

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет

Крупка Я.Д., Назарова І.Я.

ОБЛІК
МІЖНАРОДНИХ ОПЕРАЦІЙ

Навчальний посібник

Тернопіль
2016

УДК 339.9
ББК 65.052.238.8 я 73
К84

Рецензенти:

- Лазаришина І.Д.** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та аудиту Національного університету водного господарства та природокористування
- Хомин П.Я.** – доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Тернопільського національного технічного університету імені Івана Пулюя
- Яремко І.Й.** – доктор економічних наук, професор кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка»

*Рекомендовано Вченою радою Тернопільського національного економічного університету
(протокол № 5 від 23.03.2016 р.)*

Крупка Я.Д., Назарова І.Я. Облік міжнародних операцій: навчальний посібник. – Тернопіль: «Крок», 2016. – 216 с.

У навчальному посібнику розглядаються питання, що стосуються обліку взаємовідносин вітчизняних підприємств із зарубіжними партнерами. Даються загальні положення організації та обліку міжнародних операцій, регулювання зовнішньоекономічної діяльності в українському законодавстві, порядок укладання і контроль за виконанням міжнародних договорів. Викладено методику обліку валютно-фінансових та розрахунково-кредитних операцій, порядок обліку експорту та імпорту. Окремо подано облік операцій з іноземними інвестиціями, формуванням статутного капіталу з участю іноземних інвесторів, обліку у спільних підприємствах, лізингових операцій, одержання технічної та гуманітарної допомоги, операцій з підприємствами в офшорних зонах та ін.

Посібник рекомендується для студентів спеціальності «Міжнародна економіка», працівників економічних служб підприємств та установ, що здійснюють операції на міжнародному рівні.

УДК 339.9
ББК 65.052.238.8 я 73

ISBN

Крупка Я.Д., Назарова І.Я., 2016
© «Крок», 2016

ЗМІСТ

Передмова.....	5
Розділ 1. Загальні положення з організації та бухгалтерського обліку міжнародних операцій	7
1.1 Поняття зовнішньоекономічної діяльності та види міжнародних операцій.....	7
1.2 Суб'єкти та принципи зовнішньоекономічної діяльності.....	15
1.3 Загальні засади регулювання зовнішньоекономічних операцій в Україні.....	19
1.4 Основи побудови обліку і звітності зовнішньоекономічних операцій.....	26
Розділ 2. Міжнародні договори та завдання їх обліку.....	29
2.1 Міжнародні контракти, їх суть та законодавче регулювання....	29
2.2 Порядок укладання та умови виконання міжнародних договорів.....	31
2.3 Передумови та завдання відображення в системі обліку зобов'язань за міжнародними контрактами.....	36
Розділ 3. Облік валютно-фінансових операцій.....	38
3.1 Іноземна валюта, валютні операції, валютні рахунки в системі обліку.....	38
3.2 Облік придбання та продажу іноземної валюти.....	41
3.3 Облік іноземної валюти в касі та на рахунках в банку.....	47
3.4 Курсова різниця та її відображення в обліку.....	51
Розділ 4. Облік розрахункових і кредитних операцій.....	58
4.1 Види і форми розрахунків за міжнародними операціями.....	58
4.2 Порядок здійснення та облік розрахунків за міжнародними контрактами.....	62
4.3 Документальне оформлення та облік валютних кредитів	70
Розділ 5. Облік імпорتنих операцій	75
5.1 Загальні положення з організації, оподаткування та обліку операцій з імпорту товарів, робіт, послуг.....	75
5.2 Митне оформлення при імпортуванні товарів.....	80
5.3 Облік операцій з отримання товарів з-за кордону з попередньою і наступною оплатою	84
5.4 Облік імпорту робіт і послуг.....	90

