

**Міністерство освіти та науки України**

**Тернопільська академія народного господарства**

**Лучко М.Р., Бенько І.Д.**

**“ Облік і аналіз  
зовнішньоекономічної діяльності”**

**курс лекцій для студентів спеціальності**

**“Облік і аудит в бюджетних та наукових установах”,  
“Міжнародні валютно-кредитні і фінансові стосунки”**

**Тернопіль – 2002.**

Лучко М.Р., Бенько І.Д. Облік і аналіз у зовнішньоекономічній діяльності.

У даній роботі викладено питання відображення зовнішньоекономічних операцій в бухгалтерському обліку, які є актуальними у світлі постійних змін законодавчої бази з даного питання.

В роботі систематизовано і викладено облік зовнішньоекономічних операцій, що застосовуються на практиці українськими суб'єктами господарської діяльності. Для кращого розуміння операцій зовнішньоекономічної діяльності наводяться конкретні приклади.

Робота може бути використана студентами, що вивчають курс «Облік і аналіз у зовнішньоекономічній діяльності» бухгалтерами та економістами підприємств, сфера діяльності яких пов'язана з зовнішньоекономічною діяльністю.

Навчальне видання

Упорядник: к.е.н., доцент Лучко М.Р, к.е.н., доцент Бенько І.Д.

Рецензент: к.е.н., професор Остап'юк М.Я.

## **1. Зовнішньоекономічна діяльність як об'єкт бухгалтерського обліку та економічного аналізу**

- 1.1. Загальні поняття про зовнішньоекономічну діяльність і її види.
- 1.2. Правове забезпечення зовнішньоекономічної діяльності.
- 1.3. Порядок укладання та виконання договорів.
  - 1.3.1. Форма зовнішньоекономічних договорів (контрактів).
  - 1.3.2. Встановлення ціни у зовнішньоекономічному договорі (контракті).
- 1.4. Ліцензії та квоти у зовнішньоекономічній діяльності.
  - 1.4.1. Види ліцензій та квот.
  - 1.4.2. Порядок отримання ліцензій на здійснення імпорту (експорту).
- 1.5. Роль та завдання бухгалтерського обліку та економічного аналізу в управлінні зовнішньоекономічною діяльністю.

### **1.1. Загальні поняття про зовнішньоекономічну діяльність і її види.**

Зовнішньоекономічна діяльність – це діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, що побудована на взаємовідносинах між ними й має місце як на території України так і за її межами.

#### **Суб'єкти ЗЕД:**

- фізичні особи, що володіють цивільною правоздатністю і дієздатністю;
- юридичні особи, які мають постійне місцезнаходження на території України, в тому числі ті, капітал і майно яких повністю перебуває у власності іноземних суб'єктів господарської діяльності;
- об'єднання фізичних, юридичних, фізичних і юридичних осіб;
- спільні підприємства та інші суб'єкти господарської діяльності.

#### **Види ЗЕД:**

- експорт і імпорт товарів, капіталів і робочої сили;
- надання різних видів послуг;

- наукова, науково-технічна, науково-виробнича, виробнича, навчальна та інша кооперація з іноземними суб'єктами господарської діяльності;
- міжнародні фінансові операції та операції з цінними паперами;
- кредитні й розрахункові операції;
- спільна підприємницька діяльність;
- діяльність пов'язана з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау тощо;
- організація діяльності в сфері проведення виставок, аукціонів, конференцій, семінарів, здійснюваних на комерційній основі;
- товарообміні, орендні, консигнаційні, валютні та інші операції;
- робота на контрактній основі;
- інші види.

#### **1.2. Правове забезпечення зовнішньоекономічної діяльності.**

Зовнішньоекономічна діяльність в Україні регламентується наступними законодавчими і нормативними актами:

- Законом України “Про зовнішньоекономічну діяльність”;
- Законом України “Про податок на додану вартість”;
- Законом України “Про оподаткування прибутку” з наступними змінами та доповненнями;
- Законом України “Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах”;
- Положенням про порядок видачі разових (індивідуальних) ліцензій (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 05.05.2000 р. За № 259/4480);
- Наказом Міністерства економіки України від 17.04.2000 р. № 52 “Про затвердження положення про порядок застосування до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності спеціальних санкцій” (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 05.05.2000 р. за № 260/4481);

- Міжнародними договорами;
- Іншими нормативними документами.
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(с)БО) 21 “Вплив змін валютних курсів”;
- П(с)БО 15 “Дохід”;
- П(с)БО 9 “Запаси”;
- Інструкції № 291;
- П(с)БО 16 “Витрати”;
- П(с)БО 3 “Звіт про фінансові результати”;
- Інші.

### **1.3. Порядок укладання та виконання договорів.**

#### **1.3.1. Форма зовнішньоекономічних договорів (контрактів).**

Зовнішньоекономічний договір (контракт) - матеріально оформлена угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, якщо інше не встановлено законом або міжнародним договором України, та спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності.

Договір (контракт) укладається відповідно до Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність" та інших законів України з урахуванням міжнародних договорів України. Суб'єкти підприємницької діяльності при складанні тексту договору (контракту) мають право використовувати відомі міжнародні звичаї, рекомендації міжнародних органів та організацій, якщо це не заборонено прямо та у виключній формі Законом України "Про зовнішньоекономічну діяльність" та іншими законами України. У разі, якщо зовнішньоекономічний договір (контракт) підписується фізичною особою, потрібен тільки підпис цієї особи. Від імені інших суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності зовнішньоекономічний договір (контракт) підписують дві особи: особа, яка має таке право згідно з посадою відповідно до установчих документів, та особа, яку вповноважено довіреністю, виданою за підписом керівника суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності одноособове, якщо установчі документи не передбачають інше.

Договір (контракт) може бути визнано недійсним у судовому

або арбітражному порядку, якщо він не відповідає вимогам законів України або міжнародних договорів України.

Права та обов'язки сторін зовнішньоекономічної угоди визначаються правом місця її укладання, якщо сторони не погодили інше, і відображаються в умовах договору (контракту).

1. До умов, які повинні бути передбачені в договорі (контракті), якщо сторони такого договору (контракту) не погодились про інше щодо викладення умов договору і така домовленість не позбавляє договір предмета, об'єкта, мети та інших істотних умов, без погодження яких сторонами договір може вважатися таким, що неукладений, або його може бути визнано недійсним в силу недодержання форми згідно з чинним законодавством України, відносяться:

1.1. Назва, номер договору (контракту), дата та місце його укладення.

1.2. Преамбула.

У преамбулі визначається повне найменування сторін - учасників зовнішньоекономічної операції, під якими вони офіційно зареєстровані, із зазначенням країни, скорочене визначення сторін як контрагентів ("Продавець", "Покупець", "Замовник", "Постачальник" тощо) та найменування документів, якими керуються контрагенти при укладенні договору (контракту) (статут підприємства, установчий договір тощо).

1.3. Предмет договору (контракту).

У цьому розділі визначається, який товар (роботи, послуги) один з контрагентів зобов'язаний поставити (здійснити) іншому, із зазначенням точного найменування, марки, сорту або кінцевого результату роботи, що виконується.

У випадку бартерного (товарообмінного) договору (контракту), або контракту на переробку давальницької сировини визначається також точне найменування (марка, сорт) зустрічних поставок (або назва товару, що є кінцевою метою переробки давальницької сировини).

Якщо товар (робота, послуга) потребує більш детальної характеристики або номенклатура товарів (робіт, послуг) досить велика, то все це вказується у додатку (специфікації), який має бути

невід'ємною частиною договору (контракту), про що робиться відповідна позначка у тексті договору (контракту).

Для бартерного (товарообмінного) договору (контракту) згаданий додаток (специфікація), крім того балансується по загальній вартості експорту та імпорту товарів (робіт, послуг).

У додатку до договору (контракту) на переробку давальницької сировини вказується відповідна технологічна схема такої переробки.

Технологічна схема переробки давальницької сировини повинна відображати:

- усі основні етапи переробки сировини та процес перетворення сировини у готову продукцію;
- кількісні показники сировини на кожному етапі переробки з обґрунтуванням технологічних втрат сировини;
- витрати виконавця переробки на кожному етапі переробки.

1.4. Кількість та якість товару (обсяги виконання робіт, надання послуг).

У цьому розділі визначається, у залежності від номенклатури, одиниця виміру товару, прийнята для товарів такого виду (в тоннах, кілограмах, штуках тощо), його загальна кількість та якісні характеристики.

У тексті договору (контракту) на виконання робіт (надання послуг) визначаються конкретні обсяги робіт (послуг) та термін їх виконання.

1.5. Базисні умови поставки товарів (прийому / здачі виконаних робіт або послуг).

У цьому розділі вказується вид транспорту та базисні умови поставки (у відповідності з "Міжнародними правилами інтерпретації комерційних термінів" у редакції 1990 року), які визначають обов'язки контрагентів щодо поставки товару і встановлюють момент переходу ризиків від однієї сторони до іншої, а також конкретний строк поставки товару (окремих партій товару).

У випадку укладення договору (контракту) на виконання робіт (надання послуг) в цьому розділі визначаються умови та строки виконаних робіт (послуг).

1.6. Ціна та загальна вартість договору (контракту).

У цьому розділі визначається ціна одиниці виміру товару та загальна вартість товарів або вартість виконаних робіт (наданих послуг), що поставляються згідно з договором (контрактом) (крім випадків, коли ціна товару розраховується за формулою), та валюта платежів. Якщо згідно з договором (контрактом) поставляються товари різної якості та асортименту, ціна встановлюється окремо за одиницю товару кожного сорту, марки, а окремим пунктом договору (контракту) вказується його загальна вартість. У цьому випадку цінові показники можуть бути вказані у додатках (специфікаціях), на які робиться посилання у тексті договору (контракту).

У договорі (контракті) на переробку давальницької сировини, крім того, зазначається її заставна вартість.

У бартерному (товарообмінному) договорі (контракті) загальна вартість товарів, що експортуються, та загальна вартість товарів, що імпортуються за цим договором (контрактом), виражені в іноземній валюті, крім того, зазначаються в доларах США.

#### 1.7. Умови платежів.

Цей розділ визначає спосіб, порядок та строки фінансових розрахунків та гарантії виконання сторонами взаємних платіжних зобов'язань. Залежно від обраних сторонами умов платежу в тексті договору (контракту) вказуються:

- умови банківського переказу до (авансового платежу) та/або після відвантаження товару, або умови документарного акредитива або інкасо (з гарантією), визначені у відповідності зі спільною постановою Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 21 червня 1995 року № 444 "Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті";

- умови по гарантії, якщо вона є або коли вона необхідна (вид гарантії (на вимогу, умовна), умови та термін дії гарантії, можливість зміни умов договору (контракту) без зміни гарантій).

#### 1.8. Умови здачі (приймання) товару (робіт, послуг).

У цьому розділі визначаються строки та місце фактичної передачі товару, перелік товаросупровідних документів.



Приймання-здача проводиться по кількості згідно до товаросупровідних документів, по якості - згідно до документів, що засвідчують якість товару.

#### 1.9. Упаковка та маркування.

Цей розділ містить відомості про упаковку товару (ящики, мішки, контейнери тощо), нанесену на ній відповідну маркіровку (найменування продавця та покупця, номер договору (контракту), місце призначення, габарити, спеціальні умови складування і транспортування та інше), а при необхідності також умови її повернення.

#### 1.10. Форс-мажорні обставини.

Цей розділ містить відомості про те, за яких випадків умови договору (контракту) може бути не виконано сторонами (стихійні лиха, воєнні дії, ембарго, втручання з боку влади та інше). При цьому сторони звільняються від відповідальності на строк дії цих обставин, або можуть відмовитись від виконання договору (контракту) частково або в цілому без додаткової фінансової відповідальності. Строк дії форс-мажорних обставин підтверджується Торговопромисловою палатою відповідної країни.

#### 1.11. Санкції та рекламації.

Цей розділ встановлює порядок застосування штрафних санкцій, відшкодування збитків та пред'явлення рекламацій у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням одним із контрагентів своїх зобов'язань.

При цьому мають бути чітко визначені розміри штрафних санкцій (в % від вартості недопоставленого товару або суми неоплачених коштів, строки виплати штрафів – від якого терміну вони встановлюються та протягом якого часу діють), строки, протягом яких рекламації можуть бути заявлені, права та обов'язки сторін договору (контракту) при цьому, способи врегулювання рекламацій.

#### 1.12. Арбітраж.

У цьому розділі визначаються умови та порядок арбітражного вирішення спорів щодо тлумачення, невиконання та / або неналежного виконання договору (контракту) з визначенням назви арбітражного суду або чітких критеріїв визначення арбітражного

суду будь-якою зі сторін у залежності від предмета та характеру спору, а також погоджений сторонами вибір матеріального і процесуального права, яке буде застосовуватись цим судом, та правил процедури арбітражу.

1.13. Юридичні адреси, поштові та платіжні реквізити сторін.

При цьому вказуються повні юридичні адреси, повні поштові та платіжні реквізити (№ рахунка, назва банку) контрагентів договору (контракту).

2. За домовленістю сторін в договорі (контракті) можуть визначатись додаткові умови:

страхування, гарантії якості, умови залучення субвиконавців договору (контракту), агентів, перевізників, визначення норм навантаження (розвантаження), умови передачі технічної документації на товар, збереження торгових марок, порядок сплати податків, мит, зборів, різного роду захисні застереження, з якого моменту договір (контракт) починає діяти, кількість підписаних примірників договору (контракту), можливість та порядок внесення доповнень та змін до договору (контракту) та ін.

3. Перелік законодавчих та нормативних актів України, що регулюють питання форми, порядку укладання та виконання зовнішньоторговельних договорів (контрактів):

- Цивільний кодекс України;
- Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність";
- Закон України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті";
- Закон України "Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах";
- Декрет Кабінету Міністрів України "Про систему валютного регулювання і валютного контролю";
- Указ Президента України "Про індикативні ціни на товари при здійсненні суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України експортно-імпорتنих операцій";
- Указ Президента України "Про заходи щодо впорядкування розрахунків за договорами, що укладають суб'єкти підприємницької діяльності України";
- Указ Президента України "Про застосування Міжнародних

правил інтерпретації комерційних термінів";

- Указ Президента України "Про регулювання бартерних (товарообмінних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності";

- постанова Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 21 червня 1995 року № 444 "Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті".

### **1.3.2. Встановлення ціни у зовнішньоекономічному договорі (контракті).**

Основою господарських відносин будь-якого підприємства з різними організаціями або громадянами є договір. Підприємство вільне у виборі його предмету, визначенні взаємних зобов'язань, інших умов договору (ст.21 Закону України "Про підприємства в Україні" від 27.03.91 р. № 887-ХІІ, далі Закон № 887).

Сказане цілком поширюється і на господарські відносини підприємства (далі - суб'єкт ЗЕД) з іноземними підприємцями. Однак при укладанні зовнішньоекономічного договору (контракту) суб'єкт ЗЕД одержує лише певний ступінь свободи, оскільки такий договір може бути визнаний недійсним, якщо він суперечить законодавству України у сфері ЗЕД.

Основні законодавчі та нормативні акти, що встановлюють форму зовнішньоекономічного договору і регулюють порядок його оформлення в нашій державі, це:

- Цивільний кодекс України;

- Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність від 16.04.91 р. № 959-ХІІ (далі - Закон № 959);

- Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.94 р. № 185/94-ВР (далі – Закон № 185);

- Указ Президента України «Про застосування Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів» від 04.10.94 р. № 567/94 (далі - Указ № 567);

- наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України «Про затвердження Положення про форму

зовнішньоекономічних договорів (контрактів)» від 05.10.95р. № 75 (далі - Положення № 75).

Одним із найбільш істотних у зовнішньоекономічному договорі є розділ "Ціна і загальна вартість договору (контракту)".

У ньому відповідно до вимог Положення № 75 визначаються ціна одиниці виміру товару, загальна вартість товарів або виконаних робіт (наданих послуг), що поставляються згідно з таким договором. Виняток складають випадки, коли ціна товару розраховується за формулою (наприклад, у договорі на поетапну поставку складного технічного обладнання, що вимагає монтажу, за умови виставлення окремого рахунка на кожному етапі здійснення такої поставки). У цій ситуації остаточна ціна буде розраховуватися за кожною поставкою (етапом) з урахуванням:

- змін оплати праці спеціалістів, зайнятих монтажем обладнання, і вартості матеріалів, використовуваних при цьому;
- проведення необхідних робіт, прямо не передбачених договором. Тому зазначити остаточну ціну і загальну вартість товару (обладнання) на момент укладення договору неможливо.

У цій статті ми розглянемо особливості встановлення (формування) цін при укладенні зовнішньоторговельних угод, до яких відноситься і зовнішньоекономічний договір (контракт) купівлі-продажу товарів.

Україна є учасницею Конвенції Організації Об'єднаних Націй 1980 року про договори міжнародної купівлі-продажу (далі-Конвенція). Одрразу ж зауважимо, що дана Конвенція не застосовується до договорів, у яких зобов'язання сторони, що постачає товари, полягають в основному у виконанні роботи або в наданні інших послуг. У її четвертій статті сказано, що вона регулює тільки укладання договору закупівлі-продажу, а також права і зобов'язання продавця і покупця, що впливають з нього. Зокрема, Конвенція не стосується дійсності самого договору або будь-яких його положень чи будь-якого звичаю.

За Конвенцією продавець відповідно до своїх зобов'язань повинен поставити товар і передати супровідні документи, що стосуються його, право власності на товар, а покупець - сплатити ціну за товар і прийняти його поставку.

Стаття 55 Конвенції передбачає: "У тих випадках, коли договір був юридичне дійсним чином укладений, але в ньому прямо або непрямо не встановлюється ціна або не передбачається порядок її визначення, вважається, що сторони за відсутності якого-небудь зазначення про інше, розуміли посилання на ціну, яка в момент укладення договору звичайно справлялася за такі товари, що продавалися за порівнюваних обставин у відповідній галузі торгівлі".

Українське ж законодавство вимагає, щоб у розділі "Ціна і загальна вартість договору (контракту)" була обов'язково зазначена ціна товару. Що стосується договору, скажімо, на поставку складного технічного обладнання, то у названому розділі однаково слід зазначити первинну ціну, дійсну на момент укладення договору. Також необхідно передбачити, що остаточна ціна визначається шляхом перегляду первинної (договірної) ціни за формулою, рекомендованою Європейською економічною комісією ООН:

$P1 = P_0 / 100 (a + b \times M1 / M_0 + c \times S1 / S_0)$ , в якій:

$P1$  - остаточна ціна за рахунком;

$P_0$  - первинна ціна товару, встановлена в контракті і дійсна на (1) (див. Примітки);

$M1$  - середня (2) ціна (або середня ціна індексів цін) на (рід відповідних матеріалів) за період (3);

$M_0$  - ціни (або індекси цін) на згадані матеріали у зазначений вище для  $P_0$  момент;

$S1$  - середня (2) зарплата (включаючи витрати і відрахування на соціальне забезпечення) або відповідні індекси (4) щодо (зазначити категорії робочої сили і витрати та відрахування на соціальне забезпечення) за період (3);

$S_0$  - зарплата (включаючи витрати і відрахування на соціальне забезпечення) або відповідні індекси (4) щодо тих самих категорій робочої сили у момент, зазначений вище для  $P_0$ .

$a$ ,  $b$  і  $c$  виражають встановлене в контракті відсоткове співвідношення окремих елементів первинної ціни; їх сума дорівнює 100.

$$(a + b + c) = 100$$

а - постійна частина витрат

б - частка витрат на матеріали

с - частка витрат на зарплату (включаючи витрати і відрахування на соціальне забезпечення)

Там, де це є необхідним, б (а також, у разі потреби, с) може бути розбито на число часткових відсоткових співвідношень (b1, b2, b3,...), що дорівнює числу змінних величин, які беруться до розрахунку ( $b1 + b2 + b3 + \dots + bn = b$ ).

Примітки.

(1) Сторонам рекомендується брати, по мірі можливості, за первинну ціну дійсну ціну в день укладення контракту, а не в будь-який попередній момент. Звичайно цією ціною є передбачена в контракті ціна, за вирахуванням вартості упаковки, перевезення і страхування.

(2) Арифметичне середнє або зважене середнє.

(3) Зазначити дану величину періоду, яка може складати частину передбаченого для поставки періоду або дорівнювати йому.

(4) Якщо індекс охоплює встановлені законом витрати і відрахування на соціальне забезпечення, їх не слід брати знову до розрахунку.

Однак повернемося до порядку встановлення ціни при укладенні більш звичних для нашого розуміння зовнішньоекономічних договорів купівлі-продажу товарів широкого вжитку (масового попиту). Згідно зі статтею 23 Закону № 887 українські підприємства в розрахунках із закордонними партнерами застосовують контрактні ціни, які формуються відповідно до умов і цін світового ринку. Закон України "Про ціни і ціноутворення" від 03.12.90 р. № 507 - основний законодавчий акт у сфері ціноутворення - уточнює, що підприємства використовують такі ціни при здійсненні експортних (імпортних) операцій самостійно або через зовнішньоторговельного посередника. ( Указ Президента України "Про заходи щодо вдосконалення кон'юнктурноцінової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності" від 10.02.96 р. № 124/96 далі - Указ № 124) підтверджує, що суб'єкти ЗЕД визначають контрактні ціни на договірних засадах з урахуванням попиту і пропозиції, а також інших факторів, які на момент оформлення

зовнішньоекономічної угоди (контракту) діють на відповідних ринках.

Ціни світового ринку - це ціни провідних експортерів (постачальників) певних товарів у світі.

Інформацію про світові ціни можна почерпнути з:

1) друкованих видань: каталогів, прейскурантів, бюлетенів, різних фінансово-економічних газет і журналів;

2) публікацій про аукціонні ціни та біржові котування. Для українських суб'єктів ЗЕД одним із достовірних джерел такої інформації є періодичний бюлетень "Огляд цін українських і зовнішніх товарних ринків". Він видається на підставі моніторингу зовнішньоторговельних цін, який здійснює Державний інформаційно-аналітичний центр моніторингу зовнішніх товарних ринків (далі - Держзовнішінформ).

Сторони контракту, одержавши довідкову інформацію про рівень світових цін, на її підставі визначають ціну контракту з подальшою фіксацією такої ціни в розділі "Ціна і загальна вартість договору (контракту)". Залежно від способу фіксації розрізняють такі види цін:

1) тверда. Фіксується у момент укладання (підписання) договору і не підлягає змінам протягом усього строку його дії. Зазвичай така ціна встановлюється, коли продавець припускає можливе зниження ціни на товар (саме тому йому вигідна незмінна ціна);

2) рухома. Вона може бути змінена у період виконання договору (контракту). Із цією метою в ньому наводяться відповідні зауваження щодо умов зміни зазначеної ціни. Наприклад, це може бути зауваження про те, що при підвищенні (зниженні) на дату поставки ринкової ціни на аналогічний товар відповідно підвищиться (знизиться) на...% контрактна ціна;

3) змінна. Встановлюється зазвичай у договорах (контрактах), що передбачають поставку товарів, які мають тривалий цикл виготовлення. У цьому випадку в договорі (контракті) слід навести вичерпне формулювання розрахунку остаточної ціни товару і зазначити перелік усіх необхідних для цього елементів розрахунку. При застосуванні змінної ціни потрібно передбачати так званий

ліміт зміни - гранично допустимий відсоток зміни світової ціни, яка приймається як вихідна (базисна) ціна на момент підписання договору;

4) з подальшою фіксацією. У цьому випадку в контракті зазначається момент і умови фіксації такої ціни, а також період її дії. Як правило, такий спосіб фіксації застосовується при укладанні договорів (контрактів) купівлі-продажу товарів, що котуються на міжнародних товарних біржах.

Необхідно зауважити, що незалежно від способу фіксації у випадку, коли товар не відповідає умовам договору, покупець може знизити ціну в тій пропорції, в якій вартість фактично поставленого товару співвідноситься з вартістю, яку на дату поставки мав би товар, що відповідає договірним умовам (стаття 50 Конвенції). Покупець не може знизити ціну, коли продавець, наприклад, замість товару, що не відповідає договору, поставляє новий або за власний рахунок усуває будь-яку невідповідність. У міжнародній торгівлі таке зниження ціни поставленого товару, якість якого нижча (гірша) обумовленої договором, називається зворотною боніфікацією або рефакцією.

Якщо ж якість поставленого товару виявиться вище обумовленої, можливе підвищення ціни, передбаченої договором, тобто боніфікація.

У більшості випадків фактична ціна зовнішньоторговельної угоди значно менша первинної ціни пропозиції (оферти), що є результатом застосування різних знижок, їх розмір залежить не тільки від виду зовнішньоекономічного договору і його умов, але й від інших факторів, наприклад ринкової кон'юнктури.

Назвемо найбільш поширені види знижок:

1) сезонні. Надаються покупцю за позасезонне придбання товару;

2) загальні (відсоткові). Можуть бути надані в сумі...% від довідкової ціни;

3) спеціальні. Надаються клієнтам, в яких продавець дуже зацікавлений;

4) дилерські. Надаються постійним представникам продавця.

Все зазначене передбачає лише загальний порядок



встановлення ціни при укладенні зовнішньоекономічного договору. Однак життя вносить свої корективи, і в деяких випадках суб'єкт ЗЕД і його іноземний контрагент можуть лише припускати ціну контракту, оскільки її остаточне визначення буде залежати від конкретного предмету договору купівлі-продажу, тобто виду товару.

Згідно зі згаданим раніше Указом № 124 при укладенні і проведенні всіх видів зовнішньоекономічних угод, предметом яких є деякі товари, суб'єкти ЗЕД повинні встановлювати контрактні ціни на рівні індикативних. Ця вимога стосується договорів, що передбачають, зокрема, купівлю-продаж товарів:

1) до експорту яких вживаються антидемпінгові заходи або початі антидемпінгові розслідування або процедури в Україні чи за її межами;

2) що підлягають квотуванню, ліцензуванню;

3) експорт яких здійснюється у спеціальному режимі.

Індикативні ціни застосовуються також в інших випадках, передбачених міжнародними договорами України.

В Указі № 124 під індикативними розуміються ціни "...які відповідають цінам, що склалися або складаються на відповідний товар на ринку експорту або імпорту на момент здійснення експортної (імпортної) операції з урахуванням умов поставки і умов здійснення розрахунків, визначених відповідно до законодавства України". Переліки індикативних цін затверджуються Міністерством економіки України і публікуються в газеті "Урядовий кур'єр" не рідше одного разу на місяць.

Звертаємо увагу на те, що індикативні ціни діють при вивезенні товарів українського походження (див. Статтю 18 Закону України "Про єдиний митний тариф" від 05.02.92 р. № 2097-XII), у тому числі в межах операцій з давальницькою сировиною, інших операцій, що передбачають тимчасове їх вивезення.

Якщо зовнішньоекономічний договір (контракт), предметом якого є будь-які з вищеперелічених товарів, підлягає обліку (реєстрації) в порядку, встановленому наказом Міністерства економіки України від 29.06.2000 р. № 136, експерти Держзовнішінформу проводять перевірку на відповідність

контрактних цін індикативним і відображають її результат в офіційному висновку. Невідповідність, зафіксована в ньому, - підстава для відмови суб'єкту ЗЕД у реєстрації договору, що, у свою чергу, зробить неможливим проведення зовнішньоекономічної операції.

#### **1.4. Ліцензії та квоти у зовнішньоекономічній діяльності.**

##### **1.4.1. Види ліцензій та квот.**

Жодна з країн не може довго жити в ізоляції. Міжнародна торгівля - це кровообіг світової економіки. Україна не є винятком: багато чого з неї вивозиться, багато й ввозиться. Але не всі товари можуть вільно та в необмеженій кількості перетинати наш державний кордон в обох напрямках.

Основним документом, що регулює правовідносини в зовнішньоекономічній сфері, є Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16.04.91 р. № 959-ХІІ (далі - Закон про ЗЕД).

Відповідно до цього Закону квота експортна (імпортна) - це граничний обсяг певної категорії товарів (визначений у натуральних чи вартісних одиницях), який дозволено експортувати з території України (імпортувати на територію України) протягом встановленого строку. Експортна (імпортна) ліцензія - це належним чином оформлене право на експорт (імпорт) протягом встановленого строку певних товарів або валютних коштів з метою інвестицій та кредитування.

Статтею 16 Закону про ЗЕД передбачено застосування таких видів експортних (імпортних) ліцензій:

1. Генеральна - відкритий дозвіл на експортні (імпортні) операції по певному товару (товарах) та / або з певною країною (групою країн) протягом періоду дії режиму ліцензування по цьому товару (товарах).

2. Разова (індивідуальна) - разовий дозвіл, що має іменний характер і видається для здійснення кожної окремої операції конкретним суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності на період, не менший, ніж той, що є необхідним для здійснення експортної (імпортної) операції.

3. Відкрита (індивідуальна) - дозвіл на експорт (імпорт) товару

протягом певного періоду часу (але не менше одного місяця) з визначенням його загального обсягу.

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

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

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

Режим квотування встановлюється шляхом видачі індивідуальних ліцензій на імпорт чи експорт певних товарів. Наприклад, якщо на експорт срібла встановлена квота, то суб'єкт, який бажає його здійснювати, повинен отримати індивідуальну експортну ліцензію з визначенням у ній обсягів вивезення срібла. Таким чином, реалізація встановлених квот здійснюється за допомогою ліцензування, в той час як режим ліцензування може бути також запроваджений на ті товари, квоти на які не встановлені: просто для контролю. Загальний обсяг експорту (імпорту) за індивідуальними ліцензіями не повинен перевищувати обсягу встановленої квоти.

В Україні можуть встановлюватися такі види квот:

1) квоти (контингенти) глобальні - квоти, що встановлюються по товару(товарах) без зазначення конкретних країн (груп країн), куди товар (товари) експортується або з яких він (вони) імпортується;

2) квоти (контингенти) групові - квоти, що встановлюються по товару (товарах) з визначенням групи країн, куди товар (товари) експортується або з яких він (вони) імпортується;

3) квоти (контингенти) індивідуальні - квоти, що встановлюються по товару (товарах) з визначенням конкретної

країни, куди товар (товари) може експортуватись або з якої він (вони) може імпортуватись;

4) квоти антидемпінгові - граничний обсяг імпорту в Україну певного товару (товарів), що є об'єктом антидемпінгового розслідування та / або антидемпінгових заходів, який дозволено імпортувати в Україну протягом устанавленого строку та який визначається в натуральних та / або вартісних одиницях виміру;

5) квоти компенсаційні - граничний обсяг імпорту в Україну певного товару (товарів), що є об'єктом антисубсидійного розслідування та / або компенсаційних заходів, який дозволено імпортувати в Україну протягом устанавленого строку та який визначається в натуральних та / або вартісних одиницях виміру;

б) квоти спеціальні - граничний обсяг імпорту в Україну певного товару (товарів), що є об'єктом спеціального розслідування та / або спеціальних заходів, який дозволено імпортувати в Україну протягом устанавленого строку та який визначається в натуральних та / або вартісних одиницях виміру.

Відповідно до ст.16 Закону про ЗЕД на кожний вид товарів може встановлюватись лише один вид квоти.

Відповідно до частини 8 Закону про ЗЕД ліцензії, визначені в цьому Законі, видаються Міністерством економіки України, а також - у межах наданих ним повноважень — відповідним республіканським органом Автономної Республіки Крим, структурним підрозділом обласної, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій.

#### **1.4.2. Порядок отримання ліцензій на здійснення експорту (імпорту).**

Ліцензії на експорт та імпорт видаються в порядку, викладеному в двох Положеннях, затверджених наказом Міністерства економіки України від 19.02.2001 р. N. 39 "Про заходи Міністерства економіки України щодо виконання вимог постанови Кабінету Міністрів України від 28 грудня 2000 р. №1911;

- Положення про порядок ліцензування імпорту товарів у 2001 році;

- Положення про порядок оформлення та видачі ліцензій на експорт продукції у 2001 році.

Як отримати ліцензію на експорт

Ліцензії на експорт товарів походженням з України, зазначених у додатках 1, 3, 4, 6, 7, 10 постанови № 1911, видаються на кількість продукції, фактично виготовленої, підтвердженої на день подання заявки на отримання ліцензії сертифікатом про походження товару, виданим Торгово-промисловою палатою України або регіональною торгово-промисловою палатою за місцезнаходженням суб'єкта підприємницької діяльності. У разі його відсутності на момент подання заявки на отримання ліцензії експортер письмово зобов'язується надати сертифікат про походження товару в процесі розгляду документів. Видача ліцензії без подання сертифіката про походження товару не здійснюється.

Ліцензії видаються Управлінням нетарифного регулювання та контрактного обліку Міністерства економіки України.

Для отримання ліцензії суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності повинні подати такі документи:

- заявку на ліцензію;
- лист - звернення про видачу ліцензії з гарантією сплати державного збору за її оформлення,
- копію свідоцтва про державну реєстрацію, завірену керівником суб'єкта підприємницької діяльності;
- копію зовнішньоекономічного договору (контракту), усі додатки й специфікації до нього, завірені керівником суб'єкта підприємницької діяльності;
- сертифікат про походження товару, виданий Торгово-промисловою палатою України чи регіональною торгово-промисловою палатою.

Стаття 16 Закону про ЗЕД забороняє вимагати у подавця додаткову інформацію, крім тої, що міститься у заявці. Проте в Положенні про порядок оформлення та видачі ліцензій на експорт продукції і у 2001 році записано, що в Мінекономіки мають право попросити вас надати додаткові документи чи відомості, щоб переконатися, що інформація про походження товару та експортну ціну не суперечить чинному законодавству. На наш погляд,

додаткову інформацію попадати потрібно, але тільки в межах тієї, що повинна міститись в Заявці.

Ліцензія видається виключно за наявності довіреності та копії документа, що підтверджує сплату державного збору за видачу ліцензії (0,1 процента від загальної суми платежу, передбаченої угодою, у валюті платежу, а при бартері - у валюті України).

Заявка розглядається протягом 15 днів із дня її реєстрації в Мінекономіки. Після цього строку в міністерстві або приймають рішення про видачу ліцензії, або відмовляють у видачі, про що вас повинні письмово повідомити і вказати причини відмови.

А відмовити вам можуть в таких випадках:

- подання неповного комплекту документів, необхідних для видачі ліцензії;

- невідповідність поданих документів чинному законодавству України;

- вичерпання встановленої квоти на відповідну продукцію;

- застосування до суб'єкта підприємницької діяльності або до його іноземного контрагента спеціальних санкцій у вигляді режиму індивідуального ліцензування або тимчасового зупинення зовнішньоекономічної діяльності згідно зі статтею 37 Закону України про ЗЕД;

- дії суб'єкта ЗЕД, що призводять до порушення даних Україною міжнародних зобов'язань;

- виникнення можливості, що може спричинити в майбутньому ухвалення компетентними органами країни імпортера антидемпінгових заходів та інших захисних застережень до експорту продукції походженням з України (якщо через цього експортера Україну можуть звинуватити в демпінгу або чомусь ще гіршому);

- порушення суб'єктом підприємницької діяльності України або його іноземним контрагентом законодавства України у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Рішення про відмову у видачі ліцензії, звичайно ж, можна оскаржити в судовому порядку.

Зверніть увагу: зараз видачу ліцензій на експорт товарів, зазначених у додатку 1 до постанови № 1911 (дорогоцінні метали,

каміння тощо), необхідно погоджувати з Міністерством фінансів України. Така норма встановлена наказом Мінфіну України від 20.01.2001 р. № 40 "Про затвердження Положення про порядок погодження видачі ліцензій на експорт товарів, визначених постановою Кабінету Міністрів України від 28 грудня 2000 року № 1911". Відповідно до цього документа заявник подає до Міністерства фінансів письмове звернення, в якому вказує передбачені цим наказом відомості, і протягом 15 днів отримує Погодження або письмову мотивовану відмову. Без Погодження Мінфіну ліцензію, на жаль, не видадуть.

Для отримання ліцензій на імпорт товарів, визначених у додатках 2, 6, 7 до постанови № 1911, необхідно подати до Мінекономіки документи за переліком, майже аналогічним тому, що передбачений для отримання ліцензій на експорт. Існує лише одна відмінність: замість сертифіката про походження товару, до комплекту необхідно включити Акт експертизи товару, виданий Торгово-промисловою палатою України або її регіональним відділенням, з визначенням коду товару. Також для отримання ліцензій необхідно подати Погодження на її видачу за певними товарами. В залежності від товарів таке Погодження повинно здійснюватись із Головною державною інспекцією захисту рослин Мінагрополітики, з Мінекоресурсів, з Міністерством охорони здоров'я, з Державним департаментом ветеринарної медицини, Міністерством освіти та науки, з Національним банком.

Ліцензія видається тільки за наявності документа про сплату державного збору за видачу імпоротної ліцензії (15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян - 255 грн.). У разі подання неповного комплекту документів їх приймати не будуть.

Рішення про видачу або відмову у видачі ліцензії приймається не пізніше 15 робочих днів із дати реєстрації заявки Міністерством економіки України або Міністерством економіки Автономної Республіки Крим, відповідним підрозділом обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій.

Відмовити у видачі можуть у таких випадках:

- невідповідність поданих документів чинному законодавству України;

- застосування до суб'єкта підприємницької діяльності або до його іноземного контрагента спеціальних санкцій у вигляді режиму індивідуального ліцензування або тимчасового зупинення зовнішньоекономічної діяльності згідно зі статтею 37 Закону про ЗЕД;

- порушення суб'єктом підприємницької діяльності України або його іноземним контрагентом законодавства України у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

### **1.5. Роль та завдання бухгалтерського обліку та економічного аналізу в управлінні зовнішньоекономічною діяльністю.**

**Облік ЗЕД** здійснюється з дотриманням принципів, визначених Законом України від 16.07.99 р. № 996 – XIV “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, а саме: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування і відповідності доходів і витрат, переважання суті над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності.

Одним з принципів обліку є принцип обачності, відповідно до якого методи оцінки, які застосовуються у бухгалтерському обліку повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Принцип повного висвітлення передбачає, що у фінансовій звітності повинна міститись вся інформація про фактичні події, які вплинули на прийняття рішень.

Принцип автономності передбачає те, що підприємство є юридичною особою і відокремлене від свого власника, тому особисте майно власника не відображається у фінансовій звітності.

Принцип послідовності полягає у тому, що підприємство постійно з року в рік використовує одну облікову політику.

Принцип безперервності передбачає оцінку активів і зобов'язань і продовження діяльності у майбутньому.

Принцип нарахування і відповідності доходів і витрат полягає у тому, що для визначення фінансового результату співставляються доходи звітного періоду з витратами у момент їх виникнення.



Принцип переважання суті над формою полягає у тому, що облікові операції, перш за все, вивчаються і розглядаються за суттю, а не лише за юридичною формою.

Принцип історичної (фактичної) собівартості полягає у визнанні пріоритетної оцінки активів, виходячи з витрат на виробництво і придбання.

Принцип єдиного грошового вимірника полягає у тому, що всі активи та зобов'язання оцінюються в єдиній грошовій одиниці – гривні.

Принцип періодичності полягає у тому, що вся діяльність підприємства поділяється на періоди, за результатами діяльності яких складається фінансова звітність.

## **2. Облік видів зовнішньоекономічної діяльності**

2.1. Експортно-імпортні операції:

- 2.1.1. Первинні документи при експортно-імпортних операціях;
- 2.1.2. Особливість відображення експортно-імпортних операцій у бухгалтерському обліку;
- 2.1.3. Експортні операції;
- 2.1.4. Імпортні операції.

2.2. Облік товарообмінних (бартерних) операцій:

- 2.2.1 Теоретичні основи організації обліку бартерних операцій;
- 2.2.2. Оцінка первісної вартості активів, обмін запасами та визнання активів подібними або неподібними;
- 2.2.3. Визнання доходів і витрат за бартерним контрактом у зовнішньоекономічній діяльності;
- 2.2.4. Первинний облік товарообмінних (бартерних) операцій.

2.3. Облік операцій з давальницькою сировиною:

- 2.3.1 Теоретичні основи організації обліку операцій з давальницькою сировиною;
- 2.3.2. Визначення суми доходу і оцінка запасів, дата визнання доходу.

2.4. Облік орендних (лізингових операцій).

2.5. Облік консигнаційних операцій.

2.6. Оподаткування експортно-імпортних операцій.

### **2.1. Експортно-імпортні операції.**

Усі суб'єкти ЗЕД мають право здійснювати будь-які види діяльності, які не заборонені законодавством України. Найпоширенішими серед видів ЗЕД є експорт та імпорт товарів, капіталів та робочої сили.

Основними об'єктами бухгалтерського обліку у суб'єктів ЗЕД виступають:

1. Валютні кошти і валютні операції.
2. Товари та їх рух на підставі експортно-імпортних декларацій.
3. Розрахункові операції між суб'єктами ЗЕД, а також між суб'єктами і банками, що їх обслуговують.
4. Кінцевий фінансовий результат господарської діяльності.

#### **2.1.1. Первинні документи при експортно-імпортних операціях**

Рух товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій супроводжується такими документами:

- 1) технічна документація - технічні паспорти машин і обладнання, формуляри і опис виробів, інструкції з монтажу, налагоджування, управління і ремонту;
- 2) товарно-супроводжуюча документація — сертифікат про якість товару;
- 3) транспортна, експедиторська і страхова документація — залізнична накладна та її копія, страховий поліс або сертифікат;
- 4) складська документація — документ іноземного комерційного складу, що містить розписку про прийняття товару на зберігання і заставне свідоцтво;
- 5) митна документація — вантажна митна декларація, сертифікат про походження товару, довідки про оплату мита, акцизів і зборів, податку на додану вартість;
- 6) документи по нестачах і псуванню товару - комерційний акт про нестачі, аварійний сертифікат;
- 7) розрахункова документація - рахунок-фактура, розрахункова специфікація, перевідний вексель (тратта);
- 8) банківська документація - заява про переказ валюти, інкасові доручення, доручення про відкриття акредитиву, чек, доручення на розподіл експортної виручки; виписки операцій по

розрахунковому і валютному рахунках;

9) контракт і копія контракту (на мові оригіналу та в перекладі), нотаріально засвідчена;

10) ліцензія на експорт, якщо товар підлягає ліцензуванню;

11) претензійно-арбітражна документація - претензійний лист, позовна заява, постанова суду про задоволення або відхилення позову.

Єдиним документом, що засвідчує факт здійснення експорту чи імпорту є вантажна митна декларація, яка обов'язково зберігається з прибутковими та видатковими документами.

Бухгалтерський облік ведуть в розрізі:

1) облікових партій;

2) товарної номенклатури, яка прийнята в міжнародних розрахунках;

3) матеріально-відповідальних осіб.

За облікову партію приймають відправку, чи одержання однорідного товару, оформлену однією чи декількома транспортними накладними в одному напрямку і відфактуровану постачальником одним рахунком, або однією авіанакладною, чи поштовою квитанцією. Якщо на кожну партію виписується окрема накладна, то за облікову приймають партію оформлену одним рахунком.

### **2.1.2. Особливість відображення експортно-імпортних операцій у бухгалтерському обліку**

Особливістю є те, що у валюті якої б країни не була виражена заборгованість підприємства або перед підприємством, у бухгалтерському обліку і у звітності її слід привести до єдиної валюти якою є національна валюта України - гривня. Поряд з використанням єдиної валюти необхідно паралельно враховувати валютні операції у реальній валюті відповідних країн.

