол. США, курс НБУ на цю дату становив 25,291 161 грн за 1 дол. США;

3) часткову передоплату розміром 50 % від суми договору 22.08.XX решта оплати надійшла на розподільчий рахунок 25.08.XX, курс НБУ на цю дату становив 25,305 530 грн за 1 дол. США, 65 % валют продано за курсом на МВРУ 26.08.XX 25,27 грн за 1 дол. США, курс НБУ на цю дату становив 25,329215 грн за 1 дол. США.

Собівартість товарів – 150 000 грн. Умовно сума митного збору становить 12 600 грн.

Відображення цих операцій в обліку підприємства наведено в таблиці 6.2.

Таблиця 6.2 – Відображення операцій з експорту товарів в обліку підприємства

Дата операції	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
Варіант 1. Експорт товарів без передоплати				
24.08	Відображення доходу від реалізації товару	362	702	<u>10 000 дол. США</u> 252 911,61
24.08	Списання реалізованих товарів	902	281	150 000,00
24.08	Сплачений митний збір	377	311	12 600,00
24.08	Нарахування митного збору	93	377	12 600,00
25.08	Надійшла плата за товар на розподільчий рахунок банку	316	362	<u>10 000 дол. США</u> 253 055,30
25.08	Відображення доходу від курсових різниць: (25,305 53 – – 25,291 161) · 10 000	362	714	143,69
26.08	З розподільчого рахунку списано 65 % валюти для продажу	334	316	<u>6 500 дол. США</u> 164 639,90
26.08	Відображення доходу від продажу валюти: (25,44 – 25,329 215) x x 6 500	334	711	720,10
26.08	Надійшла на поточний рахунок у гривнях виручка розміром 65 % (за вирахуванням комісійної винагороди банку)	311	334	164 533,20

Продовження таблиці 6.2

1	2	3	4	5
26.08	Відображення суми комісійної винагороди банку	92	334	826,80
26.08	Надійшла на поточний рахунок експортна виручка в інвалюті розміром 35 %	312	316	<u>3 500 дол.</u> <u>США</u> 88 652,25
26.08	Відображення доходу від курсових різниць: (25,329 215 – 25,305 33) x 10 000	316	714	236,85
Варіант 2. Експорт товарів на умовах передоплати, яка перераховується частинами				
18.08	Половину попередньої оплати зараховано на розподільчий рахунок банку	316	681	<u>5 000 дол.</u> <u>США</u> 125 443,31
19.08	З розподільчого рахунку списано 65 % валюти для продажу	334	316	<u>3 250 дол.</u> <u>США</u> 81 805,46
19.08	Надійшло на поточний рахунок у гривнях виручки за вирахуванням комісійної винагороди банку	311	334	81 716,86
19.08	Списання суми комісійної винагороди банку	92	334	410,64
19.08	Відображення доходу від продажу валюти (25,27 – 25,170 91) x x 3 250	334	711	322,04

Продовження таблиці 6.2

1	2	3	4	5
19.08	Надійшло на поточний рахунок експортної виручки в інвалюті розміром 35 %	312	316	<u>1 750 дол.</u> <u>США</u> 44 049,09
19.08	Відображення доходу від курсових різниць: (25,170 91 – 25,088 661) x x 5 000	316	714	411,24
22.08	Частину попередньої оплати, що залишилася, зараховано на розподільчий рахунок банку	316	681	<u>5 000 дол.</u> <u>США</u> 126 312,20
23.08	З розподільчого рахунку списано 65 % валюти для продажу	334	316	<u>3 250 дол.</u> <u>США</u> 82 196,27
23.08	Надійшла на поточний рахунок у гривнях виручка за вирахуванням комісійної винагороди банку	311	334	81 846,21
23.08	Списання суми комісійної винагороди банку	92	334	411,29
23.08	Відображення доходу від продажу валюти (25,31 – 25,291 161) x x 3 250	334	711	61,23
23.08	Надійшла на поточний рахунок експортна виручка в інвалюті розміром 35 %	312	316	<u>1 750 дол.</u> <u>США</u> 44 259,53

Продовження таблиці 6.2

1	2	3	4	5
23.08	Відображення доходу від курсових різниць: (25,291 161 – 25,262 44) x x 5 000	316	714	143,60
24.08	Відображення доходу від реалізації товару	362	702	251 755,51
24.08	Здійснення заліку заборгованостей	681	362	251 755,51
Варіант 3. Експорт товарів на умовах часткової передоплати				
22.08	Надійшло 50 % попередньої оплати на розподільчий рахунок банку	316	681	<u>5 000 дол. США</u> 126 312,20
23.08	З розподільчого рахунку списано 65 % валюти для продажу	334	316	<u>3 250 дол. США</u> 82 196,27
23.08	Надійшло на поточний рахунок у гривнях виручки за вирахуванням комісійної винагороди банку	311	334	81 846,21
23.08	Списання суми комісійної винагороди банку	92	334	411,29
23.08	Відображення доходу від продажу валюти (25,31 – 25,291 161) x x 3 250	334	711	61,23
23.08	Відображення доходу від курсових різниць: (25,291161 – 25,26244) x x 5 000	316	714	143,60
24.08	Відображення доходу від реалізації товару	362	702	<u>10 000 дол. США</u> <u>252 768,01</u>

Продовження таблиці 6.2

1	2	3	4	5
24.08	Відображення взаємозаліку заборгованостей	681	362	<u>5 000 дол. США</u> 126 312,20
25.08	Надійшла частина оплати, що залишилася, на розподільчий рахунок	316	362	<u>5 000 дол. США</u> 126 527,65
25.08	Відображення доходу від курсових різниць: (25,305 53 – 25,291 161 грн) x 5 000 дол. США	362	714	71,84
26.08	З розподільчого рахунка списано 65 % валюти для продажу	334	316	<u>3 250 дол. США</u> 82 319,95
26.08	Надійшло на поточний рахунок у гривнях виручки за вирахуванням комісійної винагороди банку	311	334	81 716,86
26.08	Списання суми комісійної винагороди банку	92	334	410,64
26.08	Відображення витрат від продажу валюти (25,329 215 – 25,27) x 3 250 дол. США	942	334	192,45
26.08	Надійшло на поточний рахунок підприємства експортної виручки в іноземній валюті розміром 35 %	312	316	<u>1 759 дол. США</u> 44 326,13
26.08	Відображення доходу від курсових різниць: (25,329215 – 25,305530) x 5 000	316	714	118,43

Тестові завдання

1. Обов'язкова умова здійснення експорту товарів така:

- а) закладено в статуті підприємства;
- б) укладений контракт із нерезидентом;
- в) наявність квот і ліцензій;
- г) необхідно виконати всі зазначені умови.

2. Під час здійснення експорту товарів ПДВ:

- а) не справляється;
- б) нараховують на загальних підставах;
- в) нараховують за нульовою ставкою;
- г) нараховують лише по окремих групах товарів.

3. Тверда оферта являє собою:

- а) пропозицію товару одному покупцеві;
- б) пропозицію товару одночасно кільком покупцям;
- в) пропозицію товару на вільному ринку;
- г) рекламний документ щодо експорту товарів.

4. Під час експорту до товаросупровідної документації не належить:

- а) пакувальний лист;
- б) комплектувальна відомість;
- в) митна декларація;
- г) сертифікат якості.

5. Інвойс являє собою:

- а) рахунок-фактура на експорт продукції;
- б) правила транспортування товару через митний кордон;
- в) пропозиція товару на вільному ринку;
- г) заява на переказ валюти.

6. Вільна оферта являє собою:

- а) пропозицію товару одному покупцеві;
- б) пропозицію товару одночасно кільком покупцям;
- в) пропозицію товару на вільному ринку;
- г) рекламний документ щодо експорту товарів.

7. Фрахт являє собою:

- а) пропозицію товару покупцям;
- б) витрати на перевезення товару до кордону експортера;
- в) витрати на перевезення товару від пункту перевалки в країні експортера до пункту перевалки в країні імпортера;
- г) вартість митного оформлення.

8. Митну декларацію складають у разі:

- а) імпорту товарів;
- б) експорту товарів;
- в) імпорту та експорту товарів;
- г) на вимогу імпортера.

9. Для експортера найвигіднішим є контракт за такою формою оплати:

- а) попередньою;
- б) наступною;
- в) чеком;
- г) платіжним дорученням.

10. Відпуск продукції на експорт оформляють таким бухгалтерським записом:

- а) Дт 36.2 – Кт 26;
- б) Дт 36.2 – Кт 70;
- в) Дт 63.2 – Кт 26;
- г) Дт 31.2 – Кт 26.

11. Списання собівартості експортованої за кордон продукції оформляють таким бухгалтерським записом:

- а) Дт 36.2 – Кт 26;
- б) Дт 63.2 – Кт 26;
- в) Дт 90.1 – Кт 26;
- г) Дт 31.2 – Кт 26.

12. Нараховане мито на експорт продукції оформляють таким бухгалтерським записом:

- а) Дт 36.2 – Кт 26;
- б) Дт 93 – Кт 37;
- в) Дт 63.2 – Кт Кт 26;
- г) Дт 92 – Кт 64.1.

13. Обсяг виконаних експортером робіт і наданих послуг можна засвідчити ... виконаних робіт (наданих послуг):

- а) відомістю;
- б) довідкою;
- в) актом;
- г) ордером.

14. Яка кореспонденція рахунків із списання експортованих товарів у реалізацію:

- а) Дт 93 – Кт 28;
- б) Дт 28 – Кт 93;
- в) Дт 28 – Кт 90;
- г) Дт 90 – Кт 28?

Контрольні питання

1. Сутність експорту і які переваги має експортер?
2. Які дії потрібно виконати для здійснення експортної діяльності?
3. Особливості нарахування із обліку податків у разі експорту.
4. Порядок укладання експортної угоди.
5. Що саме враховують під час визначення ціни на експорт?
6. Які види оцінювання товарів застосовують у разі експорту?
7. Порядок документування експортної операції.
8. Перелік документів, що подають митним органам у разі експорту.
9. Особливості обліку експортних операцій із попередньою оплатою.
10. Особливості обліку експортних операцій із наступною оплатою.
11. Особливості обліку експортних операцій із частковою оплатою.
12. Особливості обліку експортування робіт і послуг.

РОЗДІЛ 7 ОБЛІК ІНОЗЕМНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

Здійснення господарської діяльності, можливість доступу до зовнішніх ринків сприяють підвищенню зацікавленості іноземних інвесторів здійснювати інвестиційні вкладення в різні сектори економіки. Для інвестора вони є одним із найскладніших і найризикованіших видів вкладення коштів.

Інвестиція являє собою вкладання грошових, матеріальних та інтелектуальних цінностей в об'єкти підприємницької діяльності, а також інші об'єкти з метою отримання прибутку або досягнення іншої вигоди.

Інвестором є юридична або фізична особа, що здійснює вкладення коштів для створення основних засобів та інших активів у будь-якій **формі**: грошовій, матеріальній і нематеріальній – у статутний капітал підприємства.

Засновником є юридична особа, яка інвестує створене ним підприємство. Те ж саме можна відзначити про громадян-акціонерів.

Інвестиції **класифікують** за такими ознаками:

1. За об'єктами вкладання коштів:

– реальні інвестиції – вкладення у власну матеріально-технічну базу підприємства за допомогою будівництва чи придбання основних засобів та інших активів;

– фінансові інвестиції – вкладення в інші суб'єкти підприємницької діяльності за допомогою придбання акцій, облігацій, інших фінансових інструментів з метою одержання прибутку або інших вигід у перспективі.