Розділ 6. Облік експортних операцій.....	95
6.1. Загальні положення щодо здійснення експортних операцій.....	95
6.2. Формування ціни при експорті товарів.....	102
6.3. Документальне оформлення експортних операцій.....	104
6.4. Облік операцій з експорту товарів.....	107
а) облік експорту за умов попередньої оплати.....	108
б) облік експорту за умови наступної оплати.....	110
в) облік експорту за умов часткової оплати.....	111
6.5. Експорт робіт та послуг і його облік.....	113
Розділ 7. Облік іноземних інвестицій.....	116
7.1. Суть, види та форми інвестицій.....	116
7.2. Облік капітальних (реальних) інвестицій.....	125
7.3. Фінансові інвестиції та їх облік.....	131
7.4. Облік результатів інвестиційної діяльності та дивідендів, нарахованих інвесторам.....	138
7.5. Особливості обліку окремих операцій у підприємствах з іноземними інвестиціями.....	142
а) облік валютних операцій, пов'язаних з формуванням і рухом статутного капіталу.....	142
б) облік лізингових операцій.....	145
в) облік розрахунків з відряджень за кордон.....	149
г) реекспортні та реімпортні операції та їх облік.....	153
д) облік консигнаційних і комісійних операцій.....	156
е) облік технічної і гуманітарної допомоги.....	159
є) організація обліку зовнішньоекономічних операцій з підприємствами, зареєстрованими в офшорних зонах.....	162
Розділ 8. Розкриття інформації про міжнародні операції у звітності підприємства.....	165
8.1. Звітність підприємства та її види.....	165
8.2. Митна декларація як основа для складання звітності.....	168
8.3. Фінансова, податкова та статистична звітність щодо міжнародних операцій.....	173
8.4. Порядок заповнення та подання декларації про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту.....	180
8.5. Консолідована фінансова звітність групи підприємств з іноземними інвестиціями.....	184
Контрольні запитання.....	188
Тестові завдання.....	191
Предметний покажчик термінів і понять та їх трактування.....	207
Рекомендована література.....	214

Передмова

Важливим чинником подолання вітчизняною економікою кризових явищ вважається розширення напрямів і торговельних стосунків на міжнародному рівні. Завданням кваліфікованих менеджерів є пошук вигідних ринків придбання та збуту продукції, товарів, робіт і послуг, вміння співпрацювати з іноземними партнерами, знання міжнародних правил інформаційного забезпечення таких операцій. Тому вивчення студентами основних положень ведення бухгалтерського обліку та формування звітності стосовно здійснення підприємствами зовнішньоекономічної діяльності, міжнародних операцій на даний час має перспективу та дозволить покращити кваліфікаційний рівень фахівців у сфері міжнародної економіки.

Даний навчальний посібник підготовлений у відповідності з програмою курсу «Облік міжнародних операцій», уведеного в якості вибіркової дисципліни з підготовки магістрів за спеціальністю «Міжнародна економіка» та відповідними магістерськими програмами. Основним завданням його вивчення є набуття студентами теоретичних знань і практичних навиків та вмінь щодо організації бухгалтерського обліку господарських операцій з іноземними партнерами з метою забезпечення управління зовнішньоекономічною діяльністю необхідною інформацією.

В посібнику розглядаються теоретичні питання стосовно організації обліку міжнародних операцій, дотримання договірної дисципліни, висвітлюються та ілюструються на практичних прикладах правила обліку валютно-фінансових та розрахунково-кредитних операцій, експорту та імпорту товарів, робіт, послуг. Значна увага надається обліку операцій з іноземними інвестиціями: формування та внесення змін до статутного капіталу, обліку майна спільних підприємств, лізингових операцій, одержання технічної та гуманітарної допомоги, операцій з підприємствами в офшорних зонах та іншими.

Теоретичний матеріал підкріплено цифровими прикладами, схемами, таблицями. Для закріплення матеріалу даються контрольні запитання та тестові завдання. З метою кращого засвоєння матеріалу в кінці посібника розміщено предметний покажчик основних термінів та понять, та їх трактування у законодавчій та нормативній базі, літературних джерелах.