Датою визнання активів, зобов'язань, власного капіталу доходів та витрат є:

1) при експорті та імпорті продукції та товарів — дата митного оформлення цінностей, що експортуються та імпортуються;

2) при експорті та імпорті робіт, послуг - дата підписання документів про фактичне виконання та надання робіт і послуг;

3) при операціях на валютному рахунку — дата зарахування, або списання валютних коштів за випискою банку;

4) при касових операціях з іноземною валютою — дата оприбуткування або видачі іноземної валюти за касовими ордерами;

5) при складанні бухгалтерської звітності — за курсом котирування на останній день звітного періоду.

Згідно П(С)БО 21 "Вплив зміни валютних курсів", всі валютні статті балансу підлягають класифікації на монетарні та не монетарні.

Монетарні статті - статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, які будуть отримані або оплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів. До цих статей можна віднести залишки валюти на рахунках в касі, дебіторську та кредиторську заборгованість.

Немонетарні статті - статті інші, ніж монетарні статті балансу. До немонетарних статей можна віднести отримані та оплачені аванси; товарно-матеріальні цінності, оборотні та необоротні активи. На перший погляд отримані та погашені аванси слід віднести до монетарних статей. Це неможливо, тому що до монетарних статей зараховують ті статті, по яких передбачається надходження коштів.

У відповідності до п.7а П(С)БО 21, на дату складання балансу монетарні рахунки підлягають перерахунку по курсу НБУ. Курсові різниці від перерахунку іноземної валюти і інших монетарних статей, що виникли в процесі операційної діяльності відображаються у складі інших операційних доходів (рахунок 714 "Доходи від операційної курсової різниці"), чи інших операційних витрат (рахунок 945 "Втрати від операційної курсової різниці"). Курсові різниці від перерахунку монетарних статей які виникли внаслідок інвестиційної та фінансової діяльності підприємства відображаються у складі інших доходів (рахунок 744 "Доходи від неопераційної курсової різниці"), чи в складі інших витрат (рахунок 974 "Втрати від неопераційної курсової різниці").

Виняток становлять лише фінансові інвестиції у господарські одиниці, які знаходяться за межами України. В цьому випадку збільшення суми фінансових інвестицій внаслідок впливу курсових

різниць призводить до збільшення іншого додаткового капіталу (кредит рахунку 425 "Інший додатковий капітал"); зменшення — до зниження суми додаткового капіталу (дебет рахунку 425 "Інший додатковий капітал").

Немонетарні валютні рахунки, виникнення яких пов'язане з валютними операціями, згідно п. 76 Стандарту 21 відображають у балансі за історичною вартістю. Тобто, оприбутковувати та списувати активи слід по тій вартості, по якій раніше була виплачена, чи отримана передплата.

Отже, рахунки 371 "Розрахунки за виданими авансами" і 681 "Розрахунки за авансами одержаними" на дату складання балансу індексації не підлягають. В цьому випадку виникає неузгодженість із оцінкою активів при проходженні митного контролю, адже відсоток мита та митних зборів буде нараховуватись від первісної вартості товару, обчисленої за курсом НБУ у день проходження митного контролю.

Пунктом 7 в вказано, що немонетарні активи які обліковуються у балансі по справедливій вартості на дату складання балансу підлягають відображенню за курсом на день визначення такої вартості. Тобто, визначена у свій час справедлива вартість по активах отриманих безоплатно, внесених у статутний капітал, чи обмінених на неподібні активи індексації не підлягають.

Вище написане не стосується фінансових інвестицій у валюті. Згідно П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" вони повинні оцінюватися по справедливій вартості на кожну дату складання балансу (враховуючи курс НБУ).

У системі бухгалтерських рахунків використовуються:

Таблиця 1. Система бухгалтерських рахунків і їх економічний зміст.

Рахунок	Зміст
342 Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	Заборгованість іноземних покупців, оформлена векселем в іноземній валюті
362 Розрахунки з іноземними покупцями	Заборгованість іноземного покупця за відвантаженою продукцією, отримані послуги
371 Розрахунки за виданими авансами	Видана передплата закордонним постачальникам

622 Короткострокові векселі видані в іноземній валюті	Зобов'язання по оформлених векселях в іноземній валюті
632 Розрахунки з іноземними постачальниками	Зобов'язання перед іноземними постачальниками за отриману продукцію, та послуги
681 Розрахунки за авансами отриманими	Отримана передоплата від іноземних партнерів
84 Інші операційні витрати	Втрати від операційної курсової різниці для суб'єктів малого підприємництва, які застосовують 8 клас рахунків
85 Інші витрати	Втрати від неопераційних курсових різниць малих підприємств

Проведення при імпортуванні матеріалів будуть виглядати наступним чином:

### 2.1.3. Експортні операції

Визнання доходу від експорту продукції товарів, робіт, послуг у бухгалтерському обліку регулюється П(С)БО 15 "Дохід" як і будь-який дохід від звичайної діяльності підприємства.

Згідно із цим Положенням дохід визнається тоді, коли в результаті господарської операції:

- збільшуються активи або зменшуються зобов'язання і внаслідок цього відбувається зростання власного капіталу підприємства.

Застосовуючи в бухгалтерському обліку принцип нарахування і відповідність доходів і витрат (як того вимагає П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"), можна стверджувати, що при відвантаженні продукції (товарів, робіт, послуг) на експорт без попередньої оплати підприємство в бухгалтерському обліку визнає дохід від цієї операції, оскільки відбувається збільшення його активів.

А ось з отриманням передоплати (авансу) від іноземного замовника зростання власного капіталу не відбувається, хоча і збільшуються активи підприємства у вигляді грошових коштів. У зв'язку з тим що підрахувати суму витрат ще не видається можливим, а доходи визнаються в тому ж періоді, коли і понесені витрати, пов'язані з отриманням цього доходу, сума передоплати (авансу) у бухгалтерському обліку не визнається доходом. Підприємство на суму передоплати (авансу) фіксує в бухгалтерському обліку тільки збільшення зобов'язань.

А ось коли відбудеться відвантаження продукції (тобто буде відображене зменшення зобов'язань) і будуть визначені всі витрати, пов'язані із цим відвантаженням, - тільки тоді в бухгалтерському обліку визнається дохід, оскільки зменшення зобов'язань привело до зростання власного капіталу.

Розглянемо на умовних числових прикладах порядок відображення в бухгалтерському обліку згідно з новим Планом рахунків експортних операцій.

Приклад. Експорт продукції з подальшою оплатою.

Підприємством відвантажена на експорт продукція на суму \$10 000. Курс долара на момент оформлення вантажної митної декларації (ВМД) - 5 грн. за \$1. Курс долара на момент погашення дебіторської заборгованості - 5,1 грн. за \$1.

Таблиця 2. Бухгалтерський облік експорту продукції з подальшою оплатою.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума USD Грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Відвантажена продукція іноземному замовникові (\$10 000 x 5,0)	362	701	<u>10000</u> 50000
2.	Нараховані митні збори	93	685	1 000
3.	Перераховані митні збори	685	311	1 000
4.	Списана на реалізацію собівартість продукції	901	26	39000
5.	Відображені інші витрати, пов'язані із збутом продукції	93	631	2500
6.	Списані на фінансовий результат: - дохід від реалізації продукції	701	791	50000
	- собівартість реалізованої продукції	791	901	39000
	- витрати на збут	791	93	3 500
7.	Отримані грошові кошти за відвантажену на експорт продукцію (\$10 000x5,1)	312	362	<u>10000</u> 51000

8.	Нарахована курсова різниця від операційної діяльності [ $\$10\,000 \times (5,1 - 5,0)$ ]	362	714	1 000
9.	Списаний на фінансовий результат дохід від курсової різниці	714	791	1 000

Приклад. Експорт послуг при їх попередній оплаті.

У рахунок виконання послуг на поточний валютний рахунок підприємства надійшло \$ 5 000. Курс НБУ на момент отримання передоплати склав 5 грн. за \$1.

Послуги надані, що підтверджено актом виконаних робіт. Курс НБУ на день підписання акта склав 5,2 грн. за \$1.

Таблиця 3. Облік експорту продукції з попередньою оплатою.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума USD
		Дебет	Кредит	Грн.
1.	Отримана передплата від іноземного замовника в рахунок виконання послуг ( $\$5\,000 \times 5,0$ )	312	681	<u>5000</u> 25000
2.	Нарахована курсова різниця від операційної діяльності	945	681	1 000
3.	Надані послуги замовникові ( $\$5\,000 \times 5,2$ )	681	703	<u>5000</u> 26 000
4.	Визначена собівартість послуг	903	23	19000
5.	Списані на фінансовий результат:			
	- дохід від надання послуг	703	791	26000
	- собівартість послуг	791	903	19000
	- втрати від курсової різниці	791	945	1 000

Приклад. Експорт товарів на умовах консигнації.

Відвантажені на експорт товари консигнаторові-нерезидентові і оформлена попередня ВМД. Контрактна вартість товару - 20 000 доларів США.

На дату повідомлення консигнанта про продаж товару і підписання акта виконаних робіт нерезидентом-консигнатором курс НБУ склав 5,0 грн. за \$1. Комісійна винагорода за послуги консигнатора - 2 000 доларів США.

Таблиця 4. Облік експорту продукції на умовах консигнації.



№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума USD
		Дебет	Кредит	Грн.
1.	Передані товари на консигнацію за обліковими цінами	283	281	70000
2.	Отримане повідомлення про продаж товару з консигнаційного складу за контрактною вартістю (\$20 000x5,0)	362	702	<u>20 000</u> 100000
3.	Підписаний акт про виконання послуг консигнатором-нерезидентом на суму 2 000 доларів США (\$ 2 000 x 5,0)	93	632	<u>2000</u> 10000
4.	Нараховані і оплачені митні збори	93	685	2 000
		685	311	2000
5.	Списаний на реалізацію товар за обліковими цінами	902	283	70000
6.	Списані на фінансовий результат: - дохід від реалізації товару	702	791	100000
	- витрати, пов'язані із збутом	791	93	12000
	- собівартість реалізованого товару	791	902	70000
7.	Здійснене зарахування коштів по послугах консигнатора-нерезидента в рахунок коштів, які підлягають отриманню за продані товари	632	362	<u>2 000</u> 10000
8.	Нарахована курсова різниця від операційної діяльності за дебіторською заборгованістю на дату її погашення [\$18 000 x (5,2 - 5,0)]	362	714	3 600
9.	Надійшли грошові кошти за проданий товар (\$18 000 x 5,2)	312	362	<u>18000</u> 93600
10.	Списаний дохід від курсової різниці на фінансовий результат	714	791	3600

Приклад. Товари відвантажені на експорт 15 травня 2001 р. за контрактною ціною 12000 дол. США. Курс НБУ на дату відвантаження — 5,72 грн. за дол. США. Облікова ціна товарів — 56000 грн. На кінець місяця валютні кошти не надійшли. Курс НБУ

на 31 травня 2001 р. становив 5,76 грн. Іноземна валюта надійшла 11 червня 2001 р. Курс НБУ на дату надходження валюти 5,77 грн. за дол. США.

1. Сплачено накладні витрати з експорту товарів (умовно 5000 грн.):

Дт 685 «Розрахунки з різними кредиторами»,

Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті» — 5000 грн.

2. Товари, відвантажені на адресу іноземного покупця за контрактною вартістю, відображено як дебіторську заборгованість (12000 дол. США x 5,72) = 68640 грн.:

Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»,

Кт 702 «Дохід від реалізації товарів».

3. Нараховано накладні витрати з експорту товарів (умовно 5000 грн.):

Дт 93 «Витрати на збут»,

Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» — 5000 грн.

4. Списано товари за обліковою ціною — 56 000 грн.:

Дт 902 «Собівартість реалізованих товарів»,

Кт 28 «Товари».

5. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ — 0 грн. (експортні товари обкладаються ПДВ за нульовою ставкою):

Дт 643 «Податкові зобов'язання»,

Кт 641 «Розрахунки за податками» — 0 грн.

6. Списано раніше нараховані податкові зобов'язання з ПДВ — 0 грн.

Дт 702 «Дохід від реалізації товарів»,

Кт 643 «Податкові зобов'язання».

7. Проведено визначення і списання фінансового результату від експортної операції:

Дт 791 «Результат основної діяльності»,

Кт 902 «Собівартість реалізованої продукції» - 12640 грн.

та

Дт 702 «Дохід від реалізації товарів»,

Кт 791 «Результат основної діяльності».

8. Списано накладні витрати з експорту товарів — 5000 грн.:

Дт 791 «Результат основної діяльності»,

Кт 93 «Витрати на збут» - 5000 грн.

9. Включено до складу прибутку курсову різницю, нараховану на суму дебіторської заборгованості на кінець місяця травня (31 травня 2001 р.) 12000 дол. США  $\times (5,76 - 5,72) = 480$  грн.:

Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»,

Кт 714 «Дохід від операційної курсової різниці». – 480 грн.

10. Зараховано виручку за відвантажені товари (12000 дол. США  $\times 5,77) = 69240$  грн.:

Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»,

Кт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»

11. Включено до складу прибутку курсову різницю, нараховану на суму дебіторської заборгованості при її погашенні 12000 дол. США  $\times (5,77 - 5,76) = 120$  грн.:

Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»,

Кт 714 «Дохід від операційної курсової різниці». – 120 грн.

#### **2.1.4. Імпортні операції**

Імпорт товарів передбачає збільшення активів підприємства у вигляді запасів. Тому в бухгалтерському обліку при надходженні запасів необхідно керуватися П(С)БО 9 "Запаси". Так, згідно із цим Положенням придбані (отримані) запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з таких фактичних витрат:

- сум, які сплачуються згідно з договором постачальникові (продавцеві);
- сум, які сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- затрат на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування

або однорідна група (вид).

Імпортовані роботи (послуги) не можуть бути визнані запасами підприємства, тому вони відображаються в бухгалтерському обліку підприємства як витрати. Якщо імпорт робіт (послуг) був здійснений (пов'язаний) безпосередньо з основною діяльністю підприємства, то такі роботи, послуги відображаються на рахунку 23 "Виробництво". Якщо ж роботи (послуги) були імпортовані, наприклад, у цілях адміністрування або збуту, то вони відповідно відображаються на рахунках 92 "Адміністративні витрати" або 93 "Витрати на збут".

У будь-якому разі сума імпортованих робіт (послуг) повинна бути відображена на рахунках витрат тієї діяльності, у зв'язку з якою вони здійснені.

Розглянемо на умовних числових прикладах порядок відображення в бухгалтерському обліку згідно з новим Планом рахунків імпортних операцій.

Приклад. Придбання імпортних товарів з подальшою оплатою.

Підприємством оприбуткований імпортний товар вартістю 8000 доларів США. Курс НБУ зафіксований у ВМД і склав 5,0 грн. за \$1.

На митниці оплачені: - митні збори; - ПДВ.

Транспортні послуги з доставки товару на склад підприємства склали 360 грн. (з ПДВ).

На дату перерахування грошових коштів постачальникові курс НБУ склав 5,2 грн. за \$1.

Таблиця 5. Облік імпорту товарів з подальшою оплатою.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума USD Грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Оприбуткований імпортний товар за митною вартістю, вказаною у ВМД (\$8 000 x 5,0)	281	632	<u>8000</u> 40000
2,	Оплачені на митниці: - ввізне мито і митні збори	377	311	2 000
	-ПДВ	641	311	8400
3.	Нарахований ПДВ	377	641	8400

4.	Вщображені транспортні послуги: - на суму послуг	281	631	300
	- на суму ПДВ	641	631	60
5.	Ввнесені: - ввізне мито і митні збори - на вартість імпортного товару	281	377	2000
	- ПДВ – до податкового кредиту	641	377	8400
6.	Нарахована курсова різниця від операційної діяльності [ $\$8\,000 \times (5,2 - 5,0)$ ]	714	632	1600
7.	Списаний дохід від операційної урсової різниці на фінансовий результат	791	714	1600
8.	Перераховані грошові кошти постачальникові імпортного товару ( $\$8\,000 \times 5,2$ )	632	312	<u>8000</u> 41600

Приклад. Придбання імпортного товару з попередньою оплатою.

Перерахована передоплата за імпортний товар у сумі 10 000 доларів США. Курс НБУ на дату перерахування склав 5,1 грн. за \$1.

На дату оприбуткування товару курс НБУ склав 5,0 грн. за \$1.

Таблиця 6. Облік імпорту товарів з подальшою оплатою.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума USD
		Дебет	Кредит	Грн.
1.	Перерахована передоплата інозем- ному постачальникові ( $\$5\,000 \times 5,1$ )	371	312	<u>5000</u> 25500
2.	Оплачені на митниці: - сума ввізного мита і митних зборів (умовно)	377	311	2000
	- сума ПДВ	641	311	5400
3.	Нарахований ПДВ при ввезенні імпортних товарів	377	641	5400
4.	Нарахована курсова різниця від операційної діяльності на дату погашення дебіторської заборгованості ( $\$5\,000 \times (5,1 - 5,0)$ )	945	371	500

5.	Оприбуткований імпортований товар	281	371	25000
6.	Віднесені:			
	- ввізне мито і митні збори на вартість імпортованого товару	281	377	2000
	- ПДВ – до податкового кредиту	641	377	5400
7.	Списані на фінансовий результат втрати від операційної курсової різниці	791	945	500

Таблиця 7. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку при імпортуванні матеріалів.

Дата	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума USD
		Дебет	Кредит	Грн.
2.06	Перераховано грошові кошти уповноваженому банку для купівлі американських доларів (10000 USD за курсом 5,35 грн). За послуги банку – винагорода 100 грн.	333	311	53600
	Перераховано уповноваженому банку суму збору до Пенсійного фонду	333	311	535
5.06	Зараховано на валютний рахунок іноземну валюту (10000 USD за курсом 5,25 грн)	312	333	10000 52500
	Нарахована сума комісійної винагороди	92	685	100
	Сплачена сума комісійної винагороди	685	333	100
	Нараховано збір до Пенсійного фонду	92	651	525
	Перераховано уповноваженим банком суму збору до Пенсійного фонду	651	333	525
	Зараховано на поточний рахунок залишок коштів	311	333	1010

8.06	Враховано курсову різницю при здійсненні авансового платежу (курс USD – 5.35 грн.)	312	714	1000
	Перераховано постачальнику іноземну валюту як авансовий платіж	371	312	<u>10000</u> 53500
3.07	Нараховано: • податкові зобов'язання з ПДВ при імпортуванні продукції	644	641	10700
3.07	• митні зобов'язання	201	685	600
	Сплачено: • податкові зобов'язання з ПДВ при імпортуванні продукції	641	311	10700
	• митні зобов'язання	685	311	600
4.07	Оприбутковано матеріали	201	632	<u>10000</u> 53500
	Здійснено взаємозарахування заборгованостей	632	371	<u>10000</u> 53500

Приклад. Від іноземного постачальника 19 квітня 2001 р. надійшли імпорتنі товари. Контрактна ціна — 10000 дол. США. Курс НБУ на момент подання ввізної вантажної митної декларації — 5,55 грн.

Митна вартість імпортних товарів — (10000 дол. США x 5,55) = 55 500 грн.

Ввізне мито (10 000 дол. США x 5,55) x 20 % = 11100 грн.

Митний збір (10 000 дол. США x 5,55) x 0,20 % = 111 грн.

Акцизний збір — товар не підакцизний.

ПДВ (10000 дол. США x 5,55 + 11100 + 111) x 20 % = 13542 грн.

25 квітня 2001 р. підприємство придбало 10000 дол. США за курсом 5,63 грн. за 1 дол. США на суму 56 300 грн. (10000 дол. США x 5,63).

Комісійна винагорода банку — 200 грн.

Курс НБУ на 30 квітня 2001 р. — 5,61 грн.

Перераховані кошти постачальнику 4 травня 2001 р. (курс НБУ — 5,61 грн.).

Форми безготівкових розрахунків — документарне інкасо і

банківський переказ.

1. При проведенні розмитнення імпортованих товарів нараховано ПДВ — 13542 грн.:

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»,

Кт 641 «Розрахунки за податками» — 13542 грн.

2. Перераховано ПДВ — 13542 грн.:

Дт 641 «Розрахунки за податками»,

Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті» — 13542 грн.

3. Сплачено митним органам мито і митні збори за ввезені імпортовані товари —  $11100 + 111 = 11211$  грн.:

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»,

Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті» — 11211 грн.

4. На підставі ввізної вантажної митної декларації оприбутковано і включено до складу валових витрат імпортовані товари —  $10\,000$  дол. США  $\times 5,55 = 55\,500$  грн.:

Дт 28 «Товари»,

Кт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» — 55 500

грн.

5. Збільшено вартість імпортованих товарів на суми мита і митних зборів, сплачених митним органам — 11211 грн.:

Дт 28 «Товари»,

Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» — 11211 грн.

6. Перераховано постачальнику іноземну валюту за придбані товари за курсом НБУ 5,61 грн. за дол. США ( $10\,000$  дол. США  $\times 5,61$ ) =  $10\,000$  дол. США / 56100 грн.

Дт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»,

Кт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

7. Курсову різницю, нараховану на суму кредиторської заборгованості, відображено як збиток —  $10\,000$  дол. США  $\times (5,61 - 5,55) = 600$  грн.:

Дт 945 «Втрати від операційної курсової різниці»,

Кт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» — 600

грн.

На підприємствах роздрібною торгівлі, де обліковою ціною є продажна ціна, додатково відображають суму торговельної надбавки (умовно 25%):



$(55\,500 + 11211) = (66711 \text{ грн.} \times 25\%): 100\% = 16\,677 \text{ грн.}$

У тому числі і суму податку на додану вартість (20%):

$(16677 \text{ грн.} \times 20\%): 100\% = 3335 \text{ грн.}$

Дт 28 «Товари»,

Кт 285 «Торгова націнка».

## **2.2. Товарообмінні (бартерні) операції**

### **2.2.1. Теоретичні основи організації обліку бартерних операцій.**

Товарообмінні (бартерні) операції – це господарські операції, які оформляються договором зі змішаною формою оплати, якими часткова оплата експортних (імпортних) поставок передбачена в натуральній формі між суб'єктами ЗЕД України та іноземними суб'єктами.

З 01.01.2000 р. бухгалтерський облік в Україні ведеться відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі - П(С)БО), затверджених Міністерством фінансів України.

Термін "товарообмінна (бартерна) операція" не зустрічається в жодному з нині діючих П(С)БО. Разом з тим у ряді П(С)БО, наприклад П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", 9 "Запаси", 15 "Доходи", вживаються такі терміни, як "обмін" і "бартерний контракт".

Відповідно до тлумачень, наведених у Великому економічному словнику (За ред. А. Н. Азріліяна. М.: Ін-т нової економіки, 1998), "обмін" - це акт отримання від будь-кого бажаного об'єкта з пропозицією чого-небудь натомість. У цьому ж словнику наводиться тлумачення терміну "бартер", як прямого безгрошового обміну товарами або послугами, оформленого єдиним договором (контрактом), у якому здійснюється оцінка товарів (послуг) з метою створення умов для еквівалентності обміну.

Для цілей бухгалтерського обліку бартер, або товарний обмін, класифікується як господарська операція, у результаті якої проведення розрахунків за товари роботи, послуги) здійснюється у будь-якій іншій формі, ніж грошова. Товарообмінні (бартерні) операції здійснюються на підставі договорів міни, які відповідно до статей 241 – 242 Цивільного кодексу України є одним з видів договірних зобов'язань.

У практиці господарської діяльності, у тому числі і при

проведенні товарообмінних (бартерних) операцій у зовнішньоекономічній діяльності, частіше використовується такий синонім договору міни, як "бартерний контракт".

Тому з 01.01.2000 р. при відображенні в бухгалтерському обліку товарообмінних (бартерних) операцій слід, враховувати, що методологічні принципи бухгалтерського обліку таких операцій засновуються на принципах бухгалтерського обліку операцій обміну активами, здійснюваних на підставі бартерних контрактів.

При відображенні в бухгалтерському обліку операцій з обміну активами слід враховувати особливості:

- 1) оцінки первісної вартості активів, придбаних у результаті обміну;
- 2) визнання запасів (активів) подібними або неподібними;
- 3) визначення справедливої вартості запасів (активів), які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом;
- 4) визнання доходу і витрат за бартерним контрактом;
- 5) визнання доходів і витрат при здійсненні товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Розглянемо кожну із цих особливостей окремо.

### **2.2.2. Оцінка первісної вартості активів Обмін запасами**

Інформація про запаси в бухгалтерському обліку формується відповідно до положень П(С)БО 9.

Згідно з П(С)БО 9 придбані (отримані) запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих підприємством запасів перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Первісною вартістю запасів, придбаних в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

Ці принципи оцінки первісної вартості запасів, отриманих у результаті обміну, встановлені пунктами 13 і 14 П(С)БО 9, тобто

ними встановлене визначення первісної вартості тільки у разі обміну запасів на інші запаси.

У зв'язку із цим виникає запитання: "Чи можливе придбання запасів в обмін на інші активи і як у цьому разі здійснити їх первісну оцінку?". Передусім зазначимо, що П(С)БО 9 не містить заборони на придбання запасів в обмін на інші активи, наприклад на основні засоби або нематеріальні активи, або ж придбання запасів в обмін на надані послуги, виконані роботи. Що ж до оцінки первісної вартості вказаних запасів, то в цьому разі мова йде про придбання запасів в обмін на неподібні активи (роботи, послуги) і первісною вартістю таких запасів може вважатися справедлива вартість придбаних запасів. При придбанні запасів в обмін на інші активи підприємство несе також і фактичні грошові витрати, пов'язані, наприклад, з транспортуванням запасів, оплатою праці на доробку запасів та ін.

Пунктом 9 П(С)БО 9 визначено, що вказані фактичні витрати включаються до собівартості запасів, до їх первісної вартості.

Визнання активів подібними або неподібними

В жодному з діючих П(С)БО не наведене визначення терміну "подібні запаси", а ширше - "подібні активи". Поняття "подібні об'єкти" наведене в П(С)БО 7, і під ними маються на увазі об'єкти, які мають однакове функціональне призначення і справедливу вартість.

Пунктом 9 П(С)БО 15 встановлено, що в разі здійснення обміну товарами, роботами, послугами та іншими активами, які подібні за призначенням і мають однакову справедливу вартість, дохід не визнається.

Зі сказаного можна зробити висновок, що подібними активами слід вважати активи, які аналогічні за призначенням і мають однакову справедливу вартість. Однак ураховуючи той факт, що на сьогодні жоден з діючих П(С)БО не містить офіційного тлумачення терміну "подібні об'єкти", підприємство може самостійно для себе вирішити - є обмінювані об'єкти подібними чи ні.

Визначення справедливої вартості об'єктів, які обмінюються (активів)

Визначення терміну "справедлива вартість" наведене в П(С)БО 19: під справедливою вартістю розуміється сума, за якою може бути

здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами. Конкретне визначення справедливої вартості для ідентифікованих активів наведено в додатку до П(С)БО 19. Ідентифікованими активами вважаються активи, придбані підприємством, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей Балансу. Відповідно до П(С)БО 2 актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і в майбутньому очікується отримання економічних вигід, пов'язаних з його використанням. У момент визнання активів і оцінки їх первісної вартості і відбувається їх ідентифікація. Придбання ідентифікованих активів відображається в обліку за вартістю, яка дорівнює сумі сплачених грошових коштів або їх еквівалентів. Якщо придбання ідентифікованих активів здійснюється шляхом передачі інших активів, то така вартість дорівнює справедливій вартості (на дату придбання активів, наданих покупцем в обмін на придбані активи. Як бачимо, дане положення не суперечить порядку визначення первісної вартості подібних запасів, які придбаваються в обмін згідно з П(С)БО 9, оскільки така оцінка пов'язана зі справедливою вартістю.

Обмін (міна) здійснюється на підставі бартерних договорів, і оцінка предмета такого договору повинна бути еквівалентною, рівною для обох сторін договору. Сторони конкретного бартерного контракту є залежними від умов еквівалентності обміну за даним договором, тобто обмінювані за бартером активи мають відповідно до умов договору однакову вартість, у той час як їх реальна або ринкова вартість може значно відрізнитися від договірної. Тому договірну вартість такого бартерного контракту не можна однозначно вважати справедливою вартістю. Виходячи з визначення справедливої вартості згідно з П(С)БО 19 договірну вартість можна вважати справедливою вартістю, наприклад, у разі придбання активів за грошові кошти.

Щодо визначення справедливої вартості при придбанні активів за бартером, то в цьому разі така вартість визначається на рівні ринкових цін обмінюваних активів, які діють на дату зарахування активу на баланс.

### **2.2.3. Визнання доходів і витрат за бартерним контрактом**

Загальне визначення понять "доходи" і "витрати" наведено в П(С)БС:

Доходи - це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Витрати - це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Розглянемо спочатку критерії визнання й оцінки доходів при здійсненні товарообмінних (бартерних) операцій.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від звичайної діяльності підприємства визначені П(С)БО 15, відповідно до яких дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Відображення в бухгалтерському обліку товарообмінних (бартерних) операцій має ряд особливостей, у тому числі і при визнанні й оцінці доходу. Розглянемо їх.

1. Згідно з договором міни (бартерним контрактом) між сторонами такого договору здійснюється обмін одного майна (активів) на інше, і при цьому кожен з тих, хто бере участь у міні, вважається продавцем того майна, яке він дає в обмін, і покупцем майна, яке він отримує.

Тобто у випадку якщо першою подією при здійсненні товарообмінних (бартерних) операцій є отримання товарів (робіт, послуг), воно розцінюється як попередня оплата товарів (робіт, послуг), що будуть передані натомість.

Згідно з пунктом 6 П(С)БО 15 сума попередньої оплати продукції (робіт, послуг) доходом не визнається до моменту фактичного відвантаження (передачі) продукції (товарів, інших активів) контрагентові, оскільки визнання доходу пов'язане або зі збільшенням активів, або зі зменшенням зобов'язань. Тому в разі якщо першою подією при бартері є отримання продукції (товарів, робіт, послуг), дохід не може бути визнаний з тієї причини, що на

дату їх отримання у підприємства одночасно збільшуються активи і збільшуються зобов'язання. А це не відповідає критеріям визнання доходу.

2. Якщо сторони бартерного договору здійснюють обмін продукцією (товарами, роботами, послугами), які подібні за призначенням і мають однакову справедливу вартість, то дохід ними взагалі не визнається.

3. Часто здійснення товарообмінних (бартерних) операцій "розтягується" у часі. Це означає, що відвантаження (передача) товарів (робіт, послуг) відбувається поетапно (частинами) і кожен із цих етапів розглядається як окрема операція.

У цьому випадку відповідно до пункту 5 П(С)БО 15 критерії визнання доходу застосовуються окремо до кожної операції, і дохід відповідно буде визнаватися на дату здійснення кожного часткового відвантаження (передачі) товарів (робіт, послуг).

4. Якщо у межах бартерного контракту надаються послуги в обмін на інші товари (роботи, послуги), то дохід визнається виходячи із ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу.

5. У цілому ж загальна сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів (робіт, послуг), які отримані або підлягають отриманню підприємством. зменшеної або збільшеної на суму переданих або отриманих грошових коштів та їх еквівалентів.

Якщо ж цю справедливу вартість достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), переданих за бартерним контрактом.

Тепер розглянемо критерії визнання витрат при здійсненні товарообмінних (бартерних) операцій.

П(С)БО 16 установлені такі критерії визнання витрат:

— витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань і визнаються витратами звітного періоду за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;

— витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з

визнанням доходу, для якого вони здійснені.

Розглянемо особливості визнання витрат, пов'язаних зі здійсненням товарообмінних (бартерних) операцій.

1. Як уже було сказано вище, згідно з договором міни кожна із сторін виступає одночасно і продавцем, і покупцем. Тому первинне відвантаження (передача) однією зі сторін бартерного контракту продукції (товарів, робіт, послуг) прирівнюється до попередньої оплати інших товарів (робіт, послуг), які підлягають отриманню за бартерним контрактом.

Відповідно до пункту 9 П(С)БО 16 попередня оплата підприємством товарів (робіт, послуг) не визнається витратами і не включається у Звіт про фінансові результати.

2. У випадку якщо першою подією за бартерним контрактом є отримання продукції (товарів, робіт, послуг) то витрати, безпосередньо пов'язані з їх отриманням (наприклад, доставкою, зберіганням запасів, тощо), згідно з П(С)БО 9 включаються до їх первісної вартості.

3. При відвантаженні (передачі) товарів (робіт, послуг) за бартерним контрактом незалежно від того, якою за рахунком є ця подія, собівартість реалізованих за бартерним контрактом товарів (робіт, послуг) буде включена до витрат звітного періоду, на який припадає дата їх відвантаження (передачі). У цьому ж звітному періоді до складу витрат будуть включені інші витрати, пов'язані з отриманням доходу, наприклад витрати на збут.

#### **Визнання доходу і витрат при здійсненні зовнішньоекономічних (бартерних) операцій**

Порядок здійснення товарообмінних (бартерних) операцій у зовнішньоекономічній діяльності на сьогодні регулюється Законом № 351. Відповідно до вимог цього Закону такі операції оформляються бартерним договором (контрактом) або договором, яким передбачається змішана форма оплати, тобто часткова оплата в натуральній формі. У будь-якому разі обмін товарами (роботами, послугами) у таких договорах (контрактах) повинен бути збалансований за вартістю. Законом № 351 також встановлено, що загальна вартість бартерного договору (контракту) виражається тільки в іноземній валюті, віднесеній Національним банком України

до першої групи Класифікатора іноземних валют.

Дохід при здійсненні товарообмінної (бартерної операції слід визнавати на дату митного оформлення продукції (товарів), підписання акта, іншого документа, який підтверджує фактичне надання послуг, виконання робіт. Якщо відвантаження продукції (товарів, робіт, послуг є першою подією при виконанні зовнішньоекономічного бартерного контракту, то в цьому разі одночасно з визнанням доходу у підприємства виникає дебіторська заборгованість, облік якої ведеться на субрахунку 362 "Розрахунки з іноземними покупцями". Оцінка суми дебіторської заборгованості, що виникла, здійснюється виходячи з договірної вартості відвантаженої продукції (товарів, робіт, послуг), перерахованої у грошову одиницю України за офіційним валютним (обмінним) курсом НБУ, який був установлений на дату митного оформлення або підписання акта про надання послуг (виконання робіт).

У разі зміни офіційного валютного (обмінного) курсу НБУ на дату здійснення зустрічної поставки в рахунок товарів (робіт, послуг), отриманих раніше за бартерним контрактом, або ж на дату подання балансу здійснюється перерахунок дебіторської заборгованості. Визначена таким чином курсова різниця є операційною курсовою різницею і залежно від збільшення зменшення обмінного курсу НБУ відноситься відповідно на субрахунки 714 "Дохід від операційної курсової різниці і 945 "Втрати від операційної курсової різниці" відповідно.

Якщо першою подією при здійсненні товарообмінних (бартерних) операцій є отримання, товарів (робіт, послуг), то в цьому разі витрати пов'язані з оплатою постачальникові, не визнаються. Кредиторська заборгованість, що виникла, відображається по кредиту субрахунка 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками" у сумі, яка визначається шляхом перерахунку договірної вартості отриманих за контрактом товарів (робіт, послуг) у грошову одиницю України за офіційним валютним (обмінним) курсом НБУ, установленим на дату митного оформлення товарів, підписання акта, іншого документа про фактичне отримання робіт, послуг. У разі збільшення (зменшення) обмінного курсу на дату погашення заборгованості або на дату



подання балансу вона підлягає перерахунку. При цьому курсова різниця, що виникла, залежно від збільшення зменшення офіційного валютного (обмінного) курсу НБУ відноситься на субрахунки 945 і 714 відповідно.

#### 2.2.4. Первинний облік товарообмінних (бартерних) операцій

Основними первинними документами, на підставі яких товарообмінні (бартерні) операції відображаються в бухгалтерському обліку, є:

- накладні на відпуск товарів;
- акти приймання-передачі виконаних робіт;
- рахунки-фактури;
- податкові накладні;
- розрахунок собівартості реалізованої продукції;
- накладні на відпуск готової продукції, відомості відвантаження продукції;
- вантажні митні декларації;
- товаросупровідні документи.

Аналітичний облік отриманих за бартером товарів ведеться на складах і базах у товарній книзі або на картках складського обліку за найменуванням, сортом, кількістю і ціною.

Розглянемо на умовних числових прикладах порядок відображення в бухгалтерському обліку товарообмінних (бартерних) операцій.

##### 1. Товарообмінні операції в межах України

Приклад. Між резидентами України - підприємствами А і Б укладений бартерний контракт. За умовами договору підприємство А постачає торгівельно-виробничому підприємству Б товари на суму 12000 грн., у тому числі ПДВ - 2000 грн. Підприємство Б здійснює зустрічну поставку у вигляді надання юридичних послуг на еквівалентну вартість.

Підприємства А і Б є платниками податку на додану вартість.

Таблиця 8. Облік товарообмінних операцій в межах України.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума Грн.
		Дебет	Кредит	
Облік у підприємства А				

1.	Відвантажені товари підприємству Б	361	702	12000
2.	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	702	6411	2 000
3.	Списана на собівартість облікова вартість реалізованих товарів	902	281	8500
4.	Списані на витрати обігу затрати, пов'язані з реалізацією (витрати на збут)	93	377	580
5.	Списана на фінансовий результат сума отриманого доходу	702	791	10000
6.	Списана на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів	791	902	8 500
7.	Списані на фінансовий результат витрати обігу (витрати на збут)	791	93	580
8.	Отримані послуги від підприємства Б	92	631	10000
9.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	6411	631	2000
10.	Віднесена на фінансовий результат вартість отриманих послуг	791	92	10000
11.	Здійснене зарахування заборгованості	631	361	12000
Облік у підприємства Б				
1.	Оприбутковані товари, отримані від підприємства А	281	631	10000
2.	Відображені розрахунки за податковим кредитом з ПДВ	644	631	2000
3.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	643	6411	2000
4.	Відображені витрати, пов'язані з доставкою товарів	281	631, 377	3400
		631, 377	311	3400
5.	Надані послуги підприємству А	361	703	12000
6.	Списана собівартість наданих послуг	903	23	9600
7.	Списана на реалізацію сума ПДВ за податковими розрахунками	703	643	2 000

8.	Включена до податкового кредиту сума ПДВ за податковими розрахунками	6411	644	2000
9.	Списані на фінансовий результат: - сума отриманого доходу	703	791	10000
	- собівартість реалізованих послуг	791	903	9600
10.	Здійснене зарахування заборгованості	631	361	12000

Приклад. Між підприємствами А і Б укладений договір, який передбачає змішану оплату. Підприємство А поставляє підприємству Б товари на суму 18 000 грн., у тому числі ПДВ - 3 000 грн. Підприємство Б частину отриманих товарів оплачує:

— на суму 12 000 грн., включаючи ПДВ - 2 000 грн. – іншими товарами;

— частину заборгованості, що залишилася, на суму 6 000 грн., включаючи ПДВ - 1 000 грн., - грошовими коштами.

Підприємство Б першим здійснює поставку товарів і оплату товарів підприємству А грошовими коштами.

Таблиця 9. Облік товарообмінних операцій при змішаній оплаті.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума Грн.
		Дебет	Кредит	
Облік у підприємства А				
1.	Отримані товари від підприємства Б	281	631	10000
2.	Нараховані і віднесені на податкові розрахунки податкові зобов'язання з ПДВ	643	6411	2000
3.	Віднесена на податкові розрахунки за податковим кредитом сума ПДВ	644	631	2000
4.	Зараховані на розрахунковий рахунок грошові кошти	311	681	6000
5.	Нараховані і віднесені на податкові розрахунки податкові зобов'язання з ПДВ	643	6411	1 000
6.	Відвантажені товари підприємству Б	361	702	18000
7.	Відображена сума податкових зобо-	702	643	3000

	в'язань за податковими розрахунками			
8.	Списана на собівартість реалізованих товарів облікова вартість товарів	902	281	14500
9.	Списана на фінансовий результат сума отриманого доходу	702	791	15000
10.	Списана на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів	791	902	14500
11.	Включений ПДВ за податковими розрахунками до податкового кредиту	6411	644	2000
12.	Здійснене зарахування заборгованості: - на суму отриманого авансу	681	361	6000
	- на вартість отриманих товарів	631	361	12000
Облік у підприємства Б				
1.	Відвантажені товари підприємству А	361	702	12000
2.	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	702	6411	2000
3.	Списана на реалізацію облікова вартість товарів (собівартість реалізованих товарів)	902	281	7800
4.	Списана на фінансовий результат сума отриманого доходу	702	791	10000
5.	Списана на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів	791	902	7800
6.	Перераховані підприємству А грошові кошти	371	311	6000
7.	Включена до складу податкового кредиту і віднесена на податкові розрахунки сума ПДВ	6411	644	1 000
8.	Отримані товари від підприємства А: - за бартером	281	631	10000
	- за грошові кошти	281	371	5000
9.	Включена до складу податкового кредиту сума ПДВ	6411	631	2000

10.	Відображені розрахунки за податковим кредитом	644	371	1 000
11.	Здійснене зарахування заборгованості	631	361	12000

Приклад. Між підприємствами А і Б укладений бартерний контракт з обміну подібними товарами на суму 9000 грн., у тому числі ПДВ - 1 500 грн. Справедлива вартість запасів, переданих підприємством А, дорівнює 7500 грн., у той час як облікова (балансова) вартість цих запасів дорівнює 9 500 грн.

Таблиця 10. Облік товарообмінних операцій подібними товарами.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума Грн.
		Дебет	Кредит	
Облік у підприємства А				
1.	Вадвантажені товари підприємству Б	361	281	7500
2.	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	361	6411	1 500
3.	Включена до витрат різниця між справедливою і балансовою вартістю переданих запасів (9 500 - 7 500)	946	281	2000
4.	Отримані товари від підприємства Б	281	631	7500
5.	Включений ПДВ до податкового кредиту	6411	631	1 500
6.	Здійснене зарахування заборгованості	631	361	9000
7.	Списана на фінансовий результат різниця між справедливою і балансовою вартістю	791	946	2000
Облік у підприємства Б				
1.	Отримані товари від підприємства А	281	631	7 500
2.	Нараховані і віднесені на податкові розрахунки податкові зобов'язання з ПДВ	643	6411	1 500
3.	Відображений ПДВ за податковими розрахунками по податковому кредиту	644	631	1 500
4.	Відвантажені товари підприємству А	361	281	7 500
5.	Списана на реалізацію сума ПДВ за податковими розрахунками	361	643	1 500
6.	Включена до складу податкового	6411	644	1 500

	кредиту сума ПДВ за податковими розрахунками			
7.	Здійснене зарахування заборгованості	631	361	9000

### Товарообмінні операції за межами України

Приклад. Підприємством - резидентом України укладений зовнішньоекономічний бартерний контракт з нерезидентом. На підставі цього контракту сторони обмінюються неподібними запасами на загальну суму 5000 тис. доларів США.