2. За характером участі в інвестуванні:

– прямі інвестиції являють собою вкладання коштів у конкретне підприємство або вид діяльності;

– непрямі інвестиції являють собою вкладення через фінансових посередників (інвестиційні фонди та довірчі товариства).

3. За період інвестування:

- короткострокові інвестиції – інвестиції, термін яких до одного року, що містять: депозитні вклади та короткотермінові ощадні сертифікати;
- довготермінові інвестиції – інвестиції терміном вкладу понад один рік, до яких належать: капітальні вкладення в будівництво чи придбання основних засобів і довгострокові фінансові вкладення.

4. За формами власності на інвестиційні ресурси:

- приватні інвестиції являють собою вкладення громадян і підприємств недержавної форми власності;
- державні інвестиції містять вкладення органів влади за кошт бюджетів різних рівнів і позабюджетних фондів і вкладення державних підприємств;
- іноземні інвестиції містять вкладення іноземних громадян, підприємств і держав;
- спільні інвестиції – вкладення, що здійснюються під час створення спільних підприємств за участю вітчизняних та іноземних партнерів.

5. За регіональною ознакою:

- внутрішні інвестиції містять у собі вкладення у вітчизняну економіку;
- зовнішні інвестиції являють собою вкладення, пов'язані з розміщенням коштів за межами країни та придбання акцій зарубіжних фірм.

Форми здійснення інвестицій:

- а) у грошових коштах;
- б) передання майна;
- в) прав на різні види інтелектуальної власності;
- г) прав на користування природними ресурсами;
- д) цінних паперів та інших фінансових інструментів.

Інвестиційна діяльність є складовою звичайної діяльності.

Звичайна діяльність – діяльність підприємства та операції, що забезпечують або виникають унаслідок здійснення такої діяльності.

До звичайної діяльності відносять:

- придбання матеріалів і сировини;
- інших запасів;
- виконання послуг;
- виробництво продукції;
- розрахунки з постачальниками і клієнтами;
- розрахунки за довгостроковими і короткостроковими зобов'язаннями;
- із працівниками і бюджетом;
- списання знецінених запасів;
- переоцінення короткотермінових інвестицій;
- курсові різниці тощо.

Звичайна діяльність підприємства поділяється на операційну та іншу. До операційної діяльності підприємства належать усі види основної та іншої діяльності, крім фінансової та інвестиційної.

Основна діяльність – діяльність, яка пов'язана з виробництвом або реалізацією товарів, робіт і послуг, визначена статутом під час створення підприємства та забезпечує основну частку його доходу.

Витрати від основної діяльності поділяють за **функціями**:

- на виробничі;
- адміністративні;
- збут та інші.

Виробнича діяльність супроводжується витратами на виготовлення продукції, її продажем, витратами адміністративного характеру та іншими операційними витратами.

Фінансова діяльність – це така діяльність підприємства, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу.

Інвестиційна діяльність являє собою діяльність підприємства, що пов'язана з придбанням і реалізацією необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фази інвестиційного процесу:

– інвестиційні вкладення власних і залучених ресурсів із метою придбання інвестиційних проєктів, які належать до інвестиційної бази (портфеля об'єктів реального та фінансового інвестування);

– вилучення окремих об'єктів, тобто списання, продаж, безкоштовне передання об'єктів, які можуть приносити додаткову вигоду у формі прибутку, спрямований на фінансування нових інвестиційних проєктів.

Іноземні інвестори – це суб'єкти, які провадять інвестиційну діяльність на території України.

До іноземних інвесторів належать:

– юридичні особи, створені відповідно до законодавства іншого, ніж законодавство України;

– фізичні особи – іноземці, які не мають постійного місця проживання на території України і не обмежені в дієздатності;

– іноземні держави, міжнародні урядові та неурядові організації;

– інші іноземні суб'єкти інвестиційної діяльності, яких визнають такими відповідно до законодавства України.

Іноземна інвестиція являє собою цінності, які вкладають іноземні інвестори в об'єкти інвестиційної діяльності з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту.

Підприємство з іноземними інвестиціями являє собою підприємство будь-якої організаційно-правової форми, створене відповідно до законодавства України, іноземна інвестиція в статутному капіталі якого становить менше ніж 10 %.

Підприємство набуває статусу підприємства з іноземними інвестиціями із дня зарахування іноземної інвестиції на його баланс.

Іноземні інвестиції на території України здійснюються у вигляді:

- внесення інвесторами іноземної валюти, яку конвертує Національний банк України;

- валюти України в разі реінвестицій в об'єкт первинного інвестування чи в будь-які інші об'єкти інвестування за умови сплати податку на прибуток (доходи);

- рухомого і нерухомого майна та пов'язаних із ним майнових прав;

- акцій, облігацій, інших цінних паперів, а також корпоративних прав у статутному капіталі юридичної особи, яка створена відповідно до законодавства України або законодавства інших країн, виражених у конвертованій валюті;

- грошових вимог і права на вимоги виконання договірних зобов'язань, що гарантовані першокласними банками і мають вартість у конвертованій валюті, підтвердженої згідно із законами країни інвестора або міжнародними торговими звичаями;

- прав інтелектуальної власності, вартість яких у конвертованій валюті підтверджена згідно із законами країни інвестора або міжнародними торговельними звичаями та підтверджена експертним оцінюванням в Україні;

- прав на здійснення господарської діяльності, права на користування надрами та використання природних ресурсів, вартість яких у конвертованій валюті підтверджена згідно із законами країни інвестора або міжнародними торговельними звичаями;

- інших цінностей відповідно до законодавства України.

Форми іноземних інвестицій:

– часткова участь у підприємствах, які створені спільно з українськими юридичними і фізичними особами або придбання частки робочих підприємств;

– створення підприємств, які повністю належать іноземним інвесторам, філій та інших відокремлених підрозділів іноземних юридичних осіб;

– придбання нерухомого чи рухомого майна, зокрема будинків, квартир, приміщення, обладнання, транспортних засобів та інші об'єкти власності, за допомогою прямого одержання майна або у вигляді акцій, облігацій та інших цінних паперів;

– придбання самостійно або за участю українських юридичних або фізичних осіб прав на користування землею та використання природних ресурсів на території України;

– придбання інших майнових прав;

– господарської діяльності на підставі угод про розподіл продукції;

– в інших формах, зокрема без створення юридичної особи на підставі договорів із суб'єктами господарської діяльності України.

Оцінювання іноземних інвестицій та інвестицій українських партнерів здійснюють в іноземній конвертованій валюті та у валюті України за домовленістю сторін на основі цін міжнародних ринків або ринку України. Водночас перерахунок сум в іноземній валюті в національну гривню здійснюють за курсом, установленим НБУ.

Для іноземних інвесторів на території України встановлюють національний режим інвестиційної та іншої господарської діяльності. Для окремих суб'єктів підприємницької діяльності, що здійснюють інвестиційні проекти із залученням іноземних інвестицій, які реалізуються згідно із державними програмами розвитку пріоритетних галузей

економіки, соціальної сфери і територій установлює пільговий режим інвестиційної та іншої господарської діяльності.

Державну реєстрацію іноземних інвестицій здійснюють обласні, Київська та деякі міські державні адміністрації протягом трьох робочих днів після фактичного їхнього внесення.

Незарєєстровані іноземні інвестиції не дають права на одержання пільг і гарантій, передбачених законодавством.

Установчі документи підприємств з іноземними інвестиціями містять відомості, передбачені законодавством України для відповідних організаційно-правових форм підприємств, а також відомості про державну належність їхніх засновників (учасників).

Майно, що ввозять в Україну як внесок іноземного інвестора до статутного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями, звільняється від обкладення митом.

Такі інвестиції, що ввозять на митну територію України на строк не менше ніж три роки іноземні інвестори з метою інвестування на підставі зарєєстрованих договорів (контрактів) або є внеском іноземного інвестора до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями, звільняють від сплати ввізного мита. У разі відчуження таких товарів раніше ніж три роки з часу зарахування їх на баланс ввізне мито сплачують на загальних підставах.

Якщо протягом трьох років із часу зарахування іноземної інвестиції на баланс підприємства з іноземними інвестиціями майно, що було ввезене в Україну як внесок іноземного інвестора до статутного капіталу зазначеного підприємства, відчужується, то підприємство з іноземними інвестиціями сплачує ввізне мито, яке обчислюють на підставі митної вартості цього майна, що перерахована у валюту України за офіційним курсом валюти України.

Підприємство з іноземними інвестиціями самостійно визначає умови реалізації продукції (робіт, послуг) з урахуванням ціни на них. Продукція підприємств з іноземними інвестиціями не підлягає ліцензуванню і квотуванню за умови її сертифікації як продукції власного виробництва. Майно, що ввозять в Україну іноземні інвестори на строк не менше ніж три роки з метою інвестування на підставі зареєстрованих договорів, звільняють від обкладеним митом. Прибуток, одержаний від спільної інвестиційної діяльності за договорами (контрактами) оподатковується відповідно до законодавчих норм України.

Ідентифікація об'єктів бухгалтерського обліку операцій з іноземними інвестиціями дозволяє враховувати особливості процесу їхнього облікового відображення.

Виникають певні особливості обліку іноземних інвестицій, їхнього оцінювання з урахуванням того, що їх здійснюють за кошти іноземної валюти, будівель і споруд, обладнання, сировини, роботи й послуг, нематеріальних активів, акцій, облігацій, майнових прав.

На підставі первинних документів, які засвідчують внесення інвестицій іноземними інвесторами, а саме: платіжних доручень про перерахування валюти; товарно-транспортних накладних на передання майна; актів про виконані роботи і надані послуги; актів про передання нематеріальних активів відображають їхню вартість з урахуванням достовірності оцінювання як погашення заборгованості за внесками учасників і відображають такою кореспонденцією рахунків

Дт 31.2, 31.6, 10, 12, 15 – Кт 46.

Основою для здійснення таких операцій є установчі документи: договір засновників і статут підприємства з іноземними інвестиціями, у яких визначають суму статутного капіталу та частки учасників.

На підставі перерахунку частки інвестора за вартістю в іноземній валюті в національну грошову одиницю на підставі цих документів відображають належну до внесення іноземним інвестором суму інвестиції кореспонденцією рахунків

Дт 46 – Кт 40.1.

Такий перерахунок здійснюють за курсом, що діяв на дату підписання установчого договору.

Представництво іноземного суб'єкта господарської діяльності являє собою установу або особу, яка представляє інтереси іноземного суб'єкта господарської діяльності в Україні і має на це належно оформлені повноваження. Представництво нерезидента не є юридичною особою.

У всіх випадках представництво діє від імені та за дорученням іноземного суб'єкта господарської діяльності, що зазначено у свідоцтві про реєстрацію, і виконує свої функції згідно із законодавством України. На відміну від представництв українських підприємств, представництва нерезидентів можуть здійснювати господарську діяльність.

Представництва нерезидентів представляють і захищають інтереси нерезидентів. **Постійне представництво** – постійне місце діяльності, через яке повністю або частково провадить господарську діяльність нерезидент в Україні, зокрема:

- місце управління;
- філія;
- офіс;
- фабрика;

- майстерня;
- установка або споруда для розвідки природних ресурсів;
- шахта, нафтова-газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовують для доставки товарів.

Усі постійні представництва нерезидентів є платниками податку на прибуток і до початку своєї діяльності вони повинні стати на облік у фіскальному органі за своїм місцезнаходженням. Постійні представництва, що ведуть господарську діяльність, дають дохід для нерезидента. Такі представництва щокварталу подають до фіскального органу декларацію про прибуток, отриманий із джерел в Україні. Суму такого прибутку постійного представництва оподатковують у загальному порядку. З метою оподаткування постійне представництво прирівнюється до платника податків, який здійснює діяльність незалежно від нерезидента.