Автори сподіваються, що навчальний посібник допоможе студентам спеціальності «Міжнародна економіка» та інших напрямів підготовки, а також аспірантам, викладачам, науковцям і практичним працівникам освоїти та закріпити свої знання щодо особливостей ведення підприємствами бухгалтерського обліку зовнішньоекономічної діяльності та міжнародних операцій.

Розділ 1.

Загальні положення з організації та бухгалтерського обліку міжнародних операцій

1.1. Поняття зовнішньоекономічної діяльності та види міжнародних операцій

Зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД) – це діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних держав, побудована на взаємовідносинах між ними, що відбувається як на території України, так і за її межами. ЗЕД у даний час є важливим та перспективним напрямом господарювання, що дає можливість гармонійно поєднувати інтереси України в досягненні політичної й економічної незалежності з інтересами підприємств з метою освоєння нових ринків з придбання чи реалізації товарів та одержання взаємної вигоди. Особливо гостро постала проблема щодо міжнародного співробітництва у даний час, коли такий колишній основний іноземний партнер як Росія закриває ринки для українських товарів, а міжнародні санкції до неї через пряму агресію щодо України набувають все більшого розмаху.

Втрата Україною російських ринків, частка яких в загальному експортному потенціалі складала біля 20%, вимагає швидкої переорієнтації вітчизняної економіки на європейські, американські, азіатські, африканські ринки, що потребує підвищення конкурентної здатності наших товарів. Це стосується й імпорту, особливо енергоресурсів (нафти, газу), диверсифікація джерел постачання яких для України є вкрай необхідною. Найбільші експортери та імпортери для України подані у табл.1.1.

Як видно з таблиці, і щодо експорту, і стосовно імпорту зростає товарооборот з країнами ЄС, а також з країнами Азії та Африки та зменшується його частка з країнами СНД, особливо з Росією. У 2015 і подальших роках у зв'язку із застосуванням обоюдних санкцій торговельні взаємовідносини з Росією зведені до мінімуму.

Найбільші експортери та імпортери

	Експорт		Імпорт	
	2013	2014	2013	2014
Всього (у тис. дол. США)	74832	63890	83347	60007
Країни СНД (%)	36,6	29,5	35,0	30,7
в т. ч. Росія (%)	27,4	20,8	29,3	22,5
Інші країни (%)	63,4	70,5	65,0	69,3
в т.ч. країни ЄС	26,4	31,8	37,2	40,0

Зовнішньоекономічна діяльність здійснюється в процесі реалізації зовнішньоекономічних зв'язків. До основних форм зв'язків відносяться:

1. **Торгівля** - купівля-продаж товарів широкого вжитку, устаткування, товарний обмін (бартер) продукцією, купівля-продаж продукції інтелектуальної праці, ліцензій і «ноу-хау», інжинірингової продукції.

2. **Спільне підприємництво.** Дана форма зовнішньоекономічних зв'язків реалізується через інвестиційні проекти в усіх сферах промислового та сільськогосподарського виробництва, науки, медицини, кредитно-фінансової системи та інших.

3. **Надання послуг.** Найбільш поширеними в міжнародному бізнесі є посередницькі, банківські, біржові послуги, страхування, туризм, міжнародні перевезення вантажів. На даний час, зростає обсяг послуг, що надаються через комп'ютерні мережі розвиненим країнам світу.

4. **Міжнародне співробітництво** - наукове, технічне й економічне та інше. Відповідно до Декрету Кабінету міністрів України № 15-93 «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» іноземні партнери мають право бути власниками валютних цінностей, що знаходяться як на території України, так і за її межами крім випадків, передбачених законодавством України. Також вони мають право здійснювати операції з валютними цінностями з

урахуванням обмежень, встановлених цим Декретом та іншими актами України з питань валютного законодавства.

Міжнародні економічні операції – господарські операції (факти господарської діяльності), що здійснюються вітчизняними підприємствами на міжнародних ринках з участю іноземних суб'єктів у відповідності з укладеними зовнішньоекономічними договорами. Структура міжнародних операцій подана у табл. 1.2.

Таблиця 1.2.