Таблиця 11. Облік товарообмінних операцій за межами України.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	USD Грн.
Підприємство-резидент першим здійснює поставку				
1.	Відвантажена готова продукція нерезидентові (курс НБУ - 5,3 грн./ 1 дол. США)	362	701	<u>5000</u> 26500
2.	Списана на реалізацію фактична виробнича собівартість реалізованої готової продукції (собівартість реалізованої готової продукції)	901	26	21 000
3.	Відображені позавиробничі витрати (витрати на збут), пов'язані з реалізацією (збутом), у тому числі і митні збори	93	377,685	3000
4.	Списані на фінансовий результат – сума отриманого доходу	701	791	26500
	- собівартість реалізованої продукції	791	901	21 000
	- витрати на збут	791	93	3000
5.	Отримані товари від нерезидента (курс НБУ - 5,35 грн. / 1 дол. США)	281	632	<u>5000</u> 26750
6.	Нараховані і оплачені митні збори, ввізне мито	377	311	1 800
		281	377	1 800
7.	Нарахований і сплачений під час митного оформлення ПДВ	6411	311	5710
		377	6411	5710
8.	Включений до податкового кредиту ПДВ, сплачений під час митного оформлення	6411	377	5710

9.	Здійснений перерахунок дебіторської заборгованості [(\$5 000 x (5,35 - 5,3))]	362	714	250
10.	Здійснене зарахування заборгованості	632	362	26750

Продовження таблиці 11.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума USD
		Дебет	Кредит	Грн.
Підприємство-резидент першим отримує товари від нерезидента.				
1.	Отримані товари від нерезидента (курс НБУ на дату митного оформлення склав 5,25 грн. / 1 дол. США)	281	632	<u>5000</u> 26250
2.	Нараховані і оплачені митні збори, ввізне мито	377	311	1 950
		281	377	1 950
3.	Нарахований і сплачений ПДВ під час митного оформлення	6411	311	5640
		377	6411	5640
4.	Віднесений ПДВ на податкові розрахунки за податковим кредитом	644	377	5640
5.	Відвантажені товари нерезидентові (курс НБУ на дату митного оформлення склав 5,3 грн. / 1 дол. США)	362	701	<u>5000</u> 26500
6.	Нараховані, сплачені і включені до складу витрат на збут митні збори	377	311	1 500
		93	377	1 500
7.	Списана на реалізацію собівартість реалізованої готової продукції	901	26	21 000
8.	Списані на фінансовий результат: - сума отриманого доходу	701	791	26500
	- собівартість реалізованої готової продукції	791	901	21 000
	- витрати на збут	791	93	1 500
9.	Здійснений перерахунок кредиторської заборгованості [(\$ 5000 x (5,3 - 5,25))]	714	632	250
10.	Здійснене зарахування заборгованості	632	362	26500

### 2.3. Операції з давальницькою сировиною

Давальницькою сировиною є сировина, матеріали,

напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергія, ввезені на митну територію України іноземним замовником (або закуплена іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) чи вивезені за її межі українським замовником для використання у виготовленні готової продукції з наступним поверненням її або частини в країну власника чи вивезення до іншої країни.

Операції з давальницькою сировиною здійснюються на підставі договорів на переробку давальницької сировини, укладених між підприємством-замовником (або "давальцем") і підприємством-виконавцем (переробником). Порядок відображення зазначених операцій у бухгалтерському обліку визначається їх економічною суттю.

Замовник, що є власником давальницької сировини і виробленої з неї готової продукції, веде облік своєї діяльності виходячи з того, що ця діяльність виробнича. Підприємство-замовник придбає сировину для виробництва продукції, потім залучає інше підприємство до переробки цієї сировини і в результаті отримує готову продукцію. Облік виробництва готової продукції і калькуляцію її собівартості здійснює замовник, при цьому послуги переробника включаються до складу затрат замовника на виробництво готової продукції.

Замовником дохід визнається після відвантаження продукції покупцеві. Собівартість реалізованої продукції визначається в сумі вартості сировини, переданої в переробку і вартості послуг переробника, які припадають на реалізовану продукцію. У деяких випадках слід ураховувати інші витрати, наприклад втрати від браку. Усі інші витрати, що можна віднести до адміністративних витрат по збуту і інших операційних, списуються у витрати періоду в загальному порядку.

У балансі замовника відображаються такі показники:

- по рядку 100 - матеріали, передані в переробку;
- по рядку 130 - отримана від переробника готова продукція.

Переробник враховує вартість отриманої давальницької сировини і виробленої з неї готової продукції на забалансовому рахунку, оскільки до нього не переходить право власності на такі сировину і продукцію. Предметом діяльності переробника є надання



послуг з переробки чужої сировини, відповідно його дохід і витрати визнаються у зв'язку з такою переробкою.

Згідно з П(С)БО-15 "Дохід" при наданні послуг дохід визнається виходячи із ступеня завершеності операції з надання таких послуг на дату балансу, якщо можна достовірно оцінити результат цієї операції. У цьому випадку ступінь завершеності послуг з переробки давальницької сировини можна оцінити за кількістю одиниць переробленої сировини або за кількістю одиниць виробленої готової продукції. Підтвердженням обсягу наданих послуг є підписаний обома сторонами акт про надання послуг. Зручно оформляти такий акт щомісяця (щокварталу), періодично визначаючи обсяг наданих послуг і кількість виготовленої готової продукції.

Оплата послуг переробника може здійснюватися грошовими коштами, сировиною, готовою продукцією, виробленою з давальницької сировини, або з використанням усіх форм оплати одночасно. Якщо оплата здійснюється сировиною або продукцією, то в даному випадку відбувається обмін запасів на послуги.

Сума доходу і оцінка запасів, отриманих у результаті бартерної операції, визначаються в порядку, передбаченому для бартерних операцій. Детальніше ці питання висвітлюються в розділі "Бартерні товарообмінні операції".

Зупинимося на даті визнання доходів і витрат в обох сторін.

1. Датою визнання доходу замовника є дата відвантаження сирови переробнику (якщо оплата проводиться сировиною) або дата надання переробником послуг (якщо оплата проводиться готовою продукцією).

Отримані від переробника послуги включаються до складу прямих витрат замовника на виробництво готової продукції. Датою визнання витрат буде дата надання переробником своїх послуг.

2. Датою визнання доходу переробника є дата надання послуг, визначена на підставі оформленого сторонами відповідного акта.

Витрати переробника, пов'язані з переробкою давальницької сировини, визнаються у міру їх здійснення.

Кількісно-гатурковий облік сировини на складі веде підприємство, що є замовником згідно з договором переробки

давальницької сировини. Облік ведеться на картках складського обліку за типовою формою № М-12, затвердженою Наказом № 193.

При оприбуткуванні готової продукції, отриманої від переробника давальницької сировини, замовник оформляє прибуткові ордери за формою № М - 4, на підставі яких заповнюються картки складського обліку.

У бухгалтерії замовника оформляються накопичувальні відомості кількісно-сумарного обліку матеріалів по рахунку 206 "Матеріали, передані в переробку".

Так само ведеться облік готової продукції.

Передача сировини і готової продукції від замовника до виконавця і назад оформляється накладними в загальноновстановленому порядку.

В обліку виконавця рух давальницької сировини і виготовленої з неї готової продукції ведеться за замовниками, видами сировини і за місцями їх зберігання і переробки.

Надання послуг з переробки давальницької сировини підтверджується актом про надання послуг, підписаним обома сторонами.

Розглянемо приклади відображення операцій з давальницькою сировиною в бухгалтерському обліку замовника і переробника.

Приклад. Замовник відвантажив виконавцеві давальницьку сировину на суму 20 000 грн. У результаті переробки отримана готова продукція на суму 27 900 грн. Виконавець пред'явив замовникові рахунок на надані ним послуги в сумі 9 000 грн., (у тому числі ПДВ - 1 500 грн.), що був оплачений грошовими коштами.

Послуги транспортної організації з доставки продукції на склад замовника оплачені замовником.

Таблиця 12. Облік операцій з давальницькою сировиною.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума грн.
		Дебет	Кредит	
Облік у замовника				
1.	Відвантажена давальницька сировина переробникові	206	201	20000

2.	Підписаний акт про надання послуг з переробки	23	631	7500
3.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	1 500

Продовження таблиці 12

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума грн.
		Дебет	Кредит	
4.	Списана вартість сировини у виробництво	23	206	20 000
5.	Оприбуткована готова продукція	26	23	27500
6.	Оплачені послуги переробника	631	311	9000
7.	Отримані послуги перевізника з доставки готової продукції на склад	26	631	400
8.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	80
9.	Оплачені послуги з перевезення	631	311	480
10.	Нарахована заробітна плата АУП	92	661, 651, 652, 653	6900
11.	Нарахована орендна плата за оренду складу	93	631	300
12.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	60
Облік у виконавця				
1.	Отримана давальницька сировина	022	—	20000
2.	Підписаний акт про надання послуг з переробки	361	703	9000
3.	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	703	641	1 500
4.	Нарахована заробітна плата робітникам	23	661, 51, 652, 653	2000
5.	Нарахована амортизація виробничих основних фондів	23	131	160
6.	Відображена собівартість реалізованих послуг	903	23	2 160
7.	Вздображений фінансовий результат	703	791	7500

8.	Списана собівартість реалізованих послуг	791	903	2 160
9.	Отримана оплата від замовника	311	361	9 000
10.	Списана давальницька сировина із забалансового рахунка	—	022	20000

Приклад. Замовник відвантажив переробникові сировину:

- як давальницьку - на суму 20 000 грн.;
- як оплату за послуги з переробки - на суму 9 000 грн. (у тому числі ПДВ - 1 500 грн.).

Таблиця 13. Облік операцій з давальницькою сировиною.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума грн.
		Дебет	Кредит	
Облік у замовника				
1.	Відвантажена давальницька сировина переробникові	206	201	20000
2.	Відвантажена сировина як оплата за переробку, визнаний дохід	361	712	9000
3.	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	1 500
4.	Відображена собівартість реалізованої сировини	943	201	7500
5.	Списаний на фінансовий результат дохід від реалізації сировини	712	791	7500
6.	Списана собівартість реалізованої сировини	791	943	7500
7.	Підписаний акт про надання послуг з виконавцем	23	631	7500
8.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	1 500
9.	Списана вартість давальницької сировини у виробництво	23	206	20000
10.	Оприбуткована готова продукція	26	23	27 500
11.	Отримані послуги перевізника з доставки готової продукції на склад	26	631	400
12.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	80

13.	Оплачені послуги з перевезення	631	311	480
14.	Нарахована заробітна плата АУП	92	661, 651 652, 653	6900
15.	Нарахована орендна плата за оренду складу	93	631	300

Продовження таблиці 13.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума грн.
		Дебет	Кредит	
16.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	60
17.	Проведене взаємозарахування	631	361	9 000
Облік у виконавця				
1.	Отримана давальницька сировина	022	—	20000
2.	Оприбуткована сировина, отримана як оплата за переробку	201	631	7500
3.	Відображені розрахунки по податковому кредиту з ПДВ	644	631	1 500
4.	Нараховані податкові зобов'язання	643	641	1 500
5.	Підписаний акт про надання послуг з переробки	361	703	9000
6.	Відображені розрахунки за податковими зобов'язаннями з ПДВ	703	643	1 500
7.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	644	1 500
8.	Нарахована заробітна плата робітникам	23	661, 651 652, 653	2000
9.	Нарахована амортизація виробничих основних фондів	23	131	160
10.	Відображена собівартість реалізованих послуг	903	23	2 160
11.	Відображений фінансовий результат	703	791	7500
12.	Списана собівартість реалізованих послуг	791	903	2 160
13.	Проведене взаємозарахування	631	361	9000
14.	Списана давальницька сировина із	—	022	20000

	забалансового рахунка			
--	-----------------------	--	--	--

Приклад. Замовник відвантажив товаровиробникові давальницьку сировину на суму 27 500 грн. Як оплата за послуги з її переробки у виконавця залишається частина готової продукції на суму 9 000 грн. (у тому числі ПДВ - 1 500 грн.).

Таблиця 14. Облік операцій з давальницькою сировиною.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума грн.
		Дебет	Кредит	
Облік у замовника				
1.	Відвантажена давальницька сировина переробнику	206	201	27500
2.	Підписаний акт про надання послуг з переробки	23	631	7500
3.	Відображені розрахунки по податковому кредиту з ПДВ	644	631	1 500
4.	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	1 500
5.	Списана давальницька сировина у виробництво	23	206	27500
6.	Оприбуткована готова продукція	26	23	35000
7.	Відображена реалізація готової продукції переробнику	361	701	9000
8.	Відображені розрахунки за податковими зобов'язаннями з ПДВ	701	643	1 500
9.	Відображений фінансовий результат	701	791	7500
10.	Збільшений податковий кредит з ПДВ	641	644	1 500
11.	Відображена собівартість готової продукції, реалізованої переробнику	901	26	7500
12.	Проведене взаємозарахування	631	361	9000
Облік у виконавця				
1.	Отримана давальницька сировина	022	—	27500
2.	Підписаний акт про надання послуг з переробки	361	703	9000
3.	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	703	641	1 500

4.	Нарахована заробітна плата робітникам	23	661,651, 652,653	2000
5.	Нарахована амортизація виробничих основних фондів	23	131	160
6.	Відображена собівартість реалізованих послуг	903	23	2 160

Продовження таблиці 14.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума грн.
		Дебет	Кредит	
7.	Відображений фінансовий результат	703	791	7500
8.	Списана собівартість реалізованих послуг	791	903	2 160
9.	Оприбуткована готова продукція, отримана як оплата за послуги переробки	281	631	7500
10.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	1 500
11.	Проведене взаємозарахування	631	361	9000
12.	Списана давальницька сировина із забалансового рахунка	—	022	27500

#### 2.4. Облік орендних (лізингових) операцій.

Лізинг — це підприємницька діяльність, яка спрямована на інвестування власних чи залучених фінансових коштів і полягає у наданні лізингодавцем у виняткове користування на визначений термін лізингодержувачу майна, що є власністю лізингодавця або набувається ним у власність за дорученням і погодженням з лізингодержувачем у відповідного продавця майна за умови сплати лізингодержувачем періодичних лізингових платежів.

Учасниками лізингових відносин є:

лізингодавець — суб'єкт підприємницької діяльності (у тому числі банківська або небанківська фінансова установа), який передає в користування об'єкти лізингу за договором лізингу;

лізингодержувач — суб'єкт підприємницької діяльності який одержує в користування об'єкти лізингу за договором лізингу;

продавець лізингового майна — суб'єкт підприємницької діяльності, який виготовляє майно (машини, обладнання) та/або продає власне майно, яке є об'єктом лізингу.

Об'єктом лізингу може бути будь-яке нерухоме і рухоме майно, яке можна віднести до основних фондів відповідно до законодавства (у тому числі продукція, вироблена державними підприємствами — машини, устаткування, транспортні засоби, інша техніка), не заборонене до вільного обігу на ринку і щодо якого немає обмежень про передання його в лізинг (оренду).

Лізинг здійснюється за договором лізингу, що регулює правовідносини між лізингодавцем та лізингоодержувачем. Також договір лізингу може бути укладений у формі багатосторонньої угоди між лізингодавцем, лізингоодержувачем та продавцем лізингового майна.

Договір лізингу має бути укладений у письмовій формі та містити такий мінімально необхідний перелік пунктів:

- найменування сторін;
- об'єкт лізингу (склад і вартість майна), умови та строки його поставки;
- строк, на який укладається договір лізингу;
- розмір, склад та графік сплати лізингових платежів, умови їх перегляду;
- умови переоцінки вартості об'єкта лізингу згідно із законодавством України;
- умови повернення об'єкта лізингу у разі банкрутства лізингоодержувача;
- умови страхування об'єкта лізингу;
- умови експлуатації і технічного обслуговування, модернізації об'єкта лізингу та надання інформації про його технічний стан;
- умови реєстрації об'єкта лізингу;
- умови повернення об'єкта лізингу чи його викупу після закінчення терміну дії договору;
- умови дострокового розірвання договору лізингу;
- умови надання відомостей про фінансовий стан лізингоодержувача;



- відповідальність сторін;
- дата і місце укладання договору.

За видами лізинг поділяють на оперативний та фінансовий.

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

**Відображення операцій з оперативного лізингу.** У лізингодавця.

1. Нараховано за встановленими нормами амортизацію зданих в оперативний лізинг основних фондів:

Дт 831 «Амортизація основних засобів»,

Кт 131 «Знос основних засобів».

Одночасно:

Дт 911 «Загальновиробничі витрати»,

Кт 831 «Амортизація основних засобів»

2. Списано нараховану амортизацію на відновлення зданих в оперативний лізинг основних фондів:

Дт 791 «Результат основної діяльності»,

Кт 911 «Загальновиробничі витрати».

3. Відображено належний до одержання лізинговий платіж за здані в оперативний лізинг основні фонди:

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»,

Кт 713 «Дохід від операційної оренди активів».

4. Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ:

Дт 791 «Результат основної діяльності»,

Кт 641 «Розрахунки за податками».

5. Надійшов лізинговий платіж за здані в оперативний лізинг основні фонди:

Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»,

Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

6. Визначений фінансовий результат від проведення лізингової операції:

Дт 791 «Результат основної діяльності»,

Кт 441 «Прибуток нерозподілений» — прибуток  
або

Дт 441 «Прибуток нерозподілений»,

Кт 791 «Результат основної діяльності» — збиток.

У лізингоодержувача.

1. Отримано на умовах оперативного лізингу основні фонди:

Дт 01 «Орендовані необоротні активи».

2. Нараховано лізинговий платіж за отримані на умовах оперативного лізингу основні фонди:

Дт 841 «Інші операційні витрати»,

Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Одночасно:

Дт 23 «Виробництво»,

Кт 841 «Інші операційні витрати».

3. Відображено податковий кредит за отримані на умовах оперативного лізингу основні фонди:

Дт 641 «Розрахунки за податками»,

Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

4. Перераховано лізинговий платіж за отримані на умовах оперативного лізингу основні фонди:

Дт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»,

Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

5. Повернуто після закінчення дії договору основні фонди, отримані на умовах оперативного лізингу:

Кт 01 «Орендовані необоротні активи».

На підставі документів, що засвідчують повернення об'єкта основних фондів лізингодавцю (акта приймання — передавання та довіреності), бухгалтерія лізингоодержувача вилучає з картотеки відповідну інвентарну картку (витяг) і зберігає її разом з актом приймання-передавання.

Фінансовий лізинг — оренда, яка передбачає передання орендатору всіх ризиків та переваг, пов'язаних з правом використання та володіння активом.

Лізингова операція вигідна для всіх її учасників. Продавець лізингового майна реалізує майно, лізингова компанія (лізингодавець) отримує дохід від здавання у лізинг цього майна,

клієнт (лізингоодержувач) має можливість розпочати виробництво на потрібному йому обладнанні з невеликими капіталовкладеннями.

### **2.5. Облік консигнаційних операцій.**

Консигнаційна операція – це господарська операція суб'єкта підприємницької діяльності (консигнанта), яка передбачає експорт матеріальних цінностей іншому суб'єкту підприємницької діяльності (консигнатору) з дорученням реалізувати вказані матеріальні цінності на комісійних умовах.

Згідно з Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарювання побудована на заємовідносинах між ними як на території України, так і за її межами.

До видів зовнішньоекономічної діяльності, здійснюваної в Україні суб'єктами господарювання, належать:

- надання консигнаційних послуг цими суб'єктами іноземним суб'єктам господарської діяльності;
- надання таких послуг іноземним суб'єктам господарської діяльності, суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності України;
- організація і здійснення консигнаційної торгівлі на території України за іноземну валюту в передбачених законами України випадках.

При цьому посередницькі операції, у тому числі й консигнаційні, здійснюються без обмежень, якщо право власності на товар не переходить посереднику (згідно з комісійними, консигнаційними та іншими договорами).

Здійснення зовнішньоекономічної діяльності за межами України підлягає регулюванню законами відповідної країни.

Права та обов'язки сторін за зовнішньоекономічним договором визначаються законом країни — місця його підписання, якщо інше не передбачено сторонами.

Законом України «Про оподаткування прибутку підприємства» від 28 грудня 1995 р. визначено, що консигнаційна операція — це господарська операція суб'єкта підприємницької діяльності (консигнанта), яка передбачає експорт матеріальних цінностей іншому суб'єкту підприємницької діяльності (консигнатору) з дорученням реалізувати вказані матеріальні цінності на комісійних

умовах.

У редакції цього Закону від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР такого визначення вже немає.

Консигнація є різновидом комісійної торгівлі.

Усі відносини між консигнатором (комісіонером) і консигнантом (комітентом) оформляються спеціальним договором (контрактом) консинації.

Це договір за яким одна сторона (консигнатор) зобов'язується згідно з дорученням іншої сторони (комітента консигнанта) за винагороду здійснити одну або кілька операцій від свого імені, але за рахунок консигнанта. У такому договорі обумовлюються: оцінкова вартість партії товарів, які надходять на консигнацію з урахуванням індикативних цін, діючих на момент митного оформлення; порядок оформлення товарів, що надійшли на консинаційний склад, їх зберігання, реалізації і перерахунку валютної виручки постачальнику. Крім того, у договорі визначається срок, протягом якого товар слід реалізувати, умови повернення консигнанту нереалізованого товару, порядок погашення збитків, пов'язаних з поверненням.

У договорі консигнації можуть обумовлюватися обов'язки консигнатора здійснювати рекламу товару, проводити маркетингові дослідження ринку збуту. При цьому консигнант повинен відшкодувати консигнатору пов'язані з цим витрати.

Особливістю консигнації є те, що власником товарів до моменту реалізації їх покупцю залишається консигнант. Консигнатор укладає угоди з третіми особами від свого імені, передає їм консигнаційні товари, за що отримує грошову винагороду.

Згідно із Законом України від 23 вересня 1994 р. № 185/94 «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» виручка резидентів в іноземній валюті підлягає зарахуванню на їхні валютні рахунки в уповноважених банках у терміни виплати заборгованості, вказані у контрактах, але не пізніше як за 90 календарних днів з дати митного оформлення (витяг в вивізній вантажної митної декларації) продукції, що експортується. У випадках прострочення зазначеного терміну під час виконання резидентами договорів консигнації

Національний банк України може надати індивідуальні ліцензії.

Порядок віднесення операції резидентів до договорів консигнації установлюється Кабінетом Міністрів України.

Згідно з постановою, затвердженою Кабінетом Міністрів України від 28 грудня 1994 р. № 882, надання висновків щодо дотримання термінів розрахунків в іноземній валюті за договорами консигнації покладено на Міністерство зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України (МЗЕЗТ).

Висновки надаються в 10-денний термін з моменту подання резидентом документів для розгляду (згідно з Порядком надання висновків у випадках перевищення термінів повернення виручки в іноземній валюті за договорами консигнації, затвердженими наказом МЗЕЗТ України від 9 жовтня 1995 р. № 81).

Для отримання висновків щодо перевищення термінів повернення валютної виручки за договорами консигнації суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності України (консигнант) подає до Міністерства зовнішньоекономічних зв'язків і торгівлі України такі документи:

- лист-звернення з обґрунтуванням причин перевищення термінів повернення валютної виручки;
- копію контракту, затверджену в установленому порядку;
- копію документів, які засвідчують стан виконання контракту на дату звернення в МЗЕЗТ (копії вантажних митних декларацій, довідка консигнатора про залишки товарів на складі до вказаної дати, довідка банку про надходження платежу).

Консигнант несе відповідальність за достовірність інформації в поданих на розгляд документах.

У 10-денний термін з моменту прийняття документів на розгляд Міністерство зовнішньоекономічних зв'язків і торгівлі надає консигнанту висновок про обґрунтованість перевищення термінів повернення виручки в іноземній валюті за договорами консигнації, копія якого надсилається в регіональне відділення Національного банку України.

Резидент України в консигнаційному договорі може виступати як у ролі консигнанта, так і в ролі консигнатора.

**Відображення операцій в обліку консигнанта-експортера.**

При виконанні консигнаційного договору право власності на товар до моменту реалізації покупцю залишається у консигнанта, тому товари, відвантажені за договором консигнації, обліковують на балансі консигнанта до моменту реалізації їх з консигнаційного складу і відображають на рахунку 28 «Товари» з віднесенням на відповідні субрахунки і статті аналітичного обліку.

Відповідно до змін і доповнення до Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні № 250, затвердженими постановою Кабінету Міністрів України від 11 серпня 1997 р. № 869, внесено зміни до п. 72 Положення. У новій редакції датою реалізації продукції, товарів (робіт, послуг) вважають дату відвантаження (передавання) продукції, товарів (підписання документів про виконання робіт, надання послуг).

Оскільки при одержанні повідомлення від консигнатора про продаж товарів у консигнанта виникає момент реалізації, у бухгалтерському обліку вартість реалізованих товарів списується з кредиту рахунку 28 «Товари» у дебет-рахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» за купівельними цінами з одночасним відображенням вартості цих товарів по кредиту рахунку 702 «Дохід, від реалізації товарів» і дебету рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» за цінами реалізації. Різниця між вартістю реалізації і купівельною вартістю товарів є доходом від консигнаційних операцій і зараховується на рахунок 791 «Результат основної діяльності».

Згідно із Законом України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР зі змінами і доповненнями до нього продаж товарів на експорт оподатковується за нульовою ставкою.

Товари вважають вивезеними (експортованими) платником податку за межі митної території України у випадку, якщо їх вивезення (експортування) засвідчене належно оформленою вантажною митною декларацією.

За реалізації товарів на експорт ПДВ, сплачений або такий, що підлягає сплаті постачальникам, має бути відшкодований із бюджету.

Право на бюджетне відшкодування може виникнути у платника податку тільки в тому разі, якщо у звітному періоді

загальна сума податкового кредиту перевищить суму податкових зобов'язань. При цьому необхідними умовами є:

- вивезення товару за межі митної території України (наявність вантажної митної декларації на експорт);
- одержання від нерезидента плати за товар, підтвердженої випискою банку, меморіальним ордером на зарахування коштів;
- оплата (у тому числі за бартером) вартості проекспортованого товару українському постачальнику і наявність податкової накладної.

Отже, при виконанні всіх умов ця сума підлягає відшкодуванню з Державного бюджету України впродовж місяця, наступного за звітним періодом.

#### **Відображення операцій в обліку консигнатора-імпортера.**

Резидент України в консигнаційному договорі може бути консигнатором (посередником) при реалізації імпортних товарів.

Товари, прийняті консигнатором, не є його власністю, тому їх як правило, зберігають на митному ліцензійному складі й обліковують на позабалансовому рахунку 024 «Товари, прийняті на комісію». За дебетом цього рахунку відображається вартість прийнятих у межах консигнації товарів, а сума уцінки — методом «сторно», а за кредитом — вартість проданих і повернутих товарів.

Консигнатор за своє посередництво одержує від консигнанта комісійну винагороду, зазначену в договорі. Це може бути відсоток від суми угоди або різниця між призначеною консигнантом ціною і тією ціною, за якою консигнатор здійснює угоду.

Як правило, винагорода консигнатора становить різницю між цінами реалізації і цінами, призначеними консигнатором.

Ввезені на територію України імпортні товари оподатковуються митом, акцизним збором, податком на додану вартість у випадках, передбачених чинним законодавством. Крім того, при здійсненні митних процедур може стягуватися митний збір.

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ при ввезенні (імпортуванні) товарів є дата оформлення ввізної митної декларації із зазначенням у ній суми податку, що підлягає сплаті. Разом з тим одночасно зі сплатою зазначеного податку у підпри-

емства виникає право на податковий кредит.

## **2.6. Оподаткування експортно-імпортних операцій**

З метою оподаткування будь-яка іноземна валюта або заборгованість в іноземній валюті, що перебувала на обліку в платника на кінець звітного періоду перераховується в гривнях за офіційним курсом НБУ, що діяв на останній робочий день звітного періоду.

### **Податок на прибуток підприємств**

Доходи, отримані (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, перераховуються в гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на дату отримання (нарахування) таких доходів, і не підлягають перерахуванню у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного періоду.

Витрати, понесені (нараховані) платником податку в іноземній валюті протягом звітного періоду у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до валових витрат такого платника податку, визначаються у сумі, що має дорівнювати балансовій вартості такої іноземної валюти, не підлягають перерахуванню у зв'язку із зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного періоду.

Будь-яка заборгованість платника податку або перед платником податку, основна сума якої (без процентів та комісійних винагород) виражена в іноземній валюті, відображається в податковому обліку дебітора або кредитора шляхом перерахунку суми такої заборгованості в гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на дату її виникнення, і не підлягає перерахуванню у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом звітного періоду.

У разі коли така заборгованість погашається протягом звітного періоду, вартість такої заборгованості визначається шляхом перерахунку її суми в гривні за офіційним валютним курсом Національного банку України, що діяв на дату такого продажу (погашення).

У разі продажу іноземної валюти за гривні валові доходи



платника податку збільшуються на суму гривень, отриманих від покупця у зв'язку з таким продажем, а валові витрати такого платника податку збільшуються на суму балансової вартості такої іноземної валюти.

Коли укладення договорів, які передбачають здійснення оплати товарів (робіт, послуг) на користь нерезидентів, що розташовані в офшорних зонах, чи при здійсненні розрахунків через таких нерезидентів або через банківські рахунки, витрати резидента формуються наступним чином:

До валових витрат включається 85 % від оплаченої вартості цих товарів, робіт, послуг.

Перелік офшорних зон оприлюднюється раз на рік Кабміном України.

На цей рік до них відносяться 26 офшорних зон, такі як: Гонконг, Сінгапур, Дамаск, Республіка Чорногорія, Багамські та Бермудські острови, Кіпр, Ірландія, Панама та інші.

До валового доходу не включаються та не оподатковуються кошти та майно, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права емітовані, таким платником.

За умови ліквідації юридичної особи - емітента кошти або майно повертаються власнику корпоративних прав і не включаються до складу валового доходу, якщо вони не перевищують номінальної вартості акцій (паїв, часток).

Не включається до валового доходу і не підлягає оподаткуванню залучене платником податку майно згідно договорів, що не передбачають передачу права власності (лізинг, комісія, консигнація, відповідального зберігання та ін.)

Ставка податку 30 %.

Постійні представництва нерезидентів в Україні, СП з іноземними інвестиціями (незалежно від розміру інвестицій) оподатковуються по ставкою 30 %.

Пільги та інші розміри ставки чітко обумовлені законом України "Про оподаткування прибутку підприємств".

У випадку заниження суми податку або його приховання, до бюджету:

- перераховується вся нарахована сума;
- штраф в розмірі 30 % від цієї суми;
- пеня на недонараховану суму в розмірі 120 % облікової ставки НБУ, яка діє на момент оплати.

### **Податок на додану вартість**

Платниками ПДВ згідно Закону України "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997 р. №168/97-ВР є всі суб'єкти підприємницької діяльності України (в т.ч. і нерезиденти). Об'єктом оподаткування в області ЗЕД є:

- ввіз товарів на митну територію України та отримання послуг, які надаються нерезидентами для використання та споживання їх на митній території України, в т.ч. по договору лізингу;
- вивіз товарів за межі митної території України та надання послуг для їх використання за межами митної території України.

Для товарів, які ввозяться на митну територію України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менше митної вартості, що зазначена у вантажно-митній декларації (ВМД), з урахуванням податків та зборів, за винятком ПДВ.

До митної вартості може входити транспортування, завантаження, страхування товару до кордону України, оплата агентських та інших видів винагород, оплата за використання об'єктів інтелектуальної власності, які належать до цих товарів. До податків та зборів відносять акцизи, мито та митні збори.

Датою виникнення податкових зобов'язань при ввезенні товарів є дата оформлення ввізної ВМД із зазначеною у ній сумою ПДВ до оплати. Датою виникнення податкових зобов'язань при імпортуванні робіт (послуг) є дата списання коштів з розрахункового рахунку платника податку в оплату робіт (послуг) або дата оформлення документу, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) нерезидентом, залежно від того, яка із подій відбулася першою.

Ставка ПДВ складає 20 %, за виключенням операцій, до яких застосовується нульова ставка.

ПДВ по нульовій ставці нараховується з операцій:

- продажу товарії на експорт;
- надання послуг та виконання робіт на експорт;
- продажу товарії (робіт, послуг) підприємствами роздрібної торгівлі, які знаходяться в зонах митного контролю.

Податок за нульовою ставкою в разі експорту товарів (робіт, послуг) дає право платнику податку на відшкодування з бюджету ПДВ, сплаченого постачальникам експортованих товарів (робіт, послуг).

При експортуванні товарів (робіт послуг), які не оподатковуються, податкові зобов'язання не виникають взагалі. Отже, ПДВ не нараховується і не сплачується до бюджету. У цьому випадку, підприємство не буде мати право на відшкодування "вхідного ПДВ".

Порядок і терміни відшкодування ПДВ встановлено Указом № 857. Згідно з п. 4 цього Указу відшкодування ПДВ проводиться в такому порядку:

- якщо різниця між загальною сумою податкових зобов'язань і податкового кредиту має від'ємне значення, то така сума зараховується в погашення заборгованості платника по сплаті ПДВ, що виникла в минулих звітних періодах;
- якщо заборгованість відсутня, то така сума зараховується у зменшення податкових зобов'язань платника протягом трьох наступних звітних періодів;
- якщо суму від'ємного значення податку не буде погашено сумами податкових зобов'язань, що виникли протягом трьох наступних звітних періодів, то лише тоді така сума буде підлягати відшкодуванню з бюджету протягом місяця наступного після подання декларації з ПДВ за третій звітний період після виникнення від'ємного значення податку.

Цим же Указом № 857 передбачено дещо інший порядок відшкодування ПДВ для платників, які здійснюють операції за нульовою ставкою.

Для цього платникам податку потрібно представити декларацію по ПДВ разом з додатком № 3, в якому розшифровується сума до відшкодування. На підставі цих документів ДПА проводить документальну перевірку підприємства-

експортера. Якщо є необхідність, то проводяться перехресні перевірки з постачальниками товарів (робіт, послуг), що експортувались.

Як результат, формується рішення про бюджетне відшкодування ПДВ. Термін від подачі декларації до моменту перерахування коштів по закону складає 1 місяць.

Товари вважаються експортованими лише за наявності належно оформленої ВМД.

Попередня оплата товарів (робіт, послуг), що експортуються, або попередня оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають імпорту не є підставою для виникнення податкових зобов'язань.

Для операцій з імпорту товарів (робіт, послуг) датою виникнення права на податковий кредит є дата оплати ПДВ при оформленні ввізної валютно-митної декларації.

#### **Акцизний збір**

Акцизний збір - непрямий податок, який включається в ціну високорентабельних і монопольних товарів. Ставки акцизного збору затверджуються Верховною Радою України.

Акцизний збір платять виробники підакцизних товарів, а також імпортери підакцизних товарів.

Не підлягають оподаткуванню:

- реалізація підакцизних товарів на експорт за іноземну валюту;
- митна вартість підакцизних товарів, що перевозяться через митну територію України транзитом.

У зв'язку із зловживанням по цьому пункту було встановлено граничні терміни транзиту:

- автомобільним транспортом - 5 діб у разі прямого транзиту і 10 діб у разі комбінованого.
- залізничним транспортом — 21 доба у разі прямого транзиту і 28 діб у разі переадресування.

Випадки ухилення від встановленого маршруту примусили митні органи застосовувати механізм фінансової застави (гарантій) або супроводжувати до митниці призначення митною вартою з одночасною охороною спецпідрозділами МВС. Видатки в цьому випадку покладаються на власника вантажу чи перевізника.

Держмитслужбою заборонено перевантаження підакцизних товарів, крім зміни видів транспорту в разі транзитного переміщення території України.

Акцизний збір нараховується:

1) за ставками в процентах до обороту з продажу:

- товарів, які реалізуються за вільними цінами, виходячи із вартості товару без ПДВ;

- товарів, які реалізуються за державними фіксованими і регульованими цінами, виходячи з їхньої вартості, без врахування торгівельних знижок та суми ПДВ;

2) в твердих сумах з одиниці реалізованого товару.

У випадку імпорту товарів (робіт, послуг) оподатковуваний оборот визначається виходячи із митної вартості, перерахованої у гривні по курсу НБУ на день оформлення вантажної-митної декларації.

Датою виникнення податкових зобов'язань з продажу підакцизних товарів вважається або дата оплати товарів, або дата відвантаження, залежно від того, яка з подій настанула раніше у звітному періоді.

Відшкодування з бюджету суми акцизного збору, сплаченого платником податку, виходячи із вартості товару, реалізованого за іноземну валюту, проводиться у десятиденний термін з дня надходження в ДПА заяви встановленої форми. Як у випадку із ПДВ, термін між надходженням виручки і датою подачі документів на відшкодування не повинен перевищувати 1 рік.

При перетині кордону встановлено обов'язкове оформлення акцизної декларації.

Без складання декларації по акцизу можна ввозити такі товари: кава, ікра, шоколадні вироби, нафтопродукти, кольорові телевізори, дорогоцінні столові набори, виставкове майно тощо.

### **Митні збори**

На сьогодні в Україні використовується наступні види митних зборів:

1) за митне оформлення товарів — в залежності від митної вартості товару.

2) за митне оформлення тимчасово ввезеного (вивезеного майна);

- 3) за митне оформлення товарів при транзиті;
- 4) за митне оформлення товарів в разі ввозу на митний ліцензійний склад;
- 5) за перебування товарів під митним контролем.

### **3. Облік валютно-фінансових операцій в зовнішньоекономічній діяльності.**

- 3.1. Облік операцій з іноземною валютою.
  - 3.1.1. Валютне регулювання.
  - 3.1.2. Облік валютних коштів.
  - 3.1.3. Облік курсових різниць.
  - 3.1.4. Купівля-продаж безготівкової іноземної валюти.
- 3.2. Облік розрахункових операцій.
- 3.3. Облік факторингових операцій.
- 3.4. Валютні ризики.

#### **3.1.1. Валютне регулювання.**

Валютне регулювання, як важлива складова зовнішньоекономічної політики держави, направлена на організацію міжнародних розрахунків, встановлення порядку проведення операцій з іноземною валютою та іншими валютними цінностями.

Система валютного регулювання в Україні закріплена національним законодавством. До основних елементів цієї системи належать:

- 1) механізм встановлення валютного курсу;
- 2) конвертованість валюти та режим обміну на інші валюти;
- 3) валютні інституції;
- 4) наявність або відсутність валютних обмежень;
- 5) порядок здійснення міжнародних розрахунків;
- 6) використання іноземної валюти на території країни;
- 7) системи національних органів регулювання та ін.

Основними законодавчими актами щодо валютного регулювання в Україні є:

- Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність", від

16.04.91 № 960-ХІІ (надалі Закон);

- Декрет КМУ "Про систему валютного регулювання та валютного контролю", від 19.02.93 р. №15-93 (надалі Декрет).

Згідно Декрету до валютних операцій належать:

- операції, пов'язані з переходом права власності на валютні цінності, за виключенням операцій, які здійснюються між резидентами в валюті України;

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

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

Під іноземною валютою розуміють: грошові знаки іноземних держав, а також цінні папери – платіжні документи (чеки, векселі, акредитиви, сертифікати та ін.), фондові цінності (акції, облигації та ін.) в іноземній валюті та інші цінності (благородні метали, дорогоцінне каміння і т.д.).

Організація розрахунків в іноземній валюті в Україні; ґрунтується на нижчеперелічених положеннях.

- Валюта України є єдиним законним засобом платежу на території України.

- Всі надходження на користь резидентів в іноземній валюті, що наложить до 1 категорії Класифікатора іноземних валют, підлягають обов'язковому 50% продажу (з вересня 1998 р.) протягом 5 днів.

- Уповноважені банки зобов'язані купувати іноземну валюту на УМВБ за дорученням і за рахунок резидентів з ціллю забезпечення виконання зобов'язань резидентів.

- В розрахунках між резидентами та нерезидентами в межах торгового обігу використовується як засіб платежу іноземна валюта.

- Нерезиденти - роботодавці здійснюють оплату праці резидентів виключно в валюті України в готівковій чи безготівковій формі.

- Здійснення розрахунків між резидентами і нерезидентами в рамках торгового обігу в валюті України допускається лише при наявності індивідуальної ліцензії НБУ або наявності двосторонніх

угод.

- Валютні цінності резидентів, які знаходяться за межами України, підлягають обов'язковому декларуванню в НБУ.

Одними із найактивніших суб'єктів валютного регулювання є банки та фінансово-кредитні установи. Структура міжбанківського валютного ринку України включає в себе такі інституції:

- НБУ;
- уповноважені банки - комерційні банки, які мають ліцензію НБУ на проведення операцій з іноземною валютою;
- інші фінансово-кредитні організації - резиденти (страхові, інвестиційні та ін.), які мають ліцензію НБУ;
- юридичні особи, які уклали з уповноваженими банками агентські угоди на відкриття пунктів обміну іноземної валюти;
- кредитно-фінансові установи - нерезиденти, які отримали індивідуальний дозвіл НБУ;
- валютні біржі;
- валютні відділення товарних та фондових бірж.

Право на відкриття рахунків в іноземній валюті отримують юридичні особи, в статутних документах яких передбачено здійснення ЗЕД. Приватні підприємці (без створення юридичної особи) отримують таке право на основі реєстраційної картки, в якій також передбачено здійснення ЗЕД.

Якщо банк, в якому відкрито рахунок клієнта в національній валюті України, не має ліцензії НБУ на здійснення валютних операцій, то рахунки в іноземній валюті можуть відкриватись в інших банках. По кожному коду іноземних валют може бути відкритий тільки один розрахунковий рахунок.

Суб'єкти господарської діяльності України проводять розрахунки з іноземними партнерами через систему кореспондентських рахунків комерційних банків, які відкриті в закордонних банках.

Комерційні банки України відкривають кореспондентські рахунки типу "ностро" в закордонних банках у вільно конвертованих валютах. Іноземні банки можуть відкривати рахунки типу "лоро" в національній валюті України в комерційних банках України.

Для проведення господарської діяльності суб'єкти, які співпрацюють з нерезидентами, повинні здійснювати операції з



купівлі та продажу безготівкової іноземної валюти. З огляду на це, необхідно розглянути поняття валютного курсу, видів валютних курсів та способів обрахунку офіційного курсу української валюти.

Валютний курс - це ціна грошової одиниці національної валюти, виражена в грошовій одиниці валюти іншої країни.

Основними економічними факторами, які впливають на валютний курс є:

- стан платіжного балансу країни;
- рівень процентних ставок;
- рівень інфляції;
- міждержавна міграція короткотермінових капіталів та ін.

Валютний коридор — це встановлення максимального та мінімального значення курсу національної грошової одиниці по відношенню до іноземних валют, в межах яких може змінюватись поточний обмінний курс на ринку. Для підтримки валютного коридору потрібно:

- постійний гарантований рівень власних валютних резервів;
- стан економіки країн - основних торговельних партнерів.

Котировка — це визначення та встановлення курсу іноземної валюти до національної. Вона не є постійною величиною, оскільки попит і пропозиція на валюту на валютному ринку постійно змінюється.

Крос-курс — це котировка двох іноземних валют, жодна з яких не є національною валютою учасників угоди, які встановлюють курс. Під крос-курсом також розуміють курс, обрахований розрахунковим шляхом з курсів двох валют до третьої валюти.

Види валютних курсів:

- Курс, який копівається — це валютний курс, який вільно змінюється, і визначається на основі попиту і пропозиції на ринку.

- Плаваючий курс — як різновид курсу, що коливається. Передбачає взаємозв'язок між зміною валютного курсу даної країни та динамікою курсів окремих валют інших країн або набору валют (валютного кошика).

- Фіксований валютний курс - це офіційно встановлене співвідношення між національними валютами, яке ґрунтується на

валютних паритетах, закріплених в законодавчому порядку. В залежності від виду операцій розрізняють курси поточні (спот) і термінові (форвард).

Класифікатор іноземних валют містить перелік іноземних валют, які є законним засобом платежу на території України і можуть бути використані при здійсненні торгових і неторгових операцій.

До 1-ої групи Класифікатора іноземних валют належать вільно конвертовані валюти, які без обмежень обмінюються на інші валюти (американські та канадські долари, німецькі марки та ін.).