Представництва, які не займаються господарською діяльністю, не приносять доходу нерезиденту, їхнє утримання фінансується нерезидентами на підставі кошторису витрат. Такі представництва реєструють у фіскальному органі як платника податку на прибуток і подають звітність у звичайному порядку. У разі якщо діяльність постійного представництва полягає тільки в наданні послуг нерезиденту, тоді оподаткованим прибутком є сума, яку постійне представництво могло б отримати, якби надавало такі самі послуги, як самостійне підприємство. Отримані представництвом від нерезидентів суми фінансування враховують до складу доходів. Оскільки сума доходів такого представництва дорівнює сумі його витрат, тоді об'єкт оподаткування дорівнює нулю. Нерезиденти, які здійснюють діяльність на території України через постійне представництво, бухгалтерський облік і звітність ведуть згідно із законодав-

ством України. Майно та кошти, що надходять від нерезидента до представництва є цільовим фінансуванням поточних потреб.

Фінансові інвестиції являють собою вкладення в інші суб'єкти господарської діяльності за допомогою придбання акцій, часток у статутному капіталі та інших фінансових інструментів із метою отримання прибутку або певних інших вигід у перспективі.

Облік фінансових інвестицій ведуть на таких рахунках і субрахунках:

14 «Довгострокові фінансові інвестиції»:

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

14.2 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;

14.3 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

35 «Поточні фінансові інвестиції»:

35.1 «Еквіваленти грошових коштів»;

35.2 «Інші поточні фінансові інвестиції».

Поточні фінансові інвестиції ведуть із використанням рахунку 35.

У разі їхнього придбання відображають таке бухгалтерське проведення:

Дт 35 – Кт 30; 31; 68.5.

Якщо ці інвестиції продають, тоді використовують зворотну кореспонденцію рахунків

Дт 30; 31; 68.5 – Кт 35.

Дохід, одержаний від інвестицій, відображають такою кореспонденцією рахунків:

Дт 37.3 – Кт 73.1.

Довгострокові фінансові інвестиції обліковуються на рахунку 14 за такими **методами**:

а) за ідентифікованою (фактичною) собівартістю, яка містить витрати на придбання таких інвестицій, посередницькі та інші послуги, пов'язані з придбанням таких інвестицій. Собівартість таких інвестицій знижена в разі зменшення корисності. За відновлення корисності їхня вартість збільшується за допомогою дооцінювання;

б) облік фінансових інвестицій за справедливою вартістю. **Справедлива вартість** являє собою суму, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання внаслідок операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами. Справедливу вартість інвестиції визначають за допомогою її дооцінювання.

Використовують таку кореспонденцію рахунків, пов'язану з дооцінюванням або уціненням фінансових інвестицій:

1. Проведення дооцінювання фінансових інвестицій

Дт 14 – Кт 41.3.

2. Проведення дооцінювання фінансових інвестицій і збільшення суми інших доходів

Дт 14.2 – Кт 74.6.

3. Здійснення уцінення інвестицій

Дт 41.3 – Кт 14.2.

4. Віднесення уцінення інвестицій на інші витрати

Дт 97.5 – Кт 14.2.

Амортизована собівартість являє собою собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, що збільшена на суму нагромадженої амортизації дисконту чи зменшена на суму нагромадження амортизації премії.

Дисконт являє собою суму перевищення вартості погашення боргових цінних паперів над їхньою собівартістю.

Премія являє собою суму перевищення собівартості боргових цінних паперів над їхньою вартістю.

Метод ефективної ставки являє собою метод розподілу дисконту або премії протягом періоду з дати придбання боргових цінних паперів до моменту їхнього погашення.

Річну суму амортизації визначають за такими формулами:

1) за амортизації дисконту

$$САД = (БВІПР \cdot ЕСВ) - РДФСВ,$$

де САД – сума амортизації дисконту;

БВІПР – балансова вартість інвестицій на початок року;

ЕСВ – ефективна ставка відсотка;

РДФСВ – річний дохід за фіксованою ставкою відсотка;

2) за амортизації премії:

$$САП = РДФСВ - (БВІПР \cdot ЕСВ),$$

де САП – сума амортизації премії.

Облік доходів від інвестиційної діяльності ведуть на рахунок 74 «Інші доходи». За кредитом цього рахунку відображають збільшення доходу, пов'язаного із продажем основних засобів і фінансових інвестицій, визнанням іншого доходу від реалізації майнового комплексу, довгостроковою дебіторською заборгованістю, отриманням безготівкових коштів, списанням додаткового капіталу, погашенням зобов'язань за довгостроковими позиками, погашенням кредиторської заборгованості перед постачальниками і підрядниками в момент передання необоротних активів тощо

Дт 74 – Кт 79.

Облік витрат, пов'язаних з інвестиційною діяльністю, ведуть із використанням рахунку 97 «Інші витрати»

Дт 97 – Кт 79.

Кореспонденції рахунків з обліку доходів і витрат під час реалізації інвестиційного майна та інших подібних операцій такі:

1. Нарахування доходу від реалізації

– виручка

Дт 36,37 – Кт 74;

– ПДВ

Дт 74 – Кт 64.1;

2. Списання собівартості реалізованого майна та інвестицій

Дт 97.1 – Кт 10, 11, 12, 14, 15.

3. Проведення уцінення об'єкта основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів і фінансових інвестицій

Дт 97.5 – Кт 10, 11, 12, 14, 15.

Списання залишкової вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів під час їхнього вибуття у зв'язку з ліквідацією, безкоштовним переданням, нестачею або псуванням, що відповідають критеріям визнання активом

Дт 97.6 – Кт 10, 11, 12.

5. Відображення списання балансової вартості довгострокової дебіторської заборгованості під час її вибуття, пов'язаної з реалізацією

Дт 97.2 – Кт 18.

6. Установлення суми втрат від неопераційної від'ємної курсової різниці

Дт 97.4 – Кт 31, 34, 6.

7. Списання на фінансові результати:

– чистого доходу (без ПДВ)

Дт 79 – Кт 74;

– суми витрат, пов'язаних з інвестиційною діяльністю

Нарахування та виплату іноземним учасниками дивідендів здійснюють за наявності чистого прибутку. Основою для визначення розмірів дивідендів є рішення загальних зборів учасників про напрями спрямування частини прибутку за звітний рік на дивіденди. На підставі протоколу зборів і частки кожного учасника бухгалтерія нараховує і виплачує дивіденди на загальних підставах усім засновникам. Підприємство, яке здійснює виплату дивідендів на користь нерезидента юридичної особи, зобов'язане додатково утримувати податок з таких доходів, тобто податок на репатріацію розміром 15 % від їхньої суми і за їхній рахунок, за умови якщо інше не передбачене нормами міжнародного договору України із країною, резидентом якої є одержувач дивідендів. У разі якщо між Україною і країною нерезидента – юридичною особою укладений міжнародний договір, то він дає право на звільнення ставки податку або повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору.

Підставою для такого звільнення від оподаткування доходів із джерелом їхнього походження з України є довідка, одержана від нерезидента особою, що виплачує йому доходи, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладений міжнародний договір. Перелік міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доводить Державна фіскальна служба України до відома підлеглих адміністрацій і платників податків. Виплачуючи дивіденди фізичній особі, підприємство повинне нараховувати і сплатити до бюджету податок і з доходів за кошт одержувача дивідендів за базовою ставкою відсотків. Суму податку, утриманого з доходів у вигляді дивідендів, перераховують до бюджету в такі терміни:

– у разі виплати дивідендів – якщо їх виплачують у місяці їхнього нарахування або в наступному місяці, але не пізніше ніж 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем місяця їхнього нарахування;

– у терміни, установлені законом, тобто протягом 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем місяця нарахування дивідендів, якщо дивіденди нараховують, але не виплачують.

Суму дивідендів, нараховану фізичній особі, не враховують до складу його оподаткованого доходу тільки в тому разі, коли нарахування дивідендів на користь фізичної особи у вигляді акцій (часток, паїв) ніяк не змінює пропорцій (часток) у статутному капіталі емітента і внаслідок чого збільшується статутний капітал такого емітента на вартість нарахованих дивідендів.

Для обліку дивідендів передбачений у Плані рахунків субрахунок 67.1 «Розрахунки за нарахованими дивідендами». За кредитом цього субрахунку відображається нарахування дивідендів учасникам (засновникам), за дебетом – їхня виплата. Авансовий внесок із податку на прибуток відображається за фактом сплати такого кореспонденцією рахунків:

Дт 64.1 – Кт 31.

Реімпорт являє собою ввезення товару, раніше вивезеного з митної території України. Режим реімпорту згідно з українським законодавством містить:

– ввезення з-за кордону раніше вивезених вітчизняних товарів, що не підлягали там переробленню;

– товари, що повертають у країну в разі непродажу їх на аукціонах, повернутих із консигнаційних складів, товари, забраковані покупцем.

Під реімпортом товарів йдеться про митний режим, коли товари українського походження, вивезені за кордон із митної території України відповідно до митного режиму експорту, ввозять назад протягом десяти років з моменту їхнього вивезення без стягнення імпортного мита, акцизу та податку на додану вартість.

Моментом вивезення (експорту) вважають день прийняття митної декларації або день перетину кордону України. Моментом ввезення (реімпорту) є день прийняття останнього документа, необхідний для митних цілей. Сплачене під час вивезення товару експортне мито повертають митні органи України протягом трьох років із моменту ввезення товару. Повернення сплачених сум відбувається за умови, якщо вивезення та ввезення здійснювала одна і та сама особа, що сплатила експортне мито, також в митний орган України наданий примірник митної декларації, на підставі якої було сплачене експортне мито.

Реекспорт являє собою вивезення (експорт) за межі митної території України раніше імпортованих товарів. Реекспортні операції здійснюють із ввезенням і без ввезення товарів експортером у свою країну. Їх здійснюють торговельні фірми з метою отримання прибутку завдяки різниці цін на один і той самий товар на різних ринках.

Основою для реекспорту є такі ситуації:

- використання традиційних організаційних форм торгівлі на зовнішньому ринку, таких як міжнародні біржі та аукціон;

- ситуація вимушеного реекспорту може виникнути в процесі призупинення нормального ходу зовнішньоторговельної операції в разі відмови покупця оплатити товар у момент прибуття його в порт призначення або стану банкрутства покупця, який настав на період відправлення йому товару;

– реекспорт є також складовою більш складної зовнішньої операції. Під час реалізації великих проєктів будівництва за кордоном, які потребують закупівель окремих видів матеріалів і комплектного обладнання в третіх країнах, минаючи ввезення його в країну експортера.

Практичні завдання

Приклад. Одним з учасників ТОВ «Аміго» разом із резидентами України є юридична особа – нерезидент, частка якої у статутному капіталі становить 40 %. Установчі документи підписані 22.06.2020. Іноземний учасник здійснює внесок до статутного капіталу створюваного підприємства іноземною валютою в сумі 50 000 доларів США. Підприємство було зареєстровано в червні 2020 року зі статутним капіталом 2 646 250 грн.