Класифікація міжнародних операцій

№ з/п	Ознака класифікації	Види операцій
1	За напрямками торгівлі	Експортні, імпорتنі, реекспортні, реімпорتنі операції
2	За групами товарів	Купівля-продаж машин та устаткування, сировинних та інших ресурсів
3	За ступенем готовності товару до продажу	Постачання сировинних запасів, готової продукції, вузлів і деталей для зборки, комплектування устаткування
4	Товарообмінна торгівля	Зустрічні закупівлі, бартер, переробка давальницької сировини та інші
5	Торгівля науково-технічними досягненнями та надання послуг	Купівля-продаж ліцензій, «ноу-хау», факторинг, інжиніринг, здійснення підяду, оренди, лізингу, туризму, інформатизації, транспортних перевезень та інші
6	Торгово-посередницька діяльність	Консигнаційні, комісійні, агентські, брокерські послуги
7	Інша торгівля	Аукціони, міжнародні торги, біржова торгівля

До основних видів зовнішньоторговельних операцій відносяться:

- *експортна операція* — продаж іноземному контрагенту товару з вивезенням його за кордон;

- *реекспортна операція* - продаж раніше імпортованого без додаткової обробки товару за кордон;

- *імпортна операція* — придбання в іноземного контрагента товару з ввезенням його із-за кордону;

- *реімпортна операція* — придбання раніше експортованого без доробки товару з ввезенням його із-за кордону;

- *прямий експорт та імпорт*, що передбачає постачання товарів чи послуг самими виробниками безпосередньо іноземним споживачам, або придбання в них відповідних товарів чи послуг. Найчастіше цей метод використовується в умовах торгівлі промисловою сировиною на основі довгострокових контрактів, при експорті великогабаритного і дорогого устаткування, стандартного багатосерійного обладнання через власні закордонні філії та дочірні компанії, при закупівлі сільськогосподарських товарів безпосередньо у фермерів-виробників. Прямі зв'язки мають ряд переваг: найбільш тісні контакти з контрагентами, краще знання кон'юнктури ринку, швидке пристосування своїх виробничих потужностей і товарів до потреб споживача;

- *непрямий експорт чи імпорт* - купівля чи продаж товарів через торгових посередників. Цей метод також має певні переваги: власна мережа обслуговування, тісні зв'язки, знання ринку та партнерів.

До основних видів зовнішньоекономічної діяльності, крім експорту та імпорту, які здійснюють в Україні суб'єкти цієї діяльності, можна віднести:

–надання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності послуг іноземним суб'єктам господарської діяльності (виробничих, транспортно– експедиційних, страхових, консультаційних, маркетингових і т.д.);

–наукову, науково-технічну, науково-виробничу, виробничу, навчальну та іншу кооперацію з іноземними суб'єктами господарської діяльності, навчання й підготовку спеціалістів на комерційній основі;

–міжнародні фінансові операції та операції з цінними паперами;

–кредитні та розрахункові операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;

–створення суб'єктами ЗЕД банківських, кредитних та страхових закладів за межами України, а також створення іноземними суб'єктами господарської діяльності зазначених закладів на території України;

- спільну підприємницьку діяльність між суб'єктами ЗЕД та іноземними суб'єктами господарської діяльності;
- підприємницьку діяльність та території України, що пов'язана з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау, торгівельних марок та інших нематеріальних об'єктів власності з боку іноземних суб'єктів господарської діяльності, а також аналогічну діяльність суб'єктів ЗЕД за межами України;
- організацію діяльності в галузі проведення виставок, аукціонів, торгів, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних заходів, що здійснюються на комерційній основі, за участю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності;
- організацію та здійснення оптової, консигнаційної (через посередника) і роздрібної торгівлі на території України за іноземну валюту у передбачених законами України випадках;
- товарообмінні (бартерні) операції та іншу діяльність, побудовану на формах зустрічної торгівлі між суб'єктами ЗЕД та іноземними суб'єктами господарської діяльності;
- орендні, в тому числі лізингові, операції між суб'єктами ЗЕД й іноземними суб'єктами господарської діяльності;
- операції з придбання, продажу та обміну валюти на валютних аукціонах, валютних біржах, міжбанківському валютному ринку;
- роботи на контрактній основі фізичних осіб України з іноземними суб'єктами господарської діяльності як на території України, так і за її межами, а також роботи іноземних фізичних осіб на контрактній оплатній основі з суб'єктами ЗЕД як на території України, так і за її межами;
- інші види ЗЕД, що не заборонені прямо та у виключній формі законами України.