До 2-ої групи Класифікатора іноземних валют входять валюти з обмеженою конвертованістю (валюти окремих країн, що розвиваються, країн Центральної та Східної Європи, країн колишнього СРСР).

До 3-ої групи Класифікатора іноземних валют відносять неконвертовані валюти, які не обмінюються на інші валюти.

Визначення офіційного курсу української валюти до різних валют світу відбувається наступним чином:

- до USD визначається НБУ на основі результатів торгів на УМВБ;
- до всіх інших валют 1-ої групи Класифікатора іноземних валют — через крос-курси Франкфуртської валютної біржі та Московської міжбанківської валютної біржі;
- до національних валют країн колишнього СРСР - через крос-курси ЦБ Росії при встановленні офіційного курсу рубля;
- по відношенню до решти валют 2-ої групи Класифікатора іноземних валют - через крос-курси, які публікуються в "Financial Times".

Офіційний курс української гривні використовується:

- у всіх безготівкових операціях купівлі та продажу іноземної валюти;
- в бухгалтерському обліку всіх операцій, які проводяться в іноземній валюті;
- в розрахунках з бюджетом, митницею та іншими державними органами;
- в ціноутворенні тощо.

### 3.1.2. Облік валютних коштів.

Основними нормативними актами з обліку валютних грошових коштів є:

- Інструкція про відкриття банками рахунків в національній та іноземній валюті, затверджена Постановою Правління НБУ від 18.12.98 р. № 527, зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 24.12.98 р. №819/3259 із змінами і доповненнями;

- Інструкція № 7 "Про безготівкові розрахунки в господарському обороті України", затверджена Постановою Правління НБУ № 204 від 02.08.96 р.

- Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 року №996-ХІУ;

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №4 "Звіт про рух грошових коштів", затверджений Міністерством фінансів України від 31.03.99 р. № 87.

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" затверджений наказом МФУ від 31.03.1999 р. №87;

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджений наказом МФУ від 31.12.99 р. №318;

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив зміни валютних курсів" затверджений наказом МФУ від 10.08.2000 р. №193;

- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій №291 затверджена наказом МФУ від 30.11.99 р. №291;

Для здійснення безготівкових розрахунків відкриваються рахунки в іноземній валюті. Такі рахунки можуть бути поточними і депозитними.

Поточний рахунок призначений для зберігання грошових коштів та проведення операцій по розрахунках підприємства.

Депозитний рахунок відкривається на основі депозитного договору між банком та клієнтом на встановлений строк.

Клієнти банку можуть відкривати лише один рахунок для формування статутного капіталу господарського товариства і один

рахунок за кожною угодою сумісної (спільної) діяльності без створення юридичної особи.

Юридичні і фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності мають право відкривати необмежену кількість рахунків за своїм вибором і згодою банків.

Бухгалтерський облік іноземної валюти на рахунках підприємств в установах банків ведеться на субрахунку 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті". Валютні кошти на рахунках в закордонних банках, а також на транзитному рахунку в уповноваженому банку враховуються на субрахунку 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті".

Грошові кошти в дорозі, згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, відображаються на субрахунку 334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті".

З огляду на високий ступінь деталізації доходів і витрат підприємства необхідно чітко відображати, у зв'язку з яким видом діяльності проведено купівлю-продаж іноземної валюти (наприклад, доходи і витрати від основної операційної діяльності - розрахунки з іноземними партнерами по товарах, роботах, послугах тощо).

Для визначення валового доходу і валових витрат від операцій з іноземною валютою Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" введено поняття "балансової вартості іноземної валюти" та "балансової заборгованості в іноземній валюті".

Відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств":

- Якщо іноземна валюта отримана резидентом в поточному звітному періоді як виручка, то її балансова вартість визначається за курсом НБУ, який діяв на дату отримання доходу, і не підлягає перерахунку у зв'язку із зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного періоду;

- Якщо іноземна валюта самостійно придбана підприємством за гривні, то сума гривень, оплачена платником податків у зв'язку з такою купівлею (без урахування комісійних), вважається її балансовою вартістю;

- Якщо іноземна валюта придбана за іншу іноземну валюту, то її балансова вартість визначається на рівні балансової вартості

проданої валюти;

• Якщо іноземна валюта надійшла на валютний рахунок у попередньому звітному періоді, то для поточного звітного періоду її балансова вартість визначається за курсом НБУ, що діяв на останній робочий день попереднього звітного періоду. При цьому виникає позитивна або від'ємна різниця між результатом такого перерахунку і балансовою вартістю іноземної валюти, яка включається або у валовий дохід або валові витрати платника податку. Розглянемо вище перелічені операції на прикладах.

Приклад. 12.10.2000 р. на валютний рахунок підприємства надійшло 100\$. Курс НБУ склав 5,52 грн./USD. 21.10.99 р. надійшло ще 100 USD за курсом 5,58 грн./USD. Балансова вартість валюти =  $100 \times 5,52 + 100 \times 5,58 = 1110$  грн.

Приклад. Підприємство перераховує 26850 грн. для придбання 5000 USD. Банком подано розрахунок:

курс купівлі на УМББ – 5,3 грн./USD

комісійна винагорода - 40 грн.

Курс НБУ на день зарахування валюти на валютному рахунку — 5,2 грн./USD.

Відображено даний приклад на рахунках бухгалтерського обліку:

Таблиця 15. Облік безготівкових валютних операцій.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума USD
		Дебет	Кредит	Грн.
1.	Перераховано кошти для купівлі іноземної валюти	333	311	26850
2.	Зараховано валюту 5000 USD x 5,2	312	333	<u>5000</u> 26000
3.	Сума збору до Пенсійного фонду України • нарахована; • перерахована уповноваженим банком 5000 USD x 5,3 x 1% = 265	92 651	651 311	265 265
4.	Комісійна винагорода банку	949	333	40
5.	Відображена різниця між курсом НБУ на дату купівлі валюти, та курсом на дату зарахування коштів	945	333	500

	на валютний рахунок (5,3 — 5,2)			
6.	Зараховано зайво перераховані кошти 26850 - 5000 USD x 5.2 - 40 - 500 - 265 = 45	311	333	45

Приклад. Підприємство отримало валютну виручку в розмірі 20000 USD. Після здійснення обов'язкового 50 % продажу валюти, яка надійшла, передбачається придбати DM. Комісійні банку складають 50 USD.

Курс USD 5,52 грн/USD Курс ДМ 2,568 грн/DM  
5,52

Крос-курс ----- = 2.14953  
2.568

Розрахунок придбання DM за USD проводиться так:  
(20000 - 10000 - 50) x 2,14953 = 21387 DM

Таблиця 16. Облік валютної виручки.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума USD Грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Отримано виручку від нерезидента, (USD)	314	362	<u>20000</u> 110400
2.	Надійшли кошти на валютний рахунок з розподільчого рахунку	312	314	<u>10000</u> 55200
3.	Перераховано валюту USD для конвертації в DM, (USD) 10000USDx5,52грн/USD	334	312	<u>10000</u> 55200
4.	Зараховано DM, 21387 x 2,568 = 54921,82	312	334	<u>21387</u> 54921,82
5.	Комісія банку, (USD)	92	334	<u>50</u> 276
6.	Повернуто зайво перераховані кошти, грн.	311	334	2,18

Балансова вартість DM = 9950 USD x 5,52 = 54924 грн.

Приклад. 15.08.1999 р. на валютному рахунку підприємства було 1000 USD. Курс НБУ склав 5,52 грн. USD. На останній робочий день звітного періоду курс USD склав: а) 5,58 грн.; б) 5,48 грн.

Таблиця 17. Облік валюти на рахунку підприємства.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	Сума
-------	------------------------------	-------------------------	------

		Дебет	Кредит	<u>USD</u> Грн.
1.	Відображення доходу від зміни курсових різниць на останній день звітного періоду $(5,58 - 5,52) \times 1000$ USD	312	714	60
2.	Відображення витрат від зміни курсових різниць на останній день звітного періоду $(5,48 - 5,52) \times 1000$ USD	945	312	40

У зв'язку з тим, що на сьогодні відсутні у законодавстві рекомендації щодо розрахунку балансової вартості іноземної валюти, можна використовувати один із запропонованих методів:

- FIFO; LIFO; MIFO.

FIFO - є методом обліку вартості іноземної валюти, яка наближена до її поточної вартості. Застосовується як при безперервному так і поточному методах обліку.

LIFO - базується на умові, що вартість іноземної валюти, яка вибуває, оцінюється за балансовою вартістю останнього надходження. Застосовується аналогічно методу FIFO.

MIFO - метод середньозваженої вартості.

Із поняттям балансової вартості іноземної валюти безпосередньо пов'язане поняття "курсової різниці". Згідно з п.7.3 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" курсові різниці виникають при продажу (погашенні) валютної заборгованості в межах звітного періоду і при перерахунку балансової вартості валюти або заборгованості у валюті, які перебувають на обліку підприємств на кінець звітного періоду, тобто щокварталу.

### 3.1.3. Курсові різниці

Коливання валютного курсу викликають курсові різниці які виникають у результаті зміни офіційного курсу валюти в період між датою здійснення господарської операції і датою розрахунків за цими операціями. У будь-якому випадку курсова різниця повинна знайти своє відображення в бухгалтерському обліку.

Залежно від того, відбулося зростання курсу гривні по відношенню до іноземної валюти або ж його зниження, курсова

різниця відображається на рахунках доходів або витрат.

Однак П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" вимагає не просто відображення доходів і витрат діяльності підприємства за звітний період, а їх детального розділення залежно від того, при здійсненні якої діяльності вони виникли:

- операційної (тобто основної діяльності підприємства, а також іншої діяльності, яка не є інвестиційною або фінансовою);
- неопераційної (тобто інвестиційної і фінансової).

Таким чином, курсова різниця буде віднесена до операційної, якщо її виникнення пов'язане з перерахунком заборгованості (активів і зобов'язань), яка утворилася при операційній діяльності (наприклад, при перерахунку дебіторської заборгованості при відвантажених на експорт товарах або при перерахунку зобов'язань перед постачальником сировини, придбаної для виготовлення власної продукції. Якщо ж курсова різниця нарахована наприклад, на заборгованість, яка виникла в результаті імпорту основних фондів, то вона буде визнана неопераційною оскільки придбання основних фондів є інвестиційною діяльністю.

Суб'єкти малого підприємництва, які застосовують рахунки класу 8 для відображення витрат від операційних курсових різниць використовують рахунок 84 "Інші операційні витрати", а неопераційні курсові різниці обліковують на рахунку 85 "Інші витрати".

У звіті про фінансові результати курсові різниці відображаються відповідно, в рядках 060 "Інші операційні доходи" та 090 "Інші операційні витрати". Суб'єкти малого підприємництва такі показники відображають у рядку 130 "Інші доходи" і 160 "Інші витрати".

Бухгалтерський облік курсових різниць проводиться на таких субрахунках:

- 711 "Дохід від реалізації іноземної валюти";
- 714 "Дохід від операційної курсової різниці";
- 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці";
- 942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти";
- 945 "Втрати від операційної курсової різниці";
- 949 "Інші витрати операційної діяльності";



- 974 "Втрати від неопераційної курсової різниці".

Приклади відображення курсових різниць в системі рахунків бухгалтерського обліку виглядатимуть наступним чином:

Таблиця 18. Облік курсових різниць.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
<b>1. Вплив зміни курсу валюти на кредиторську заборгованість</b>			
	Зростання валютного курсу іноземної валюти відносно вітчизняної		
	• виникнення операційної курсової різниці;	945	632
	• виникнення неопераційної курсової різниці	974	685
1.	Зниження валютного курсу іноземної валюти відносно вітчизняної		
	• виникнення операційної курсової різниці;	632	714
	• виникнення неопераційної курсової різниці	685	744
<b>2. Вплив зміни курсу валюти на дебіторську заборгованість</b>			
	Зростання валютного курсу іноземної валюти відносно вітчизняної		
	• виникнення операційної курсової різниці;	362	714
	• виникнення неопераційної курсової різниці	377	744
2.	Зниження валютного курсу іноземної валюти відносно вітчизняної		
	• виникнення операційної курсової різниці	945	362
	• виникнення неопераційної курсової різниці	974	377

#### **3.1.4. Купівля-продаж безготівкової іноземної валюти**

Здійснення зовнішньоекономічної діяльності передбачає виконання суб'єктами операцій купівлі-продажу валюти.

Бухгалтерський облік таких операцій на сьогодні регулюється такими нормативними документами:

- Законом про бухгалтерський облік;
- П(С)БО 21 "Вплив зміни валютних курсів";
- П(С)БО 16 "Витрати";
- П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати";
- Інструкцією № 291.

Бухгалтерський облік іноземної валюти, що знаходиться на рахунках підприємства в установах банків, ведеться на субрахунку 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті". Валютні кошти на рахунках в закордонних банках, а також на транзитному рахунку в уповноваженому банку слід обліковувати на субрахунку 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті".

Грошові кошти в дорозі Інструкцією № 291 передбачено відображати на субрахунках:

- 333 "Грошові кошти в дорозі у національній валюті";
- 334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті".

Оскільки в формах фінансової звітності підприємства передбачене окреме відображення результатів на кожний вид діяльності підприємства, а саме:

— операційної, фінансової, інвестиційної, надзвичайної, тобто передбачений високий ступінь деталізування доходів і витрат, підприємству слід чітко визначати, у зв'язку з яким видом діяльності здійснюється операція купівлі валюти, оскільки отриманий дохід і понесені витрати у зв'язку із цією купівлею повинні будуть збільшити або зменшити результат саме цієї діяльності.

Наприклад, підприємство, яке придбає іноземну валюту для розрахунків з нерезидентами за отримані товари, роботи, послуги, що використовуються в його основній діяльності, і має від цієї угоди дохід або витрати, повинне відобразити їх у доходах і витратах, пов'язаних з операційною діяльністю. Доходи або витрати отримані підприємством від купівлі валюти для розрахунку з нерезидентом по отриманому фінансовому кредиту, треба відображати на рахунках доходів і витрат, пов'язаних з фінансовою діяльністю.

Відповідно до видів діяльності, за якими було здійснено операції купівлі-продажу іноземної валюти, у формах №2 та №2-м "Звіту про фінансові результати" будуть відображатись:

- у рядку 060 "Інші операційні доходи" - доходи від реалізації валюти та доходи від операційної курсової різниці;
- у рядку 130 "Інші доходи" - доходи від не операційної курсової різниці;
- у рядку 090 "Інші операційні витрати" - собівартість

реалізованої валюти та втрати від операційної курсової різниці;

- у рядку 160 "Інші витрати" - втрати від неопераційної курсової різниці".

#### **Порядок купівлі іноземної валюти.**

Для здійснення розрахунків та виконання зобов'язань перед нерезидентами резиденти, у випадку недостатності власних валютних коштів, можуть придбати іноземну валюту на міжбанківському валютному ринку України (МВРУ).

Купівля іноземної валюти здійснюється відповідно до Правил здійснення операцій на МВРУ, затвердженому Постановою НБУ від 18.03.99 р. №127. Право на здійснення операцій з іноземною валютою мають лише ті банки та фінансово-кредитні установи, які отримали ліцензію НБУ.

Для закупівлі іноземної валюти підприємство зобов'язане подати в банк наступні документи:

- 1) належно оформлений договір;
- 2) вантажна митна декларація (у випадку коли продукція вже ввезена);
- 3) акт прийому-здачі виконаних робіт, послуг;
- 4) документи, передані при документарній формі розрахунків (акредитив, інкасо);
- 5) довідка податкової адміністрації, в якій вказується поточна сума в іноземній валюті на рахунку в банку.

Купівля іноземної валюти на МВРУ здійснюється як при розрахунку за фактично отримані товари, так і при попередній оплаті.

Іноземна валюта, придбана через уповноважений банк, повинна бути використана за призначенням протягом 5-ти банківських днів. У разі порушення вказаного терміну придбана валюта продається на МВРУ протягом 5-ти робочих днів уповноваженим банком.

Закон України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" від 23.09.94 р. №185/94 - ВР передбачає відстрочення поставки за авансовою оплатою на 90 днів. У випадку вимушеного перевищення даного терміну необхідно отримати індивідуальну ліцензію НБУ, або сплачувати пеню в розмірі 0,3 % від

вартості непокритої заборгованості за курсом НБУ на день оплати.

Відповідно до Закону України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" від 26.06.97 р. №400/97 - ВР зі змінами та доповненнями та інших нормативно-правових актів при купівлі іноземної валюти сплачується збір в розмірі 1% від суми в гривнях, витраченої на купівлю іноземної валюти (без урахування комісійної винагороди та валютної маржі щодо цих операцій).

Юридична особа на основі курсів НБУ, які склались за попередній день, надає платіжне поручення в банк про купівлю іноземної валюти. Уповноважений банк після придбання іноземної валюти самостійно перераховує до ПФУ відповідну суму збору, виходячи із фактично затрачених коштів. Сума збору відноситься до валових витрат клієнта.

Якщо угода на купівлю валюти не відбулася, або відбулася не в повній мірі, банк повертає на рахунок підприємства невикористані кошти.

Будь-яке підприємство може реалізувати своє право придбання валюти через уповноважені банки, що мають ліцензії НБУ на право здійснення операцій з валютними цінностями.

Підприємство подає до уповноваженого банку заяву відповідної форми і залежно від виду здійснюваних операцій (торгівельних, неторгівельних, капітальних, інших зобов'язань) і різні документи відповідно до Правил здійснення операцій на міжбанківському валютному ринку України, затверджених постановою Правління Національного банку України від 18.03.99 р. № 127, зі змінами і доповненнями.

Виписка банку по поточному рахунку є документом, на підставі якого здійснюється запис у реєстрах бухгалтерського обліку про списання коштів на субрахунок 333 "Грошові кошти в дорозі у національній валюті", а розрахунок, поданий уповноваженим банком, і виписка за валютним рахунком - документом для відображення зарахованої валюти на рахунок витрат, пов'язаних з її купівлею.

Приклад. Підприємство уклало контракт з нерезидентом на суму 20 тис. дол. США на купівлю товару з метою його подальшого продажу. У зв'язку із цим підприємством подана заявка до

уповноваженого банку і перераховані (за попереднім розрахунком) 107 тис. грн. для купівлі 20 тис. дол. США.

Курс купівлі – 5,2 грн. за \$1.

Курс НБУ на дату зарахування валюти на рахунок - 5,0 грн. за \$1.

Курс НБУ на дату перерахування валюти нерезиденту - 5,1 грн. за \$1.

Якщо операція купівлі валюти пов'язана з неопераційною діяльністю, то дані витрати повинні бути відображені на субрахунку 977 “Інші витрати звичайної діяльності”.

Таблиця 19. Облік купівлі валюти.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума USD
		Дебет	Кредит	Грн.
1.	Перераховані гривні банку для придбання \$20 000, включаючи комісійні за купівлю і збір до Пенсійного фонду згідно з попереднім розрахунком	333	311	107000
2.	Зарахована валюта (курс купівлі – 5,2 грн. за \$1) на валютний рахунок за курсом НБУ 5,0 грн. за \$1	312	333	<u>20000</u> 100000
3.	Відображена сума збору до Пенсійного фонду, фактично перерахована уповноваженим банком $[(5,2 \times 20\,000) \times 1\%]$	92	651	1 040
		651	333	1 040
4.	Зараховані на поточний рахунок надмірно перераховані уповноваженому банку кошти	311	333	400
5.	Вдображені витрати операційної діяльності у вигляді: - комісійної винагороди за послуги конверсії	949 *	333	1 560
	- різниці між курсом купівлі (5,2 грн. за \$1) і курсом НБУ на дату зарахування валюти на рахунок (курс НБУ - 5,0 грн. за \$1)	949 *	333	4000
6.	Списані на фінансові результати витрати від операційної діяльності (1 560 + 4 000)	791	949	5560
7.	Нарахований дохід від неопераційної	312	744	2000

	курсової різниці у зв'язку зі зміною курсу НБУ (курс НБУ - 5,1 грн. за \$1) на дату перерахування коштів нерезиденту (\$20 000 x (5,1 - 5,0))			
8.	Перераховані кошти нерезиденту на виконання договору	632	312	<u>20000</u> 102000
9.	Списаний на фінансові результати дохід від курсової неопераційної різниці в результаті перерахування валютних коштів на поточному рахунку підприємства	744	791	2000

### **Порядок продажу іноземної валюти**

Обов'язковий продаж валютних надходжень Постановою №349 "Про введення обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті на користь резидентів — юридичних осіб" із змінами і доповненнями встановлений в розмірі 50 % обсягу експортного виторгу.

Обов'язковому продажу підлягають надходження тільки в іноземній валюті I-ої групи Класифікатора іноземних валют.

Кошти в іноземній валюті, що підлягають обов'язковому продажу, зараховуються у повному обсязі на транзитний валютний рахунок, з якого здійснюється їх перерозподіл:

50 % - обов'язковий продаж;

50 % - на поточний рахунок власника коштів;

100 % продажу підлягає валюта у випадках:

- якщо вона придбана через уповноважені банки та уповноважені кредитно-фінансові установи для виконання зобов'язань перед нерезидентом і протягом 5 банківських днів не перерахована за призначенням;

- якщо кошти в іноземній валюті, придбані на УМВБ і перераховані на користь нерезидента, повернулися у зв'язку з тим, що взаємні зобов'язання частково або повністю не виконані.

При цьому позитивна курсова різниця, яка може виникнути при таких операціях, щокварталу спрямовується до Державного бюджету України, а від'ємна - відноситься на результати господарської діяльності (ст.5 Закону №185).

Проте, не всі валютні надходження на користь резидентів підлягають обов'язковому продажу. Постановою НБУ "Про

введення обов'язкового продажу поступлень в іноземній валюті на користь резидентів — юридичних осіб" від 4.09.1998 р. №349 передбачено такі винятки:

- поступлення валюти у вигляді наданого кредиту;
- поступлення інвестицій;
- придбана валюти на МВБ для розрахунків із нерезидентами;
- надходження суми повернених коштів при невиконанні умов контракту, при умові, що раніше ці кошти не були куплені на МВБ;
- поступлення коштів за договором комісії;
- поступлення суми депозитів та відсотків по них;
- поступлення транспортним організаціям і підприємствам зв'язку від експорту послуг і направлення їх в подальшому на експлуатаційні витрати;
- добродійні пожертви;
- виручка в іноземній валюті суб'єктів підприємницької діяльності з іноземними інвестиціями, за власну продукцію, при умові, що термін з моменту реєстрації фактично отриманих інвестицій не більший 10 років в період дії Закону "Про іноземні інвестиції" від 13.03.1992 р. №2198

Крім вище перелічених випадків в разі об'єктивної необхідності та економічної доцільності, суб'єкти ЗЕД можуть звільнитися від обов'язкового продажу валюти. В цьому разі НБУ приймає рішення по кожному окремому випадку.

Поступлені кошти у вище перелічених випадках зараховуються на валютний рахунок суб'єкта підприємницької діяльності після надання ним відповідної інформації (не пізніше 5 днів з моменту надходження). У випадку ненадання клієнтом інформації, валютні кошти будуть реалізовані на МВБ.

Бувають випадки, коли клієнт добровільно доручає банку здійснити продаж валюти.

Виконуючий банк зобов'язаний протягом п'яти робочих днів реалізувати валюту і не пізніше двох днів з моменту реалізації зарахувати кошти, що надійшли від продажу валюти, на рахунок клієнта.

Операція продажу валюти належить до іншої операційної діяльності підприємств. При її здійсненні визначається дохід, який

дорівнює сумі коштів, які надійшли на розрахунковий рахунок підприємства, та витрати, які рівні собівартості реалізованої валюти.

Приклад. Підприємством відправлена на продаж валюта в сумі 1 тис. USD. Курс НБУ на дату перерахування валюти - 5,3 грн/USD. Курс продажу валюти - 5,4 грн/USD. Комісія банку - 65 грн.

Таблиця 20. Облік продажу валюти.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума USD
		Дебет	Кредит	Грн.
1.	Списана валюта для продажу (курс USD — 5,3 грн.)	334	312	<u>1000</u> 5300
2.	Визнаний дохід на суму коштів, що надійшли на рахунок (курс USD — 5.4 грн.)	311	711	5400
3.	Вздображена собівартість реалізованої валюти (курс USD — 5,3 грн.)	942	334	5300
4.	Нараховано суму комісійних банку	92	685	65
5.	Списано на фінансовий результат дохід від продажу валюти	711	791	5400
6.	Списано на фінансовий результат собівартість проданої валюти	791	942	5300
7.	Списано на фінансовий результат витрати, пов'язані з придбанням валюти	791	92	65
8.	Визначено фінансовий результат	791	441	35

### 3.2. Облік розрахункових операцій.

Розрахунки за зовнішньоекономічними операціями слід розглядати як систему організації регулювання та здійснення платежів в іноземній та національній валюті за грошовими вимогами і зобов'язаннями, що виникають під час здійснення господарюючими суб'єктами України економічної діяльності з іноземними партнерами.

Всі угоди, контракти (за винятком бартених) під час здійснення експортно-імпортних операцій передбачають переказ



грошових коштів. Умови та форми здійснення розрахунків українського підприємства з іноземним попередньо визначаються окремими відповідними статтями зовнішньоекономічного контракту або угоди.

Банківський переказ – це розрахункова операція, яка здійснюється між банками на підставі вказівок підприємства, що переказує кошти, шляхом надання одним банком іншому наказу про сплату (зарахування на рахунок) зазначеної кількості грошових коштів за умови пред’явлення ним відповідних документів. Переказувач коштів дає інструкцію своєму банку про умови сплати переказу. В банківській практиці такий наказ називається платіжним дорученням.

Здійснення банківського переказу з наданням відповідних документів на вже відвантажену продукцію можна зобразити схематично (див. рис. 1).

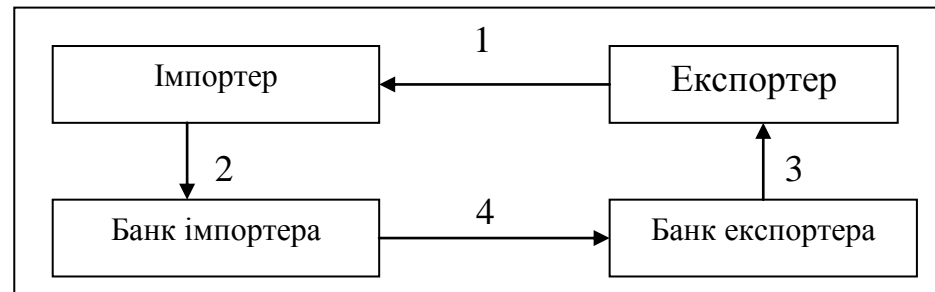


Рис. 1. Здійснення розрахунку із застосуванням банківського переказу.

1. Передача документів за умови контракту;
2. Надання вказівки банкові про перерахування коштів;
3. Повідомлення банку експортера про надходження коштів.
4. Авізування експортера про зарахування коштів на його рахунок.

Недоліком використання зазначеної форми розрахунку є те, що затримується в часі надходження виручки до експортера.

Інкасова форма розрахунку полягає в тому, що експортер після відвантаження продукції, виконаних робіт, послуг дає вказівку своєму банку – інкасове доручення, в якому повністю і точно

викладені всі умови розрахунку отримати від імпортера або від банку, що його обслуговує, згоду про сплату коштів чи відповідну суму грошових коштів в зазначений у контракті термін.

Схема розрахунку в формі документального інкасо має вигляд (див. рис. 2).

1. Відвантаження товару;
2. Передача документів для інкасового доручення;
3. Доручення на інкасо;
4. Повідомлення імпортера про отримання документів;
5. Сплата документів;
6. Передача документів імпортеру.
7. Повідомлення банку про перерахування коштів;
8. Повідомлення експортера про надходження і зарахування коштів на його рахунок.

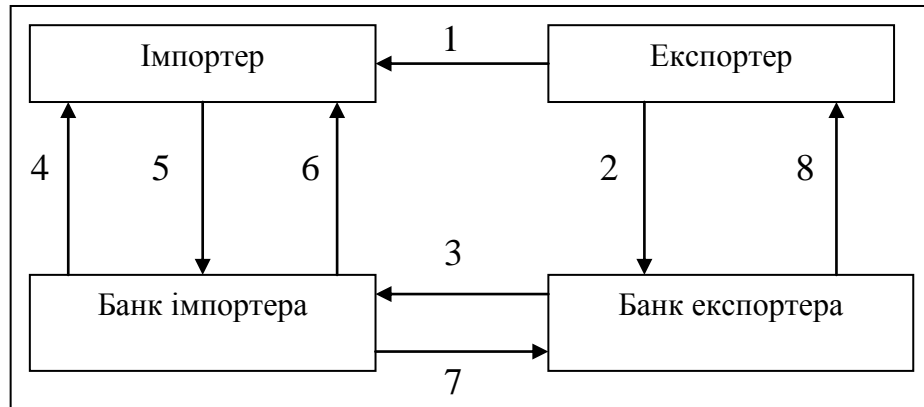


Рис. 2. Здійснення розрахунку із застосуванням документального інкасо.

Недоліком інкасової форми розрахунків є:

- значний термін проходження документів через банки;
- можливість відмови імпортера сплатити кошти за надані документи;
- значний розрив у часі між відвантаженням товару та отриманням експортної виручки, особливо в разі тривалого транспортування вантажів.

Акредитивна форма розрахунків найчастіше зустрічається в міжнародній торгівлі. В свій час її назвали “джерелом життєвої сили міжнародної торгівлі”.

Акредитив – це лише умовне грошове зобов’язання про сплату коштів між імпортером і його банком, за яким банк зобов’язується сплатити документи, або за наказом клієнта зробити оплату за умови виконання експортером своїх зобов’язань.

Розрахунки за акредитивною формою – найбільш сприятливі для експортера, так як фона забезпечує своєчасне отримання валютної виручки. Для імпортера такі розрахунки призводять до відволікання власних грошових коштів, але дають можливість повністю контролювати умови поставки.

Схема розрахунку в формі документального акредитива має вигляд (див. рис.3).

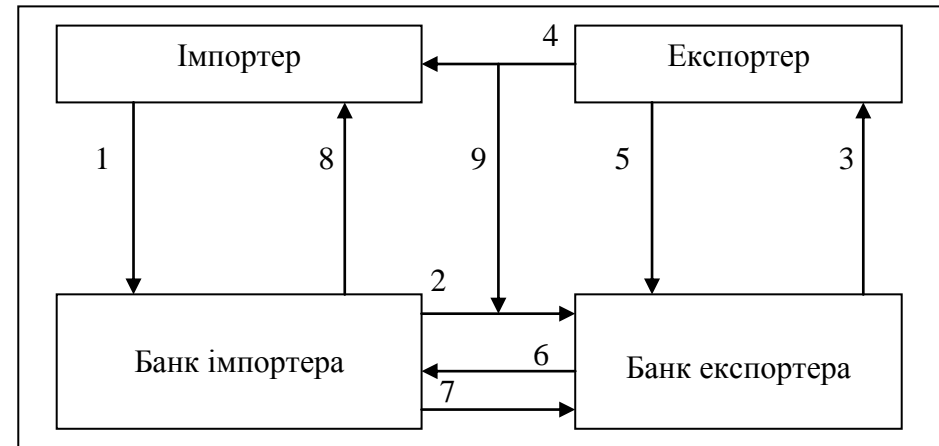


Рис.3. Здійснення розрахунку із застосуванням документального акредитива.

1. Імпортер доручає своєму банку відкрити акредитив на користь експортера.
2. Авізування банку експортера про відкриття акредитива.
3. Авізування експортера про відкриття акредитива.
4. Відвантаження і транспортування товару.
5. Передача документів про відвантаження товару до банку.
6. Пересилання документів з банку в банк.

7. Сплата коштів за продукцію.
8. Передача документів імпортеру.
9. Акцепт документів.

Розрахунки за відкритим рахунком використовуються за виконане покупцеві замовлення, або в разі пред'явлення документів, за виконані роботи, послуги чи поставлені товари, при цьому продавець відвантажує товар, або виконує роботи і надсилає на його адресу товаросупровідні документи чи акти про виконання робіт, нараховуючи суму заборгованості, а в обумовлений контрактом термін покупець погашає свою заборгованість за цим рахунком.

Схема розрахунку в формі відкритого рахунку має вигляд (див. рис. 4).

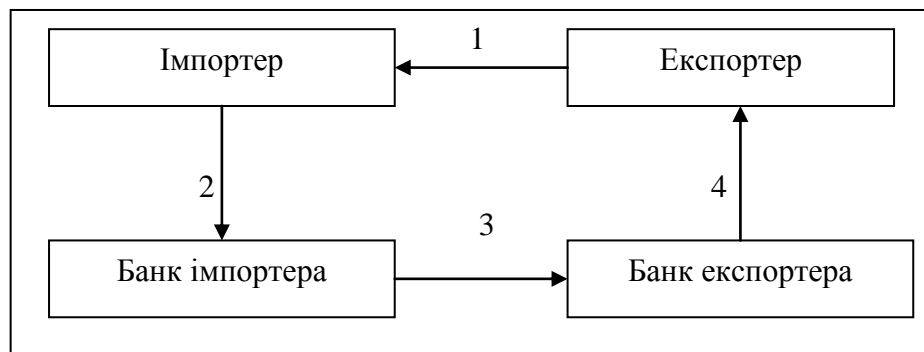


Рис. 4. Здійснення розрахунку із застосуванням відкритого рахунку.

1. Поставка продукції, надання послуг та відправлення документів;
2. Надання доручення банкові про перерахування коштів експортеру;
3. Переказ коштів з банку в банк;
4. Авізування експортера про зарахування коштів на його рахунок.

Така форма розрахунку є вигідною для імпортера, оскільки відсутній ризик сплати коштів за непоставлений товар.

Найчастіше такі розрахунки проводяться, коли експортеру відомо про платоспроможність імпортера, або коли товар

реалізується своїй іноземній філії. Використовується відкритий рахунок і під час операції з давальницькою сировиною з обов'язковим розрахунком за неї, коли суб'єкти поперемінно виступають експортером та імпортером.

### **3.3. Факторингові операції**

В сучасній міжнародній торгівлі використовується ще й така форма фінансування власного експорту як факторинг. Він є об'єктом міжнародної конвенції, яка була підписана на дипломатичній конференції в Оттаві 28 травня 1988 р. під час здійснення зовнішньоторговельної операції із застосуванням факторингу банк або фінансова установа (фактор) погоджується звільнити експортера від розрахункової частини експортної операції для того, щоб підприємство-виробник займалося своєю основною діяльністю.

Може бути один фактор з експорту в країні експортера, а може бути два - фактор з експорту в країні експортера і фактор з імпорту в країні імпортера.

Так, наприклад, український експортер має бажання експортувати свій товар (на суму 10000 тис. дол. США). Він провів попередні переговори з контрагентом і визначив на яку суму (10000 тис. дол. США) і який товар необхідний імпортеру. Після чого (попередньо уклавши угоду з фактором) експортер направляє фактору наступну інформацію:

- назва фірми потенційного імпортера;
- банківські реквізити потенційного імпортера;
- попередньо домовлена сума угоди.

Далі фактор (за своїми каналами) перевіряє імпортера щодо його ділової репутації та фінансового стану (1-2 тижні). Потім повідомляє експортера можливими варіантами відповіді:

1. Фактор відмовляється проводити таку операцію через себе. Зазначене говорить про те, що потенційний імпортер є ненадійним у діловому або фінансовому відношенні або інформація про нього у світових банківських колах відсутня.

2. Фактор згоден проводити операцію на 50% (обо на будь-який інший). Тобто, в нашому прикладі, потенційний імпортер не має досвіду проведення торговельних операцій на суму 10000 тис. дол. США і для запобігання ризику несплати коштів, фактор

погоджується на половину. Але це значить: якщо експортер та імпортер погодяться проводити зовнішньоекономічну операцію в два етапи (тобто по 5000 тис. дол.), то в такому випадку, фактор проведитиме операцію на 100%.

3. Фактор відразу погоджується на 100%.

Далі експортер укладає угоду. В угоду додатково записуються два обов'язкових застереження:

- розрахунки за зовнішньоторговельною операцією проводитимуться на умові документарного інкасо через факторингову установу;

- експортер має повне матеріальне право власності на експортовану продукцію до моменту зарахування коштів за експорт на його рахунок.

Потім у звичайному порядку експортер відправляє свою продукцію згідно з умовами контракту і через факторингову установу надсилає інкасове доручення імпортеру.

Якщо імпортер не сплатить кошти за експортований товар у визначений контрактом термін, то фактор, за власний рахунок, їх перерахує на користь експортера. Після чого самостійно буде стягувати цю суму з імпортера.

За свої послуги фактор бере комісійну винагороду (як правило один раз на рік у середині грудня) з експортера у розмірі 1-3 % від річної суми усіх контрактів (що пройшли через його установу) за рік.

До послуг з питань факторингу також належать:

- надання інформації і перевірка фінансової та господарської спроможності імпортера;
- взяття на себе ризику до 100% за розрахунками за експорт;
- купівля грошових претензій, що виникають під час поставок товарів, наданні послуг;
- нагадування та застереження дебіторам;
- правове переслідування непорядних імпортерів.

В цілому факторинг нагадує страхові операції, але основною перевагою застосування факторингових операцій над страховими є те, що фактор в зазначений в контракті термін повністю сплачує кошти (в попередньо визначеній частці) експортеру, а потім за

допомогою своїх важелів отримує цю суму від імпортера.

Під час страхування товару експортер отримує кошти лише за умови офіційного підтвердження і платоспроможності імпортера.

І ще одна особливість: факторам суворо заборонено користуватись коштами клієнта. Це переслідується законодавством і в разі виявлення порушень тягне за собою величезні штрафи та втрату ділової репутації на міжнародному фінансовому ринку. Кошти, які фактор отримав від імпортера (в рахунок виконання останнім своїх зобов'язань за контрактом) повинні бути миттєво переведені на користь експортера. Навіть, якщо закінився робочий банківський тиждень (в даній країні), то кошти будуть перераховані з філії, яка знаходиться у режимі роботи в іншому кінці світу.

### **3.4. Валютні ризики**

Під час здійснення міжнародних торговельних операцій суб'єкти зазнають різних ризиків:

- зміни ціни на товар після укладання контракту;
- відмова імпортера від товару або від сплати за товар;
- помилки в документації;
- помилки при сплаті коштів за товар;
- зловживання валютними коштами;
- неплатоспроможність покупця;
- нестійкість валютних курсів;
- замороження валютної виручки;
- блокування рахунків;
- інфляція тощо.

Особливе місце серед комерційних ризиків займають валютні ризики. В їх основі лежить зміна реальної вартості грошового зобов'язання. Для їх запобігання рекомендується включати в контракт захисні валютні застереження.

Валютне застереження - це особлива умова в зовнішньоторговельному контракті (і яка є його невід'ємною частиною), що обумовлює можливість перегляду суми розрахунку пропорційно зміні курсу валюти для підстрахування експортера або імпортера від ризику знецінення валютних коштів.

Найширше застосовуються валютні застереження, коли різні валюта розрахунку і валюта ціни.

Але можливі випадки коли в контракті передбачаються усі валюти різні. Так, можуть бути різними - валюта контракту, валюта ціни, валюта страхування вантажу, валюта фрахту, валюта штрафів, валюта розрахунку ... Звичайно, таке зустрічається дуже рідко, але буває.

Якщо валюта ціни і валюта розрахунку різні, можна в текст контракту включити наступне: "Валюта розрахунку (в такій-то валюті) встановлена, виходячи із співвідношення валютного курсу на день підписання контракту (або інший термін) і складає «А» (тобто вказується пропорція) одиниць валюти ціни контракту (в такій-то валюті). У випадку, коли на день перерахування коштів співвідношення валютного курсу зміниться, більш ніж +/- «В» (вказується певна сума або відсоток), сума платежу буде відповідно змінена у співвідношенні «А».

Можна використовувати спрощений текст: "Валюта розрахунку (в такій-то валюті) встановлена, виходячи із співвідношення валютного курсу на день підписання контракту (або інший термін) і складає «А» одиниць валюти ціни контракту (в такій-то валюті). У випадку, коли на день перерахування коштів співвідношення валютного курсу зміниться, сума платежу буде відповідно змінена у співвідношенні «А».

В разі несвоєчасного (90 днів) надходження валютних коштів на рахунок експортера України, податкова адміністрація буде нараховувати та утримувати з експортера пеню у розмірі 0,3 % (вступила в дію з 01.01.1995р.) від незарахованої суми за кожний календарний день.

А тому під час укладання зовнішньоекономічних контрактів слід передбачати відповідні штрафні санкції щодо імпортера (на випадок можливого несвоєчасного надходження коштів за експортовану продукцію).

#### **4 Облік операцій підприємств з іноземними інвестиціями.**

4.1. Організація та регулювання іноземного інвестування в економіку України.

4.2. Облік формування статутного капіталу підприємства з залученням іноземного інвестора.



#### **4.1. Організація та регулювання іноземного інвестування в економіку України.**

Статутний капітал підприємства формується за рахунок внесків власників (учасників) підприємства. Власники (учасники) здійснюють довгострокове вкладення капіталу (інвестицій) у будь-яке підприємство з метою одержання в майбутньому прибутку, тим самим здійснюють інвестиційну діяльність. Загальні правові, економічні і соціальні умови інвестиційної діяльності визначаються спеціальним законодавством України, зокрема Законом України "Про інвестиційну діяльність" від 18.09.91 р. № 1560-ХІІ (далі – Закон № 1560).

Інвестиційна діяльність може здійснюватися також із залученням іноземних фізичних, юридичних осіб і держав. Основним законодавчим актом, який регулює умови іноземної інвестиційної діяльності і встановлює порядок її контролю на території нашої країни, є Закон України "Про режим іноземного інвестування" від 19.03.96 р. № 93/96-ВР (далі - Закон № 93).

Хто ж з нерезидентів може бути суб'єктом іноземного інвестування? Це:

- юридичні особи, створені відповідно до іншого, ніж українське, законодавства;
- фізичні особи - іноземці, які не мають постійного місця проживання на території України і не обмежені у дієздатності;
- іноземні держави, міжнародні урядові і неурядові організації;
- інші іноземні суб'єкти інвестиційної діяльності, визнані такими відповідно до законодавства України,

Форми іноземного інвестування досить різноманітні, але найчастіше це або пайова участь у підприємствах, створених спільно з українськими юридичними або фізичними особами, або придбання частки вже діючих підприємств.

При оформленні установчих документів власники (учасники) створюваного підприємства не лише визначають розмір статутного капіталу (який не може бути менше розміру, встановленого законодавством), але і частки кожного з них. В установчих документах їм слід також зазначити, в якому вигляді повинні бути

внесені інвестиції (внески).

Згідно із Законом № 93 одним із видів іноземного інвестування є будь-яке рухоме майно, наприклад обладнання, офісна та інша техніка, що ввозяться на територію України іноземним інвестором як внесок до статутного капіталу підприємства.

#### **Особливості іноземного інвестування**

Внесення інвестицій іноземними власниками (учасниками) має ряд істотних відмінностей порівняно з порядком інвестування, встановленим для резидентів України. Розглянемо ці відмінності докладніше.