Нерезидент погасив заборгованість за внесками до статутного капіталу за допомогою перерахування іноземної валюти на банківський рахунок ТОВ «Аміго». На розподільчий рахунок грошові кошти зараховані 09.09.2020. Курс НБУ становив на дату (умовно):

- підписання установчих документів (22.06.2020 – 21,17 грн/дол. США;
- балансу (30.06.2020) – 21,25 грн/дол. США;
- на дату погашення заборгованості за внеском до статутного капіталу (09.09.2020) – 22,13 грн/дол. США;
- на дату здійснення обов’язкового продажу іноземної валюти та зарахування коштів на поточні рахунки ТОВ «Аміго» (10.09.2020) – 22,15 грн/дол. США. Курс продажу валюти – 22,50 грн/дол. США. Комісійна винагорода банку – 500 грн.

У бухгалтерському обліку підприємства-емітента операції відображають такими записами (табл. 7.1).

Таблиця 7.1 – Облік внеску в іноземній валюті

№ пор.	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, дол. США/грн
1	2	3	4	5
Формування статутного капіталу				
1	Відображення заборгованості учасника-нерезидента за внеском до статутного капіталу в іноземній валюті (50 000 дол. США х х 21,17 грн/дол. США)	462	401	50 000 дол. США 1 058 500
2	Відображення заборгованості засновників-резидентів за внесками до статутного капіталу (2 646 250 грн – – 1 058 500 грн)	461	401	1 587 750
Курсова різниця на дату балансу (30.06.2020)				
1	Відображення курсової різниці на дату балансу за заборгованістю засновника-нерезидента в інвалюті (50 000 дол. США х х (21,25 грн/дол. США – 21,17 грн/дол. США))	462	425	4 000

Продовження таблиці 7.1

1	2	3	4	5
Погашення заборгованості засновником-нерезидентом (09.09.2020)				
1	Надійшло на розподільчий рахунок ТОВ «Аміго» грошових коштів в іноземній валюті на погашення заборгованості нерезидента за внеском до статутного капіталу (50 000 дол. США х 22,13 грн/дол. США)	316	462	50 000 дол. США 1 106 500
2	Відображення курсової різниці на дату погашення заборгованості нерезидента (50 000 дол. США х 22,13 грн/дол. США – 21,25 грн/дол. США))	462	425	44 000
Списання валюти з розподільчого рахунка (10.09.2020)				
а) у зв'язку з обов'язковим продажем валюти				
1	Відображення курсової різниці за розподільчим рахунком (50 000 дол. США · (22,15 грн/дол. США – 22,13 грн/дол. США))	316	714	1 000

Продовження таблиці 7.1

1	2	3	4	5
2	Перерахування з розподільчого рахунку 75 % інвалюти для продажу	334	316	37 500 дол. США 830 625
3	Зарахування на поточний рахунок у національній валюті коштів, отриманих від продажу 75 % іноземної валюти (за вирахуванням комісійної винагороди банку) (37 500 дол. США · 22,50 грн/дол. США – 500 грн)	311	377	843 250
4	Відображення суми комісійної винагороди банку у зв'язку із продажем інвалюти	92	377	500
5	Відображення різниці між сумою, вирученою від продажу інвалюти, і балансовою вартістю інвалюти, визначеною за курсом НБУ на дату продажу (37 500 дол. США х х (22,50 грн/дол. США – 22,15 грн/дол. США))	377	711	13 125

Продовження таблиці 7.1

1	2	3	4	5
6	Відображення заліку зобов'язань із продажу іноземної валюти	377	334	830 625
б) у зв'язку із зарахуванням 25 % валюти на поточний рахунок ТОВ «Аміго»:				
7	Зарахування залишку валюти на поточний рахунок підприємства	312	316	12 500 дол. США 276 875

Тестові завдання

1. Інвестиції поділяють:
 - а) на прямі і непрямі;
 - б) реальні і фінансові;
 - в) капітальні і фінансові;
 - г) внутрішні і зовнішні.

2. Інвестиційний портфель являє собою:
 - а) набір інвестиційних проєктів і програм;
 - б) об'єкти портфельного інвестування;
 - в) об'єкти фінансового інвестування;
 - г) об'єкти капітального інвестування.

3. Реінвестиція являє собою:
 - а) повторне інвестування проєктів іноземним інвесторам;
 - б) повернення раніше вкладених коштів інвестору;
 - в) спрямування прибутку на здійснення інвестиційних вкладень;
 - г) вилучення інвестицій.

4. За амортизованою собівартістю оцінюють і обліковують такі інвестиції:

- а) капітальні;
- б) фінансові;
- в) портфельні;
- г) у боргові цінні папери.

5. Якщо іноземний інвестор контролює 30 % акцій вітчизняного об'єкта інвестування, то це вплив:

- а) незначний;
- б) повний контроль;
- в) суттєвий;
- г) абсолютний.

6. Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі ведуть на такому рахунку:

- а) 14.1;
- б) 14.2;
- в) 14.3;
- г) 14.4.

7. За методом участі в капіталі оцінюють і обліковують такі інвестиції:

- а) до статутного капіталу;
- б) фінансові;
- в) між пов'язаними сторонами;
- г) у боргові цінні папери.

8. Якщо іноземний інвестор контролює 20 % акцій вітчизняного об'єкта інвестування, то це вплив:

- а) незначний;
- б) повний контроль;
- в) суттєвий;
- г) абсолютний.

9. Вкладення, що здійснюються через фінансових посередників, називаються інвестиціями:

- а) прямими;
- б) непрямими;
- в) внутрішніми;
- г) реальними.

10. До поточних фінансових інвестицій зараховують такі інвестиції:

- а) пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі;
- б) придбання (створення) нематеріальних активів;
- в) непов'язаним сторонам;
- г) еквіваленти грошових коштів.

11. Реєстрація статутного капіталу підприємства з участю іноземного інвестора оформляють таким бухгалтерським записом:

- а) Дт 14 – Кт 40.1;
- б) Дт 15 – Кт 40.1;
- в) Дт 46 – Кт 40.1;
- г) Дт 40 – Кт 14.1.

12. Одержані від іноземного інвестора основні засоби в порядку фінансового лізингу оформляють таким бухгалтерським записом:

- а) Дт 10 – Кт 14.1;
- б) Дт 10 – Кт 15.2;
- в) Дт 10 – Кт 40.1;
- г) Дт 10 – Кт 53.1.

Контрольні питання

1. Інвестиції та хто є їхнім учасниками?
2. Види інвестицій.
3. Форми інвестування.
4. Іноземні інвестиції, форми і порядок їхнього здійснення.
5. Капітальні інвестиції та їхні види.
6. Порядок обліку інвестицій капітального характеру.
7. Особливості обліку іноземних інвестицій у вітчизняні підприємства.
8. Особливості обліку в постійних представництвах нерезидентів.
9. Фінансові інвестиції, їхні види, форми здійснення.
10. Оцінювання в обліку довгострокових фінансових інвестицій.
11. Облік інвестицій за собівартістю і справедливою вартістю.
12. Облік інвестицій за амортизованою собівартістю.
13. Дисконт, премія, ефективна ставка відсотка в разі інвестування.
14. Особливості обліку фінансових інвестицій із дисконтом.
15. Особливості обліку фінансових інвестицій із премією.
16. Особливості обліку інвестицій за методом участі в капіталі.
17. Облік доходів і дивідендів за іноземними інвестиціями.
18. Порядок відображення в обліку нарахувань, утримань під час виплати дивідендів іноземним інвесторам.
19. Особливості обліку валютних операцій під час формування статутного капіталу.
20. Особливості обліку операцій із міжнародного лізингу.

21. Облік міжнародного лізингу в лізингодавця та лізингоодержувача.
22. Особливості оплати та обліку відряджень за кордон.
23. Особливості обліку реекспортних і реімпортних операцій.
24. Особливості обліку консигнаційних і комісійних операцій.
25. Особливості обліку в комітента.
26. Особливості обліку в консигнатора-експортера.
27. Особливості обліку в консигнатора-імпортера.
28. Облік одержання технічної допомоги з-за кордону.

РОЗДІЛ 8 РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО МІЖНАРОДНІ ОПЕРАЦІЇ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Завершальним етапом бухгалтерського обліку будь-якого підприємства є складання та подання звітності. Також вона є основним об'єктивним елементом інформаційного забезпечення управління діяльністю підприємства, його економічними та виробничими процесами.

Метою складання звітності є надання користувачам для ухвалення 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 їхнє виконання, наявність валютних цінностей і валютної заборгованості, експортно-імпорتنі операції, іноземні та спільні інвестиції з участю іноземних партнерів.

Звітність підприємств, зокрема й тих, що здійснюють міжнародні операції, класифікуються за багатьма **ознаками**:

1. Рівнем регламентації: міжнародна; загальнодержавна; галузева; внутрішньорозпорядча.
2. Складом і терміном подання: місячна; квартальна; річна.
3. Змістом і джерелами подання: фінансова; статистична; податкова; спеціальна.
4. Строками подання: нормативна; термінова.
5. Обсягом відображення результатів: повна; скорочена.

6. Рівнем узагальнення інформації: первинна; зведена.
7. Напрямком використання: зовнішня; внутрішня.
8. Доступністю інформації: публічна; конфіденційна.
9. Способом подання: таблична; текстова; графічна.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначені такі види звітності:

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

Консолідована фінансова звітність – звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Зведена фінансова звітність – звітність, що складають органи виконавчої влади, до сфери яких належать підприємства державної форми власності або органи, яким належить майно, комунальної форми власності.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік із 1 січня до 1 грудня включно. Першим звітним роком для підприємств та установ, що створюють, вважають період із дати набуття прав юридичної особи до 31 грудня включно, а для тих, що набули цього права після 1 жовтня, до 31 грудня наступного року включно.

Податкову звітність подають органам державної фіскальної служби, вона свідчить про нарахування та сплату податків і зборів суб'єктами підприємницької діяльності відповідно до чинного законодавства.

Статистичну звітність подають органам державної статистики, вона містить інформацію про діяльність суб'єкта господарювання.

Терміни і форми встановлюють державні органи статистики, її складають як у грошовому, так і в натуральному вимірниках.

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

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

Відповідно до НП(С)БО фінансова інформація у звітності повинна бути зрозумілою користувачам і містити **дані про** підприємство; дату звітності; звітний період; валюту звітності, одиниці 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 і пов'язані з ними коливання; переоцінення статей у фінансовій звітності; іншу інформацію, яка передбачена різними стандартами.

Для різних суб'єктів господарювання **форми фінансової звітності та порядок** їхнього заповнення встановлюють такі державні органи:

- для підприємств – Міністерство фінансів України за погодженням із Державним комітетом статистики України;

- для банків – Національний банк України за погодженням із Державним комітетом статистики України;

- для бюджетних установ, органів державного казначейства України з виконання бюджетів усіх рівнів і кошторисів видатків – Державне казначейство України.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» складання фінансової

звітності є обов'язковим. Її підписують, а отже, відповідають керівник і головний бухгалтер. Фінансова звітність має відображати наростаючим підсумком майнове і фінансове становище підприємства за звітний період і ґрунтуватися на даних синтетичного й аналітичного обліку.

Також може бути передбачене оприлюднення звітності через її офіційне подання звітності до таких органів, як Державний комітет статистики України, Державна фіскальна служба, Антимонопольний комітет України та ін.

Особливістю фінансової звітності є відсутність у ній будь-яких планових і нормативних показників.

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

Фінансова звітність містить такі **форми**:

№ 1. Баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства – 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 складають за підсумками роботи за рік. Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності встановлюють скорочену за показниками фінансову звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати. Фінансові звіти відображають фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх у групи за економічними характеристиками.

Виділяють **п'ять груп елементів фінансових звітів**.