Іноземна інвестиція підлягає обов'язковій державній реєстрації, яка здійснюється відповідно до постанови Кабінету Міністрів України "Про затвердження Положення про порядок державної реєстрації іноземних інвестицій" від 07.08.96 р. № 928. Підставою для зазначеної реєстрації є такі документи, подані в органи державної влади іноземним інвестором або уповноваженою ним особою:

- інформаційне повідомлення (у трьох примірниках) про внесення іноземної інвестиції. Воно заповнюється за встановленою формою і повинно мати відмітку державної податкової інспекції за місцем здійснення інвестиції про фактичне її внесення;

- документи, що підтверджують форму іноземної інвестиції (установчі документи та ін.);

- документи, що підтверджують вартість іноземної інвестиції (вантажна митна декларація тощо);

- документ, який засвідчує внесення заявником плати за реєстрацію інвестиції (двадцять неоподатковуваних мінімумів доходів громадян).

По закінченні процедури реєстрації інформаційному повідомленню присвоюється відповідний реєстраційний номер. Цей номер зазначається на всіх трьох примірниках даного документа, в якому також повинні бути підпис посадової особи і печатка органу державної реєстрації. Тільки таким чином оформлене інформаційне повідомлення є підтвердженням факту державної реєстрації іноземної інвестиції.

У випадку додаткового внесення іноземних інвестицій їх

державна реєстрація здійснюється в аналогічному порядку.

#### **4.2. Облік формування статутного капіталу підприємства з залученням іноземного інвестора.**

Закон № 93 передбачає звільнення від обкладення ввізним митом майна, що ввозиться на митну територію України в якості внеску до статутного фонду підприємства з іноземними інвестиціями (далі - ПІІ), Нагадаємо, що відповідно до положень Закону № 93 ПІІ - це підприємство (організація) будь-якої організаційно-правової форми, іноземна інвестиція у статутному фонді якого (при його наявності) складає не менше 10 відсотків.

У чому ж полягає таке звільнення? У тому, що при митному оформленні внесків до статутного фонду ПІІ надається відстрочення оплати ввізного мита - на підставі простого векселя, виданого ПІІ - векселедавцем митному органу - векселедержателю.

Це правило не поширюється на ввезення майна (інвестицій) у вигляді товарів, призначених для подальшої реалізації або власного споживання такими підприємствами. Крім того, не діє воно і при ввезенні майна (основних засобів), якщо частка іноземного інвестора у статутному фонді підприємства - менше 10 відсотків. У подібному випадку таке підприємство не є ПІІ, а отже, ввізне мито сплачується в момент митного оформлення майна, тобто без відстрочення його сплати.

Порядок оформлення векселя на відстрочення оплати ввізного мита затверджений постановою КМУ "Про затвердження Порядку видачі, обліку і погашення векселів, виданих під час ввезення в Україну майна іноземного інвестора до статутного фонду підприємства з іноземними інвестиціями, а також за договорами (контрактами) про спільну інвестиційну діяльність, і оплати ввізного мита у випадку відчуження цього майна" від 07.08.96 р. № 937 (далі – Порядок № 937). Відповідно до цього нормативного документа вексель видається у конвертованій іноземній валюті на суму ввізного мита з відстроченням платежу на строк не більше 30 календарних днів із дня оформлення вантажної митної декларації. При оформленні векселя векселедержатель виготовляє дві його копії.

Обов'язковою умовою при обліку виданого векселя є

зазначення у вантажній митній декларації того, що майно ввозиться з метою внесення до статутного фонду ПП. Для погашення векселя векселедавець надає векселедержателю власну копію векселя з відміткою податкової інспекції за місцем здійснення іноземної інвестиції про те, що ввезене майно зараховане на баланс підприємства. Щоб одержати таку відмітку, векселедавець повинен подати до органів податкової інспекції заяву з проханням про відмітку, а також надати:

- 1) власну копію векселя;
- 2) копію вантажної митної декларації;
- 3) документи про державну реєстрацію іноземної інвестиції;
- 4) документи про зарахування майна на баланс ПП.

У випадку внесення майна, що зараховується до складу основних засобів підприємства, такими документами будуть:

- по-перше, заповнена в установленому порядку типова форма № 03-1 "Акт приймання-передачі основних засобів";
- по-друге, інвентарна картка на конкретний об'єкт основних засобів.

Радимо також пред'явити органам податкової адміністрації (інспекції) таку форму облікових реєстрів, як Журнал 4, визначену наказом Мастерства фінансів України "Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку" від 29.12.2000 р. № 356.

Надання найбільш повного пакета документів, що підтверджують фактичне зарахування майна до складу основних засобів підприємства, позбавить вас зайвих хвилювань і тривоги. Адже Порядком № 937 передбачено, що за необхідності державна податкова адміністрація (інспекція) має право на місці, тобто безпосередньо за місцем здійснення іноземної інвестиції, перевірити фактичну наявність майна у векселедавця. Наприклад, необхідність перевірки можуть спричинити або надані первинні документи (форма № 03-1 тощо), складені з порушенням встановленого порядку, або відсутність деяких із них.

Правильно оформлені первинні документи забезпечують не лише повний і достовірний бухгалтерський облік, але також порядок у справах і спокій.

А що ж станеться, якщо протягом законодавчо встановлених 30 календарних днів вексель не буде погашений? У цьому випадку векселедавець протягом 5 календарних днів після заключення строку сплати за векселем зобов'язаний перерахувати митним органам зазначену в ньому суму. Оплата за таким "простроченим" векселем провадиться в національній валюті України. При цьому вексельна сума, зазначена в іноземній валюті, перераховується в гривні за офіційним (обмінним) курсом НБУ, встановленим на день внесення плати за векселем.

Якщо ж протягом трьох років з моменту зарахування основних засобів на баланс підприємства вони відчужуються, в тому числі у зв'язку із зупиненням діяльності векселедавця, мито підлягає сплаті не пізніше дня відчуження. У цьому випадку сума ввізного мита визначається виходячи з митної вартості майна, зазначеної у вантажній митній декларації, за курсом НБУ, встановленим на день його відчуження.

У ході перевірок податкові органи можуть встановити факт відчуження майна при несплаті ввізного мита. Вони зобов'язані повідомити про це органи митної служби. На підставі цього повідомлення останні зобов'язані у безспірному порядку здійснити стягнення ввізного мита. Крім того Порядок № 937 встановлює, що у випадку несвоєчасного внесення плати за векселем митні органи за весь час заборгованості також стягують пеню. Однак з 1 квітня 2001 року набрав чинності Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і цільовими фондами" від 21.12.2000 р. № 2181-111, згідно з яким органами стягнення виступають винятково органи державної податкової служби України, а також державні виконавці в рамках їх компетенції. Митним органам новий Закон відвів відповідальну функцію контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування і сплати ввізного (вивізного) мита, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), які відповідно до законодавства справляються при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів за межі митної території. У зв'язку з цим перерозподілом функцій державних служб можуть виникати певні непорозуміння.

Тому ми сподіваємося на швидке роз'яснення механізму взаємодії митних і податкових органів у подібних ситуаціях.

При відчуженні майна у зв'язку з припиненням іноземним інвестором його інвестиційної діяльності ПП не сплачує ввізного мита - якщо це майно буде вивезене за межі митної території України. Підтвердженням вивезення є вантажна митна декларація з відповідною відміткою митних органів (пункт 15 Порядку № 937).

Відповідно до Закону України "Про внесення змін до деяких законів України з метою стимулювання інвестиційної діяльності" від 15.07.99 р. № 977-XIV не є об'єктом обкладання ПДВ операції з передачі основних фондів у якості внесків до статутного фонду юридичної особи для формування її цілісного майнового комплексу в обмін на емітовані нею корпоративні права, у тому числі щодо ввезення таких основних фондів на митну територію України (крім підакцизних товарів) або їх вивезення за межі митної території нашої держави. Ці зміни торкнулися також підпункту 3.2.8 Закону України "Про податок на додану вартість" від 03.04.97 р. № 168/97-ВР (далі - Закон про ПДВ). Зазначена в ньому законодавча норма передбачає, що основні фонди, які ввозяться, не є об'єктом оподаткування, зокрема на момент їх митного оформлення. Як відомо, контроль за справлянням ПДВ при ввезенні товарів на митну територію України покладено на митні органи.

У статті 1 Закону про ПДВ встановлено, що ряд термінів, у тому числі "корпоративні права" і "основні фонди, що підлягають амортизації", розуміються у значеннях, визначених Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" (у редакції від 22.05.97 р. № 283/97-ВР, далі - Закон про прибуток).

Тому, наприклад, на думку ДПАУ, викладену в листі від 31.12.99 р. № 19832/7/16-12220-26 "...лише при господарській операції, яка передбачає внесення основних фондів як внеску до статутного фонду юридичної особи для формування її цілісного майнового комплексу в обмін на емітовані нею корпоративні права, не виникає об'єкта оподаткування. Визначення основних фондів та їх груп передбачене п.8.2 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств".

За всіма іншими операціями з передачі нематеріальних і

матеріальних активів, за винятком основних фондів, для збільшення статутного фонду юридичної особи виникає об'єкт для обкладання ПДВ".

Дозволимо собі не погодитися з такою точкою зору у тій її частині, яка стосується посилання на пункт 8.2 Закону про прибуток для визначення основних фондів, передача яких не є об'єктом обкладання ПДВ. Згідно з підпунктом 3.2.8 Закону про ПДВ не є об'єктом оподаткування просто "основні фонди". Зауважимо, що у зазначеному підпункті відсутні слова "що підлягають амортизації". Але ж пункт 8.2 Закону про прибуток визначає поняття саме тих основних фондів, що підлягають амортизації згідно з цим Законом. Що ж стосується Закону про ПДВ, то поняття "основні фонди", наведене в пункті 8.2 Закону про прибуток, повинно застосовуватися, наприклад, для пункту 7.4 або статті 8 Закону про ПДВ, тобто тих його положень, в яких міститься пряма вказівка на основні фонди, що підлягають амортизації.

А як же це буває на практиці - при митному оформленні основних фондів?

Раніше митні органи користувалися роз'ясненнями, наведеними в листах ДМСУ від 30.08.99 р. № 15/1-2718-ЕП і від 30.08,99р.№15/1-2719-ЕП.

Нагадуємо, що згідно із зазначеними роз'ясненнями при митному оформленні вантажів (основних фондів), які ввозяться на митну територію України як внески до статутного фонду підприємства з іноземними інвестиціями, визначення "основні фонди" необхідно було застосовувати відповідно до положень таких законодавчих актів, як:

1) постанова КМУ "Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні" від 03.04.93 р. № 250;

2) наказ Державного комітету України зі стандартизації, метрології та сертифікації "Щодо затвердження Державного класифікатора України "Класифікація основних фондів" від 19.08.97 р. №507;

3) наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження інструкції з бухгалтерського обліку балансової вартості груп

основних фондів" від 24.07.97 р. № 159.

Що ж змінилося на сьогодні? Лише те, що нормативні документи, вказані в 1-ому і 3-ому пунктах, давно втратили чинність. На зміну їм прийшли Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.99 р. № 996-XIV і П(С)БО 7 "Основні засоби".

Щоправда, у зв'язку з цим ДМСУ дотепер не внесено яких-небудь уточнень до своїх роз'яснень, які й на сьогодні є чинними. Водночас, немає також і будь-яких роз'яснень ДМСУ з приводу застосування при митному оформленні поняття "основні фонди", наведеного в пункті 8.2 Закону про прибуток.

Який висновок ми можемо зробити з усього сказаного? Той, що митні органи при класифікації майна, що ввозиться як внесок до статутного капіталу підприємства, повинно використовувати не податкове, а бухгалтерське поняття "основні засоби".

Зауважимо також, що при митному оформленні майна (основних засобів), яке не є підакцизними товарами і ввозиться як внесок до статутного капіталу підприємства, умовні платежі з ПДВ не нараховуються, оскільки об'єкт оподаткування відсутній взагалі. Таке роз'яснення міститься в листі ДМСУ від 11.02.2000 р. № 15/3-414-ЕП. Хочеться звернути увагу на таку істотну неточність, що є в цьому роз'ясненні. В ньому йдеться лише про митне оформлення внесків до статутного капіталу ПП. Згідно ж із нормою Закону про ПДВ (підпункт 3.2.8 статті 3) об'єктом оподаткування не є основні фонди, що ввозяться як внесок до статутного фонду будь-якої юридичної особи, а не лише ПП.

Розглянемо на умовному числовому прикладі відображення у бухгалтерському і податковому обліку операцій з одержання основних засобів, що вносяться іноземним інвестором до статутного капіталу підприємства.

Приклад. Порядок формування статутного капіталу підприємства із залученням іноземного інвестора. Митне оформлення майна іноземного інвестора (див. таблицю 1) Частка іноземного інвестора у статутному капіталі ТОВ "Парадіз" складає 25 %. Сума іноземної інвестиції -10000 доларів США. Вид іноземної інвестиції - інструменти для виробничого цеху.



Відповідно до статі 5 Закону № 93 оцінка іноземної інвестиції здійснюється за домовленістю сторін (власників, учасників підприємства) на підставі цін міжнародних ринків або ринків України.

Курс НБУ на дату підписання установчих документів -5,45 грн. за 1 дол. США. Умовна ставка ввізного мита дорівнює 2 %.

Перерахунок інвестиційної суми здійснюється таким чином: - 10000 дол. США x 5,45 грн. = 54500 грн.

На дату митного оформлення підприємство видало вексель на суму ввізного мита:

$(10000 \text{ дол. США} \times 5.5 \text{ грн.}) \times 2 \% : 5,45 \text{ грн.} = 200 \text{ дол. США.}$

Таблиця 21. Митне оформлення майна іноземного інвестора

Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума USD Грн.	Податковий облік	
	Дт	Кт		ВД	ВВ
Відображено частку іноземного інвестора при формуванні статутного капіталу (розмір внеску)	46 "Неоплачений капітал"	40 "Статутний капітал"	54500	—	—
Видано митним органам вексель на суму ввізного мита	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	622 "Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті"	<u>200</u> 1090	—	—
Сплачено митні збори (сума умовна)	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	311 Поточні рахунки в національній валюті"	340	—	—
Віднесено суму митних зборів на витрати підприємства	952 "Інші фінансові витрати"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	340	—	—
Отримано внесок іноземного інвестора	152 "Придбання (виготовлення) основних	46 "Неоплачений капітал"	54500	—	—

	засобів"				
Оприбутковано основні засоби на баланс підприємства (введено в експлуатацію)	106 "Інструменти, прилади та інвентар"	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	54500	—	—
Погашено вексель (на підставі наданих необхідних документів)	622 "Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті"	377"Розрахунки з іншими дебіторами"	<u>200</u> 1090	—	—
Нараховано амортизацію на основні засоби (сума амортизації умовна)	83 "Амортизація", 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати"	131 "Знос основних засобів"	139	—	—
Підприємства, що застосовують клас 8 рахунків, суму нарахованої амортизації потім списують на рахунок 23 або рахунок 91					
Віднесено на фінансові результати суму витрат фінансової діяльності	792 "Результат фінансових операцій"	952 "Інші фінансові витрати"	340	—	—

\* Балансова вартість групи повинна бути також збільшена на суму фактичних витрат, понесених платником податків у зв'язку з придбанням таких основних засобів (митні збори, транспортні витрати і ін.).

Основні засоби, отримані як внесок до статутного капіталу підприємства, зараховуються на його баланс за первинною вартістю. Відповідно до пункту 10 П(С)БО 7 "Основні засоби" такою первинною вартістю є узгоджена засновниками справедлива вартість основних засобів. У нашому випадку - це вартість, зафіксована в установчих документах на дату їх підписання і визначена в порядку, встановленому в статті 5 Закону № 93. Решта витрат підприємства, пов'язаних з одержанням і зарахуванням основних засобів, отриманих як внесок іноземного інвестора (наприклад, митні збори, витрати на доставку), не включається в бухгалтерському обліку до первинної вартості основних засобів.

Вони є витратами підприємства на здійснення фінансової діяльності, оскільки підприємство емітує корпоративні права, а натомість одержує активи (основні засоби). У результаті зазначених операцій відбувається збільшення власного капіталу підприємства на вартість основних засобів що дорівнює вартості корпоративних прав, тобто здійснюється фінансова діяльність.

Із набранням чинності з 01.01.2001 р. П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" у практику бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті ввійшли такі поняття, як "монетарні і "немонетарні" статті балансу.

Монетарні статті - це статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, які будуть отримані або оплачені фіксованою (або визначеною) сумою грошей або їх еквівалентом.

Немонетарні статті - це інші, ніж монетарні, статті балансу.

Слід зауважити, що вимога щодо визначення первинної вартості, яка дорівнює справедливій (другий абзац пункту 10 П(С)БО 7 "Основні засоби"), поширюється і на внески іноземного інвестора. Однак у даному випадку необхідно враховувати особливості, встановлені П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів".

Розмір невнесеного внеску іноземного інвестора відображається у бухгалтерському обліку як заборгованість за внесками до статутного капіталу. Погашення цієї заборгованості буде проведено у формі, відмінній від грошових коштів або їх еквівалентів, то така заборгованість, з точки зору П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів", є немонетарною статтею балансу. Жодне з чинних П(С)БО не містить вимоги визначати вартість капіталу, не оплаченого іноземним інвестором, за його справедливою вартістю. Водночас заборгованість за неоплаченим капіталом - це фактична (справедлива) вартість інструментів, зазначена в установчих документах і оцінка якої проведена згідно із Законом № 93. Отже, при відображенні розміру заборгованості іноземного інвестора неоплачений капітал (як немонетарний актив) відобразиться в сумі, що дорівнює вартості оцінки іноземної інвестиції на дату підписання установчого договору, яка згодом і буде справедливою вартістю для отриманих основних засобів. При складанні балансу (до повного погашення заборгованості) ця немонетарна стаття відображається за валютним

курсом на дату визначення цієї справедливої вартості.

При погашенні заборгованості іноземного інвестора, а також у момент зарахування активу на баланс підприємства відображається справедлива вартість, що дорівнює сумі заборгованості іноземного інвестора.

Приклад. Видача, облік і оплата векселя у випадку несвоєчасного його погашення (таблиця 22).

Умови прикладу ті ж, самі що і у попередньому прикладі.

По закінченні 30 календарних днів вексель не був погашений, тому він підлягає оплаті. На дату сплати ввізного мита за векселем курс НБУ склав 5,5 грн. за 1 дол. США.

Таблиця 22. Видача, облік і оплата векселя у випадку несвоєчасного його погашення

Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума USD Грн.	Податковий облік	
	Дт	Кт		ВД	ВВ
Видано митним органам вексель на суму ввізного мита	377 "Розрахунки з іншими кредиторами"	622 "Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті"	200 1090	—	—
Нараховано суму ввізного мита, що підлягає сплаті	952 "Інші фінансові витрати"	642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"	1100	—	—
Сплачено суму ввізного мита	642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	1100	—	—
Відображено курсову різницю, що виникла при перерахунку заборгованості	974 "Втрати від неопераційних курсових різниць"	622 Короткострокові векселі, видані в ноземній валюті"	10	—	—

за векселем (як монетарних статей)	377 "Розрахунки з іншими кредиторами"	744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"			
Погашено вексель після його оплати	622 "Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті"	377 "Розрахунки з іншими кредиторами"	1100	—	—
Списано на фінансові результати витрати фінансової діяльності	792 "Результат фінансових операцій"	952 "Інші фінансові витрати"	1100	—	—

\* У податковому обліку вся сума сплаченого ввізного мита збільшує балансову вартість тієї групи основних засобів, до якої зараховується об'єкт основних засобів, внесений як внесок до статутного капіталу підприємства, і підлягає амортизації в порядку, визначеному статтею 8 Закону про прибуток.

\*\* У податковому обліку сума курсових різниць окремо відобразитися не буде, оскільки положення пункту 7.3 статті 7 Закону про прибуток стосуються розрахунків безпосередньо в іноземній валюті, а в даному випадку сума ввізного мита, зазначена у векселі, тільки виражається в іноземній валюті.

Приклад. Порядок видачі, обліку, погашення векселя і подальшої оплати ввізного мита у випадку відчуження майна іноземного інвестора (таблиця 3)

Умови прикладу ті ж, що і у попередніх прикладах. При зарахуванні майна на баланс підприємства у вигляді основних засобів вексель був погашений. Однак через півроку зазначене майно було відчужене на підставі договору купівлі-продажу. Тому підприємству необхідно сплатити ввізне мито, сума якого визначається шляхом перерахунку митної вартості майна (основних засобів) у валюту України за курсом НБУ, що діє на день відчуження майна (курс НБУ на цей день склав 5,65 грн. за 1 дол. США):

(10000 дол. США x 5,65 грн.) x 2 % = 1130 грн.

Таблиця 23. Порядок видачі, обліку, погашення векселя і подальшої оплати ввізного мита у випадку відчуження майна іноземного інвестора

Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума USD Грн.	Податковий облік	
	Дт	Кт		ВД	ВВ
Видано митним органам вексель на суму ввізного мита	377 "Розрахунки з іншими кредиторами"	622"Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті"	200 1090	—	—
Погашено вексель після пред'явлення необхідних документів	622 "Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті"	377 "Розрахунки з іншими кредиторами"	1090	—	—
Нараховано ввізне мито в зв'язку з відчуженням майна	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"	642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"	1130 *		1130 **
Сплачено ввізне мито	642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	1130	—	—

\* Сума сплаченого ввізного мита не може бути включена до первинної вартості відчужуваних основних засобів, тому що не є тими витратами, які згідно з п. 14 П(С)БО 7 "Основні засоби" збільшують їх первинну вартість. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, витрати, пов'язані з реалізацією необоротних

активів, відображаються на субрахунку 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”. Оскільки необхідність оплати ввізного мита продиктована відчуженням (реалізацією) основних засобів, витрати підприємства на його оплату можна вважати іншими витратами, що виникають у процесі звичайної діяльності.

\*\* У податковому обліку відповідно до пункту 5.2.5 Закону про прибуток сума сплаченого ввізного мита відноситься до складу валових витрат платника податків як сума внесеного обов'язкового платежу, встановленого Законом України ”Про систему оподаткування” від 25.06.91 р. № 1251-ХІІ.

## **5 Облік специфічних операцій у зовнішньоекономічній діяльності**

5.1. Облік підзвітних сум в іноземних валютах.

5.1.1. Оформлення та облік закордонних відряджень.

5.1.2. Одержання іноземної валюти на закордонні відрядження в установах банків.

5.1.3. Вивезення іноземної валюти за межі України фізичними особами, які виїжджають у службові відрядження.

5.1.4. Розрахунок авансового звіту.

5.1.5. Податковий облік.

5.2. Облік реекспортних та реімпортних операцій.

### **5.1.1. Оформлення та облік закордонних відряджень.**

Підзвітними особами вважаються штатні працівники підприємства, яким видаються кошти авансом під звіт для покриття витрат на службові відрядження, а також на операційні та адміністративно-господарські витрати, якщо оплата таких витрат через установи банку шляхом безготівкових розрахунків неможлива.

Службовим відрядженням є поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства для виконання службового доручення поза місцем постійної роботи. Службові поїздки працівників, постійна робота яких має роз'їзний або пересувний характер, не вважаються відрядженнями. У випадках, коли філіали, дільниці та інші підрозділи, що входять до складу підприємства, знаходяться в іншій місцевості, місцем постійної роботи працівника вважається

виробничий підрозділ, обумовлений трудовим договором.

На час відрядження, в тому числі і на час перебування працівника в дорозі, за працівником зберігається місце роботи, посада і середній заробіток. У випадку тимчасової непрацездатності відрядженого працівника йому на загальній підставі виплачуються добові (надбавка до заробітної плати), а також відшкодовуються витрати на найм житлового приміщення (крім випадків, коли відряджений перебуває на стаціонарному лікуванні) протягом всього часу, поки він за станом здоров'я не може приступити до виконання покладеного на нього службового доручення, але не більше двох місяців. Тимчасова непрацездатність відрядженого працівника повинна бути засвідчена у встановленому порядку. За час тимчасової непрацездатності відрядженому працівникові замість заробітної плати виплачується допомога на загальних підставах.

На працівників, які перебувають у відрядженні, розповсюджується режим робочого часу і часу відпочинку тих господарських органів, в які вони відряджені. Якщо працівник спеціально відряджений для роботи у вихідні або святкові дні, його робота в ці дні компенсується за діючим законодавством або після повернення з відрядження йому надається інший день відпочинку у встановленому порядку. При поверненні працівника на місце постійної роботи до закінчення робочого дня питання про заявлення на роботу в цей день вирішується за домовленістю з адміністрацією.

Відрядження працівника проводиться на підставі наказу (розпорядження) керівника підприємства, де вказується пункт призначення, найменування підприємства, куди відряджується працівник, термін і мета відрядження. На підставі наказу відрядженому працівникові видається посвідка на відрядження. Підписана керівником підприємства, в якій вказують прізвище, ім'я, по-батькові, займану посаду, назву підприємства, що видала посвідку місце призначення, кількість днів, на які направляється працівник, номер і дату видачі наказу про відрядження. Строк перебування у місці відрядження визначається за відмітками у відрядній посвідці про день прибуття і вибуття з відрядження. Якщо працівник відряджений в різні населені пункти, відмітки про день вибуття робляться в кожному населеному пункті. У випадках, коли



працівник повинен повернутися з відрядження на місце постійної роботи в той же день, в який він був відряджений, наказ про направлення його у відрядження не видається і відрядна посвідка не виписується. Вибуття працівників у відрядження і повернення з відрядження реєструються у спеціальних журналах.

Витрати на відрядження фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з таким платником податку або є членами керівних органів платника податку, у межах фактичних витрат особи, яка відряджена на проїзд (включаючи перевезення багажу) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження, оплати вартості проживання у готелях, мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), найм інших жилих приміщень, телефонних рахунків, оформлення закордонних паспортів, дозволів на виїзд (віз), обов'язкового страхування, інших документально оформлених витрат пов'язаних з правилами виїзду та перебування у відрядженні.

Відразу ж зауважимо, що тут ми не будемо вести мову про держслужбовців і осіб, які працюють на підприємствах, що повністю або частково утримуються за рахунок бюджетних коштів. Для таких категорій працівників постановою № 663<sup>1</sup> встановлені додаткові обмеження сум витрат на службові відрядження. А ось решті працівників це може зробити тільки власник або уповноважена ним особа.

Необхідно зауважити, що вибуття у службове відрядження - обов'язок працівника. Відмову без поважних причин визнають дисциплінарним проступком. У жінок положення особливе: тих, які мають дітей віком від 3 до 14 років, можна направити у відрядження тільки з їх згоди (ст.177 КЗпП), а вагітних або жінок, які мають дітей до 3-х років, - взагалі заборонено (ст.176 КЗпП).

Граничний термін для закордонних відряджень - 60 днів.

До видання наказу про закордонне відрядження повинні бути затверджені завдання і кошторис витрат. Працівника, який вибуває у відрядження, реєструють у спеціальному журналі, форма якого наведена у додатку 1 до Інструкції про відрядження<sup>2</sup>.

Спочатку з'ясуємо, як розрахувати аванс і відобразити

закордонне відрядження в обліку.

#### Розрахунок авансу на відрядження

Підприємство зобов'язане видати працівнику, відрядженому за кордон, аванс у валюті країни, до якої він виїжджає, або у вільно конвертованій валюті (пункт 4 постанови № 663). Причому його розмір повинен бути достатнім для того, щоб забезпечити реальні потреби відрядженого. Готівкову інвалюту на відрядження підприємство може або одержати зі свого валютного рахунка, або придбати на міжбанківському валютному ринку<sup>3</sup>. Але й у тому, й у іншому випадку враховують існуючі обмеження на одержання її з банку і на вивезення за кордон.

Облік витрат на відрядження регламентує:

Постанова Кабінету Міністрів України від 23.04.99 р. № 663 “Про норми відшкодування витрат на відрядження у межах України та за кордон” зі змінами та доповненнями.

Інструкція про службові відрядження у межах України та за кордон, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.98 р. № 59, зі змінами та доповненнями.

Правила здійснення операцій на Міжбанківському валютному ринку України, затвердженими постановою Правління НБУ від 18.03.99р. № 127.

Правила використання готівкової іноземної валюти на території України, затвердженими постановою Правління НБУ від 26.03.98 р. № 119, зі змінами та доповненнями.

Правилами № 119 також встановлено одержання інвалюти для експлуатаційних витрат транспортних засобів і на інші види витрат.

З інструкції про переміщення валюти України, іноземної валюти, банківських металів, платіжних документів, інших банківських документів і платіжних карток через митний кордон України, яка затверджена постановою Правління НБУ від 12.07.2000р. №283, зі змінами та доповненнями.

Бухгалтер також повинен ознайомити працівника з довідкою-розрахунком на виданий аванс і з діючими положеннями про звіт за його використання.

Нагадаємо, що після повернення з відрядження працівник зобов'язаний протягом трьох робочих днів представити авансовий

звіт про кошти, витрачені у відрядженні. Залишок невитраченої суми повертають до каси підприємства у грошових одиницях, у яких був виданий аванс, але не пізніше трьох робочих днів після повернення з відрядження. Якщо застосовувалися корпоративні пластикові картки міжнародних платіжних систем – не пізніше 10, а з дозволу керівника (за наявності поважних причин) - 20 робочих днів. Разом з авансовим звітом подають документи (в оригіналі, які підтверджують вартість оплачених витрат, із зазначенням форми їх оплати (готівкою, чеком, кредитною картою, безготівковим перерахунком). До звіту додають ксерокопію відміток у закордонному паспорті, яка завірена відділом кадрів або керівником підприємства. Неповернення залишку коштів у визначений термін загрожує стягненням з працівника відповідної суми у порядку, встановленому чинним законодавством (пункти 1.15 і 1.16 розділу II Інструкції про відрядження).

З поважних причин аванс відряджуваному працівнику можуть і не видавати, а остаточний розрахунок буде вже після повернення (пункт 1.17 розділу Інструкції про відрядження). У цьому випадку виплачують тільки гривні за курсом НБУ на дату погашення заборгованості, але не пізніше трьох робочих днів після повернення.

За час перебування у відрядженні працівнику виплачують добові і відшкодовують такі витрати:

- 1) на проїзд як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження;
- 2) з наймання житлового приміщення;
- 3) на оплату телефонних рахунків;
- 4) на оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), на комісійні (при обміні валютних коштів), обов'язкове страхування, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду і перебування у місці відрядження, включаючи будь-які збори та податки, які підлягають сплаті у зв'язку зі здійсненням таких витрат.

Перелічені витрати обов'язково підтверджуються документами в оригіналі, причому названі у списку під номером 1 і 2 включають в себе цілий комплекс витрат. Зупинимося на них докладніше.

До витрат на проїзд входять затрати на:

- проїзд, включаючи попереднє замовлення квитків до місця відрядження і назад;

- проїзд до вокзалу, аеропорту або пристані у місцях відправлення, призначення і пересадки, якщо вони розташовані за межами міста;

- користування постільною білизною у поїздах;

- провіз багажу;

- оплату аеропортових зборів;

- проїзд за місцем відрядження міським транспортом - рейсовими автобусами, метро, тролейбусами, трамваями тощо (крім таксі).

Якщо відряджуваному працівнику необхідно пересуватися по країні, то керівник підприємства може визначити вид транспорту, яким він повинен користуватися (у протилежному випадку вибір залишається за працівником).

Витрати за користування таксі або оренду автотранспорту відшкодовують тільки з дозволу керівника підприємства (пункт 1.8 розділу II Інструкції про відрядження).

Для закордонного відрядження на службовому автомобілі розробляють і затверджують маршрут проїзду. Тільки тоді відшкодовують витрати на паливно-мастильні матеріали відповідно до діючих норм за кілометр пробігу (пункт 1.13 розділу II Інструкції про відрядження).

При такій поїзді відшкодовують й інші витрати, пов'язані з технічним обслуговуванням, стоянкою та парковкою службового автомобіля, а також збори за проїзд ґрунтовими, шосейними дорогами і водними переправами.

До витрат з наймання житлового приміщення (абзац "б" пункту 1.4 розділу II Інструкції про відрядження) включають затрати на оплату рахунків за проживання у готелях (мотелях) або з наймання інших житлових приміщень, а також включені до таких рахунків витрати на:

- харчування;

- побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, білизни, взуття);

- за користування холодильником, телевізором (крім каналів,

за які встановлено окрему плату), кондиціонером.

Не дозволено відшкодовувати витрати на алкогольні напої і тютюнові вироби, видовищні заходи, а також суми "чайових" (за винятком випадків, коли вони включені до рахунка згідно із законодавством країни перебування).

Тепер поговоримо про добові. На підставі постанови № 663 для закордонних відряджень встановлені такі граничні норми:

- якщо в рахунок готелю не включені витрати на харчування — 231 грн.;

- якщо все ж таки там зафіксоване харчування:

- одноразове — 185 грн.;

- дворазове — 128 грн.;

- триразове — 81 грн.

Але ці норми зменшують, якщо сторона, що приймає, забезпечує відряджуваного працівника додатковими валютними коштами у вигляді компенсації поточних витрат (крім затрат на проїзд до країни призначення і назад і з наймання житлового приміщення) або добових. Коли ж надана сума більше або дорівнює встановленим нормам добових витрат, то їх виплата взагалі не провадиться.

При розрахунку авансу в інвалюті граничні норми добових ділять на прогнозний курс гривні до долара США, який встановлює НБУ один раз на рік. Постановою № 663 на 2000 рік такий курс визначено у розмірі 5,78 грн. за 1 дол. США. Якщо ж аванс необхідно розрахувати не в доларах США, а у валюті країни відрядження, то перерахунок здійснюють так:

1. Граничні норми добових, встановлені у гривнях, ділять на прогнозний курс.

2. Одержану суму у доларах множать на крос-курс необхідної валюти.

Якщо при видачі авансу загальна сума в іноземній валюті має дробову частину, то застосовують арифметичне правило округлення до повної одиниці (пункт 1.2 роздту II Інструкції про відрядження).

Для того, щоб виплатити і включити до валових витрат добові, необхідно:

- при відрядженні до країни, з якою не встановлено або

спрощено прикордонний контроль, мати посвідчення про відрядження з відмітками сторони, що відряджає, та сторони, що приймає;

- при відрядженні до країни, з якою встановлено повний прикордонний контроль, - паспорт або документ, що його заміняє, з відмітками органів прикордонного контролю.

Іноді буває, що дата від'їзду з місця постійної роботи у відрядження в країну, з якою встановлено повний прикордонний контроль (або дата повернення з нього), не збігається з відмітками у закордонному паспорті. Тоді добові витрати за час проїзду через територію нашої країни відшкодовують за нормами України. Наприклад: дата від'їзду з Києва у відрядження до Німеччини - 23.04.2001 р., а дата перетину кордону - 24.04.2001 р., добові за 23.04.2001 р. - 18 грн., а 24.04.2001 р. - 231 грн.

Якщо така ситуація склалася при відрядженні до країни, з якою не встановлено або спрощено прикордонний контроль, то добові відшкодовують за кожний день відрядження (включаючи день вибуття і прибуття) за нормами, встановленими для зарубіжжя. Інші правила діють, коли була транзитна зупинка на території України, - за весь період проїзду через територію України добові виплачують за нормами України (абзац "г" пункту 1.7 розділу II Інструкції про відрядження).

Повторюємо, що розмір добових для небюджетних працівників не залежить від країни відрядження - на них впливає тільки кількість разів харчування, включеного до рахунка готелю (причому сама вартість харчування значення не має).

При затвердженні авансового звіту добові розраховують за кожний день відрядження. При цьому необхідно мати на увазі нижчеперелічені особливості.

Днем від'їзду вважається день відправлення транспортного засобу з місця постійної роботи відряджуваного.

Якщо час відправлення - до 24 годин, то днем вибуття вважають поточну добу, а з 0 годин і пізніше - наступну добу. Коли ж станція, пристань, аеропорт розташовані за межами населеного пункту, де працює відряджуваний, то до терміну відрядження зараховують час для проїзду до них.

У випадку, коли і від'їзд, і приїзд припадають на одну добу, добові розраховують як за повний день відрядження.

Затримка у відрядженні можлива тільки з дозволу керівника, а також у випадку хвороби працівника або з інших причин, не залежних від нього. Термін затримки не повинен бути більше 60 календарних днів. Її необхідність підтверджують довідкою дипломатичної або консульської установи України за кордоном.

Якщо під час закордонного відрядження працівник захворів, то після повернення документи про тимчасову непрацездатність обмінюють на листки непрацездатності встановленого зразка.

За час затримки у дорозі без поважних причин працівнику не виплачують зарплати, не відшкодовують добових, витрат з наймання приміщення та ін. (пункт 1.10 розділу II Інструкції про відрядження).

#### **5.1.2. Одержання інвалюти на закордонні відрядження в установах банків.**

Видача готівкової іноземної валюти з поточного рахунка та / або продаж дорожніх чеків у вільно конвертованій валюті на відрядження за кордон здійснюється уповноваженим банком:

А) за наявності заявки юридичної особи – резидента, що містить такі дані:

- номер і дату наказу (розпорядження);
- прізвище, ім'я по батькові осіб, що виїжджають за кордон;
- строк перебування за кордоном;
- розрахунок витрат.

Також подається доручення на отримання коштів на відрядження у касі уповноваженого банку;

Б) відповідно до наданого розрахунку витрат юридичної особи – резидента, але в сумі, що не перевищує на одного працівника 300 доларів США готівкою на добу чи в еквіваленті цієї суми в іншій іноземній валюті за офіційним обмінним курсом, встановленим Національним банком України на день видачі коштів з каси уповноваженого банку, для оплати добових та витрат за наймання житлового приміщення за кордоном.

Для забезпечення транспортних витрат працівника за кордоном під час відрядження видача готівки здійснюється в сумі

до 1000 доларів США на одного працівника чи в еквіваленті цієї суми в іншій іноземній валюті за офіційним обмінним курсом, встановленим Національним банком України.

### **5.1.3. Вивезення іноземної валюти за межі України фізичними особами, які виїжджають у службові відрядження.**

Дозволяється вивезення за межі України за умови усного декларування митного органу фізичними особами – резидентами іноземної валюти готівкою або дорожніми чеками на суму до 1000 доларів США або еквівалент цієї суми в іншій іноземній валюті за офіційним обмінним курсом гривні до іноземних валют, установленим Національним банком України на день перетинання митного кордону.

Дозволяється вивезення за межі України з обов’язковим зазначенням у митній декларації фізичними особами – резидентами:

- іноземної валюти, яка ввезена раніше в Україну на законних підставах (за наявності митної декларації на її ввезення);
- коштів у сумі до 10000 доларів США або еквівалент цієї суми в іншій іноземній валюті за офіційним обмінним курсом дорожніми чеками за довідкою уповноваженого банку на вивезення іноземної валюти та чеків, виражених в іноземній валюті, у відрядження за межі України за формою 01 с;

А) за умови декларування митного органу:

- фізичними особами – резидентами платіжних карток, емітованих банками України (у тому числі міжнародних платіжних систем);

Б) з обов’язковим зазначенням у митній декларації:

- фізичними особами резидентами – платіжних карток, емітованих іноземними банками, на підставі індивідуальної ліцензії Національного банку на відкриття рахунку в іноземному банку (пред’являється відповідному митному органу).

### **5.1.4. Розрахунок авансового звіту.**

Починаючи з 1 січня 2001 року у бухгалтерському обліку закордонних відряджень (як, взагалі, і інших операцій в іноземній валюті) відбулися істотні зміни. Вони безпосередньо пов’язані з набранням чинності П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" і скасуванням Положення про бухгалтерський облік операцій в



іноземній валюті, затвердженого наказом Мастерства фінансів України від 14.02.96 р. № 29 (далі - Положення № 29).

Тому все стало іншим, у тому числі і дати перерахунку операцій в іноземній валюті. Як ви пам'ятаєте для погашення заборгованості в іноземній валюті, яка видана працівникам під звітг, згідно з Положенням № 29 такою датою вважалася дата затвердження авансового звіту і це повністю збігалось з податковим обліком (крім, звичайно, добових витрат).

Тепер же ця заборгованість працівника є немонетарною. А на підставі пункту 6 П(С)БО 21 сума авансу, надана іншим особам для одержання робіт, при включенні до вартості цих робіт перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату оплати авансу. Таким чином, на сьогодні курсової різниці із заборгованості особи у бухгалтерському обліку немає. Затрати в іноземній валюті на закордонне відрядження включають до витрат за курсом НБУ на дату видачі авансу. У зв'язку з розбіжностями сум витрат на те ж саме закордонне відрядження у податковому та бухгалтерському обліку радимо бухгалтерам складати і додавати до авансового звіту довідку з такими розрахунками.

Якщо ж працівник повертає підприємству невитрачену частину одержаного авансу, то на таку суму курсова різниця все ж нараховується (оскільки ця частина авансу стає монетарним активом).

Бувають випадки, коли працівник, не одержавши авансу з поважних причин, від'їжджає у закордонне відрядження, а після повернення подає звіт із затратами в іноземній валюті. У такій ситуації суму в інвалюті перераховують у гривні за курсом НБУ на дату затвердження авансового звіту і включають до витрат (пункт 5 П(С)БО 21).

Крім усього, бухгалтеру, який "проводить" закордонні відрядження в обліку, не слід забувати, що ці затрати відображають по кредиту субрахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами" і дебету рахунків:

91 "Загальновиробничі витрати" - якщо відрядження пов'язане з організацією виробництва і управління цехами, ділянками, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва;

92 "Адміністративні витрати" - коли воно стосується управління та обслуговування виробництва;

93 "Витрати на збут" - при відрядженні працівників, зайнятих збутом продукції;

94 "Інші витрати операційної діяльності" - якщо відрядження пов'язане з дослідженнями і розробками;

20 "Виробничі запаси", 25 "Напівфабрикати", 28 "Товари" та інших рахунків обліку запасів - якщо його метою було придбання цих запасів.

Перейдемо до числових прикладів.

Приклад 1. Відрядження до Німеччини: аванс видавався, курси валют умовні.

Мета: підписання договору з фірмою "Dytryh", м.Мюнхен, Німеччина.

Термін відрядження: 7 днів - з 09.04.2001 р. по 15.04.2001 р.

Приклад розрахунку кошторису витрат наведений у таблиці 24.

Таблиця 24. Кошторис витрат

Стаття затрат	За нормами на день			Разом DEM
	Грн.	Долари США (USD)	Німецькі марки (DEM)	
Добові без харчування в готелі	231	39,97 (231 : 5,78*)	39,97 x (5,48 : 2,58**) = 84,90	7 x 84,90 = 594,30
Проживання в готелі (5 днів)	701***	121,28 (701 : 5,78)	121,28 x (5,48 : 2,58) = 257,60	5 x 257,60 = 1288
Проїзд				500
Всього				2382,3
До виплати				2382

\* Прогнозний курс на 2000 рік.

\*\* 5,48 грн. / USD і 2,58 грн. / DEM — курси НБУ на дату видачі авансу, числа умовні.

\*\*\* Якщо при розрахунку авансу у підприємства немає відомостей про вартість проживання, то можна керуватися граничними нормами відшкодування витрат з наймання житлового приміщення на добу, які встановлені постановою № 663 для «бюджетних» працівників.

Подані документи:

1. Транспортні квитки - на суму 475 DEM і 500 грн. (Крім того, ПДВ – 100 грн.).

2. Рахунок за проживання у готелі - на суму 727 DEM, із них:

- за наймання номера - 700 DEM;

- за побутові послуги - 27 DEM.

3. Рахунок за телефон - 50 DEM.

4. Закордонний паспорт з відмітками про перетинання кордону: від'їзд із Києва - 09.04.2001 р., перетинання кордону - 10.04.2001 р., повернення в Україну і приїзд до Києва - 15.04.2001 р. Додати за 09.04.2001 р. –18 грн.; за 10.04.2001 р.-15.04.2001 р. (6 днів) : 6 x 84,90 = 509,40 DEM.