Такі з них, як активи, зобов'язання та капітал безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану в Балансі підприємства, а доходи і витрати – з оцінюванням його діяльності у Звіті про фінансові результати. Як зазначалося раніше,

у затверджених Міністерством фінансів України формах фінансової звітності не передбачена окрема можливість відображення показників, що стосуються активів, зобов'язань, капіталу, доходів чи витрат від здійснення вітчизняними підприємствами міжнародних операцій і зовнішньоекономічної діяльності загалом.

Водночас згідно з вимогами НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» у формах фінансової звітності потрібно відображати інформацію, яка є суттєвою для управління, а її оцінка може бути достовірно визначена.

Тому на вимогу користувачів у фінансовій звітності, зокрема у **Примітках до річного звіту, можна розкривати додатково таку інформацію:**

- з Балансу окремо можуть виділяти кошти (активи), що є в зовнішньоекономічному обігу, – товари, документи, цінні папери, а також їхні джерела (пасиви) – кредити, заборгованість, одержані прибутки тощо;

- Звіту про фінансові результати, окремо можна відображати виручку від зовнішньоекономічних операцій і відповідні витрати;

- у Примітках до річної фінансової звітності мають давати необхідні пояснення щодо виділених окремо показників ЗЕД.

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

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Консолідовану фінансову звітність вважають об'єднаною звітністю групи споріднених, пов'язаних підприємств, а консолідацію звітності – обліковим процесом із об'єднання показників зазначеної групи в єдиний набір.

Вимоги і порядок складання консолідованої звітності регламентовані у НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність».

Методи консолідації капіталів під час складання такої звітності залежать від ступеня впливу інвестора на об'єкти інвестування, що об'єднані в одну групу. Якщо інвестор має суттєвий вплив чи повний контроль, то здійснюється повна консолідація, за якою активи і пасиви дочірнього підприємства, за винятком деяких показників, об'єднують з аналогічними даними материнської компанії. Модифікованим варіантом повної консолідації звітності є випадки, коли материнська компанія має контрольний пакет акцій дочірнього підприємства і водночас не утримує всіх 100 % його акцій. У цьому разі виникає неконтрольована частка, яка є частиною акціонерного капіталу дочірнього підприємства, що не належить материнській компанії.

Особливий метод консолідації використовують у практиці країн Заходу для підприємств, що здійснюють спільний контроль. В умовах спільної діяльності застосовують метод пропорційної консолідації, що здійснюється за допомогою постатейного сумування активів і зобов'язань, доходів і витрат, відповідно до частки інвестора в кожному виді активів і пасивів. Такий метод консолідації вітчизняними стандартами обліку не передбачений. Суттєвий вплив має також інвестор на асоційоване підприємство (25–50 % голосів). Зважаючи на те, що він не контролює повністю таке підприємство, консолідовану звітність не складають.

Згідно з національним законодавством і міжнародними правилами інвестор проводить консолідацію за методом участі, тобто включає у власний баланс суму приросту

або убування капіталу асоційованого підприємства відповідно до частки в капіталі останнього.

Крім цього, якщо інвестор не має суттєвого впливу (його частка в капіталі об'єкта інвестування є меншою ніж 25 %), об'єднання показників звітності та консолідація капіталу не здійснюється. Інвестор відображає у власному балансі лише прибуток у вигляді дивідендів, відсотків, одержаних під час розподілу чистого доходу об'єкта інвестування. Цей варіант інвестування певною мірою також можна назвати консолідацією капіталів, найпростішою її формою, адже частина капіталу об'єкта інвестування (чистого прибутку) без юридичного оформлення його передання інвестору належать до складу власного капіталу інвестора.

У сфері зовнішньоекономічної діяльності консолідована звітність складається, якщо підприємство-резидент є інвестором зарубіжного суб'єкта і має суттєвий вплив на нього або повний контроль.

Така звітність містить консолідований баланс, консолідований звіт про фінансові результати, консолідований звіт про рух грошових коштів і консолідований звіт про власний капітал.

Консолідована звітність має складатися в єдиній грошовій одиниці, у тисячах гривень. Техніка складання консолідованого балансу та інших форм звітності полягає в послідовному поєднанні показників фінансових звітів материнської компанії з аналогічними показниками фінансової звітності дочірніх підприємств. За допомогою арифметичного додавання більшості показників материнського та дочірніх підприємств формують зведену фінансову звітність загалом по групі підприємств.

Потрібно зазначити, що всі підприємства групи, які об'єднуються, повинні використовувати єдину облікову політику для таких операцій та інших подій за схожих обставин.

Із загальних підсумків зведеної звітності **підлягають вилученню такі показники:**

– балансова вартість фінансових інвестицій материнської компанії в кожне дочірнє підприємство і частка материнської компанії в кожному з дочірніх підприємств;

– сума внутрішньогрупових операцій і внутрішньогрупового сальдо (доходів і витрат від продажу товарів, робіт учасникам усередині групи);

– сума нереалізованих прибутків і збитків від внутрішньогрупових операцій (виникають унаслідок продажу товарів, робіт із відповідною націнкою (прибутком) усередині групи, крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Також методика консолідації ускладнюється, якщо:

– ціна придбання акцій материнською компанією не відповідає їхній вартості за балансом дочірнього підприємства, унаслідок чого виникає позитивний чи негативний гудвіл;

– якщо материнська компанія не має повного контролю над дочірнім підприємством і під час складання консолідованого балансу потрібно врахувати частку меншості або неконтрольовану частку;

– за розподілу, коли акціонери дочірнього підприємства не можуть претендувати на прибуток материнської компанії, а відповідну частину прибутку необхідно розподіляти на неконтрольовану частку.

Отже, у консолідованому балансі об'єднують активи і пасиви підприємств (материнського і дочірнього), за винятком внутрішніх інвестицій, гудвілу, що виник у процесі придбання акцій, внутрішніх розрахунків.

В окрему групу показників виділена частка меншості (неконтрольована частка), тобто частина чистих активів, що не належить материнській компанії. В інших формах консолідованої звітності відображаються зведені доходи, витрати, фінансові результати групи підприємств, зокрема й

зарубіжним, без урахування внутрішньогрупових обігів, нереалізованих прибутків, а також із урахуванням неконтрольованої частки. Остання виникає в разі, коли, крім материнської компанії певна незначна частка капіталу інвестованого суб'єкта належить іншим учасникам.

Податкову звітність і періодичність її подання визначають закони України про відповідні види податків, внесків і зборів, а також Податковий кодекс України. Форми податкової звітності та порядок їхнього заповнення розробляє Державна фіскальна служба України, в окремих випадках – за участю 168 зацікавлених міністерств і відомств.

Періодичність подання податкової звітності затверджують на державному рівні.

Податкова звітність – це звіти, що подають податковим органам і містять інформацію щодо нарахування і сплати податків та обов'язкових платежів підприємства до державного і місцевих бюджетів, державних цільових фондів. Форми такої звітності, порядок їхнього заповнення та періодичність подання визначає Податковий кодекс України (ПКУ), а також інші закони України про відповідні види податків, внесків і зборів. Податкова звітність, яку формують на даних фінансового обліку суб'єктами підприємницької діяльності і подають до Державної фіскальної служби, відповідно є важливою ланкою відносин між державою і суб'єктами господарювання.

Податки і збори, що сплачують підприємства, зокрема й тими, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, можна класифікувати так :

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 визнають і, відповідно, не сплачують податкове зобов'язання (Декларація про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і є за її межами).

Форму податкової декларації (розрахунку) установлює центральний (керівний) орган контролю за узгодженням із комітетом Верховної Ради України. Строки та порядок подання податкової звітності з податків і зборів (обов'язкових платежів), установлені Податковим кодексом України.

Платники податків подають податкові декларації в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису або ж у паперовій формі особисто чи поштою.

Основними формами податкової звітності, у яких відображають міжнародні операції, є:

- податкова декларація з податку на прибуток підприємств;
- податкова декларація з податку на додану вартість;
- декларація про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і є за її межами. Найбільш важливою є декларація з податку на прибуток, справляння якого в Україні передбачене Податковим кодексом України, відповідно до якого платниками податку є:

– з резидентів – суб’єкти, які здійснюють господарську діяльність, спрямовану на отримання прибутку як на території України, так і за її межами;

– нерезидентів – фізичні та юридичні особи, створені в будь-якій організаційно-правовій формі, які отримують доходи із джерелом походження з України.

Нарахування податку на прибуток за експортно-імпортними операціями здійснюють на загальних підставах.

Об’єктом оподаткування (ОО) податку на прибуток згідно з ПКУ є прибуток (ПБ) із джерелом походження з України та за її межами, визначений на основі бухгалтерського обліку та зменшений на суми податкових різниць (Р) (за їхньої наявності)

$$ОО = ПБ - Р.$$

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

У складі податку на прибуток нараховують і декларують також податок на доходи, сплачені нерезидентам.

Об’єктом оподаткування даного податку є дохід, виплачений нерезидентам із джерелом походження з України, а ставки залежать від виду одержаних від нерезидента робіт, послуг. Основною є ставка розміром 15 % (на брокерські, комісійні, агентські послуги, послуги оренди, лізингу тощо), також застосовують ставку 6 % на послуги фрахту (перевезення, транспортування), 20 % – на рекламні послуги, 0 %, 4 % або 12 % на послуги страхування (залежно від виду договорів).

Декларування податку на прибуток від міжнародних операцій здійснюють на загальних підставах, за винятком декларування доходів, одержаних нерезидентами, для яких

передбачений окремий додаток податкової декларації з податку на прибуток підприємства. Не менш важливою в податковій звітності є декларація з податку на додану вартість, адже платниками цього податку є більшість суб'єктів господарювання, що здійснюють експортно-імпорتنі операції.

Базу оподаткування операцій із продажу товарів визначають із їхньої договірної вартості за вільними цінами з урахуванням акцизного податку, ввізного мита, інших загальнодержавних податків. Для товарів, що ввозять на митну територію України, базою оподаткування є договірна вартість таких товарів, але не менше ніж митна, зазначена у ввізній митній декларації з урахуванням витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження та страхування до пункту перетину митного кордону України. Визначену вартість перераховують у гривні України за валютним курсом НБУ, що діяв на момент виникнення податкового зобов'язання.

Податковий кодекс України визначає такі ставки податку на додану вартість:

– 20 % від бази оподаткування для операцій:

а) з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, з безоплатного передавання та з передання права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передання об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу / орендарю; загалом здійснення операцій із продажу товарів (робіт, послуг) та ввезення товарів на митну територію України, отримання робіт, послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України; з ввезення товарів, робіт, послуг на митну територію України;

б) з постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

в) ввезення товарів на митну територію України;

– 7 % від бази оподаткування для операцій – із 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 вивозять за межі митної території України, продажу робіт (поставки послуг), місце постачання яких розташоване за межами митної території України; з постачання товарів для заправки різних суден (повітряних, морських); з постачання певних послуг (міжнародні перевезення пасажирів і багажу).

Для суб'єктів підприємницької діяльності, які ввозять товари на митну територію в Україні в обсягах, що підлягають обкладанню ПДВ, оформлюють митну декларацію, яку прирівнюють до складення податкової накладної.

Отже, митна декларація є підставою для відображення сплаченого під час розмитнення ПДВ у податковому кредиті і, відповідно, зменшення ПДВ до сплати. У зв'язку з особливими умовами обкладення ПДВ експортно-імпорتنих операцій у податковій декларації з податку на додатну вартість відображають відокремлено у спеціально виділених полях, проте враховують під час визначення загального зобов'язання з ПДВ. Спеціалізованою формою податкової звітності за міжнародними операціями є декларація про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і перебувають за її межами.