Разом: 1761,40 DEM (475 + 727 + 50 + 509,40) і 618 грн. (600+18).

До повернення: 620,60 DEM.

До доплати: 618 грн.

Працівник, який прибув з відрядження, подав авансовий звіт 17.04.2001 р. (тобто протягом трьох робочих днів). Бухгалтерський і податковий облік описаної господарської операції подано у таблиці 25.

Пояснення до таблиці 25.

\* Оскільки заборгованість з відрядження немонетарна, то до витрат з бухгалтерського обліку вона включена за курсом НБУ на дату видачі авансу. Сума таких витрат складе:  $1761,40 \times 2,58 + 18 + 500 = 5062,41$  (грн.).

\*\* У податковому обліку сума в інвалюті перераховується у гривні за курсом НБУ на дату затвердження авансового звіту, а сума добових відображена тільки у розмірі граничних норм. У нашому прикладі:  $(475 + 727 + 50) \times 2,59 + 6 \times 231 + 18 + 500 = 5146,68$  (грн.).

\*\*\*  $620,60 \times (2,59 - 2,58)$ .

Таблиця 25.

Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума DEM	Податковий облік
	Дт	Кт	Грн.	ВВ грн.
9 квітня 2001 року, курс НБУ – 2.58 грн./ DEM (число умовне)				

Надійшли кошти з валютного рахунка до каси для видачі авансу на відрядження	302 "Каса в ноземній валюті"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	<u>2382</u> 6145,56 грн.	
Видано аванс	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	302 "Каса в іноземній валюті"	<u>2382</u> 6145,56 грн.	
9 квітня 2001 року, курс НБУ – 2.59 грн./ DEM (число умовне)				
Віднесено на витрати суму на підставі затвердженого авансового звіту	92 "Адміністративні витрати"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	5062,41*	5146,68* *
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	100	
Відображено курсову різницю за невитраченою сумою авансу, яка повинна бути повернена працівником до каси	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	714 "Дохід від операційної курсової різниці"	6,20***	
Видано гривневу заборгованість по відрядженню	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	301 "Каса в національній валюті"	618	
Повернено працівником невитрачену суму авансу	302 "Каса в іноземній валюті"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	<u>620,60</u> 1607,35 грн.	

Приклад. Відрядження до Росії: аванс не видавався, курси валют - умовні.

Мета відрядження: участь у конференції, тема якої збігається з темою дослідень, що проводяться підприємством.

Термін: 3 дні - з 22.04.2001 р. по 24.04.2001 р.

Розрахунок авансового звіту

Подані документи:

1. Транспортні квитки - на суму 500 RUR і 500 грн. (Крім того, ПДВ -100 грн.), транзитної зупинки на території України не було.

2. Рахунок за проживання в готелі - на суму 890 RUR.

3. Посвідчення про відрядження з відмітками сторони, що направляє, та сторони, що приймає.

1. Добові за 22.04.2001 р.-24.04.2001 р.(3 дні):231x3 =693 (грн.).

Разом: 1390 RUR (500 + 890) і 1293 грн. (600 + 693).

До виплати: 1571 грн. (1390 x 0,20 + 1293).

Авансовий звіт поданий і затверджений 25.04.2001 р.

Бухгалтерський і податковий облік наведений у таблиці 26.

Таблиця 26.

Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума Грн.	Податковий облік
	Дт	Кт		ВВ грн.
25 квітня 2001 року, курс НБУ – 0.20 грн./ RUR (число умовне)				
Віднесено на витрати суму на підставі затвердженого авансового звіту	941 Витрати на дослідження і розробки"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	1471	1471
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	100	
Погашено заборгованість з відрядження	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	301"Каса в національній валюті"	1571	

#### 5.1.5. Податковий облік

У податковому обліку затрати на відрядження підприємство включає до складу валових витрат тільки при виконанні таких умов.

Перша умова. Є документи, які підтверджують зв'язок відрядження з господарською діяльністю підприємства. У пункті 5.4.8 Закону про прибуток вони названі так:

- запрошення сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю підприємства;

- укладений договір (контракт);

- інші документи, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини;

- документи, що засвідчують участь у переговорах, конференціях або симпозіумах, які проводяться за тематикою, що збігається з господарською діяльністю.

Але, на нашу думку, цей перелік не повний і такими документами можуть бути абсолютно будь-які, аби вони підтверджували зв'язок відрядження з господарською діяльністю підприємства (наприклад: товарно-транспортні накладні, документи на купівлю товару тощо).

Друга умова. На підприємстві існують документи, які підтверджують вартість витрат відряджуваного працівника. А саме: транспортні квитки або транспортні рахунки (багажні квитанції, рахунки з готелів (мотелів) або від інших осіб, які надавали послуги з розміщення та проживання, страхові поліси тощо. Для добових підтвердні документи - або посвідчення про відрядження, або паспорт з відмітками органів прикордонного контролю.

На запит податкового інспектора підприємство за свій рахунок повинно перекласти всі документи з іноземної мови.

Оскільки документи, наведені у першій і другій умовах, будуть на підприємстві тільки після відрядження, то і затрати за ним включають до складу валових витрат на дату затвердження авансового звіту.

На податковий облік витрат на відрядження, які проведені в іноземній валюті, поширюється дія підпункту 7.3.3 Закону про прибуток. Тобто ці затрати включають до складу валових витрат за курсом НБУ на дату затвердження авансового звіту. Особливий порядок у добових – їх відносять на валові витрати тільки у розмірі граничних норм, установлених у гривнях, без будь-якого перерахунку. Не можна відносити на валові витрати вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів, суми "чайових" і плату за видовищні заходи, а також готівку, яка витрачена на представницькі та рекламні цілі. Якщо відрядження було на службовому легковому автомобілі, то витрати на ПММ, стоянку і парковку також не можна включати до валових витрат (підпункт 5.4.8 Закону про прибуток).

## **5.2. Облік реекспортних та реімпортних операцій.**

### **5.2.1. Облік реекспортних операцій.**

Реекспорт (реекспорт товарів) — продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України.

У цьому випадку імпорتنі товари можуть завозитись до України (перебувати в Україні транзитом) або бути експортованими без завезення до України.

При ввезенні на митну територію України іноземних товарів, заявлених митним установам як реекспорт, податок на додану вартість та акцизний збір сплачується шляхом видачі простого векселя, взятого на облік митними органами з відстроченням платежу на термін 90 календарних днів з дати митного оформлення ввізної ВМД на умовах податкового кредиту.

Реекспорт таких товарів має здійснюватися не пізніше як за 90 календарних днів з дати митного оформлення ввізної ВМД.

Підставою для митного оформлення іноземних товарів, що ввозяться з метою реекспорту, є подання декларантом митниці простого векселя з відстроченням платежу, авізованого (взятого на облік) податковою інспекцією.

Якщо при ввезенні на митну територію України не було заявлено митним органам що товари ввозяться з метою реекспорту, або було заявлено інший їх обсяг, або вони не були реекспортовані фактично протягом 90 днів, то податок на додану вартість та акцизний збір підлягає сплаті до бюджету на підставі митної вартості таких товарів з урахуванням фактично сплачених сум мита та митних зборів.

При здійсненні реекспорту (продажу з вивезенням за митний кордон України раніше імпортованих товарів, які не піддавались на території України переробленню (обробленню) і перебувають у такому самому стані, як і на момент ввезення), податок на додану вартість та акцизний збір, якщо вони були сплачені до бюджету, підлягають відшкодуванню податковими інспекціями з відповідних бюджетів.

У разі прийняття рішення про реекспорт без завезення до України це відображається записом:

Дт 28 «Товари»,

Кт 28 «Товари».

Після виписування рахунку-фактури відображається факт реалізації.

Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»,

Кт 712 «Дохід від реалізації інших необоротних активів».

Одночасно списується на реалізацію вартість реекспортного товару за його імпортною вартістю:

Дт 902 «Собівартість реалізованих товарів»,

Кт 28 «Товари».

Після оплати товару покупцем валюта надходить на валютний рахунок:

Дт 311 «Поточні рахунки в іноземній валюті»,

Кт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

### **5.2.2. Облік реімпортних операцій.**

Реімпорт (реімпорт товарів) — ввіз з-за кордону раніше вивезених товарів, які не були там у переробленні (не проданих з аукціону, повернутих з консигнаційного складу, забракованих покупцями).

При реімпорті товарів суб'єкти господарської діяльності, які ввозять товари що походять з України і були раніше експортовані з її території, сплачують податок на додану вартість та акцизний збір, відповідно до законодавства України при імпорті товарів на територію України.

Предмети матеріально-технічного постачання, обладнання, паливо, продовольчі товари та інше майно, для забезпечення діяльності українських установ за кордоном, ввезені назад на митну територію України, що вивозились з її території на правах тимчасового вивезення і належать українським, юридичним особам, податком на додану вартість та акцизним збором не оподатковуються.

При відмові прийняти товар він розміщується на складі за кордоном, що збільшує експортні витрати:

Дт 93 «Витрати на збут»,

Кт 311 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

У разі прийняття рішення про повернення товару він переводиться з експортних у імпортні:



Дт 28 «Товари»,

Кт 28 «Товари».

По надходженні товару в Україну він оприбутковується на складі підприємства за балансовою вартістю експортного товару зі сплатою всіх необхідних платежів:

Дт 281 «Товари на складі»,

Кт 28 «Товари».

## **6. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності підприємств**

6.1. Місце економічного аналізу в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємств.

6.2. Аналіз фінансового стану.

6.3. Аналіз виробничо-господарської діяльності.

6.4. Аналіз конкурентоспроможності і ринку збуту в зовнішньоекономічній діяльності.

6.5. Аналіз раціональності використання коштів при здійсненні експортно-імпортних операцій.

6.6. Аналіз динаміки зовнішньоекономічних операцій.

Діяльність підприємств у зовнішньоекономічній сфері стає одним із важливих об'єктів економічного аналізу. Такий аналіз дає змогу з'ясувати стан і основні тенденції розвитку світового господарства, кон'юнктуру світового ринку, економіко-правові засади зовнішньоекономічної діяльності, а також визначити пріоритетні напрями активізації цієї діяльності.

Для підвищення ефективності управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємств потрібне якісне інформаційне забезпечення економічного аналізу. У свою чергу, повнота і достовірність аналітичної інформації залежить від загального стану бухгалтерського і податкового обліку. Основними джерелами даних для економічного аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємств є бухгалтерська і статистична звітність, звіти про міждержавний експорт та імпорт, митні декларації, міждержавні біржові довідники тощо.

У процесі вивчення зовнішньоекономічної діяльності використовують, якісні і кількісні економічні показники. За

допомогою перших аналізують раціональність використання коштів, залучених до експортно-імпортних операцій, швидкість їх обігу у зовнішньоторгівельних операціях, ефективність цих операцій, забезпеченість банківських кредитів, а також фінансові результати діяльності. Кількісні показники характеризують обсяги зовнішньоекономічної діяльності: обсяг виконаних робіт чи послуг, вартість експорту та імпорту товарів тощо.

Економічний аналіз зовнішньоекономічної діяльності підприємств умовно можна розділити на такі етапи:

- дослідження ефективності, переваг і недоліків укладання контрактів і договорів;
- вивчення раціональності використання ресурсів з метою усунення небажаних відхилень від намічених завдань;
- аналітична оцінка виконання угод і виробничо-фінансових результатів зовнішньоекономічної діяльності.

Під час аналізу необхідно враховувати вплив різних чинників на зовнішньоекономічну діяльність підприємства. Серед основних зовнішніх чинників передусім слід назвати загальний рівень економічного і політичного розвитку країни, характер міждержавних угод тощо. До внутрішніх чинників відносять конкурентоспроможність продукції підприємства, її популярність на світовому ринку, рекламне забезпечення тощо.

Важливе значення для успішного функціонування підприємств на зовнішньоекономічному ринку має правильний вибір стратегії і тактики роботи підприємств. Серед головних стратегічних питань, що постають перед підприємством на стадії його організації, важливими є вибір сфери діяльності та визначення перспективних проектів в обраній сфері. Вирішуються ці питання з допомогою аналізу інформації, яка міститься у фінансовій звітності і яка отримується в результаті маркетингових досліджень.

Наступним важливим питанням управління діяльністю підприємств є визначення тактичного підходу до розв'язання поставлених завдань. Передусім тут потрібно враховувати той факт, що зовнішньоекономічна діяльність підприємства відбувається в умовах конкуренції. Ринкові регулятори, поєднуючись з конкуренцією, створюють єдиний механізм господарювання, який

примушує виробника враховувати інтереси і потреби споживача. Господарюючий суб'єкт, який не зумів вистояти в умовах конкуренції, стає банкрутом. Під банкрутством розуміють нездатність підприємства виконувати свої зобов'язання перед кредиторами і дебіторами.

Щоб уникнути банкрутства, керівництво підприємства повинно постійно стежити за кон'юктурою ринку й ефективно використовувати наявні господарські засоби для забезпечення високої конкурентоспроможності. Цьому допомагає глибокий і всебічний аналіз даних бухгалтерського обліку та звітності.

Основним завданням економічного аналізу є:

- оцінка результатів господарської діяльності за попередній та поточний роки;
- виявлення чинників, які позитивно чи негативно вплинули на кінцеві показники роботи підприємства;
- прийняття рішень про визнання структури балансу задовільною (незадовільною), а підприємства платоспроможним (неплатоспроможним).

Джерелом інформації для проведення аналізу є:

- баланс підприємства за попередній рік та звітний період;
- звіт про фінансові результати;
- звіт про витрати на виробництво продукції, робіт, послуг, ф. 5-6;
- розрахунок нормативу власних оборотних коштів;
- розрахунок дебіторської та кредиторської заборгованості;
- звіт про наявність та рух основних фондів, амортизацію (знос), ф.11 - ОФ;
- зведена таблиця основних показників, ф. 22 (річні);
- звіт про рух коштів в іноземній валюті, ф. 15;
- бізнес-план;
- матеріали маркетингових досліджень;
- висновки аудиторських перевірок;
- інша інформація.

Відповідно до поставлених завдань методика аналізу фінансово-господарського стану складається з трьох частин: аналізу фінансового стану, аналізу виробничо-господарської діяльності підприємства, аналізу зовнішньоекономічної діяльності.

**Аналіз фінансового стану підприємства.** Для характеристики фінансового стану підприємства, використання ним власних та залучених коштів застосовуються показники балансу.

Аналіз проводиться шляхом порівняння даних загальної вартості майна підприємства на початок і кінець звітного періоду. При цьому зменшення валюти балансу за звітний період свідчить про скорочення господарської діяльності підприємства, що призводить до його неплатоспроможності. Під час аналізу балансу виявляють такі його статті, які вказують на недоліки в роботі підприємства та незадовільний його фінансовий стан.

У разі необхідності проводиться детальний аналіз цих та інших статей балансу з використанням розшифрувань до них.

Однією з найважливіших характеристик фінансового стану підприємства є його незалежність від зовнішніх джерел фінансування. З цією метою обчислюється коефіцієнт фінансової незалежності (автономії) скорочено - (Кавт), як відношення загальної суми власних коштів до підсумку балансу:

$$\text{Кавт} = \text{Баланс, ряд. 380} / \text{Баланс, ряд. 280}.$$

Практикою встановлено, що загальна сума заборгованості не повинна перевищувати суми власних джерел фінансування, тобто критичне значення Кавт = 0,5. Чим більше значення коефіцієнта, тим кращий фінансовий стан підприємства (менша залежність від зовнішніх джерел).

Для визначення фінансової стійкості обчислюють коефіцієнт фінансової стабільності (Кф.с), який характеризує співвідношення власних та позичкових коштів.

$$\text{Кф.с} = \text{Баланс, ряд. 380} / \text{ф. 1. (ряд. 180 + ряд. 620)}.$$

Перевищення власних коштів над позичковими, вказує на те, що підприємство має достатній рівень фінансової стійкості й відносно незалежне від зовнішніх фінансових джерел. Нормативне значення Кф.с > 1. Якщо Кф.с < 1, то потрібно з'ясувати причини зменшення фінансової стабільності. Так, якщо Кфс менше за 1, дане підприємство є нестійким з фінансової точки зору. Причиною фінансової нестабільності можуть бути необгрунтоване збільшення матеріальних запасів і зменшення виручки від реалізації продукції, податковий тиск. З метою поліпшення фінансового, стану

керівництву необхідно прийняти рішення щодо зменшення виробничих запасів і збільшити виробничу потужність.

Важливе значення у процесі аналізу джерел власних коштів має показник фінансового лівериджу (Фл), який характеризує залежність підприємства від довгострокових зобов'язань і визначається як відношення довгострокових зобов'язань до джерел власних коштів.

$$\text{Фл} = \text{Баланс, ряд. 480} / \text{Баланс, ряд. 380.}$$

Зростання значення Фл свідчить про зростання фінансового ризику, тобто про можливість втрати платоспроможності. У такому разі детально аналізуються показники другого розділу пасиву балансу.

Для визначення рівня забезпечення підприємства власними коштами слід розрахувати коефіцієнт забезпечення цими коштами (Кз.к). Цей коефіцієнт обчислюється як відношення різниці між обсягами джерел власних та порівняних до них коштів (за вирахуванням статті: «Неоплачений капітал») і фактичною вартістю основних засобів та інших позаоборотних активів до фактичної вартості наявних у підприємства оборотних коштів.

$$\text{Кз.к} = \text{Баланс(ряд.380-ряд. 360 + ряд.430)} / \text{ф. 1. (ряд.080+ ряд.260)}$$

Значення Кзк має бути більшим за 0,1. У противному разі це свідчитиме про недостатнє забезпечення підприємства власними коштами, що може призвести до банкрутства.

Після визначення названих вище показників для поглиблення аналізу фінансового стану підприємства необхідно проаналізувати структуру кредиторської заборгованості. Аналізу підлягають дані четвертого розділу пасиву балансу «Поточні зобов'язання» (рядки 500—610), при цьому визначається частка окремих статей розділу в загальній сумі кредиторської заборгованості, а також відхилення значень цих статей на кінець звітного періоду відносно початку року. З цією метою ми пропонуємо скласти таблицю, в якій відбилась би структура поточної кредиторської заборгованості (табл. 27).

Таблиця 27 Структура поточної кредиторської заборгованості підприємства

Показник	Б-ланс, код рядка	На початок року		На кінець звітного періоду		Відхилення	
		Сума тис.грн.	% до суми заборгованості	Сума тис.грн.	% до суми заборгованості	Сума тис.грн.	% до суми заборгованості
Короткострокові кредити банків	500	34000	26.9	38000	27.5	4000	0.6
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	18000	14.3	17000	12.3	-1000	- 2
Розрахунки з кредиторами:		5200	41.3	59000	42.8	7000	1.5
- за товари, роботи, послуги, строк плати яких не настав	530	39000	31.0	44000	31.9	5000	0.9
- за вексями виданими	520	1200	0.9	1100	0.8	-1000	0.1
- за одержаними авансами	540	2400	2.1	3400	2.5	1000	0.4
- з бюджетом	550	3800	3.0	4500	3.3	700	0.3
- за позабюджетними платежами	560	1600	1.3	1800	1.3	200	0.0
- зі страхування	570	900	0.7	1100	0.7	200	0.1
- з оплати праці	580	3100	2.5	3100	2.2	0	- 0.3
- з внутрішніх розрахунків	590	-	-	-	-	-	-
- інші поточні зобов'язання	610	1000	0.8	-	-	-	-

Усього:		126000	100.0	138000	100.0	12000	0.0
---------	--	--------	-------	--------	-------	-------	-----

Особливу увагу необхідно звернути на наявність простроченої заборгованості перед бюджетом, позабюджетними фондами, зі страхування, з оплати праці та перед іншими кредиторами (за тепло, електроенергію, газ, воду). Як свідчать дані табл., поточна заборгованість підприємства на кінець звітного року збільшилась на 12 млн. грн., що негативно впливає на його фінансовий стан. Для поліпшення фінансового стану підприємства керівництву слід прийняти рішення щодо ліквідації заборгованості перед бюджетом зі страхування, з оплати праці тощо.

Для аналізу структури кредиторської заборгованості необхідно проаналізувати структуру активів. Активи підприємства та їх структура вивчаються з точки зору як їх участі у виробництві, так і оцінки їх ліквідності. Насамперед з'ясовується участь у виробничому циклі основних фондів, нематеріальних активів, виробничих запасів і затрат, грошових коштів. При цьому уточнюється наявність найбільш ліквідних активів підприємства: грошових коштів на рахунках, а також короткострокових цінних паперів та найменш ліквідних активів — основних фондів, що перебувають на балансі підприємства, та інших позаоборотних активів.

Зміна структури активів підприємства в бік збільшення частки оборотних активів може означати:

- формування більш мобільної структури активів, що сприяє прискоренню оборотності засобів підприємства;
- відволікання частини поточних активів на кредитування споживачів товарів (робіт, послуг), підприємств та інших дебіторів, що свідчить про фактичну іммобілізацію цієї частини оборотних засобів із виробничого циклу;
- викривлення результатів оцінки основних фондів через недоліки в організації їх бухгалтерського обліку та ін.

Для того, щоб зробити однозначні висновки про причини зміни зазначеної пропорції в структурі коштів, необхідно провести детальний аналіз розділів і окремих статей активу балансу.

Ураховуючи, що питома вага основних засобів та

позаоборотних активів може змінюватися внаслідок впливу зовнішніх чинників (наприклад порядку їх обліку, за якого коригування вартості основних фондів в умовах інфляції здійснюється із запізненням, тоді як ціна на сировину, матеріали, готову продукцію може збільшуватися досить високими темпами), необхідно звернути особливу увагу на зміну абсолютних показників Балансу за звітний період (рядки 030, 031, 032), яка відтворює рух основних засобів (зміну норм амортизації, груп розподілу основних фондів, вибуття та введення в експлуатацію нових).

Необхідно проаналізувати рух основних фондів та амортизаційних відрахувань за попередній та поточний роки (форма 11-ОФ), дані аналітичного обліку за звітний період. Звернути увагу на основні фонди підприємства, які придбані, реалізовані, ліквідовані або здані в оренду протягом поточного року.

Наявність довгострокових фінансових зобов'язань (рядок 450) вказує на інвестиційну спрямованість вкладень підприємства. Якщо в результаті аналізу фінансово-господарського стану підприємства воно буде визнане неплатоспроможним, рекомендується додатково вивчити склад інвестиційних паперів підприємства, дати оцінку їх ліквідності, а також ефективності доцільності відволікання коштів підприємства на ці вкладення.

При аналізі першого розділу активу балансу необхідно також звернути увагу на тенденцію зміни таких його статей, як незавершене будівництво (рядок 020), відстрочені податкові активи (рядок 060), оскільки ці активи не беруть участі у виробничому обороті і за певних умов збільшення їх частки може негативно вплинути на результативність фінансової і господарської діяльності підприємства.

Після аналізу основних засобів та інших позаоборотних активів з метою вивчення фінансового стану підприємства необхідно проаналізувати власні оборотні засоби. Власні оборотні засоби — це робочий капітал (Рк), який визначається як різниця між оборотними активами підприємства та його короткостроковими зобов'язаннями. Тобто робочий капітал є тією частиною оборотних активів, яка фінансується за рахунок власних коштів та



довгострокових зобов'язань. Наявність робочого капіталу свідчить про те, що підприємство не тільки здатне сплатити власні поточні борги, а й має фінансові ресурси для розширення діяльності та інвестування. Для визначення  $R_k$  слід від суми підсумків розділу II з активу балансу відняти підсумок розділу IV пасиву.

$$R_k = \text{Баланс (ряд. 150 + ряд. 260 - ряд. 620)}.$$

Платоспроможність підприємства визначається передусім величиною його робочого капіталу. Як нестача робочого капіталу, так і його надлишок можуть бути негативною ознакою. Оптимальний розмір  $R_k$  залежить від сфери діяльності, обсягу реалізації, кон'юнктури ринку.

Якщо сума довгострокових кредитів перевищує робочий капітал ( $R_k < \text{ряд. 440}$ ), то це свідчить, що підприємство використовує частину довгострокових позик і кредитів на фінансування поточних операцій, тобто здійснює нецільове їх використання.

При зменшенні  $R_k$  необхідно з'ясувати, за рахунок чого це відбулося і як це вплинуло на маневреність робочого капіталу.

Маневреність робочого капіталу ( $M_k$ ) характеризує частку запасів у його загальній сумі, тобто визначається відношенням величини запасів до розміру робочого капіталу:

$$M_k = Z : R_k = \text{Баланс, ряд. 100} / \text{Баланс (ряд. 260 - ряд. 620)},$$

де  $Z$  — запаси і затрати.

Зростання товарних запасів, характерне в умовах інфляції, призводить до залучення довгострокових кредитів, що, у свою чергу, може негативно вплинути, враховуючи високі кредитні ставки, на платоспроможність підприємства.

Важливим показником платоспроможності підприємства є коефіцієнт покриття ( $K_p$ ). Він визначається відношенням усіх поточних активів до короткострокових зобов'язань і характеризує достатність оборотних коштів підприємства для погашення своїх боргів протягом року.

$$K_p = \text{II}_A : \text{IV}_P = \text{Баланс(ряд. 260)} / \text{Баланс ряд. 620};$$

де  $\text{II}_A$  — підсумок II розділу активу балансу;

$\text{IV}_P$  — підсумок IV розділу пасиву балансу.

Кп показує, скільки грошових одиниць оборотних коштів припадає на кожну грошову одиницю короткострокових зобов'язань.

Значення Кп повинно перебувати у межах 1—1,5.

Швидкість обороту оборотних засобів підприємства є однією з якісних характеристик фінансової політики підприємства. Чим більша швидкість обороту, тим ефективніше працює підприємство. Тому абсолютне чи відносне зростання оборотних засобів може свідчити не тільки про розширення виробництва або дію чинників інфляції, а й про уповільнення їх обороту, що викликає збільшення їх маси.

Для визначення тенденції обіговості оборотних засобів ми пропонуємо розраховувати коефіцієнт оборотності (Ко), який визначається як відношення виручки (валового доходу) від реалізації продукції, без урахування ПДВ та акцизного збору (Звіт про фінансові результати), до суми (звіт) оборотних засобів підприємства (ф.1).

**Ко = Звіт (ряд. 010 - ряд. 015 - ряд. 020) / Баланс (ряд. 260).**

У нашому прикладі на підприємстві зменшення значення Ко на кінець звітного періоду порівняно з його значенням на початок року свідчить про уповільнення обороту оборотних засобів, що негативно впливає на його фінансовий стан.

Показником ефективності використання оборотних засобів є також час обороту (Чо) — тривалість у днях одного обороту. Він визначається як відношення кількості календарних днів звітного періоду до коефіцієнта оборотності:

$$\text{Чо} = \text{T} / \text{Ко},$$

де Т— кількість календарних днів звітного періоду.

На підприємстві Чо = 120 днів, тобто підприємству для поповнення оборотних засобів необхідно 120 календарних днів.

Важливими показниками ефективності використання активів є обіговість запасів та тривалість одного обороту запасів. Коефіцієнт обіговість запасів (Ко.з) визначається як відношення собівартості реалізованої продукції до середньої вартості запасів.

**Коз=Звіт ряд. 040 графа 4 / Баланс (ряд. 100.П + ряд. 100К) x 0,5 ,**

де П — початок звітної періоду;

К — кінець звітної періоду.

На підприємстві  $Co.3 = 2,2$ , тобто підприємство у середньому в 2,2 рази поповнює запаси протягом звітної періоду, що позитивно впливає на фінансовий стан підприємства.

Таблиця 28. Основні фінансово-економічні показники та коефіцієнти

Показники та коефіцієнти	Норматив значення	Фактичне значення		Висновки
		На початок року	На кінець звітної періоду	
Коефіцієнт покриття, $Kп$	$> 1$	0.75	0.78	
Коефіцієнт забезпечення власними коштами, $Kз.к$	$> 0.1$	0.08	0.08	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності, $Ка.л$	$> 0.2$	0.21	0.21	
Коефіцієнт автономії, $Кавт.$	$> 0.5$	0.36	0.42	
Коефіцієнт фінансової стабільності, $Кфс$	$> 1$	0.8	0.9	
Показник фінансового лівериджу, $Фл$	Зменш.	-	-	
Маневреність робочого капіталу, $Мк$	Збільш.	-	-	
Коефіцієнт обіговості оборотних засобів, $Ко$	Збільш.	0.8	0.6	
Час обороту обіговості засобів, $Чо$	Зменш.	119	120	
Коефіцієнт обіговості запасів, $Co.з$	Збільш.	2.1	2.2	

Час обігу запасів, Чо.з	Зменш.	136	140	
-------------------------	--------	-----	-----	--

Середня тривалість одного обороту запасів (Чо.з) визначається за формулою:

$$\text{Чо.з} = \text{Т/Ко.з}$$

У нашому прикладі Чоз = 140 днів, тобто підприємству для поповнення виробничих запасів, що були використані в процесі господарської діяльності, потрібно 140 календарних днів.

Збільшення питомої ваги виробничих запасів у структурі активів може свідчити про:

- зростання виробничого потенціалу підприємства;
- прагнення за рахунок вкладень у виробничі запаси захистити грошові активи підприємства від знецінення внаслідок інфляції;
- нераціональність обраної господарської стратегії, внаслідок чого значна частина поточних активів іммобілізована в запасах, ліквідність яких може бути незначною.

При значному збільшенні запасів і затрат у незавершеному виробництві необхідно проаналізувати, чи не відбувається це збільшення за рахунок необґрунтованого відволікання активів з виробничого обороту, що спричинює збільшення кредиторської заборгованості і погіршення фінансового стану підприємства.

Аналізуючи розділ «оборотні активи», необхідно звернути увагу на темпи зростання дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги (ряд. 160), за одержаними вексями (ряд. 150). Зростання цих статей балансу свідчить про надання підприємством товарних послуг для споживачів своєї продукції. Кредитуючи їх, підприємство фактично ділиться з ними частиною свого прибутку. Водночас воно може брати кредити для забезпечення своєї господарської діяльності, що збільшує його власну кредиторську заборгованість. Важливим показником ліквідності підприємства є коефіцієнт абсолютної ліквідності (Ка.л), який характеризує негайну готовність підприємства ліквідувати короткострокову заборгованість і визначається як відношення суми його грошових коштів та короткострокових фінансових інвестицій до суми короткострокових (поточних) зобов'язань.

$$\text{К а. л} = \text{Баланс (ряд. 230 + ряд. 240 + ряд. 220) / Баланс ряд. 620.}$$

Значення Ка.л є достатнім у межах 0,2 — 0,35, а менше за 0,2 — це зовнішня ознака неплатоспроможності. У нашому прикладі Ка.л = 0,21, що свідчить про платоспроможність підприємства.

Щоб виявити резерви поліпшення фінансового стану підприємства, необхідно проаналізувати його витрати на виробництво. Аналізу підлягають витрати підприємства, які безпосередньо пов'язані з виробництвом, збутом продукції, виконанням робіт та наданням послуг. Дані для проведення аналізу необхідно взяти з річної або квартальної форм 5-с — «Звіт про витрати на виробництво продукції, робіт послуг».

Детально аналізуються ті статті витрат, які становлять значну частку загальних витрат. Доцільність таких витрат визначається з урахуванням специфіки виробництва.

При значних питомих витратах у загальному обсязі матеріальних витрат (ряд. 012 форми 5-с) за газ, електроенергію, паливо, тепло, воду вказуються їх абсолютні та відносні величини.

Таблиця 29. Аналіз витрат на виробництво на підприємстві

Показник	Рядок звітності 5-с графі 1	На початок року		На кінець звітного періоду		Відхилення	
		Сума тис.грн.	% до суми заборгованості	Сума тис.грн.	% до суми заборгованості	Сума тис.грн.	% до суми заборгованості
Вартість продукції, робіт, послуг	010	110000	-	106000	-	- 4000	
Витрати на виробництво,	011	74900	100	77100	100	2200	0
У тому числі: Матеріальні витрати	012	54000	72.1	56000	72.6	2000	0.5
Амортизація ОФ	014	2700	3.6	2600	3.4	- 100	- 0.2
Витрати на оплату праці	015	3100	4.1	3100	4.0	0	- 0.1

Відрахування на соціальні заходи	017	900	1.2	1100	1.4	200	0.2
Інші витрати	018	14200	19	14300	18.6	100	- 0.4
Собівартість виробленої продукції	019	97000	-	96000	-	- 1000	-

Використовуючи дані табл. 29 керівництво підприємства може прийняти рішення щодо зменшення витрат на виробництво і цим поліпшити його фінансовий стан.

Важливим показником фінансового стану підприємства є його прибутковість, що характеризується сумою прибутку та рівнем рентабельності. Рівень рентабельності за валовим прибутком визначається як відношення прибутку від реалізації (П) до собівартості реалізованої продукції (С), робіт, послуг, тобто:

$$P = \frac{П}{С} \times 100 \% = \frac{\text{Звіт ряд. 050}}{\text{Звіт ряд. 040}} \times 100 \%$$

Усі дані для розрахунку беруться з ф.2. — «Звіт про фінансові результати та їх використання». У процесі аналізу необхідно визначити, як змінюються протягом розрахункового періоду значення прибутку від реалізації, чистого прибутку, рівня рентабельності, розглянути чинники, що приводять до їх зміни.

Крім того, вивчається вплив на балансовий прибуток таких показників, як виручка від реалізації, ПДВ, акцизний збір, собівартість реалізованої продукції, а також прибуток (збиток) від фінансової та інвестиційної діяльності (ряд. 110—160 Звіту).

Такий аналіз дасть можливість накреслити шляхи підвищення прибутковості підприємства, а отже, поліпшити його фінансовий стан.

Результати аналізу пропонуємо заносити у відповідну таблицю (табл. 30).

Таблиця 30. Аналіз прибутковості підприємства.

	Рядок	Значення	Відхилення
--	-------	----------	------------

Показник	форми 2 Звіту про фінансові результати	За минулий рік	На кінець звітно- го періоду	Зна- чення	% до почат- ку року
Виручка	010	110000	106000	- 4000	- 3.4
ПДВ, тис. грн.	015	18330	17667	- 663	- 3.6
ПДВ, % до виручки		16.7	16.7	+	+
Акцизний збір, тис. грн.	020	6780	5360	- 1420	- 20.9
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	040	97000	96000	- 1000	- 1.1
Собівартість, % до виручки		0.882	0.906	x	X
Валовий прибуток, тис. грн.	050 (055)	- 12110	- 13027	- 917	7.6
Рівень рентабельності, %		+	+	+	+
Валовий прибуток, % до виручки		+	+	+	+
Фінансові результати до оподаткування, тис.грн.	170	2380	3200	820	34.4
Податок на прибуток, тис. грн.	180	22180	21900	- 280	- 1.3
Фінансові результати від звичайної діяльності		- 19800	- 18700	- 1100	- 5.6

Важливим напрямом аналізу є дослідження результатів фінансової діяльності. Насамперед аналізується розподіл прибутку звітного та попереднього років, який відображений у ф. 2. Якщо підприємство збиткове, то слід виявити можливі джерела поповнення його власних коштів з тим, щоб забезпечити нормальну господарську діяльність.

За наявності збитку попереднього або звітного року

співвідношення у відсотках для відповідної графи не розраховується. Аналізується тільки відхилення за статтями використання прибутку.

У випадку, коли на розвиток виробництва використовується менше 30 % чистого прибутку, необхідно виявити причини такого розподілу, а також звернути увагу на розподіл прибутку «на інші цілі».

Для наочності проаналізуємо використання прибутку на підприємстві, а одержані результати аналізу запишемо в табл. 31.

Таблиця 31. Використання прибутку минулого та звітних років.

Показник	Рядок звітності 5-с графи 1	На початок року		На кінець звітного періоду		Відхилення	
		Сума тис.грн.	% до суми заборгованості	Сума тис.грн.	% до суми заборгованості	Сума тис.грн.	% до суми заборгованості
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування	170 (175)	23800	x	3200	x	820	X
Використання прибутку							
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	22180	x	21900	x	- 280	
Фінансовий результат від звичайної діяльності (р.170 – 180)		- 19800	100	-18700	100	1100	X

Аналіз виробничо-господарської діяльності. При аналізі



господарської діяльності підприємства необхідно насамперед вивчити його загальну виробничу структуру, визначити основні техніко-економічні показники його структурних підрозділів (обсяги виробництва, чисельність персоналу, основні фонди, ФОП та ін.), місцезнаходження окремих структурних підрозділів, у тому числі допоміжних і обслуговуючих, оптимальність їх розташування, а також план будівель та споруд.

Якщо існує можливість їх відокремлення під час майбутньої реструктуризації, то при цьому додається план-схема підприємства, опис окремих об'єктів, таблиці до них. Визначаються основні види продукції, обсяги їх випуску та реалізації за попередній і звітний роки, а також прогностичні показники на наступний рік для кожного структурного підрозділу та для підприємства в цілому. Обчислюється частка кожного виду продукції (робіт, послуг) у загальному обсязі.

З'ясовується рівень існуючої технології виробництва: наявність сучасних передових технологій, використання «ноу-хау» та власних розробок, можливість замінити застарілі технології новими, використання автоматизованих систем управління. Звертається увага на циклічність технологічних процесів (їх безперервність), повторне використання продуктів перероблення (відходів), наявність науково обґрунтованих технологічних норм виготовлення продукції, серійність виробництва.

Основні показники, які характеризують використання основних фондів, наявність нематеріальних активів, ступінь їх зносу ми пропонуємо відображати в табл. 32.

Ефективність використання основних фондів характеризується показником фондівіддачі (Фв), який обчислюється як відношення виручки від реалізації, без ПДВ і акцизного збору, до середньої вартості основних фондів:

**Звіт (ряд 010 - ряд. 015 - ряд. 020) / Баланс(ряд. 030 + ряд. 030 к) x 0,5 ,**

де п — на початок звітної періоду,

к — на кінець періоду.

Зростання Фв свідчить про підвищення ефективності використання основних фондів, цей показник порівнюється з середньогалузевим.

Для визначення доцільності придбання та використання наявних нематеріальних активів вони розглядаються пооб'єктно. Аналізується дотримання періодичності проведення їх інвентаризацій, виконання постанов Уряду щодо індексації.

Як свідчать дані табл. 32, підприємство поступово оновлює свої виробничі фонди, що сприяє певному підвищенню їх фондовіддачі. Беручи до уваги дані, наведені в таблиці, менеджери виявляють резерви ефективнішого використання наявних виробничих фондів, що позитивно впливає на фінансово-господарську діяльність підприємства.

Таблиця 32. Аналіз виробничого потенціалу.

Показник	Рядок балансу	На початок року	На кінець звітного періоду	Відхилення (+, -)
Залишкова вартість основних фондів, тис. грн.	030	148000	151000	3000
У тому числі:		68000	69700	1700
Вартість фондів, знос яких				
- до 50 %		36400	38900	2500
- від 50 до 75%		43600	42400	- 1200
Із загальної вартості основних фондів зі строком служби				
- до 5 років ;		39400	42800	3200
- від 5 до 10 років		43700	44900	1200
- від 10 до 20 років		46100	46200	100
- більше 20 років		18600	17100	- 1500
Знос основних фондів	032			
- тис. грн.		41200	42500	1300
- % зносу		21.8	23.6	1.8
Балансова вартість ОФ, які не використовуються:				
- тис. грн.		-	-	-
- % зносу		-	-	-
Знос ОФ, які не використовуються				

- тис.грн.		-	-	-
- % зносу		-	-	-
Залишкова вартість нематеріальних активів, тис. грн.	010	27300	28700	1400
Знос нематеріальних активів:				
- тис. грн.	012	2900	3160	260
- % зносу		8.2	7.6	- 0.6
Фондовіддача виробничих фондів		0.64	0.72	0.08

З метою зниження собівартості продукції необхідно проаналізувати використання трудових ресурсів підприємства. Цей аналіз проводиться на підставі даних, що містяться в статистичних формах звітності 1-ПВ, 3-ПВ.

Детально аналізуються причини, які призвели до втрат робочого часу (брак замовлень, сировини, втрата традиційних ринків збуту, висока ціна продукції, низька її конкурентоспроможність, незадовільна робота обладнання, відсутність маркетингових досліджень тощо). За результатами аналізу робиться висновок про відповідність (невідповідність) чисельності працівників потребам виробництва.

Результати аналізу використання трудових ресурсів рекомендуємо записати в таблиці (табл. 33).

Таблиця 33. Аналіз використання трудових ресурсів.

Показник	Форма, рядок, графа	За попередній рік	На кінець звітного року	Відхилення до початку року, %
Середньооблікова чисельність штатних працівників	3-ПВ, 301, гр.2	11000	9000	- 18.2
Середньооблікова чисельність в еквіваленті повної зайня-	1-ПВ, 001, гр.2	4320	4560	6.6

тості, осіб				
Прийнято працівників, осіб	3-ПВ, 501, гр.1	-	-	-
Вибуло працівників, осіб	3-ПВ, 501, гр.1			
У тому числі:	3-ПВ, 505, гр.1	665	478	- 28.1
- за власним бажанням,	3-ПВ, 506, гр.2	734	579	- 21.1
- через скорочення штатів				
Втрати робочого часу, людино-год.	3-ПВ, 304, гр.1	97680	95770	- 2
Фонд оплати праці, тис. грн.	1-ПВ, 004, гр.2	620000	710000	14.5
Середньомісячна заробітна плата		120	132	10

Якщо підприємство не має коштів, щоб покрити заборгованість перед бюджетом, позабюджетними державними фондами, кредиторам, менеджерам слід проаналізувати об'єкти незавершеного виробництва, об'єктів соцкультпобуту з точки зору перспективи їх подальшого використання, а також можливості їх продажу.

Інформацію про наявність та склад об'єктів незавершеного будівництва станом на кінець звітної періоду згідно з річною формою № 8-КП потрібно записати у відповідну таблицю (табл. 34). Відомості про об'єкти соцкультпобуту, які перебувають на балансі підприємства, доцільно занести в таблицю (табл. 35) для вивчення їх фінансового стану. Увагу необхідно звернути на витрати, пов'язані з утриманням цих об'єктів.

Таблиця 34 Об'єкти незавершеного будівництва.

Об'єкти	Фактична вартість тис.грн.	Місце-	Будівельна готов-	Законсервовано
---------	----------------------------	--------	-------------------	----------------

незавершеного будівництва	Механічний цех			знаходження	ність в % до вартості будівництва	Строк консервації	Витрати на консервацію тис.грн
Об'єкти виробничого призначення	32600	-	-	м.Дубно		1 рік	69.7
Об'єкти соціальної сфери	123	-	-	м.Дубно		1 рік	9.6
Усього	32723	-	-	-	-	-	79.3

Таблиця 35 Аналіз фінансового стану об'єктів соцкультпобуту.

Об'єкти незавершеного будівництва.	Балансова вартість тис.грн.	Залишкова вартість	Витрати на утримання		Доходи (крім оренди) від проведення соціаль-нокультурних заходів	Фінансовий результат тис.грн. (гр. 6 – гр.5)	Здано в оренду		
			Сума тис.грн.	В % від залишкової вартості			Орендар, дата, № договору	Термін оренди	Орендна плата тис.грн.
Будинок культури	123	419	3.9	0.1	-	-	-	-	-
Усього									

Розглядаються розміри доходів, одержаних від діяльності об'єктів соцкультпобуту, від оренди або іншого використання майна, кошти за надання послуг (лікування, культурно-масові заходи, інші послуги).

Таким чином, використовуючи аналітичну базу підприємства, його керівництво визначає основні параметри маркетингової товарної політики, які надалі будуть використані при складанні та виконанні бізнес-плану.

**Аналіз конкурентоспроможності продукції і ринку збуту в зовнішньоекономічній діяльності.** Однією з особливостей аналізу облікової інформації підприємств є його поділ на зовнішній і внутрішній. В основі такого поділу лежать різні інтереси суб'єктів аналізу. Зовнішній аналіз визначається інтересами користувачів фінансової звітності. Однак він практично не пов'язаний з вирішенням завдань підвищення ефективності функціонування підприємств, виявлення і мобілізації внутрішніх резервів, найбільш раціонального використання фінансових результатів тощо.

Тому великий інтерес викликає внутрішній аналіз, який здійснюється керівництвом підприємства з метою забезпечення максимального прибутку і запобігання банкрутству.

Як джерело інформації для внутрішнього аналізу використовують дані управлінського обліку, які є комерційною таємницею, і розкривають внутрішню специфіку функціонування підприємства.

Проте в окремих випадках управлінські рішення, які приймаються керівництвом підприємства, можуть базуватись на інформації фінансового обліку. Наприклад, для вибору напрямку інвестування вільних фінансових ресурсів будуть використовуватися дані фінансової звітності об'єкта інвестування. Це можна показати у вигляді такої схеми: (рис. 5).

На підставі викладеного вище можна конкретизувати завдання, що вирішуються в процесі внутрішнього аналізу підприємства. Це:

- визначення оптимального випуску продукції, що дає максимальний прибуток;
- аналіз витрат та цін;
- аналіз собівартості виготовлення продукції і пошук шляхів її зниження.

Розглянемо ці проблеми детальніше. На більшості досліджених підприємств аналіз конкурентоспроможності

практично не здійснюється, що зменшує оперативність управлінських рішень і негативно впливає на їх господарську діяльність.

Узагальнюючим показником господарської діяльності будь-якого господарського суб'єкта є прибуток. Тому формування прибутку є центральною проблемою в економіці підприємства.

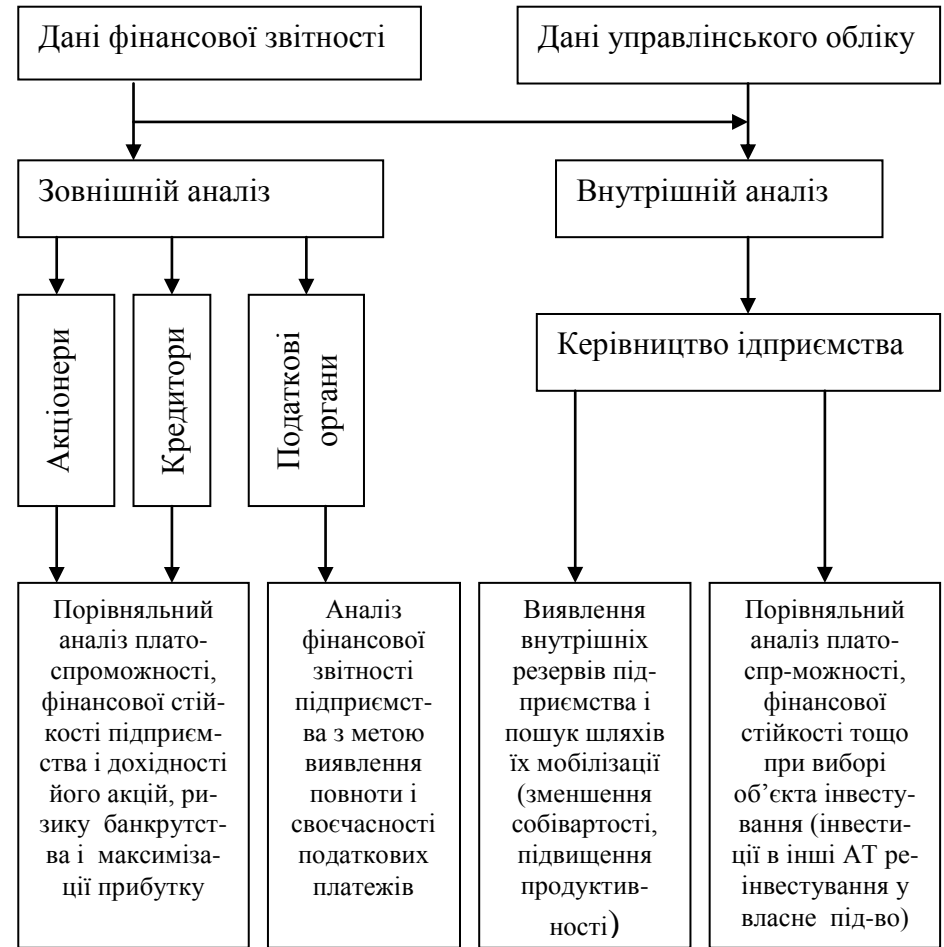


Рис. 5. Специфіка відображення даних бухгалтерського обліку і звітності в ході аналізу фінансово-господарської діяльності

В умовах економічної кризи для багатьох підприємств

гранично загострилась проблема матеріально-технічного забезпечення внаслідок порушення традиційних економічних зв'язків.

Дефіцит і обмежений доступ до багатьох видів матеріальних ресурсів, ставить підприємства навіть у жорсткіші рамки, ніж конкуренція. Підприємства за цих умов формують власну виробничу програму методом, оберненим орієнтиру, прийнятому у високорозвинутих країнах. Спочатку встановлюють, які ресурси має підприємство, а потім, спираючись на ці дані, будують виробничу програму. Інакше кажучи, малі підприємства виробляють не те, що можуть продати, а намагаються продати те, що виробляють. У цих умовах дуже важливо визначити оптимальну структуру реалізації продукції (товару), що максимізує прибуток, оскільки через ігнорування основної вимоги підприємницької діяльності — вимоги споживачів, знайдене оптимальне рішення максимізує не реальний, а потенційний прибуток.

Орієнтація підприємницької діяльності на реалізацію в умовах певних обмежень (насамперед на матеріальні ресурси) дає змогу розробити економічно обґрунтовану (за обсягом та асортиментом) виробничу програму. Це завдання успішно вирішується методами лінійного програмування, найпоширенішим з яких є метод послідовного поліпшення плану, або симплексний метод.

В економічній практиці рекомендують використовувати два підходи до визначення мети оптимізації, які зумовлені потенційними можливостями підприємства, зокрема його зв'язком з ринком. Якщо потреби ринку перевищують виробничий потенціал підприємства, то мета оптимізації — знайти таку виробничу програму, котра забезпечила б максимальний фінансовий результат підприємницької діяльності. Якщо ринок насичений, то мета оптимізації полягає в тому, щоб скласти таку виробничу програму, за якої витрати підприємства були б мінімальними. В обох випадках розв'язання поставленого завдання методом лінійного програмування полягає у знаходженні оптимуму: у першому випадку максимального прибутку, у другому — мінімальної собівартості.

Розглянемо запропонований підхід до розв'язання завдання



оптимізації на конкретному прикладі. Підприємство «Х» виробляє три види виробів —  $a_1$ ,  $a_2$ ,  $a_3$ . На зовнішньому ринку максимально можлива реалізація виробів:  $a_1$  — 190 шт.;  $a_2$  — 210 шт.;  $a_3$  — 320 шт. Необхідно скласти виробничу програму для підприємства, що максимізуватиме його фінансовий результат від господарської діяльності.

Економічна характеристика виробів і виробничі фактори (сировина та матеріали), які має підприємство, подані у таблицях 36, 37.

Цільова функція, що максимізує прибуток, має такий вигляд:

$$L(\bar{a}) = 15 a_1 + 24 a_2 + a_3 \rightarrow \max$$

при обмеженнях:

$$1200a_1 + 3100a_2 + 2400a_3 \leq 6200,$$

$$66a_1 + 160a_2 + 84a_3 \leq 3100,$$

$$0,5a_1 + 0,1a_2 + 0,8a_3 \leq 500,$$

$$12,9a_1 + 5,3a_2 + 17a_3 \leq 4200,$$

$$32,4a_1 + 31a_2 + 108a_3 \leq 8600,$$

$$0 \leq a_1 \leq 100 \leq a_2 \leq 2100 \leq a_3 \leq 320.$$

Таблиця 36. Економічна характеристика виробів.

Види продукції	Кількість	Ціна	Собівартість	Прибуток
Виріб $a_1$				
— на одиницю, грн.		80	65	15
— на весь випуск, грн.	190	15200	12350	2850
Виріб $a_2$				
— на одиницю, грн.		94	70	24
— на весь випуск, грн.	210	19740	14700	5040
Виріб $a_3$				
— на одиницю, грн.		78	52	26
— на весь випуск, грн.	320	24960	16640	8320
Усього	720	59900	43690	16210

Таблиця 37. Фактичний обсяг сировини і матеріалів.

Вид матеріалів	Загальна кількість	Використані на виробництві одиниці виробу		
		A1	A2	A3
Метали, кг				
— чорні	62000	1200	3100	2400
— кольорові	3100	76	160	84
Лісоматеріали, м <sup>3</sup>	500	0,5	0,1	0,8
Хімікати, кг	4200	12,9	5,3	17,5
Лакофарбові матеріали,	8600	32,4	31	108

На нашу думку, запропонований варіант розв'язання яке ставить підприємство, є найбільш обгрунтованим за умови, що окремі види продукції користуються індивідуальним попитом на ринку. Використання цього підходу дає змогу визначити оптимальний асортимент продукції, що, з одного боку, відбиває вимоги споживача, а з іншого - забезпечує при заданих ресурсних обмеженнях максимальний прибуток.

Необхідними умовами застосування підприємствами викладеного підходу до розв'язання завдання оптимізації є кількісний та якісний аналіз ринку збуту, оцінка ситуації збуту окремих видів продукції, установлення нормативів витрат матеріальних ресурсів на одиницю продукції тощо.

Особливий інтерес з точки зору підвищення конкурентоспроможності підприємств викликає аналіз собівартості виготовленої продукції і пошук шляхів її зниження.

Заслужує уваги методика аналізу собівартості у країнах з розвинутою ринковою економікою. Ця методика базується на системі директ-костинг, в основі якої лежить принцип поділу витрат на умовно-постійні та умовно-змінні. Головною особливістю системи є те, що собівартість промислової продукції планується тільки в частині змінних витрат. Одна з важливих переваг цієї методики полягає в посиленні взаємозв'язку аналізу собівартості продукції з обсягом виробництва і прибутку. До недоліків цього

методу можна віднести труднощі в класифікації витрат на постійні і змінні. Це пов'язано з тим, що суто постійних і суто змінних витрат мало. В основному вони мають напівзмінний характер, окрім того в різних умовах одні й ті самі витрати можуть проявлятися по-різному.

Існує кілька методів поділу витрат на постійні і змінні: метод вищої і нижчої точки, кореляційний аналіз, метод найменших квадратів, аналітичний метод і спрощений статистичний. У нашому розрахунку буде використано останній метод, як найпростіший і найбільш надійний. Його сутність полягає в обчисленні середньої величини обсягу виробництва і витрат за двома групами показників:

усю сукупність даних групують в міру збільшення обсягу виробництва і визначають середню для кожної половини даних. Виходячи з одержаних середніх (звичайне статистичне середнє) показників, визначають величину постійних витрат за формулою:

$$R = \frac{Z0 \times q1 - Z1 \times q0}{q1 - q0}$$

де  $Z0$ ,  $Z1$  — середня величина всіх витрат за період, що аналізується;

$q0$ ,  $q1$  — середній обсяг виробництва в тому самому періоді.

Використання цього методу дає змогу згладити різкі зміни абсолютних значень, які відбуваються в окремі місяці. Знаючи величину постійної частини витрат, можна за будь-яким значенням середньої визначити змінні витрати.

Розглянемо запропоновану методику на прикладі підприємства, що здійснює основну діяльність за двома основними напрямками: виробництво та реалізація на зовнішньому ринку продукції

*А* та *Б*. Випуск продукції на розрахунковий період заплановано в обсязі і при витратах, наведених в табл. 38, 39. Заробітна плата за минулий рік становить 15 % від загальної суми витрат.

Таблиця 38. Плановий випуск продукції підприємства на розрахунковий період.

Назва продукції	Обсяг виробництва	Витрати на виробництво, грн
Місяць		
А		
Січень	10	4000
Лютий	12	4800
Березень	9	1800
Квітень	15	3000
Травень	13	2600
Червень	11	2860
Липень	14	2800
Серпень	12	3120
Вересень	11	2200
Жовтень	9	2340
Листопад	9	1800
Грудень	12	4800
Усього	137	36 120
Б		
Січень	1 15	51 750
Лютий	17	58650
Березень	19	37050
Квітень	12	28800
Травень	14	33600
Червень	19	45600
Липень	18	27000
Серпень	20	30000
Вересень	16	24000
Жовтень	16	24000
Листопад	17	25500
Грудень	14	42000
Усього	197	427 950

Таблиця 39. Групування витрат в міру збільшення обсягів виробництва.

Назва	Абсолютне значення		Середнє значення		
	Місяць	Обсяг виробництва, шт.	затрати на випуск, грн	обсяг виробництва, шт.	затрати на випуск, грн
<i>A</i>					
Березень		9	1800		
Грудень		9	2340		
Листопад		9	1800		
Січень		10	4000	10	2500
Липень		11	2860		
Вересень		11	2200		
Усього		59	15000	—	—
Лютий		12	4800		
Серпень		12	3120		
Грудень		12	4800	13	3520
Травень		13	2600		
Липень		14	2800		
Квітень		15	3000		
Усього		78	21 120	—	—
<i>B</i>		12	28800		
Квітень					
Травень		14	33600		
Грудень		14	42000		
Січень		15	51 750	15	34025
Вересень		16	24000		
Жовтень		16	24000		
Усього		87	204 150	—	—
Лютий		17	58650		
Листопад		17	25500		
Липень		18	27000		
Березень		19	37050	18	37300
Липень		19	45600		
Серпень		20	30000		
Усього		110	223 800	—	—

Проаналізуємо дані за допомогою економіко-математичних

методів. Для цього потрібно розділити загальні витрати фірми на умовно-постійні й умовно-змінні за методом статистичної середньої.

Згрупуємо витрати за кожним виробом залежно від збільшення обсягів виробництва і поділимо на два рівні періоди. У результаті отримаємо дані, які відображені у табл. 40.

На підставі даних цієї таблиці знайдемо суму умовно-постійних і умовно-змінних витрат за кожним видом продукції.

Таблиця 40. Норми затрат сировини на виробництво одиниці продукції.

Вид виробів	Норма затрат сировини на виробництво одиниці				
	деревини, м <sup>3</sup>	цегли, тис. шт	Цементу, т	піску, т	Шиферу, м <sup>2</sup>
А	0,1	4,0	0,5	1,5	18
Б	3,0	12,0	2,0	6,0	40,0
Наявні	1035	5400	900	2520	20000

$$3520 \times 10 - 2500 \times 13$$

$$r(A) = \frac{\dots}{\dots}$$

$$13 - 10$$

Змінні витрати становитимуть:

1-ша половина періоду — 2500 - 900 = 1600 грн.

2-га половина періоду — 3520 - 900 = 2620 грн.

Середня за період — 2110 грн.

$$34025 \times 18 - 37300 \times 15$$

$$r(B) = \frac{\dots}{\dots} = 17650 \text{ грн.}$$

$$18-15$$

Змінні витрати:

1-ша половина періоду — 34025 - 17650 = 16375 грн.

2-га половина періоду — 37300 - 17650 = 19650 грн.

Середня за період — 18021,5 грн.

Тобто середня величина постійних і змінних витрат за місяць складатиме:

- продукція А:
- постійні — 900 грн.
- змінні — 2110 грн.

- продукція В:
- постійні — 17650 грн.
- змінні — 18021,50 грн.

Визначимо змінні витрати на одиницю продукції:

- продукція А: змінні витрати на річний випуск продукції дорівнюють  $2110 \times 12 = 25320$  грн., на одиницю продукції —  $25320 / 137 = 184,82$  грн.

- продукція В: змінні витрати на річний випуск продукції дорівнюють 216258,78 грн., на одиницю продукції — 1097,76 грн.

Постійні витрати на одиницю продукції перебувають у пропорційній залежності від зарплати основних робітників.

**Аналіз виконання зобов'язань за експортно-імпортними операціями.** У процесі аналізу експортно-імпортних операцій вивчають виконання зобов'язань за вартістю та кількістю експортних товарів; за строками їх поставок і якістю; виявляють чинники, що впливають на ці показники; з'ясовують причини недовиконання зобов'язань по різних позиціях.

Виконання зобов'язань за вартістю визначають за формулою:

$$\frac{\sum p_f \times q_f}{\sum p_o \times q_o}$$

де  $p_f$  і  $q_f$  — фактичні ціни і фактичний обсяг товарів відповідно;

$p_o$  і  $q_o$  — планові ціни і планова кількість товарів відповідно.

Ступінь виконання зобов'язань щодо експорту товарів за фізичним обсягом для зведеного показника визначають за формулою:

$$\frac{\sum p_f \times q_n}{\sum p_n \times q_n}$$

де  $\sum p_f \times q_n$  — вартість експорту за звітом перерахована за плановими цінами (фактичним обсягом);

$\sum p_n \times q_n$  — планова вартість експорту.

З огляду на постійні зміни кон'юнктури ринку фактор «ціни» може суттєво впливати на виконання зобов'язань щодо експорту та імпорту товарів. Як відомо, рівень цін залежить від співвідношення попиту і пропозиції товарів на ринку, зміни курсів валют. Рівень експортних цін, крім того, залежить і від уміння використовувати кон'юнктуру ринку. Останній чинник, у свою чергу, визначається правильністю вибору ринку, часу появи на ринку, оптимальним для даного моменту розміром товарної партії тощо.

Недовиконання зобов'язань з експорту товарів за фізичним обсягом може бути викликане різними причинами: порушенням строків поставки товарів постачальниками, затримками під час їх транспортування, труднощами реалізації, порушенням якісних характеристик, валютними обмеженнями тощо. Причини недовиконання зобов'язань установлюються і детально вивчаються.

Ступінь виконання експортно-імпортних контрактів за строками поставок товарів визначають за формулою:

$$\frac{\sum K_{\text{пр}}}{\sum K_{\text{с}}} \times 100$$

де  $\sum K_{\text{пр}}$  — вартість товарів у всіх контрактах, які прострочені за рік;

$\sum K_{\text{с}}$  — сума всіх контрактів за рік.

Важливе місце в аналізі виконання зобов'язань за експортно-імпортними операціями посідає оцінка якості товарів (робіт, послуг) передбаченої угодами. Якість товарів має відповідати технічним умовам договору. Інакше покупці можуть пред'явити рекламачії, що негативно вплине на авторитет підприємства і знизить виручку за товари на суму задоволених рекламачій.

Аналіз показників якості експортно-імпортних товарів за звітний період доцільно проводити, порівнюючи їх з аналогічними показниками минулих періодів. Для точнішої оцінки визначають узагальнюючий показник за формулою, де в чисельнику буде сума задоволених рекламачій за зобов'язаннями поточного періоду, а в знаменнику — вартість товарів за цей період.

Крім динаміки рекламачій, вивчаються також окремі



рекламації При цьому з'ясовують, які заходи вживали підприємства для підвищення якості своїх експортних товарів (при експорті) чи приділялася увага поліпшенню якості імпортованих товарів. Параметри якості товарів тісно пов'язані з рівнем конкурентоспроможності підприємства та його товарів (послуг). Цей показник визначається сукупністю різних техніко-економічних чинників зокрема такими, як форма і методи торгівлі, якість і собівартість продукції ціни, умови і строки поставок та транспортування, відповідність вимогам і умовам ринку, види і форми розрахунків і платежів, престиж виробника і продавця, престиж товару тощо.

Особливу увагу під час аналізу експортно-імпортованих операцій приділяють поставкам на умовах комерційного кредиту, при якому продаж товарів здійснюється з відстрочкою платежу на певний період. Інформацію для такого аналізу можна дістати з оперативного звіту про виконання зобов'язань щодо експорту чи імпорту товарів, з бухгалтерського звіту про стан іноземної дебіторської і кредиторської заборгованості, а також із самих контрактів У процесі аналізу необхідно встановити значення для підприємства комерційного кредиту, визначити розмір і динаміку заборгованості підприємства за такими кредитами і середні строки їх погашення.

Вартість кредиту (Вк) визначають за формулою:

$$Вк = \sum_{i=1}^n K_i T_i P_i$$

де  $\sum_{i=1}^n K_i T_i P_i$  — сума кредиту, тис. грн.;

$T_i$  — термін погашення і-го кредиту, років;

$P_i$  — річна процентна ставка і-го кредиту, од.

Середній термін погашення кредиту (Т) визначають за формулою:

$$T = \frac{\sum_{i=1}^n K_i T_i}{\sum_{i=1}^n K_i}$$

де  $\sum_{i=1}^n K_i T_i$  — частина і-го кредиту, яка погашається за один рік, тис. грн.

Наприклад, товар вартістю 4 тис. грн. куплено на таких умовах: 20 % вартості товару сплачується відразу після його поставки; 80% — у кредит на чотири роки з погашенням щороку рівної частки (табл. 41).

Таблиця 41. Аналіз поставок товарів з імпорту на умовах комерційного кредиту.

Частина кредиту (Кі), тис.грн.	Строк погашення (Ті)	Обсяг кредитування (КіТі), тис. Грн.
800	через 1 рік	800
800	через 2 роки	1600
800	через 3 роки	2400
800	через 4 роки	3200
$\sum K = 3200$	$T = 8000 / 3200 = 2.5$ роки	$\sum (K_i T_i) = 8000$

Аналогічно визначаються середні терміни щодо експорту товарів. Потім з'ясовують стан заборгованості за комерційними кредитами і перспективи її погашення.

**Аналіз динаміки зовнішньоекономічних операцій.** Для повнішої характеристики зовнішньоекономічної діяльності підприємства, експорт і імпорт товарів та послуг за звітний період порівнюють з відповідними операціями за минулий період. Мета такого дослідження - виявлення змін у товарній структурі експорту чи імпорту, визначення обсягу експорту чи імпорту в поточних і в постійних (базових) цінах. При вивченні динаміки експорту та імпорту за ряд років розраховуються також темпи їх приросту за кожний рік і середньорічний темп приросту за весь період.

Дані щодо експортно-імпортних операцій групуються по країнах і товарах у відповідних таблицях. По кожному рядку таблиці визначають індекси вартості, фізичного обсягу і цін. Ці індекси покажуть, на яку одиницю і де змінились вартість і фізичний обсяг експорту та імпорту, а також середні експортні та імпортні ціни.

За товарними групами, що охоплюють товари, які можна порівняти з точки зору їх кількості та якості (наприклад бензин,

дизельне пальне, мазут), обчислюється індекс кількісної структури за формулою:

$$I = \frac{\sum q_i \times p_o}{\sum q_i \times p_o}$$

де  $Ц_i$  — кількість товарів поточного періоду;

$p_o$  — базові ціни даних товарів;

$p_o$  — середня ціна товарів базового періоду.

Якщо індекс кількісної структури буде більшим за одиницю, то це означатиме, що в межах товарної групи зросла питома вага дорожчих товарів за рахунок зниження питомої ваги дешевших товарів. У разі протилежної зміни структури індекс буде меншим за одиницю.

**Аналіз раціональності використання коштів при здійсненні експортно-імпортних операцій.** Виконання зобов'язань щодо експорту та імпорту товарів і послуг пов'язане з використанням коштів для оплати рахунків постачальників цих товарів та послуг та оплати накладних витрат. Ці кошти об'єднання і фірми отримують переважно у формі кредитів банку. Вони повинні використовуватись ефективно та раціонально. Під час аналізу раціональності використання коштів вивчають обіг коштів за операціями експорту та імпорту, склад і структуру накладних витрат, установлюють доцільність їх здійснення та резерви скорочення.

Метою аналізу обігу коштів в експортно-імпортних операціях є виявлення чинників, які викликають зміни у величині вкладень коштів у ці операції, а також можливостей вивільнення коштів із зовнішньоторговельного обігу. Показником, що характеризує обіг оборотних коштів в експортно-імпортних операціях є коефіцієнт швидкості обігу цих коштів. Даний коефіцієнт розраховується за формулою:

$$ОД = \frac{СЗ \times Д}{С}$$

де ОД — середня тривалість одного обороту в днях;

СЗ— середній залишок коштів (з експорту чи імпорту), грн.;

Д — число днів у звітному періоді;

С — собівартість реалізованих товарів на зовнішньому ринку за звітний період, грн.

Показник СЗ характеризує суму коштів, яка в середньому вкладена підприємством у звітному періоді в експортно-імпортні операції за один оборот. Ця сума обчислюється за даними бухгалтерського балансу. Середній залишок коштів за будь-який період розраховують за формулою середньої хронологічної для моментних рядів:

$$СЗ = \frac{31 / 2 + 32 + \dots + 3n-1 + \dots + 3n / 2}{n - 1}$$

де 3 — залишки коштів на окремі дати;

n - кількість доданків у чисельнику.

Собівартість реалізованих товарів можна визначити з бухгалтерського звіту підприємства про реалізацію експортно-імпортних товарів і послуг.

Для аналізу собівартості за експортними чи імпортними операціями використовують таблицю такої форми (табл. 42).

Таблиця 42. Аналіз обіговості коштів у експортних операціях за квартал

Показник	Базовий період			Звітний період			Відхилення		
	Для всього обігу	У товарах	У розрахунках	Для всього обігу	У товарах	У розрахунках	Для всього обігу	У товарах	У розрахунках
Середній залишок коштів, тис.грн.	9000	6334	2666	11334	7834	3500	2334	1500	834
Середня трива-	33,7	23,7	10,0	39,2	27,1	12,1	5,5	3,4	2,1

лість одного обороту, днів									
Собівар- тість реалізованих товарів послуг, тис.грн.	24000			26000			2000		

Дані таблиці свідчать, що вкладення в експортні операції збільшилися на 2334 тис. грн., що зумовлено зміною обсягу реалізації товарів (за собівартістю) і сповільненням швидкості обігу. Використавши спосіб ланцюгових підстановок, отримаємо:

- за рахунок зміни обсягу реалізації вкладення зросли на 749 тис. грн.

$$(26000 \times 33.7) / 90 - (24000 \times 33,7) / 90 = 749;$$

- через сповільнення обіговості коштів вкладення зросли на 1588 тис. грн.

$$(26000 \times 39.2) / 90 - (24000 \times 33,7) / 90 = 1588.$$

Наведена вище таблиця дає загальне уявлення про вплив двох основних чинників. Для точнішого визначення чинників, що впливають на зміни середнього товарного запасу і заборгованості покупців, проводять аналіз обігу коштів окремо за товарами і за розрахунками.

Тривалість обігу коштів у товарах залежить від умов і місця реалізації, способів та організації перевезень товару, організації документообігу, структури товарних запасів. Ці чинники слід розглядати з точки зору їх впливу на обіговість і на розмір коштів в експортних чи імпортних товарах.

Зміни тривалості перебування товарів на різних стадіях кругообігу викликають потребу у відповідному залученні або вилученні коштів з обігу. У зв'язку з цим важливо визначати не тільки розмір додатково залучених чи вилучених з обігу коштів, а й з'ясувати, під впливом яких саме чинників це відбулося.

На тривалість обігу коштів у розрахунках впливає порядок

розрахунків і платежів. Під час аналізу досліджують доцільність і можливість застосування тієї чи іншої форми розрахунків з іноземними покупцями з урахуванням особливостей конкретних країн та фірм, установлюють причини змін тривалості розрахунків, вивчають їх стан на останню звітну дату. При цьому детально вивчають причини виникнення простроченої заборгованості підприємства іноземним покупцям, і навпаки.

Результати проведеного аналізу узагальнюються і накреслюються заходи, спрямовані на прискорення обігу коштів в експортно-імпортних операціях, вилучення з обігу частини авансованих платежів, що збільшує вільні ресурси підприємства і дає економію на процентах за кредити.

Аналіз накладних витрат з експортно-імпортних операцій передбачає оцінку доцільності та обґрунтованості витрат на перевезення товарів, їх зберігання і реалізацію з урахуванням курсів валют. Метою аналізу накладних витрат є перевірка дотримання підприємством у звітному періоді режиму економії і виявлення резервів зниження цих витрат у майбутньому. Аналізуючи витрати за звітний період, слід порівняти їх з відповідними показниками у минулому періоді. При цьому необхідно з'ясувати причини зміни величини накладних витрат. Цей показник обчислюється як в абсолютному виразі, так і відносно загального обсягу реалізації товарів (відносний рівень накладних витрат) в цілому по підприємству, а також за окремими видами накладних витрат.

Завершальним етапом аналізу зовнішньоекономічної діяльності підприємства є оцінка вигоди для нього експортно-імпортних операцій. Показником ефективності реалізації експортних товарів є відношення виручки-нетто в іноземній валюті за реалізований товар, нарахованої за офіційним курсом країни-експортера, до собівартості цього товару в грошовій оцінці країни-експортера. Тобто ефективність експорту оцінюється величиною виручки на 1 грн. витрат. Показник ефективності реалізації ( $E_p$ ) визначають за формулою:

$$E_p = \frac{Вн}{С} \times 100 \%$$

де Вн — виручка-нетто в іноземній валюті, перерахована за офіційним курсом у валюту країни-експортера;

С — собівартість у грошовій одиниці країни-експортера.

Виручка-нетто, або чиста виручка за товар, визначається відніманням від виручки-брутто (тобто повної виручки за товар) накладних витрат за кордоном по експорту і кошторисних витрат за кордоном у частині, що припадає на даний товар (тобто витрати в іноземній валюті).

При аналізі ефективності діяльності підприємства з імпорту визначають показники ефективності імпорту  $E_{im}$ , які характеризують відносний ступінь вигоди для підприємства операцій із закупівлі імпортованих товарів. Ефективність імпорту обчислюється за формулою:

$$E_{im} = \frac{Цв}{Цім} \times 100 \%$$

де Цв — внутрішня відпускна ціна товарів (внутрішня ціна);

Цім — імпортована фактурна вартість товару (імпортована ціна).

Накладні витрати в даному разі не віднімаються, що знижує точність показників. Однак вони обчислюються при визначенні рівня ефективності всього імпорту товарів підприємства за звітний рік.

Для торговельних підприємств фінансовим результатом експортно-імпортованих операцій є прибуток, який визначається як різниця між комісійним збором, розрахованим за реалізованими експортними та імпортованими товарами, і витратами обігу. До витрат обігу відносять: накладні витрати за зовнішньоекономічними операціями; проценти, які сплачені за кредити банку; кошторисні витрати на утримання апарату управління і товарно-операційні витрати. На прибуток впливають також штрафи, пені, неустойки, отримані та сплачені за експортними, імпортованими та транспортними операціями; нестача товарів понад норму природних втрат; списані і безнадійні борги; різниця курсів валют тощо.

## **Зміст.**

1. Зовнішньоекономічна діяльність як об'єкт бухгалтерського обліку та економічного аналізу
  - 1.1. Загальні поняття про зовнішньоекономічну діяльність і її види.
  - 1.2. Правове забезпечення зовнішньоекономічної діяльності.
  - 1.3. Порядок укладання та виконання договорів.
    - 1.3.1. Форма зовнішньоекономічних договорів (контрактів).
    - 1.3.2. Встановлення ціни у зовнішньоекономічному договорі (контракті).
  - 1.4. Ліцензії та квоти у зовнішньоекономічній діяльності.
    - 1.4.1. Види ліцензій та квот.
    - 1.4.2. Порядок отримання ліцензій на здійснення імпорту (експорту).
  - 1.5. Роль та завдання бухгалтерського обліку та економічного аналізу в управлінні зовнішньоекономічною діяльністю.
- 2. Облік видів зовнішньоекономічної діяльності**
  - 2.1. Експортно-імпортні операції:
    - 2.1.1. Первинні документи при експортно-імпортних операціях;
    - 2.1.2. Особливість відображення експортно-імпортних операцій у бухгалтерському обліку;
    - 2.1.3. Експортні операції;
    - 2.1.4. Імпортні операції.
  - 2.2. Облік товарообмінних (бартерних) операцій:
    - 2.2.1. Теоретичні основи організації обліку бартерних операцій;
    - 2.2.2. Оцінка первісної вартості активів, обмін запасами та визнання активів подібними або неподібними;
    - 2.2.3. Визнання доходів і витрат за бартерним контрактом у зовнішньоекономічній діяльності;
    - 2.2.4. Первинний облік товарообмінних (бартерних) операцій.
  - 2.3. Облік операцій з давальницькою сировиною:
    - 2.3.1. Теоретичні основи організації обліку операцій з давальницькою сировиною;
    - 2.3.2. Визначення суми доходу і оцінка запасів, дата визнання доходу.
  - 2.4. Облік орендних (лізингових операцій).
  - 2.5. Облік консигнаційних операцій.



- 2.6. Оподаткування експортно-імпортних операцій.
- 3. Облік валютно-фінансових операцій в зовнішньоекономічній діяльності.
  - 3.1. Облік операцій з іноземною валютою.
    - 3.1.1. Валютне регулювання.
    - 3.1.2. Облік валютних коштів.
    - 3.1.3. Облік курсових різниць.
    - 3.1.4. Купівля-продаж безготівкової іноземної валюти.
  - 3.2. Облік розрахункових операцій.
  - 3.3. Облік факторингових операцій.
  - 3.4. Валютні ризики.
- 4. Облік операцій підприємств з іноземними інвестиціями.
  - 4.1. Організація та регулювання іноземного інвестування в економіку України.
  - 4.2. Облік формування статутного капіталу підприємства з залученням іноземного інвестора.
- 5. Облік специфічних операцій у зовнішньоекономічній діяльності.
  - 5.1. Облік підзвітних сум в іноземних валютах.
    - 5.1.1. Оформлення та облік закордонних відряджень.
    - 5.1.2. Одержання іноземної валюти на закордонні відрядження в установах банків.
    - 5.1.3. Вивезення іноземної валюти за межі України фізичними особами, які виїжджають у службові відрядження.
    - 5.1.4. Розрахунок авансового звіту.
    - 5.1.5. Податковий облік.
  - 5.2. Облік реекспортних та реімпортних операцій.
- 6. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності підприємств.
  - 6.1. Місце економічного аналізу в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємств.
  - 6.2. Аналіз фінансового стану.
  - 6.3. Аналіз виробничо-господарської діяльності.
  - 6.4. Аналіз конкурентоспроможності і ринку збуту в зовнішньоекономічній діяльності.
  - 6.5. Аналіз раціональності використання коштів при здійсненні експортно-імпортних операцій.
  - 6.6. Аналіз динаміки зовнішньоекономічних операцій.

Перелік питань, які виносяться на екзамен (залік) з курсу  
“Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності”

1. Загальні поняття про зовнішньоекономічну діяльність та її види.
2. Правове забезпечення зовнішньоекономічної діяльності.
3. Порядок укладання та виконання договорів.
4. Форма зовнішньоекономічного договору (контракту).
5. Встановлення ціни в зовнішньоекономічному договорі.
6. Ліцензії у зовнішньоекономічній діяльності.
7. Квоти у зовнішньоекономічній діяльності.
8. Порядок отримання ліцензій на здійснення імпорту.
9. Порядок отримання ліцензій на здійснення експорту.
10. Роль та завдання бухгалтерського обліку та економічного аналізу в управлінні зовнішньоекономічною діяльністю.
11. Первинні документи при експортно-імпортних операціях.
12. Особливості відображення експортно-імпортних операцій у бухгалтерському обліку.
13. Облік імпортних операцій.
14. Облік експортних операцій.
15. Облік товарообмінних (бартерних) операцій.
16. Теоретичні основи організації обліку бартерних операцій.
17. Оцінка первинної вартості активів, обмін запасами та визнання активів подібними або неподібними у бартерних операціях.
18. Визначення доходів і витрат за бартерним контрактом.
19. Первинний облік товарообмінних (бартерних) операцій.
20. Облік операцій з давальницькою сировиною.
21. Теоретичні основи організації обліку операцій з давальницькою сировиною.
22. Облік лізингових операцій у лізингодавця.
23. Облік лізингових операцій у лізингоодержувача.
24. Облік консигнаційних операцій.
25. Облік операцій у консигнатора-імпортера.

26. **Облік операцій у консигнанта-експортера.**
27. **Оподаткування експортно-імпортних операцій.**
28. **Облік операцій з іноземною валютою.**
29. Валютне регулювання.
30. Облік валютних коштів.
31. **Облік курсових різниць.**
32. **Купівля-продаж безготівкової іноземної валюти.**
33. **Облік розрахункових операцій.**
34. **Облік факторингових операцій.**
35. **Валютні ризики.**
36. **Організація та регулювання іноземного інвестування в економіку України.**
37. Облік формування статутного капіталу підприємства з залученням іноземного інвестора.
38. **Облік підзвітних сум в іноземній валюті.**
39. **Облік та оформлення закордонних відряджень.**
40. Порядок вивезення іноземної валюти за межі України фізичними особами, які виїжджають у службові відрядження.
41. Одержання іноземної валюти на закордонні відрядження в установах банків.
42. Бухгалтерський та податковий облік витрат на відрядження.
43. **Облік реекспортних операцій.**
44. **Облік реімпортних операцій.**
45. **Аналіз виконання зобов'язань за експортно-імпортними операціями.**
46. **Аналіз динаміки зовнішньоекономічних операцій.**
47. **Аналіз раціонального використання коштів при здійсненні експортно-імпортних операцій.**

Контрольні завдання для студентів заочної форми навчання.

Контрольна робота 1.

## **1. Теоретичне питання.**

Загальні поняття про зовнішньоекономічну діяльність та її правове забезпечення.

## **2. Задача.**

На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Частка іноземного інвестора у статутному капіталі ТОВ “Парадіз” складає 25%. Сума іноземної інвестиції – 20000 доларів США. Вид іноземної інвестиції – інструменти для виробничого цеху. Курс НБУ на дату підписання установчих документів – 5,55 грн. за 1 дол. США. Умовна ставка ввізного мита дорівнює 2%.

### **Контрольна робота 2.**

#### **1. Теоретичне питання.**

Облік експортних операцій.

#### **2. Задача.**

На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Між резидентами України – підприємствами А і Б укладений бартерний контракт. За умовами договору підприємство А постачає торгівельно-виробничому підприємству Б товари на суму 24000 грн., у тому числі ПДВ – 4000 грн. Підприємство Б здійснює зустрічну поставку у вигляді надання юридичних послуг на еквівалентну вартість. Підприємства А і Б є платниками податку на додану вартість.

### **Контрольна робота 3.**

#### **1. Теоретичне питання.**

Облік курсових різниць.

#### **2. Задача.**

На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Між підприємствами А і Б укладений договір, який передбачає змішану оплату. Підприємство А поставляє підприємству Б товари на суму 36000 грн., у тому числі ПДВ – 6000 грн. Підприємство Б частину отриманих товарів оплачує:

- на суму 24000 грн., включаючи ПДВ – 4000 грн. – іншими товарами;
- частину заборгованості, що залишилась, на суму 12000 грн., включаючи ПДВ – 2000 грн., - грошовими коштами.

- Підприємство Б першим здійснює поставку товарів і оплату товарів підприємству А грошовими коштами.

#### **Контрольна робота 4.**

##### **1. Теоретичне питання.**

Облік імпорتنих операцій.

##### **2. Задача.**

На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Між підприємствами А і Б укладений бартерний контракт з обміну подібними товарами на суму 18000 грн., у тому числі ПДВ – 3000 грн. Справедлива вартість запасів, переданих підприємством А, дорівнює 15000 грн., у той час як облікова (балансова) вартість цих запасів дорівнює 19000 грн.

#### **Контрольна робота 5.**

##### **1. Теоретичне питання.**

Купівля-продаж безготівкової іноземної валюти.

##### **2. Задача.**

На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку за умови, що підприємство-резидент першим здійснює поставку.

Підприємством – резидентом України укладений зовнішньо-економічний бартерний контракт з нерезидентом. На підставі цього контракту сторони обмінюються неподібними запасами на загальну суму 10000 дол. США. Курс НБУ 5,3 грн. за дол. США на момент відвантаження продукції нерезидентом і 5,35 грн. за дол. США на момент отримання товарів від нерезидента.

#### **Контрольна робота 6.**

##### **1. Теоретичне питання.**

Облік бартерних (товарообмінних) операцій.

##### **2. Задача.**

На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Замовник відвантажив виконавцеві давальницьку сировину на суму 40000 гривень. В результаті переробки отримана готова продукція на суму 55800 гривень. Виконавець

пред'явив замовникові рахунок на надані ним послуги в сумі 18000 гривень, в тому числі ПДВ – 3000 гривень. Рахунок був оплачений грошовими коштами. Послуги транспортної організації з доставки продукції на склад замовника оплачені замовником і складають 960 гривень.

**Контрольна робота 7.**

### **1. Теоретичне питання.**

Порядок визначення доходів і витрат при здійсненні зовнішньоекономічних (бартерних) операцій і відображення їх в обліку.

### **2. Задача.**

На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Замовник відвантажив переробникові сировину:

- як давальницьку на суму 40000 гривень;
- як оплату за послуги з її переробки на суму 18000 гривень, в тому числі ПДВ 3000 гривень.

Відобразити операції в замовника і виконавця.

**Контрольна робота 8.**

### **1. Теоретичне питання.**

Облік операцій з давальницькою сировиною.

### **2. Задача.**

На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Замовник відвантажив переробникові давальницьку сировину на суму 55000 гривень. Як оплата за послуги з її переробки у виконавця залишається частина готової продукції на суму 18000 гривень, в тому числі ПДВ - 3000 гривень.

Відобразити операції в замовника і виконавця.

**Контрольна робота 9.**

### **1. Теоретичне питання.**

Облік орендних (лізингових) операцій.

### **2. Задача.**

На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Підприємство відвантажило на експорт продукцію на суму 20000 доларів. Курс долара на момент оформлення вантажної митної декларації склав 5 грн. за 1 долар США. Курс долара на момент погашення дебіторської заборгованості –5.2 гривні за долар.

**Контрольна робота 10.**

**1. Теоретичне питання.**

Валютні ризики.

**2. Задача.**

На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Частка іноземного інвестора у статутному капіталі ТОВ “Оріон” складає 20 %. Сума іноземної інвестиції – 20000 дол. США. Вид іноземної інвестиції – машини та обладнання. Курс НБУ на дату підписання установчих документів – 5,55 грн. за 1 дол. США. Умовна ставка ввізного мита дорівнює 2 %. По закінченні 30 календарних днів вексель не був погашений, тому він підлягає оплаті. На дату сплати ввізного мита за векселем курс НБУ склав 5,6 грн. за 1 дол. США.

**Контрольна робота 11.**

**1. Теоретичне питання.**

Облік консигнаційних операцій.

**2. Задача.**

На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

У рахунок виконання послуг на поточний валютний рахунок надійшло 5600 дол. США. Курс НБУ на момент опримання перед-оплати склав 5.6 грн. за 1 долар. Послуги надані, що підтверджено актом виконання робіт. Курс НБУ на день підписання акта склав 5.8 грн. за 1 долар США.

**Контрольна робота 12.**

**1. Теоретичне питання.**

Організація та особливості іноземного інвестування в економіку України.

**2. Задача.**

На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Відвантажені на експорт товари консигнаторові-нерезидентові і оформлена попередня вантажно-митна декларація. Контрактна вартість товару склала 40000 доларів США. На дату повідомлення консигнанта про продаж товару і підписання акта виконання робіт нерезидентом-консигнатором курс НБУ склав 5 грн. за 1 долар. На дату погашення дебіторської заборгованості курс становить 5,2 грн. за 1 долар. Комісійна винагорода за послуги консигнатора – 4000 доларів США.