Обов'язком суб'єктів господарювання є декларування валютних цінностей, що розташовані за межами України, за допомогою **Декларації про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і перебувають за її межами**. Звітним періодом цієї декларації є квартал. Декларація про валютні цінності містить такі розділи та **покази**:

Розділ І. Загальні відомості – передбачає такі відомості: повну назву резидента відповідно до свідоцтва про державну реєстрацію; адресу резидента; код ЄДРПОУ підприємства; назви, адреси уповноважених банків України, у яких відкриті рахунки в національній та іноземній валюті, із зазначенням номерів рахунків; країни, назви та адреси банків, де резидент має відкриті рахунки, із зазначенням кодів валют і номерів цих рахунків. Коди валют (цифрові і літерні) наводять відповідно до Класифікатора іноземних валют та банківських металів, затвердженого НБУ. Інформацію стосовно валют подають двома мовами: українською та англійською.

Розділ ІІ. Фінансові вкладення – подають інформацію про фінансові інвестиції, здійснені за межами України. Вихідною інформацією для заповнення цього розділу декларації про валютні цінності служать платіжні документи, що засвідчують факт перерахування коштів в іноземній валюті на рахунки філій, представництв, інших суб'єктів за кордоном, виписки банків про перерахування коштів, облікові реєстри за рахунками, тощо.

Фінансові вкладення можуть бути здійснені у **формі:**

– розміщення грошових коштів на рахунках в іноземних банках (аналітичні дані за субрахунком 31.4 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»);

– внесення іноземної валюти до статутного капіталу іноземних підприємств за кордоном та до своїх дочірніх підприємств (аналітичні дані за рахунком 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»);

– придбання цінних паперів іноземних суб'єктів господарювання, цінних страхових полісів, нерухомого майна, прав інтелектуальної власності (аналітичні дані за рахунками 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції», 31.2 «Поточні рахунки і іноземній валюті»);

– перерахованих за кордон сум і виставлених векселів за імпорнтними контрактами, за якими на звітну дату перевищено встановлені законодавством терміни їхнього виконання (365 календарних днів), та на інші цілі (аналітичні дані за субрахунками 37.1 «Розрахунки за виданими авансами», 51.2 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті», 62.2 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті», 31.2 «Поточні рахунки в іноземній валюті», 31.4 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»).

Розділ III. Майно і товари за кордоном – відображено інформація про майно і товари, що належать резиденту України та перебувають за її межами, залежно від мети вивезення за кордон. Тут зазначають дані про вивезені за кордон цінності як внески до статутного капіталу згідно з митними деклараціями і відомостей за рахунками 14 та 35, на яких обліковуються довгострокові та короткострокові фінансові інвестиції. Окремим рядком передбачене декларування товарів (робіт, послуг), експортованих за межі України, за якими від нерезидентів ще не надійшли в граничні строки (365 календарних днів) грошові кошти в іноземній валюті.

Для цього використовують аналітичні дані до субрахунків 36.2 «Розрахунки з іноземними покупцями» та 37.7 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Розділ V. Інформаційні відомості – наводять дані інформаційного характеру за кожним видом валюти, цифрами і прописом з обов’язковим зазначенням коду валюти, про таке:

– вартість експортованих товарів, робіт, послуг за кожним видом іноземної валюти відображають кореспонденцією рахунків

Дт 36.2 – Кт 70;

Дт 37.7 – Кт 71.2.

Дт аналітичних даних за субрахунком 68.1 Кт рахунків 70 та 71.2;

– виручка в іноземній валюті, одержана від експорту товарів, робіт, послуг;
– використовують інформацію за бухгалтерськими проведеннями

Дт 31.2, 31.6 – Кт 36.2;

Дт 31.2, 31.6 – Кт 68.1;

– суми коштів, перерахованих за кордон, та виданих, але не погашених векселів за імпортними контрактами – обороти за такими операціями:

Дт 37.1 – Кт 31.2;

Дт 63.2, 68.5 – Кт 31.2;

Дт 63.2 – Кт 51.2 та 62.2;

Дт 51.2 – Кт 31.2;

– вартість імпортованих товарів, робіт, послуг – використовують аналітичні дані щодо кредитового обігу в іноземній валюті

Дт 15, 20, 22, 23, 28, 91, 92, 93, 94 – Кт 63.2, 68.5;

– вартість експортованих та імпортованих товарів, робіт, послуг на виконання бартерних контрактів – використовують інформацію за бухгалтерськими проведеннями

Дт 63.2, 68.5 – Кт 36.2, 37.7;

– вартість давальницької сировини, вивезеної резидентом за межі України, – використовують аналітичні дані

до субрахунку 20.6 «Матеріали, передані в переробку», оскільки власником давальницької сировини залишається замовник, який і далі обліковує її на своєму балансі;

– суми коштів, перерахованих за кордон в оплату за перероблення давальницької сировини, – обороти за такими операціями:

Дт 37.1, 63.2, 68.5 – Кт 31.2;

– контрактна вартість готової продукції, що має бути вироблена з давальницької сировини резидента, – зазначають вартість узгоджена зовнішньоекономічним контрактом;

– вартість готової продукції, що вироблена з давальницької сировини та надійшла в Україну (використовують аналітичні дані до рахунку 26 «Готова продукція»), або валютні кошти, що надійшли на валютний рахунок резидента в уповноваженому банку від продажу готової продукції за кордоном (інформація за бухгалтерськими проведеннями).

Дт 31.2, 31.4, 31.6 – Кт 36.2, 68.1.

Вищенаведена інформація доводить, що декларації, з одного боку, наводять відомості про операції, здійснені за звітний період, унаслідок яких іноземна валюта і майно опинилися за межами України, а також про нараховані (отримані) за кордоном доходи (дивіденди). З іншого боку, з декларації можна одержати інформацію про загальну величину розташованих в іноземних банках валютних коштах. Водночас декларація не містить інформації про суми податкових зобов'язань із податків і зборів, тому не підпадає під визначення податкової декларації. Отже, декларація про валютні цінності є суто інформаційною формою звітності, проте в разі її неподання підприємству загрожують фінансові санкції, а також блокування зовнішньоекономічної діяльності.

Ще однією **особливістю** є порядок подання декларації, зокрема:

1) спочатку декларацію у двох примірниках подають до податкового органу за місцезнаходженням декларанта. Один примірник залишається в податковому органі, а інший повертається декларанту зі штампом і підписом відповідальної особи податкового органу;

2) отриманий другий примірник декларації декларант подає до територіального управління НБУ за своїм місцезнаходженням. На основі нього та заяви декларант отримує в НБУ Довідку про проведення декларування валютних цінностей, доходів і майна, що належать резиденту України і перебувають за її межами, яку надає митним органам для подальшого проведення зовнішньоекономічних операцій. Декларацію про валютні цінності не подають за умови відсутності в декларанта цінностей, що можуть бути відображені в цій декларації, або ж у разі заповнення декларантом тільки V розділу декларації.

Спеціальну звітність і порядок її подання розробляють Фонди соціального страхування та інші відомства відповідно до законів та інших нормативних актів України. Окремо спеціальну звітність, яка б фіксувала зовнішньоекономічні операції підприємств, не складають. Форми статистичної звітності розробляє Держкомстат України.

Статистична інформація підприємств належить до зовнішньої звітності підприємств. Призначення – моніторинг господарських процесів у часі, просторі, за територіальним і галузевим принципами з метою аналізу та ухвалення 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 тощо. У сфері зовнішньоекономічної діяльності характерним

є складання і подання поточної (оперативної) звітності, без якої не можуть здійснюватися окремі міжнародні операції.

Досить розгалуженою є сьогодні статистична звітність щодо міжнародних операцій і зовнішньоекономічної діяльності. Форми статистичної звітності затверджує Держкомстат України. На сьогодні підприємства – учасники міжнародних операцій подають в органи статистики таку **звітність**:

1. Звіт про експорт (імпорт) послуг – форма № 9-ЗЕЗ (квартальна). Заповнюють суб'єкти господарювання України, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність незалежно від форм власності та господарювання, окремо за кожний квартал (без наростаючого підсумку спочатку року) у розрізі країн світу і всіх видів послуг у валюті контракту відповідно до Класифікатора послуг зовнішньоекономічної діяльності окремо за експортом і імпортом. До загальної суми експорту входять надходження коштів від нерезидентів за надані послуги, а до імпорту – перерахування коштів нерезидентам за отримані послуги.

2. Звіт про прямі іноземні інвестиції – форма № 10-ЗЕЗ (квартальна). Звіт подають органам державної статистики резиденти всіх форм власності та видів економічної діяльності, які у звітному періоді або раніше одержали іноземні інвестиції та мають пов'язані з цим зобов'язання перед нерезидентами. Операції з інвестиціями зовнішньоекономічної діяльності між нерезидентом і резидентом у звіті відображаються у валютах здійснених операцій, а також у національній валюті.

У розділі I «Прямі інвестиції» відображаються іноземні інвестиції, що становлять не менше ніж 10 % у загальному обсязі статутного капіталу підприємства, щодо яких здійснений перехід права власності до нерезидента на майно за допомогою прямого його одержання або на акції, інші цінні папери.

У розділі II «Внески Вашого підприємства у підприємства-резиденти на кінець звітного періоду» наведена інформація про підприємства, засновником яких є підприємство-резидент, що звітує (ідентифікаційний код, частка в статутному капіталі, розмір внеску).

3. Звіт підприємства з іноземними інвестиціями – форма № 10-ЗЕЗ (квартальна).

4. Звіт підприємства про інвестиції за кордон – форма № 13-ЗЕЗ (квартальна).

5. Звіт про прямі інвестиції за кордон – форма № 13-ЗЕЗ (квартальна). Подають щоквартально юридичні особи (резиденти), які здійснювали прямі інвестиції за кордон. Операції з інвестиціями зовнішньоекономічної діяльності відображаються у валюті здійснення інвестиції, зокрема національній, окремо за кожною валютою та країною інвестування. У разі здійснення підприємством-резидентом інвестицій у більше ніж три країни або більше ніж у трьох валютах таке підприємство заповнює два або більше бланки цієї форми. Якщо інвестиції здійснені резидентом у декілька підприємств однієї й тієї самої країни та в одній валюті, то інвестиції щодо цієї країни надають сумарно і відображають за однією графою форми.

Наприклад, основою для здійснення експортно-імпорتنих операцій є Митна декларація, яка, з одного боку, служить первинним документом під час експортування чи імпортування товарів, а з іншого – звітним документом, за яким митні органи встановлюють величину ввезених із-за кордону, чи вивезених за кордон товарів, робіт, послуг.

Особливим документом, за допомогою якого оформлюють зовнішньоекономічні операції, є **митна декларація**. Саме ця декларація є звітним документом для митних органів, у якому відображена інформація про товар, що підлягає митному декларуванню (його кількість, вартість, інші характеристики), порядок і час здійснення такого декларування

та сплачені податки, збори під час розмитнення товарно-матеріальних цінностей. І одночасно митна декларація є первинним документом, згідно з яким підприємство – суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності в обліку та звітності відображає нарахування та сплату через митні органи податків і зборів, пов'язаних із митним оформленням товарно-матеріальних цінностей і формує (узагальнює) інформацію про здійснені експортно-імпортні операції.

Митна декларація (МД) – письмова заява встановленої форми, що подають митному органу, містить відомості про товари, які переміщуються через митний кордон України, та митний режим, у який їх заявляють, а також інформацію, потрібну для здійснення митного контролю, митного оформлення, митної статистики, нарахування податків, зборів та інших платежів. Форму декларації, порядок її подання, оформлення та використання встановлює Положення про митні декларації, Порядок заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа та Наказ про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовують у процесі оформлення митних декларацій.