#### Контрольна робота 13.

##### 1. Теоретичне питання.

Порядок формування статутного капіталу підприємства із залученням іноземного інвестора.

##### 2. Задача.

На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Перерахована передоплата за імпортований товар в сумі 20000 доларів США. Курс НБУ на дату перерахування склав 5.1 грн. за 1 долар. На дату отримання товару курс НБУ склав 5 грн. за 1 долар.

#### Контрольна робота 14.

##### 1. Теоретичне питання.

Порядок митного оформлення майна іноземного інвестора. Звільнення від оплати ввізного мита і ПДВ.

##### 2. Задача.

На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Підприємство уклало контракт з нерезидентом на суму 40000 дол. США на купівлю товару з метою його подальшого продажу. У зв'язку з цим підприємством подана заява до уповноваженого банку і перераховані (за попереднім розрахунком) 214000 грн. для купівлі 40000 доларів США. Курс купівлі 5.35 грн. за 1 долар. Курс НБУ



на дату зарахування валюти на рахунок склав 5 грн. за долар, а курс НБУ на час перерахування валюти нерезиденту – 5.1 грн. за 1 долар.

**Контрольна робота 15.**

**1. Теоретичне питання.**

**Порядок видачі, обліку, погашення векселя і подальшої оплати ввізного мита у випадку відчуження майна іноземного інвестора.**

**2. Задача.**

**На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.**

**Підприємством відправлена на продаж валюта в сумі 2000 доларів США. Курс НБУ на дату перерахування валюти 5.3 гривні за долар. Курс продажу валюти 5.4 гривні за 1 долар. Комісійна винагорода склала 50 гривень.**

**Контрольна робота 16.**

**1. Теоретичне питання.**

**Особливості обліку операцій з іноземною валютою.**

**2. Задача.**

**На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.**

**Між резидентами України – підприємствами 1 і 2 укладений бартерний контракт. За умовами договору підприємство 1 постачає торгівельно-виробничому підприємству 2 товари на суму 30000 грн., у тому числі ПДВ – 5000 грн. Підприємство 2 здійснює зустрічну поставку у вигляді надання юридичних послуг на еквівалентну вартість. Підприємства 1 і 2 є платниками податку на додану вартість. Відобразити бартерні операції на рахунках бухгалтерського обліку у підприємства 1 і підприємства 2.**

**Контрольна робота 17.**

**1. Теоретичне питання.**

**Облік розрахункових операцій.**

**2. Задача.**

**На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.**

Підприємством відправлена на продаж валюта в сумі 2500 доларів США. Курс НБУ на дату перерахування валюти 5.5 гривні за долар. Курс продажу валюти 5.6 гривні за 1 долар. Комісійна винагорода склала 70 гривень.

**Контрольна робота 18.**

### **1. Теоретичне питання.**

**Облік факторингових операцій.**

### **2. Задача.**

На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Між підприємствами “Альфа” і “Бета” укладений бартерний контракт з обміну подібними товарами на суму 225000 грн., у тому числі ПДВ – 37500 грн. Справедлива вартість запасів, переданих підприємством “Альфа”, дорівнює 18750 грн., у той час як облікова (балансова) вартість цих запасів дорівнює 23750 грн. Відобразити бартерні операції у підприємств “Альфа” і “Бета”.

**Контрольна робота 19.**

### **1. Теоретичне питання.**

Роль та завдання бухгалтерського обліку і економічного аналізу в управлінні зовнішньоекономічною діяльністю.

### **2. Задача.**

На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Частка іноземного інвестора у статутному капіталі ТОВ “Альфа” складає 15 %. Сума іноземної інвестиції – 20000 доларів США. Вид іноземної інвестиції – транспортні засоби. Курс НБУ на дату підписання установчих документів – 5,55 грн. за 1 дол. США. Умовна ставка ввізного мита дорівнює 2 %. По закінченні 30 календарних днів вексель не був погашений, тому він підлягає оплаті. На дату сплати ввізного мита за векселем курс НБУ склав 5,6 грн. за 1 дол. США. При зарахуванні майна на баланс підприємства у вигляді основних засобів вексель був погашений. Однак через півроку зазначене майно було відчужене на підставі договору купівлі-продажу. Тому підприємству необхідно сплатити ввізне мито, сума якого визначається шляхом перерахунку митної вартості майна (основних засобів) у валюту України за курсом НБУ, що діє

на день відчуження майна ( курс НБУ на цей день склав 5,7 грн. за 1 дол. США.

#### **Контрольна робота 20.**

##### **1. Теоретичне питання.**

**Облік підзвітних сум в іноземній валюті**

##### **2. Задача.**

**На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.**

Підприємством – резидентом України укладений зовнішньоекономічний бартерний контракт з нерезидентом. На підставі цього контракту сторони обмінюються неподібними запасами на загальну суму 12500 дол. США. Курс НБУ 5,25 грн. за дол. США на момент отримання товарів від нерезидента і 5,3 грн. за дол. США на момент відвантаження товарів нерезидентом. Операції відобразити за умови, що підприємство-резидент першим отримує товари від нерезидента.

#### **Контрольна робота 21.**

##### **1. Теоретичне питання.**

**Облік вексельного обліку.**

##### **2. Задача.**

**На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.**

Підприємство отримало валютну виручку в розмірі 20000 доларів. Після здійснення обов'язкового 50-відсоткового продажу валюти, яка надійшла, передбачається придбати німецькі марки. Комісійні банку складають 50 доларів. Курс USD 5.52 грн./ USD Курс DM 2.568 грн./ DM

#### **Контрольна робота 22.**

##### **1. Теоретичне питання.**

**Облік цінних паперів.**

##### **2. Задача.**

**На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.**

Перерахована передоплата за імпортований товар в сумі 40000 доларів США. Курс НБУ на дату перерахування склав 5.2

гривні за 1 долар. На дату отримання товару курс НБУ склав 5.1 гривень за 1 долар.

Контрольна робота 23.

### 1. Теоретичне питання.

Облік нематеріальних активів.

### 2. Задача.

На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Відвантажені на експорт товари консигнаторові-нерезидентові і оформлена попередня вантажно-митна декларація. Контрактна вартість товару склала 50000 дол. США. На дату повідомлення консигнанта про продаж товару і підписання акта виконання робіт нерезидентом-консигнатором курс НБУ склав 5.2 грн. за 1 долар. На дату погашення дебіторської заборгованості курс становить 5,4 грн. за 1 долар. Комісійна винагорода за послуги консигнатора – 5000 дол. США.

Контрольна робота 24.

### 1. Теоретичне питання.

Аналіз виконання зобов'язань та раціональності використання коштів при здійсненні експортноімпортних операцій.

### 2. Задача.

На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

У рахунок виконання послуг на поточний валютний рахунок надійшло 12500 доларів. Курс НБУ на момент опримання передоплати склав 5.8 гривні за 1 долар. Послуги надані, що підтверджено актом виконання робіт. Курс НБУ на день підписання акта склав 5.9 гривні за 1 долар.

Контрольна робота 25.

### 1. Теоретичне питання.

Оподаткування експортноімпортних операцій.

### 2. Задача.

На основі даних для виконання задачі провести розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Підприємство перераховує 26850 гривень для придбання 5000 доларів США. Банком подано розрахунок

Курс купівлі на Українській міжбанківській валютній біржі – 5.3 грн./ USD.

Комісійна винагорода – 40 грн.

Курс НБУ на день зарахування валюти на валютному рахунку – 5.2 грн./ USD.

#### Контрольна робота 26.

##### 1. Теоретичне питання.

Облік реекспортних та реімпортних операцій.

##### 2. Задача.

ТзОВ "Меркурій" 20-го лютого ц.р. подало до банку заяву на купівлю 1000 дол. США за договірним курсом 5,6 грн./дол. США. При цьому комісійна винагорода банку за проведення операції складає 2 %, біржі - 1 %. Курс НБУ на дату придбання валюти - 5,4 грн./дол. США.

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за лютий ц.р.

#### Контрольна робота 27.

##### 1. Теоретичне питання.

Облік консигнаційних та комісійних операцій.

##### 2. Задача.

24-го лютого ц.р. на транзитний валютний рахунок ТзОВ "Меркурій" надійшла експортна виручка в сумі 1000 дол. США. 25-го лютого ц.р. 50 % виручки було реалізовано на Міжбанківському валютному ринку, а залишок зарахований на поточний валютний рахунок. Комісійна винагорода в розмірі 1 % від суми угоди:

а) сплачується банку з поточного рахунку;

б) утримується банком з виручки від реалізації валюти.

*Курси валюти на дати здійснення операцій*

Дата	Курс НБУ, грн./дол. США	Курс МВР, грн./дол. США
24.02	5,50	5,60
25.02	5,55	5,60

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за лютий ц.р.

#### Контрольна робота 28.

##### 1. Теоретичне питання.

Облік комплексного будівництва об'єктів за кордоном, надання та отримання технічної та гуманітарної допомоги.

##### 2. Задача.

ТзОВ "Меркурій" уклало з банком агентську угоду на відкриття пункту

обміну іноземної валюти.

Товариство придбало патент вартістю 250 грн. та 1 березня ц.р. розпочало свою роботу.

На початку операційного дня до пункту обміну надійшли кошти від уповноваженого банку: 2000 грн., 400 дол. США, 100 нім. марок. Протягом дня обмінним пунктом було придбано 100 дол. США та 200 нім. марок, а також продано 300 дол. США та 200 нім. марок. В кінці дня залишок коштів було повернуто до банку. В кінці звітного періоду ТзОВ "Меркурій" отримало від банку винагороду в сумі 2000 грн.

*Курси валют на 1 березня ц.р.*

Вид валюти	Курс НБУ	Курс купівлі	Курс продажу
Долари США	5,50	5,60	5,70
Німецькі марки	2,50	2,60	2,70

Скласти журнал реєстрації господарських операцій обмінного пункту ТзОВ "Меркурій" за березень ц.р.

### **Контрольна робота 29.**

#### **1. Теоретичне питання.**

Облік міжнародних автотранспортних перевезень.

#### **2. Задача.**

ТзОВ "Меркурій" 2-го травня ц.р. повідомило фірму "Арго" (німецького контрагента) про готовність відвантажити продукцію.

10-го травня ц.р. на ТзОВ "Меркурій" надійшло повідомлення від обслуговуючого банку про відкриття на його користь акредитиву в сумі 5000 нім. марок. 11-го травня ц.р. продукція, собівартість якої склала 9000 грн., була відвантажена на експорт. 19-го травня ц.р. до обслуговуючого банку були надані відповідні документи: вантажна митна декларація, транспортна накладна. 20-го травня ц.р. на валютний рахунок надійшла виручка. Комісійні банку за виконання умов акредитиву склали 1 % від суми виручки.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	Курс, грн./нім. марки
11.05	2,55
20.05	2,60
30.05	2,50

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за травень ц.р.

### **Контрольна робота 30.**

#### **1. Теоретичне питання.**

Вільні економічні зони: поняття, види, порядок створення.

#### **2. Задача.**

Фірма "Арго" 20-го травня ц.р. розрахувалась з ТзОВ "Меркурій" (умови контрольної роботи 29) шляхом видачі векселя, який був погашений 30-го травня ц.р. Відобразимо лише операції з погашення дебіторської

заборгованості.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	Курс, грн./нім. Марки
11.05	2,55
20.05	2,60
30.05	2,50

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за травень ц.р.

**Контрольна робота 31.**

**1. Теоретичне питання.**

Функціонування вільних економічних зон в Україні.

**2. Задача.**

4-го травня ц.р. ТзОВ "Меркурій" одержало повідомлення від фірми "First" (США) про готовність відвантажити товар. В цей же день до обслуговуючого банку була подана заявка про відкриття на користь фірми "First" безвідзивного підтвердженого документарного акредитиву у сумі 10000 дол. США. 20-го травня ц.р. банк передав ТзОВ "Меркурій" документи на право власності на товар:

а) за умови використання непокритого акредитиву\*;

б) за умови використання покритого акредитиву.

Товар одержано 26-го травня ц.р.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	Курс, грн./ дол. США
04.05	5,50
20.05	5,55
26.05	5,45

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за травень ц.р.

**Контрольна робота 32.**

**1. Теоретичне питання.**

Поняття та види офшорних компаній.

**2. Задача.**

ТзОВ "Меркурій" 1-го квітня ц.р. отримало від іноземного банку короткостроковий кредит в сумі 100 тис. дол. США. Плата за кредит складає 12 % річних з виплатою 20-го числа кожного місяця, тобто 1 % в місяць. Кредит було повернуто 10-го травня ц.р.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	Курс, грн./ дол. США
04.05	5,50
20.05	5,55
26.05	5,45

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за квітень-травень ц.р.

### Контрольна робота 33.

#### 1. Теоретичне питання.

Міжнародний офшорний бізнес.

#### 2. Задача.

ТзОВ "Меркурій" 10-го березня ц.р. ввезло в Україну імпортований підакцизний товар з Польщі, митна вартість якого склала 8000 дол. США. Мито, сплачене при ввезенні товару, склало 2 %, митні збори - 0,2 %. Акцизний збір становить 30 % та стягується з митної вартості товару. Курс НБУ на цю дату - 5,50 грн./дол. США.

Провести розрахунок платежів, що сплачені на митниці.

### Контрольна робота 34.

#### 1. Теоретичне питання.

Організація та ведення обліку зовнішньоекономічних операцій з підприємствами, що зареєстровані в офшорних зонах.

#### 2. Задача.

За умовами договору купівлі-продажу 20-го травня ц.р. нерезиденту був сплачений аванс в сумі 20000 дол. США.

ТзОВ "Меркурій" уклало договір з декларантом на проведення декларування товарів, що імпортуються. Товари ввезені 10-го червня ц.р., при чому сплачено: мито - 2 %, митний збір - 0,2 % від вартості товару, винагорода декларанта (з ПДВ) - 3600 грн. Мито та митний збір сплачуються через декларанта.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	Курс, грн./ дол. США
20.05	5,1
10.06	5,6

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ " Меркурій " за травень-червень ц.р.

### Контрольна робота 35.

#### 1. Теоретичне питання.

Фінансова звітність суб'єктів ЗЕД.

#### 2. Задача.

ТзОВ " Меркурій " уклало з декларантом договір на проведення декларування товарів, що експортуються. Договірна вартість товарів, що вивозяться - 20000 дол. США, первісна вартість товарів - 90000 грн., мито - 2 %, митний збір - 0,2 %, винагорода декларанта - 3600 грн., в т.ч. ПДВ. Мито і митний збір за умовами договору сплачує замовник ТзОВ "Меркурій".

Курс НБУ 10-го червня ц.р. становив 5,60 грн./дол. США.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	Курс, грн./ дол. США
10.06	5,6

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ " Меркурій " за травень-червень ц.р.



### Контрольна робота 36.

#### 1. Теоретичне питання.

Статистична звітність суб'єктів ЗЕД.

#### 2. Задача.

ТзОВ "Меркурій" уклало договір з Угорською фірмою "Єва" на імпорт товарів вартістю 3900 дол. США.

Імпортні товари було одержано 7-го квітня ц.р. На митниці було сплачено мито - 2 %, митні збори - 0,2 % та ПДВ. Крім того, за умовами імпортного контракту оплата послуг по транспортуванню та страхуванню вантажу здійснюється українським покупцем (ТзОВ "Меркурій"). Відповідно до цього перевізнику було сплачено 100 дол. США за доставку товару до місця призначення, а також оплачені послуги національної страхової організації в сумі 500 грн. Оплата за одержані товари була проведена 20-го квітня.

#### *Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	Курс, грн./ дол. США
07.04	5,80
20.04	5,60

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за квітень ц.р.

### Контрольна робота 37.

#### 1. Теоретичне питання.

Митні процедури та порядок оформлення митної вартості.

#### 2. Задача.

ТзОВ "Меркурій" 10-го квітня ц. р. здійснило ввезення імпорتنих товарів з Польщі – 100 упаковок цигарок "Malboro" вартістю 1000 дол. США. На митниці було сплачене мито - 2 % митної вартості, митний збір - 0,2 %, акцизний збір - 3 Євро за упаковку, та ПДВ.

#### *Курси НБУ 10-го квітня ц.р.*

Вид валюти	Курс НБУ
Дол. США	5,45
Євро	4,70

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за квітень ц.р.

### Контрольна робота 38.

#### 1. Теоретичне питання.

Обмеження строків розрахунків за експортно-імпортними операціями.

#### 2. Задача.

ТзОВ "Полісся" 1-го квітня ц.р. імпортувало товари, вартість яких в

еквіваленті національної валюти становила 60500 грн., в тому числі мито - 2000 грн., митні збори - 500 грн. В цей же день органам митного контролю підприємство надало податковий вексель на суму 12000 грн.

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ " Меркурій " за квітень ц.р.

#### **Контрольна робота 39.**

##### **1. Теоретичне питання.**

Бухгалтерський облік здійснення імпорتنих операцій за умови прямого виходу підприємства на зовнішній ринок.

##### **2. Задача.**

ТзОВ "Меркурій" 10-го березня ц.р. уклало зовнішньоекономічний договір з нерезидентом про виконання останнім робіт з оформлення посуду на суму 1000 дол. США.

Роботи були виконані 05-го квітня ц.р., а оплату здійснено 25-го квітня ц.р.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	Курс, грн./ дол. США
05.04	5,50
25.04	5,60

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за квітень ц.р.

#### **Контрольна робота 40.**

##### **1. Теоретичне питання.**

Особливості обліку імпорту робіт, послуг.

##### **2. Задача.**

ТзОВ "Меркурій" 10-го квітня ц.р. перерахувало нерезиденту попередню оплату в розмірі 1200 дол. США. Товар було одержано 20-го травня ц.р. в сумі 1000 дол. США із зобов'язанням повернути решту суми валютою протягом місяця.

При ввезенні товару на митну територію України було сплачено митний збір - 0,02 % та мито - 2 %. Кошти були повернуті 1-го червня ц.р.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	Курс, грн./ дол. США
10.04	5,50
30.04	5,60
20.05	5,60
31.05	5,55
01.06	5,55

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій"

за квітень-червень ц.р.

#### Контрольна робота 41.

##### 1. Теоретичне питання.

Облік авансів, сплачених іноземному постачальнику.

##### 2. Задача.

ТзОВ "Меркурій" 10-го червня ц.р. відвантажило товари на експорт японській фірмі "Nirropexport". Відповідно до вантажної митної декларації контрактна вартість товару - 20000 дол. США, мито - 5 %, митні збори - 0,2 %. Собівартість реалізованих на експорт товарів - 70000 грн. ТзОВ "Меркурій" оплатило послуги транспортної організації з перевезення товарів до пункту навантаження в сумі 3600 грн. (в т.ч. ПДВ).

Оплата за товар, що експортується надійшла продукції 10-го липня ц.р.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	Курс, грн./ дол. США
10.06	5,50
30.06	5,60
10.07	5,60

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за квітень-червень ц.р.

#### Контрольна робота 42.

##### 1. Теоретичне питання.

Бухгалтерський облік операцій з експорту товарів за умови прямого виходу підприємства на зовнішній ринок.

##### 2. Задача.

ТзОВ "Меркурій" уклало зовнішньоекономічний експортний контракт з угорською фірмою "Здена" на поставку товарів контрактною вартістю 20000 дол. США. Поставка здійснюється на умовах DDV (в тлумаченні Інкотермс-90). 18-го січня ц.р. від іноземного покупця надійшла передплата в сумі 5000 дол. США. Поставка товару була проведена 3-го березня ц.р. на всю суму (20000 дол. США). Купівельна вартість експортованих товарів – 80000 грн. На митниці ТзОВ "Меркурій" сплатило мито - 5 % та митні збори - 0,02 %.

Дебіторська заборгованість в повній сумі була погашена 1-го червня ц.р.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	Курс, грн./ дол. США
18.01	5,46
03.03	5,51
31.03	5,42
01.06	5,43

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за січень-червень ц.р.

#### Контрольна робота 43.

**1. Теоретичне питання.**

Облік авансів, одержаних від іноземних покупців.

**2. Задача.**

ТзОВ "Меркурій" за договором фінансового лізингу згідно з графіком 31-го березня ц.р. нарахувало лізинговий платіж, який необхідно сплатити іноземному лізингодавцю у розмірі 9800 німецьких марок, у тому числі 7000 нім. марок - відшкодування вартості об'єкта лізингу, 2800 нім. марок - винагорода (лізинговий відсоток). Податок на репатріацію доходів складає 15 % від суми винагороди. Його сплату було здійснено 6-го квітня ц.р.

Об'єкт лізингу використовується у господарській діяльності лізингоодержувача.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	Курс, грн./ нім.марка
31.03	2,65
06.04	2,68

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за березень-квітень ц.р.

**Контрольна робота 44.****1. Теоретичне питання.**

Облік зустрічної торгівлі.

**2. Задача.**

ТзОВ "Полісся" 31-го березня ц.р. за договором оперативного лізингу нараховано лізинговий платіж у розмірі 9800 нім. марок. Податок на репатріацію доходів за ставкою 15 % нараховується від усієї суми платежу. Його сплата була здійснена 6-го квітня ц.р.

Об'єкт лізингу використовується у господарській діяльності лізингоодержувача.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	Курс, грн./ нім.марка
31.03	2,65
06.04	2,68

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за березень-квітень ц.р.

**Контрольна робота 45.****1. Теоретичне питання.**

Суб'єкти ЗЕД та порядок їх реєстрації.

**2. Задача.**

ТзОВ "Меркурій" уклало договір з французькою фірмою "Парі" на виконання робіт з комплексного будівництва спортивного центру у Франції. Договірна вартість робіт узгоджена в розмірі 12 тис. дол. США. Роботи закінчені 10-го жовтня ц.р., про що складений акт виконаних робіт. Фактичні витрати ТзОВ "Меркурій" на будівництво об'єкта склали 15 тис.

грн.

Фірма "Парі" розрахувалась з вітчизняним виконавцем шляхом банківського переказу. Кошти на транзитний валютний рахунок надійшли 15-го листопада ц.р.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	Курс, грн./ дол. США
10.10	5,50
15.11	5,52

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" по будівництву об'єктів за кордоном за жовтень-листопад ц.р.

**Контрольна робота 46.**

**1. Теоретичне питання.**

Відображення в обліку зобов'язань за зовнішньоекономічними контрактами.

**2. Задача.**

ТзОВ "Меркурій" (виконавець) уклало договір з болгарською фірмою "Софія" (замовник) на розробку проектної документації. Контрактна вартість наданих послуг була визначена в сумі 6000 дол. США. Фактична вартість наданих послуг склала 27000 грн. Акт наданих послуг був підписаний 20-го листопада ц.р., оплата надійшла через 10 днів після підписання акту наданих послуг – 30-го листопада ц.р.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	Курс, грн./ дол. США
20.11	5,55
30.11	5,56

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" по наданню технічної допомоги за листопад ц.р.

**Контрольна робота 47.**

**1. Теоретичне питання.**

Поняття валютних цінностей та операцій з ними.

**2. Задача.**

1-го жовтня ц.р. ТзОВ "Меркурій" на власний валютний рахунок одержало гуманітарну допомогу в сумі 5 тис. дол. США.

Станом на 31-ше жовтня ц.р. кошти ще не були використані, у зв'язку з чим банком були нараховані відсотки на залишки коштів на валютному рахунку - 20 дол. США.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	Курс, грн./ дол. США
01.10	5,47
31.10	5,50

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" по наданню технічної допомоги за жовтень ц.р.

## Контрольна робота 48.

### 1. Теоретичне питання.

Рахунки в банках в іноземній валюті: види, порядок відкриття, відображення операцій в бухгалтерському обліку.

### 2. Задача.

ТзОВ “Меркурій”, що має ліцензію на здійснення автотранспортних перевезень, уклало договір з ВАТ “Оріон” на перевезення вантажу з м. Мінська (Білорусь). ТзОВ “Меркурій” знаходиться в м. Житомирі (Україна), кінцевим пунктом доставки є склад, розташований у м. Житомирі. Операції з розмитнення імпортного вантажу будуть здійснюватися у м. Овручі (Україна).

Вартість порожнього пробігу автомобіля складала:

- від м. Житомира до м. Овруча - 300 грн.;

- від м. Овруча до м. Мінська - 1000 грн.

Вартість пробігу з вантажем складала:

- від м. Мінська до м. Овруча - 1200 грн.;

- від м. Овруча до складу в м. Житомирі - 350 грн.

При визначенні вартості послуг з міжнародного перевезення вантажу слід виділити частину послуг, що здійснюються на території України (на вартість яких ПДВ нараховується за ставкою 20 %), і частину послуг, які безпосередньо відносяться до перевезення вантажів за межами митного кордону України (на вартість яких ПДВ нараховується за нульовою ставкою). Отже, ПДВ за ставкою 20 % нараховується на вартість послуг у сумі:  $300 + 350 = 650$  грн.

Порожній пробіг автомобіля від кордону України до пункту призначення в Білорусі і зворотне перевезення ним вантажу до кордону України є послугами з міжнародного перевезення вантажу за межами митного кордону України. Однак розмитнення вантажу здійснюється на внутрішній митниці в м. Овручі, а при перетині українського кордону вантаж потрапляє під митний контроль, тобто юридичне він вважається ще не ввезеним на територію України. Отже, вартість послуг з міжнародного перевезення вантажу за межами митного кордону України в ситуації, що розглядається, складала :  $1000 + 1200 = 2200$  грн. ПДВ на вартість таких послуг нараховується за нульовою ставкою.

Загальна вартість послуг з перевезення вантажу дорівнює:

$(300 + 350) + ((300 + 350) \times 20\%) + (1000 + 1200) = 2980$  грн.

Собівартість послуг з перевезення - 2300 грн.

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ “Меркурій” і ВАТ “Оріон” за жовтень ц.р.

## Контрольна робота 49.

### 1. Теоретичне питання.

Операції з готівковою іноземною валютою та відображення її в бухгалтерському обліку.

### 2. Задача.

Польська фірма "Віват" уповноважила ТзОВ "Меркурій" організувати (на підставі договору доручення) транзитне перевезення вантажу через територію України і уклала договір на надання послуг з експедирування вантажу під час такого перевезення.

Згідно з умовами договору вартість експедиторських послуг, яка звільняється від ПДВ, склала 1200 грн. Оплата транспортних послуг здійснюється на підставі рахунка від 17-го жовтня ц.р., наданого експедиторською фірмою АТП-276. Витрати АТП при перевезенні вантажу склала 900 грн. Розрахунки з ТзОВ "Меркурій" здійснюються АТП від імені фірми "Зоря". В прикладі договір на вартість автотранспортних послуг з транзитного перевезення вантажу звільняється від ПДВ і становить 3000 грн. Фактичні витрати - 2500 грн.

Скласти журнал реєстрації господарських операцій АТП-276 і ТзОВ "Меркурій" за жовтень ц.р.

#### **Контрольна робота 50.**

##### **1. Теоретичне питання.**

Основні види та форми розрахунків по зовнішньоекономічних операціях.

##### **2. Задача.**

10-го жовтня ц.р. засновники ТзОВ "Меркурій" підписали установчий договір, відповідно до якого розмір статутного капіталу товариства склав 110 тис.грн. Внесок українського засновника склав 27500 грн., внесок іноземного засновника – 15 тис.дол. США.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	Курс, грн./ дол. США
10.10	5,50
20.10	5,60

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за жовтень ц.р.

#### **Контрольна робота 51.**

##### **1. Теоретичне питання.**

Облік кредитних операцій.

##### **2. Задача.**

ТзОВ "Меркурій" 02-го жовтня ц.р. нарахувало дивіденди засновникам:

- засновнику-резиденту - 500,00 грн.
- засновнику-нерезиденту - 300 дол. США.

Дивіденди було виплачено 20-го жовтня ц.р.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	Курс, грн./ дол. США
02.10	5,50
20.10	5,60

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій"

за жовтень ц.р.

### Контрольна робота 52.

#### 1. Теоретичне питання.

Документальне забезпечення експортно-імпортних операцій.

#### 2. Задача.

2-го лютого ц.р. технологу ТзОВ “Меркурій” Юрченку О.О. виданий аванс на службове відрядження за кордон у розмірі 1742 нім. марки.

Мета відрядження: одержання товарів в м. Дортмунд (Німеччина) з доставкою їх до м. Житомира.

Тривалість відрядження - 4 дні.

Від'їзд з Житомира - 4 лютого ц.р.

Повернення до Житомира - 7 лютого ц.р.

#### Курси НБУ на дати здійснення операцій

Дата	Курс, дол./ грн.	Курс, марки / грн.	Крос-курс дол./ марки
03.10	5,45	2,55	2,1372
07.10	5,44	2,55	2,1333
10.10	5,46	2,57	2,1245

Скласти журнал господарських операцій та провести розрахунок суми авансу на відрядження

### Контрольна робота 53.

#### 1. Теоретичне питання.

Загальні засади здійснення імпортних операцій.

#### 2. Задача.

10-го жовтня Юрченко О.О. надав в бухгалтерію авансовий звіт, до якого були додані такі документи:

- посвідчення про відрядження (вибув - 04.10, прибув - 07.10 ц.р.);

- копія закордонного паспорту з відмітками про проходження

прикордонного контролю 04.10. ц.р. та 07.10 ц.р.;

- квитки вартістю: Житомир-Дортмунд - 200 нім. марок Дортмунд-Житомир - 200 нім. Марок

- рахунок за проживання в готелі з одноразовим харчуванням на суму 750 нім. марок (3 дні по 250 нім. марок)

Нараховані добові витрати:  $(231 + 3 \times 185) : 5,78 \times 2,1372 = 290,63$  нім. марок

Усього сума витрат на відрядження згідно із затвердженим авансовим звітом - 1440,63 грн. Належить до повернення 1742 -  $1440,63 = 301,37$  нім. марок.

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ “Меркурій” за жовтень ц.р.

### Контрольна робота 54.

#### 1. Теоретичне питання.

Облік компенсаційних операцій.

#### 2. Задача.



ТзОВ "Меркурій" уклало з англійською фірмою RANK компенсаційну угоду, відповідно до якої фірма RANK поставляє на Україну обладнання вартістю 110 тис. фунтів стерлінгів (100 тис. - вартість обладнання, 10 тис. - страхування та фрахт), а через 3 роки ТзОВ "Меркурій" відвантажує в рахунок заліку продукцію, вироблену на цьому обладнанні, на повну вартість одержаного обладнання\*. Мито складає 15 % вартості поставки, митні збори - 1 %.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	Курс, грн./ фунт стерлінг
01.10.2001	7,77
01.09.2004	8,51

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за жовтень 2001 р.

#### **Контрольна робота 55.**

##### **1. Теоретичне питання.**

Порядок обліку операцій з давальницькою сировиною.

##### **2. Задача.**

ТзОВ "Меркурій" уклало зовнішньоекономічний бартерний контракт з польською фірмою "Краків", відповідно до якого по імпорту повинно бути отримано обладнання вартістю 1000 дол. США, а на експорт - відвантажений посуд, балансова вартість якого 4000 грн.

Договірну ціну встановлено на рівні справедливої вартості - 1000 дол. США.

Мито, сплачене при перетині кордону України, складо 2 % митної вартості, митні збори - 0,03 %.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	КурсНБУ, грн./ дол. США
10.08	5,50
15.09	5,60

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за серпень-вересень ц.р.

#### **Контрольна робота 56.**

##### **1. Теоретичне питання.**

Функціонування вільних економічних зон в Україні.

##### **2. Задача.**

На підставі умов контрольної роботи 55, розв'язати задачу, коли першою відбувається експортна операція.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	КурсНБУ, грн./ дол. США
10.08	5,50
15.09	5,60

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за серпень-вересень 2001 р.

### Контрольна робота 57.

#### 1. Теоретичне питання.

Поняття та види офшорних компаній.

#### 2. Задача.

Фірма "Таймс" (англійський замовник) 20-го серпня ц.р. ввезла на територію України непідакцизну давальницьку сировину на суму 20000 дол. США для переробки та ТзОВ "Меркурій" з умовою оплати послуг по переробці грошовими коштами в сумі 4000 дол. США. При ввезенні на суму мита в сумі 400 грн. та ПДВ було видано простий вексель. Фактична собівартість переробки склала 4300 грн. Готова продукція була відвантажена замовнику 10-го вересня ц.р. Кошти від замовника надійшли на валютний рахунок ТзОВ "Меркурій" 20-го вересня ц.р.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	КурсНБУ, грн./ дол. США
20.08	5,50
10.09	5,00
20.09	5,20

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за серпень-вересень 2001 р.

### Контрольна робота 58.

#### 1. Теоретичне питання.

Міжнародний офшорний бізнес.

#### 2. Задача.

Фірма "Венеція" (італійський замовник) 11-го жовтня ц.р. ввезла в Україну для переробки на ТзОВ "Меркурій" давальницьку сировину вартістю 15000 дол. США. При ввезенні на суму мита в сумі 7500 грн. та ПДВ було видано простий вексель та сплачено митні збори в сумі 55 грн. Витрати, пов'язані з переробкою давальницької сировини, склали 2400 грн. (в т.ч. ПДВ, який відноситься до запасів підприємства, що були використані в процесі переробки - 300 грн.). Продукція була відвантажена 20-го жовтня ц.р., при чому був погашений раніше виданий простий вексель на суму ПДВ та мита та сплачено митні збори в сумі 60 грн.

Фірма "Венеція" оплачує ТзОВ "Меркурій" послуги з переробки частиною виготовленої сировини, договірна вартість якої 2000 дол. США. Сировина одержана на ТзОВ "Меркурій" 30-го жовтня ц.р. При її ввезенні на митниці сплачено мито - 1000 грн., митні збори - 200 грн. та ПДВ.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	КурсНБУ, грн./ дол. США
11.10	5,50
20.10	6,00
30.10	5,80

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за жовтень 2001 р.

## Контрольна робота 59.

### 1. Теоретичне питання.

Організація та ведення обліку зовнішньоекономічних операцій з підприємствами, зареєстрованими в офшорних зонах.

### 2. Задача.

Італійська фірма "Венеція" 11-го жовтня ц.р. ввезла в Україну для переробки на ТзОВ "Меркурій" давальницьку сировину вартістю 15000 дол. США. При ввезенні на суму мита в сумі 7500 грн. та ПДВ було видано простий вексель та сплачено митні збори в сумі 55 грн. Витрати, пов'язані з переробкою давальницької сировини, склали 2400 грн. (в т.ч. ПДВ, який відноситься до запасів підприємства, що були використані в процесі переробки - 300 грн.).

Продукція була відвантажена 20-го жовтня ц.р., при чому був погашений раніше виданий простий вексель на суму ПДВ та мита та сплачено митні збори в сумі 60 грн.

Фірма "Венеція" оплачує ТзОВ "Меркурій" послуги з переробки частиною виготовленої сировини, договір на вартість якої 2000 дол. США. Сировина одержана на ТзОВ "Меркурій" 30-го жовтня ц.р. При її ввезенні на митниці сплачено мито - 1000 грн., митні збори - 200 грн. та ПДВ.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	КурсНБУ, грн./ дол. США
11.10	5,50
20.10	6,00
30.10	5,80

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за жовтень 2001 р.

## Контрольна робота 60.

### 1. Теоретичне питання.

Звітність суб'єктів ЗЕД.

### 2. Задача.

Згідно контракту ТзОВ "Меркурій" (український замовник) 12-го вересня ц.р. вивезло непідакцизну давальницьку сировину на суму 5000 дол. США для переробки фірмі "Єва" (Англія). При вивезенні давальницької сировини було сплачено митні збори в сумі 35 грн.

Готова продукція була оприбуткована 19-го вересня ц.р., за що було сплачено митний збір - 65 грн. та ПДВ.

Оплата за переробку давальницької сировини складає 1000 дол. США. Розрахунок за послуги з переробки проводиться грошовими коштами 25-го вересня ц.р.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	КурсНБУ, грн./ дол. США
12.09	5,00
19.09	5,25

25.09	5,20
-------	------

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за вересень ц. р.

### Контрольна робота 61.

#### 1. Теоретичне питання.

Аналіз та оцінка ефективності експортних операцій.

#### 2. Задача.

Згідно контракту ТзОВ "Меркурій" (український замовник) 12-го вересня ц.р. вивезло непідакцизну давальницьку сировину на суму 5000 дол. США для переробки фірмі "Єва" (Англія). При вивезенні давальницької сировини було сплачено митні збори в сумі 35 грн.

Готова продукція була оприбуткована 19-го вересня ц.р., за що було сплачено митний збір - 65 грн. та ПДВ.

Розрахунок за послуги з переробки проводиться 25-го вересня ц.р. сировиною, контрактна вартість якої складає 1000 дол. США. При її вивезенні було сплачено митний збір в сумі 10 грн.

#### *Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	КурсНБУ, грн./ дол. США
12.09	5,00
19.09	5,25
25.09	5,20

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Меркурій" за вересень ц. р.

### Контрольна робота 62.

#### 1. Теоретичне питання.

Аналіз та оцінка ефективності імпортних операцій.

#### 2. Задача.

Згідно контракту ТзОВ "Меркурій" (український замовник) 12-го вересня ц.р. вивезло непідакцизну давальницьку сировину на суму 5000 дол.США для переробки фірмі "Єва" (Англія). При вивезенні давальницької сировини було сплачено митні збори в сумі 35 грн.

Готова продукція була оприбуткована 19-го вересня ц.р., за що було сплачено митний збір - 65 грн. та ПДВ.

Розрахунок за послуги з переробки проводиться 25-го вересня ц.р. частиною готової продукції, контрактна вартість якої складає 1000 дол. США, а собівартість - 4500 грн. При її вивезенні було сплачено митний збір в сумі 10 грн.

#### *Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	КурсНБУ, грн./ дол. США
12.09	5,00
19.09	5,25

25.09	5,20
-------	------

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ “Меркурій” за вересень ц. р.

**Контрольна робота 63.**

**1. Теоретичне питання.**

Аналіз фінансового стану підприємства-контрагента.

**2. Задача.**

ТзОВ “Меркурій” уклало договір з фірмою Instrument AG, зареєстрованою на Кіпрі, про поставку імпортованих товарів (ваз кришталевих). Контрактна вартість товару відповідно до ВМД становить 1000 дол.США.

*Курси НБУ на дати здійснення операцій*

Дата	КурсНБУ, грн./ дол. США
10.12	5,00
20.12	5,25

Скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ “Меркурій” за грудень ц. р.

## Література

1. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.91р. №959-ХІІ.
2. Закон України «Про порядок здійснення розрахунків у іноземній валюті» від 23.04.94 р. №185/94-ВР.
3. Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах».
4. Декрет КМУ Про систему валютного регулювання і валютного контролю.
5. Постанова КМУ «Про Перелік товарів критичного імпорту» від 27 липня 1998 р. №1145.
6. Положення про порядок видачі, обліку, погашення та відстрочення (погашення) векселя (письмового зобов'язання), що видається суб'єктом підприємницької діяльності при здійсненні операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах. Затверджено наказом Мініфіну від 13.03.96 р. за №26. Затверджено в Мініюсті 16.02.96 р. за №78/1103 від 13.02.96 р.
7. Положення про форму зовнішньоекономічних договорів, затверджене наказом МЗЕЗторгу від 05.10.95 р. №75 та зареєстроване в Мініюсті 09.10.95 р. за №367/903.
8. Наказ Мініфіну України від 14.02.1996 р. №29 «Про затвердження положення з бухгалтерського обліку операцій в іноземній валюті».
9. Постанова КМУ «Про деякі питання регулювання у галузі (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» від 29 квітня 1999 р. №756.
10. Лобза І., Дмитрієв О. Зовнішньоекономічна діяльність: бухгалтерський та податковий облік // Все про бухгалтерський облік., 2000, №28 (453). с. 4-13.
11. Лобза І. Курсові різниці (поняття і бухгалтерський облік) // Все про бухгалтерський облік, 2000, №53.- с. 4-8.

12. Брагин С. Характерные черты системы валютного контроля в Украине.
13. Грабар О. Як грамотно складати договори у сфері зовнішньоекономічної діяльності // Все про бухгалтерський облік, 2000, №53 .- с. 27-29.
14. Шевченко О. Бартер у зовнішньоекономічній діяльності. // Все про бухгалтерський облік. –2000, №52. –с. 19-20.
15. Ковальчук О., Юрив С. Бухгалтерський та податковий облік бартерних зовнішньоекономічних операцій. // Все про бухгалтерський облік. –2000. № 21, 26.- 48 с.
16. Смян Ю. Экспорт-импорт. Особенности обліку, оподаткування. // Галицькі контракти., 1999, №42. –с. 8-12.
17. Кузьмінський Ю.А., Козак В.Г., Лук'яненко Л.І., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. –К.: 2000. –385с.
18. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97р. №168/97-ВР.
19. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємства» від 27.05.97 р. «238/97-ВР.
20. Наказ Мінфіну України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції про його застосування» від 30.11.99р. №297.
21. Инструкция о порядке взимания налога на добавленную стоимость и акцизного сбора при ввозе товаров на таможенную территорию Украины. От 14.02.97 г. №68.
22. Голов С. Облік і звітність в іноземних валютах // Бухгалтерський облік і аудит, 1999, №12. –с. 14-23.
23. Костюченко В. Організація бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності підприємства. // Бухгалтерський облік і аудит, 1996, №2. –с.29-36; №3. –с. 22-27; №4. –с. 20-24.
24. Павлюк І.М. Рекомендації з організації і ведення бухгалтерського обліку бартерних, експортно-імпорتنих і валютних операцій на підприємствах і в організаціях України. – Коломия, 1996 .

25. Мних Є.В., Буряк П.Ю. Економічний аналіз на промисловому підприємстві: Навч. посібник. –Львів: Світ, 1998. –208с.
26. Титаренко М.М. Облік операцій з давальницькою сировиною // Все о бухгалтерском учете, 1997, №22. –с.8-9.
27. Ткаченко Н.. Доктор А. Контракт (договор) купли-продажи во внешнеэкономической деятельности. Налогообложение. Учет и бухгалтерские проводки (Бизнес. Документы, комментарии, консультации ), 1996. №44 . –с.7-9; 1997, №6 . –с. 26-29.
28. Юров. С. Бухгалтерский учет валютных операций // Все о бухгалтерском учете, 1997, №19 . –с.8-9.
29. Назарбаева И. Внешнеэкономический бартер: бухгалтерский и налоговый учет. // Бизнес, 1999, №17. –с.100-104.
30. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета. // Под ред. Н.Б.Соколова. –М.: Финансы и статистика, 1993. –496с.
31. Энтони Р.. Рис Дж. Учет: ситуация и примеры: Пер. с. англ. –М.: Финансы и статистика, 1993. –419с.
32. Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік у підприємстві. –К.: Техніка, 1995. –267с.
33. Хоргрен Ч., Фостер Д. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. –М.: Финансы и статистика, 1995. –416с.
34. Федоришин О. Економічна суть інвестицій. // вісник ЛКА. Том 11. частина перша, 1988. –с.199-202.
35. Федишин Н. Сутність і формалізоване представлення інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання. // Вісник ЛКА. Том II. Ч.1. 1998. –258с.
36. Нерезидент вносить основні засоби до статутного капіталу українського підприємства (бухгалтерський і податковий облік) // Все про бухгалтерський облік, 2001, №32. – 48 с.
37. Бухгалтерський і податковий облік операцій в іноземній валюті // Все про бухгалтерський облік, 2001, №35. – 48 с.
38. Закордонні відрядження: оформлення та облік // Все про бухгалтерський облік, 2001, №42. – 48 с.