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. За потреби до нього додають додаткові аркуші форми МД-3 або специфікації форми МД-8, що є невід'ємною частиною митної декларації. Якщо не вистачає місця в полі будь-якої граfi вищенаведених форм для внесення обов'язкових відомостей або для вне-

сення посадовою особою митного органу службових відміток, застосовують форму МД-6, що дає можливість декларувати одночасно до 1 000 найменувань товарів та інших предметів однієї партії і щодо яких установлений єдиний митний режим. Митна декларація складається в паперовій формі з чотирьох зброшурованих основних аркушів різного кольору з її електронною копією або в електронній формі. Митний орган залишає собі два аркуші декларації і відповідні додаткові аркуші до неї для здійснення державного митного контролю. Ще один аркуш використовують для державної статистичної звітності, а інший повертають декларанту. Бланк митної декларації має 4 розділи, позначені літерами А, В, С, D/J, і 54 графи, позначені арабськими цифрами. Частина граф містить підрозділи. Розділи і графи (за незначним винятком) супроводжують текстовими позначеннями, що вказують на відомості, про які має заявити декларант.

Згідно з Митним кодексом МД обов'язково мають бути відображені, зокрема, у вигляді кодів, такі **відомості**:

1) заявлений митний режим, тип декларації та відомості про особливості переміщення (зазначають 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 укладений 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 використовують для міжнародного перевезення товарів

та/або їхнього 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 бруто та вага нетто); фактурна вартість; митна вартість і метод її визначення; статистична вартість;

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

7) відомості про зовнішньоекономічний контракт або інший документ, що використовують 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 проводять за такими її **типами**:

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

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

– тимчасова (коли типу ТК, ТФ, ТН) – оформлюють, 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 ніж 45 днів із дати оформлення тимчасової митної декларації;

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

– додаткова (коди типу ДР, ДТ, ДЕ, ДМ) – оформлюють, якщо перед тим були подані попередня, тимчасова чи періодична декларації.

Існують також певні правила заповнення митної декларації для різних випадків переміщення товарів та інших предметів через митний кордон України: експорт товарів, експорт майна, експорт комплектного об'єкта, ордерні поставки, транзит іноземних товарів через територію України, імпорт товарів майна комплектного об'єкта тощо.

Митну декларацію приймає і реєструє митний орган у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України або уповноваженим ним органом. З моменту прийняття митної декларації посадовою особою митного органу виникають

зобов'язання декларанта щодо сплати передбачених законодавством митних платежів, а також відображення в бухгалтерському обліку операцій із переміщення товарів (передання 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.

Достовірність зазначених декларантом відомостей у МД, заповненій згідно з чинними правилами та засвідченій ним у встановленому порядку, закріплюють штампом «Під митним контролем» або відміткою «ПМК» (іншими відмітками, зокрема електронними) на всіх аркушах МД, реєстраційним номером і відбитком особистої номерної печатки (електронним підписом, за умови подання митної декларації в електронній формі) посадової особи митного органу, яка провела митне оформлення.

У разі подання електронної митної декларації вона після завершення процедури за допомогою автоматизованої системи митного оформлення перетворюється на візуальну форму у форматі, що унеможливує в подальшому внесення змін до неї, її засвідчує електронним цифровим підписом посадова особа митного органу та надсилає декларанту або уповноваженій ним особі. За письмовим зверненням декларанта або уповноваженої ним особи та з дозволу митного органу відомості поданої митної декларації можуть бути змінені, зокрема за допомогою доповнення. Також митна декларація може бути відкликана декларантом.

У цьому разі зазначають причини зміни або відкликання митної декларації та подають підтверджувальні документи. Як було зазначено вище, починаючи з моменту прийняття митної декларації митним органом декларація набуває статусу документа, який свідчить про факти, що мають юридичне значення, а також факти господарської діяльності

для відображення їх в обліку. Водночас МД засвідчує не лише момент здійснення експортної чи імпортної операції. Її вважають документом, що дає змогу товару перетинати митний контроль, разом із перевізними документами враховувати імпортовані товари як актив і засвідчує експорт товару.

Важливо пам'ятати, що для суб'єктів господарювання зовнішньоекономічної діяльності належно підготовлена та складена звітність стане корисною для внутрішніх і зовнішніх користувачів у частині ухвалення ними адекватних управлінських та інших рішень.

Тестові завдання

1. У який спосіб на рахунках обліку будуть відображені внески до статутного капіталу валюти іноземним інвесторам:

- а) Дт 14 – Кт 40.1;
- б) Дт 31.2 – Кт 40.1;
- в) Дт 31.2 – Кт 46;
- г) Дт 31.2 – Кт 14.1?

2. Якщо відбувається консигнаційна операція, то право власності на товар до його продажу залишається за постачальником товару:

- а) так;
- б) ні;
- в) переважно так;
- г) переважно ні.

3. Як на рахунках обліку буде відображено отримання гуманітарної допомоги в іноземній валюті:

- а) Дт 31.2 – Кт 14;
- б) Дт 31.2 – Кт 40;
- в) Дт 31.2 – Кт 46;
- г) Дт 31.2 – Кт 48?

4. Звіт про іноземні інвестиції в Україну – це форма статистичної звітності №... – ЗЕЗ:

- а) 9;
- б) 10;
- в) 13;
- г) 14.

5. До фінансової звітності не належить:

- а) баланс підприємства (звіт про фінансовий стан);
- б) звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід);
- в) валютна декларація;
- г) примітки.

6. Фінансову звітність складають зарубіжні підприємства в Україні відповідно до НП(С)БО ...:

- а) 20;
- б) 1;
- в) 19;
- г) 23.

7. Консолідовану фінансову звітність складають зарубіжні підприємства в Україні відповідно до НП(С)БО...:

- а) 1;
- б) 2;
- в) 19;
- г) 23.

8. Лише завдяки договору задіюють такі правові гарантії виконання договірних зобов'язань, як неустойка, заклад, застава тощо. Це функція договору.

- а) виконавча;
- б) інформаційна;
- в) гарантійна;
- г) правозахисна.

9. Згода адресата, дана у встановлений термін, укласти договір на умовах, запропонованих оферентом (тим, з ким укладають угоду), називається ...

- а) деривативом;
- б) акцептом;
- в) квотою;
- г) форс-мажорною обставиною.

10. Пропозиція, яку надсилають можливим покупцям із метою реалізації продукції:

- а) акцепт;
- б) оферта;
- в) запит;
- г) форс-мажорною обставиною.

11. До валютних цінностей не входять:

- а) іноземні грошові знаки;
- б) цінні папери в іноземній валюті;
- в) банківські метали;
- г) банківська заборгованість в іноземній валюті.

12. Іноземні валюти класифікують за ... групами:

- а) десятьма;
- б) сімома;
- в) п'ятьма;
- г) трьома.

13. Придбану іноземну валюту в обліку потрібно відображати за курсом:

- а) НБУ;
- б) аукціонним;
- в) ринку цінних паперів;
- г) комерційного банку.

Контрольні питання

1. Що таке звітність підприємства та мета її складання?
2. Назвіть основні види звітності.
3. Характеристика основних користувачів звітності підприємства.
4. Які форми оперативної (поточної) звітності щодо міжнародних операцій ?
5. Які форми фінансової звітності і які показники щодо міжнародних операцій у них розкриваються?
6. Як складають валютну декларацію?
7. Як складають митну декларацію?
8. Податкова звітність щодо ЗЕД та порядок її складання.
9. Податок на прибуток за операціями ЗЕД.
10. Які особливості нарахування та декларування ПДВ за експортно-імпортними операціями?
11. Які форми статистичної звітності за ЗЕД і що в них розкривається?
12. Які показники містить звіт про експорт-імпорт?
13. Техніка складання консолідованого балансу та інших форм.

Практичні завдання для самоконтролю знань

Приклад 1. ТОВ «Полтава» 15 лютого цього року відпустило іноземній компанії «Еней», а саме – продукцію за експортом сумою 25 000 дол. США. Кошти від покупця надходили на валютний рахунок у кілька етапів: 18 лютого надійшло 10 000 дол. США, 11 березня було проведено остаточну оплату 15 000 дол. США.

Приклад 2. Перерахований іноземному постачальнику аванс сумою 15 000 дол. США за курсом 25,80 грн за один долар. Дещо пізніше були одержані товари на 6 500 дол. США за курсом 25,90 грн/дол. США. Під час остаточної оплати курс становив 25,95 грн/дол. США.

Приклад 3. У порядку наступної оплати від іноземного постачальника одержано товарів сумою 25 000 дол. США за курсом 25,90 грн за один долар. Дещо пізніше було проведено оплату товарів за курсом 25,85 грн за один долар США.

Приклад 4. Підприємство одержало товари за бартерним контрактом від нерезидента митною вартістю 2 000 дол. США. Мито і митний збір становлять 10,0 % та 0,2 % митної вартості відповідно. Натомість українське підприємство надає нерезиденту маркетингові послуги на таку саму суму. Операції з імпорту товарів обкладають за базовою ставкою ПДВ – 20 %. На експорт послуг нульова ставка не діє. Курс долара на дату здійснення такої операції – 29,10 грн. Собівартість наданих послуг становить 30 000 грн.

Приклад 5. Одержана від нерезидента сировину для перероблення на давальницьких умовах вартістю 15 000 дол.

США за курсом 25,60 грн. За умовами договору вартість послуг із перероблення становить 2 900 дол. США. Оплата послуг переробки відбувається готовою продукцією. Курс долара США на дату підписання Акта про виконані роботи та на дату оформлення документів на вивезення готової продукції – 25,75 грн. Фактичні витрати на виконання робіт становлять 62 030 грн.

Приклад 6. Підприємство уклало з банком угоду від 12 січня цього року на одержання короткострокового кредиту для придбання виробничого обладнання сумою 60 000 дол. США на два місяці. Відсотки за кредитом нараховують щомісяця за ставкою 18 % річних. Курси НБУ грн/дол. США відповідно становлять:

- 12 січня – 25,50;
- 31 січня – 25,70;
- 28 лютого – 25,75;
- 1 березня – 25,89.

Повернення кредиту разом з оплатою відсотків здійснене 1 березня.

Приклад 7. На умовах попередньої оплати підприємство уклало договір купівлі-продажу з іноземною компанією. Для виконання умов контракту підприємство 15 січня цього року для придбання іноземної валюти перерахувало до установи банку 588 500 грн. Комісійну винагороду за операції з купівлі іноземної валюти банк не утримує. 12 січня зараховано 15 000 дол. США на валютний рахунок і було перераховано кошти іноземному партнеру як попередню оплату за курсом 25,90 дол. США/грн. 14 січня оприбутковані отримані імпорتنі товари на основі митної декларації на суму 15 000 дол. США. Курс НБУ на дату розмитнення – 25,93 дол. США/грн. Сплачене митним органам

мито – 9 780 грн, ПДВ – 20 % від митної вартості, суму мита – 89 346 грн.

Приклад 8. 18 лютого цього року українське підприємство отримало імпортні товари сумою 15 000 дол. США. Під час розмитнення було сплачено мито (2 %), ПДВ (20 %). Оплачені покупцем послуги:

- за транспортування – 9 200 грн,
- страхування – 7 780 грн.

Наступна оплата за одержані товари – 20 лютого цього року. Курси НБУ такі:

- 10.02 – 26,10 дол. США/грн,
- 20.02 – 26,25 дол. США/грн.

Приклад 9. 14 березня цього року вітчизняне підприємство перерахувало іноземному постачальнику 10 000 дол. США в рахунок оплати половини вартості майбутньої поставки. 26 березня покупець отримав імпортні товари сумою 20 000 дол. США. Під час розмитнення було сплачено мито розміром 5 % та ПДВ – 20 %. 28 березня проведено остаточну оплату за одержаний товар сумою 10 000 дол. США. Курси НБУ такі:

- 14.03 – 26,50 дол. США/грн;
- 26.03 – 26,25 дол. США/грн;
- 28.03 – 26,75 дол. США/грн.

Приклад 10. Підприємство-резидент уклало договір фрахту з іноземною компанією для перевезення вантажу на території України на умовах попередньої оплати. Загальна сума договору – 19 500 дол. США. 18 березня цього року для виконання умов контракту підприємство для придбання іноземної валюти перерахувало до установи банку 340 000. Комісійна винагорода за операцію з купівлі іноземної ва-

люти – 0,3 %. 25 березня зараховано грошові кошти, придбані банком за комерційним курсом 26,50 дол. США/грн, 9 930 дол. США на валютний рахунок, які того ж самого дня були перераховані іноземному підприємству, а також повернуті невикористані для купівлі валюти кошти. Нерезиденту утримано та сплачено податок на доходи нерезидентів (з фрахту) розміром 6 % від суми контракту та нараховано ПДВ за базовою ставкою 20 %. 28 березня цього року від нерезидента одержано Акт із надання послуг транспортування (фрахту) товару на території України сумою 10 500 дол. США. Курси НБУ такі:

18.03 – 26,20 дол. США/грн,

28.03 – 26,25 дол. США/грн.

Приклад 11. Підприємство одержало від покупця аванс сумою 14 000 дол. США у рахунок майбутньої поставки товару. На момент отримання грошових коштів курс НБУ становив 25,10 дол. США/грн. На кінець кварталу курс НБУ становив 24,20 дол. США/грн, а на момент відвантаження товарів, яке відбулося в наступному кварталі, курс НБУ становив 25,25 дол. США/грн. Під час митного оформлення сплачено мито розміром 3 %, ПДВ становить нульову ставку.

Приклад 12. Підприємство відвантажило продукцію вартістю 16 000 дол. США на експорт за курсом НБУ на момент відвантаження 25,10 дол. США/грн. Собівартість реалізованої продукції становить 355 000 грн. На кінець кварталу курс НБУ становив 25,20 дол. США/грн. Продукція сплачена в наступному кварталі за курсом НБУ, що дорівнював 25,25 грн за долар. Під час митного оформлення експорту було сплачено мито розміром 3 %. На основі Акта наданих послуг за умовами контракту підприємство сплатило

послуги транспортування продукції до покупця сумою 10 000 грн (без ПДВ).

Приклад 13. Підприємство відвантажило продукцію вартістю 14 000 дол. США на експорт за курсом НБУ 25,10 дол. США/грн, собівартість становить 355 000 грн. Продукція була сплачена покупцем частково авансом у поточному кварталі сумою 9 500 дол. США і частково в наступному кварталі сумою 4 500 дол. США. Курс НБУ на час сплати авансу становив 25,15 дол. США/грн. На момент остаточної оплати курс становив 25,20 дол. США/грн. На кінець кварталу – 25,05 дол. США/грн. Під час розмитнення на митниці було сплачено мито розміром 3 %, послуги терміналу за простій автомобіля становили 800 грн, а послуги митного брокера становили 950 грн.

Приклад 14. ТОВ «А» підписало контракт стосовно надання рекламних послуг іноземній фірмі «В» сумою 17 000 дол. США. 12 лютого цього року передплата проведена іноземним замовником сумою 13 000 дол. США. Цього ж самого дня відбувся продаж 75 % валютної виручки за комерційним курсом 25,10. Водночас комісійна винагорода банку становить 0,3 %. 25 березня цього року Акт на приймання послуг з іноземним покупцем підписаний сумою 7 000 дол. США. Собівартість реалізованих експортних послуг – 95 800 грн. Підписаний Акт наданих послуг і проведена оплата 15 березня цього року на послуги стосовно підтвердження проведення реклами іноземної фірми оцінені сумою 8 436 грн. 15 червня цього року була повністю погашена дебіторська заборгованість іноземного постачальника. На дати здійснення операцій курси НБУ були такі:

- 22 лютого – 25,30 дол. США/грн;
- 15 березня – 25,35 дол. США/грн;
- 31 березня – 25,35 дол. США/грн;

15 червня – 25,42 дол. США/грн.

Приклад 15. 2 січня цього року підприємство «Добро» придбало облігації номінальною вартістю 1 000 000 грн. Річна фіксована ставка становить 10 %. Ціна придбання становить 90 000 грн. Облігації були випущені строком на чотири роки і виплатою відсотка щорічно в кінці року. Необхідно визначити дисконт, річну суму амортизації дисконту та ефективну ставку відсотка.

Приклад 16. 2 січня цього року підприємство «Добро» придбало облігації номінальною вартістю 100 000 грн. Річна фіксована ставка становить 15 %. Ціна придбання становила 109 000 грн. Облігації були випущені строком на три роки та виплатою відсотка щорічно в кінці року. Визначити суму премії, річну суму амортизації дисконту та ефективну ставку відсотка.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Про валюту і валютні операції [Електронний ресурс] : Закон України від 21 червня 2018 року № 2473-VIII / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

2. Про зовнішньоекономічну діяльність [Електронний ресурс] : Закон України від 16 квітня 1991 року № 959/XII, із змінами та доповненнями / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

3. Про режим іноземного інвестування [Електронний ресурс] : Закон України від 19 березня 1996 року № 94/96-ВР, із змінами та доповненнями / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

4. Про міжнародні договори України [Електронний ресурс] : Закон України від 29 червня 2004 року № 19065-IV, із змінами та доповненнями / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

5. Про затвердження Інструкції про порядок реєстрації представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності в Україні [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 18.01.96 № 30 / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

6. Про порядок ліцензування експорту товарів [Електронний ресурс] : Наказ МЕУ від 09.09.2009 № 991 / Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

7. Про затвердження нормативно-правових актів щодо ліцензування імпорту товарів та внесення змін до Порядку розгляду заявок на видачу ліцензій у сфері нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Міністерстві економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ре-

курс] : Наказ МЕУ від 14.09.2007 № 302. / Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. – Режим доступу : URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

8. Про затвердження Положення про порядок видачі разових (індивідуальних) ліцензій [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства економіки України від 17.04.2000 № 47 (зареєстрований і Міністерстві юстиції України 05.05.2000 за № 259/4480) / Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

9. Про затвердження Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства економіки України від 06.09.2001 № 201 (зареєстрований у Міністерстві юстиції України 21.09.2001 за № 833/6024) / Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

10. Про затвердження нормативно-правових актів щодо ліцензування імпорту товарів та внесення змін до Порядку розгляду заявок на видачу ліцензій у сфері нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Міністерстві економіки України [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства економіки України від 14.09.2007 № 302 (зареєстрований у Міністерстві юстиції України 26.09.2007 за № 1100/14367) / Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

11. Про затвердження Положення про порядок видачі висновків щодо продовження строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства економіки України від 18.01.2008 № 15 (зареєстрований у Міністерстві юстиції України 9 лютого 2008 р. за № 115/14806) / Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

12. Про порядок ліцензування експорту товарів [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства економіки України

від 09.09.2009 № 991 (zareєстрований у Міністерстві юстиції України 06.10.2009 за № 937/16953) / Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 17 липня 1999 року № 996-XIV, із змінами та доповненнями / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

14. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

15. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

16. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

17. Про встановлення розміру збору та видачу експортних (імпортних) ліцензій [Електронний ресурс] : Постанова КМУ від 18.05.2005 № 362 / Кабінет міністрів України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show>.

18. Про затвердження переліків товарів, експорт та імпорт яких підлягає ліцензуванню, та квот на 2020 рік [Електронний ресурс] : Постанова КМУ від 24.12.2019 № 1109 / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show>.

19. Положення про митні декларації [Електронний ресурс] : постанова КМУ від 21.05.2012 № 450 / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show>.

20. Порядок заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 651 / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show>.

21. Про затвердження Положення про валютний контроль [Електронний ресурс] : Постанова Правління Національного банку України від 08.02.2000 № 49 / Національний банк України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show>.

22. Про затвердження Інструкції про порядок здійснення контролю за експортними, імпортними операціями [Електронний ресурс] : Постанова Правління Національного банку України від 24.03.99 № 136 / Національний банк України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show>.

23. Про затвердження Інструкції про ведення касових операцій банками в Україні [Електронний ресурс] : Постанова Правління Національного банку України від 25.09.2018 № 103 / Національний банк України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show>.

24. Про внесення зміни до Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті [Електронний ресурс] : Постанова Правління Національного банку від 18.06.2019 № 78 / Національний банк України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show>.

25. Експортно-імпортні операції // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – № 106. – 63 с.

26. Карп'як Я. С. Облік зовнішньоекономічної діяльності / Я. С. Карп'як. – Львів : Львівська політехніка, 2012. – 332 с.

27. Ковальчук Т. Г. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності : навч. посібник / Т. Г. Ковальчук. – Київ : Видавництво Ліра-К, 2018. – 216 с.

28. Крупка Я. Д. Облік міжнародних операцій : навчальний посібник / Я. Д. Крупка, І. Я. Назарова. – Тернопіль : Крок, 2016. – 216 с.

29. Кузнецов С. О. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навч. посібник / за заг. ред. С. О. Кузнецова. – Харків : Видавництво Іванченко І. С., 2019. – 221 с.

30. Новації ЗЕД: майстер-клас для бухгалтера // Бібліотека баланс. Практичне керівництво. – 2015. – № 4. – 109 с.

31. Облік міжнародних операцій : підручник / Ю. А. Кузьмінський, В. Г. Козак, Л. І. Лук'яненко, О. В. Небильцова. – Київ : КНЕУ, 2006. – 336 с.

32. Сисюк С. В. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навчально-методичні матеріали / С. В. Сисюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 122 с.

33. Огійчук М. Ф. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навч. посібник / М. Ф. Огійчук та ін. – Київ : Алєрта, 2019. – 332 с.

34. Міжнародні правила по тлумаченню термінів ІНКОТЕРМС : збірник контрактів та нормативних актів Інкотермс. – Київ : Сплاین, 2000. – С. 4–33.

35. Зовнішньоекономічна діяльність підприємств : навч. посібник / за ред. Ю. Г. Козака, О. О. Сукач, Д. М. Бураченко. – 6-те вид., переробл. та допов. – Київ : Центр учбової літератури, 2020. – 268 с.

36. Зовнішньоекономічна діяльність [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://services.dtkr.ua/thematic_roz/thematic_roz/102.

37. Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0182832-20#Text>.

38. Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0206832-19#Text>.

Навчальний посібник

Кравченко Олена Володимирівна,
Дмитренко Алла Василівна

ОБЛІК МІЖНАРОДНИХ ОПЕРАЦІЙ

Навчальний посібник

Художнє оформлення обкладинки О. В. Бруєвої
Редактор І. О. Кругляк
Комп'ютерне верстання А. В. Дмитренко

Формат 60×84/16. Ум. друк. арк. 12,56. Обл.-вид. арк. 12,27. Тираж 300 пр. Зам. №

Видавець і виготовлювач
Сумський державний університет,
вул. Римського-Корсакова, 2, м. Суми, 40007
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 3062 від 17.12.2007.