До торгово-посередницьких операцій відносяться:

1. *Комісійні операції*. Це договірні відносини, згідно з якими одна сторона (комісіонер) за доручення іншої сторони (комітента) здійснює операції купівлі-

продажу від свого імені, але за рахунок комітента. Комітент є власником товару. Комісіонер не купує товар, але виступає для покупця стороною договору. Комісіонер одержує за свою роботу винагороду у вигляді відсотків від виконаної угоди, або у формі різниці між ціною комітента та ціною продажу.

2. *Консигнаційні угоди* - різновид договорів комісії, згідно з якими постачальники-консигнанти поставляють товари на склади посередників-консигнаторів, які збувають їх покупцям і перераховують виручені грошові кошти консигнантам.

3. *Операції з перепродажу* здійснюються від імені та за рахунок торгового посередника. Торговий посередник вступає в торгові відносини як з експортером, так і з покупцем. Торговий посередник може стати власником товару і реалізовувати його за будь-якою ціною. Він може укласти з експортером договір про продаж товарів на визначеній території протягом установленого терміну.

4. *Агентські операції* - договірні відносини, що засвідчують доручення однієї сторони (принципала) іншій стороні (агенту) щодо укладання і здійснення юридичних угод за рахунок і від імені принципала.

В агентській угоді визначається територія, у межах якої агент здійснює свою діяльність, обсяг його повноважень, термін дії угоди, порядок його припинення. Агент є юридичною особою і здійснює свою діяльність самостійно на основі агентської угоди.

5. *Брокерські операції* - це операції зі встановлення через брокера зв'язків між продавцем та покупцем, при яких брокер виконує функції лише інформування двох сторін. Брокер працює не на постійній основі, а відповідно до окремих доручень. Брокер отримує винагороду, яка називається брокередж, куртаж, провізійон. Розмір цієї винагороди для товарних операцій коливається в межах від 0,25 до 2-3%.

Брокери спеціалізуються на продажі чи купівлі одного виду товару, здійсненні однотипних послуг. Брокери як й інші посередники у сфері

здійснення міжнародних торгово-посередницьких операцій за свою працю одержують певну винагороду, яка може бути досить розгалуженою, відображати різні сторони їх діяльності.

Права й обов'язки посередників визначаються змістом договору, відповідно з яким до числа обов'язків посередника можуть бути включені:

- організація збуту і пошук зарубіжних контрагентів;
- підготовка та укладання угод;
- кредитування сторін і надання гарантій оплати товару покупцем;
- проведення рекламних компаній і маркетингових досліджень;
- здійснення транспортно-експедиційних операцій і страхування транспорту при транспортуванні;
- здійснення митних процедур.

Посередники вирізняються й за способами одержання винагороди за надані послуги. Більшість з них одержують відсотки, що встановлюються до ціни реалізації послуг при їх експорті за кордон, що стимулює їх до збільшення оборотів.

В окремих випадках надання посередницьких послуг оплачується за твердими ставками, що визначаються угодами між експортерами-імпортерами й посередниками. Комбінованим способом у даному випадку може бути ціна послуг, що формується на базі понесених посередниками витрат і деякого відсотка рентабельності (прибутку). За якісне виконання своїх зобов'язань посередники можуть одержувати додаткову винагороду від партнерів.

Нарешті, досить розповсюдженою є система оплати посередництва на консигнаційних (комісійних) умовах, коли посередник реалізує товар за власними цінами, консигнанту повертається узгоджена з ним сума, а різниця залишається як винагорода посереднику (рис. 1.1).

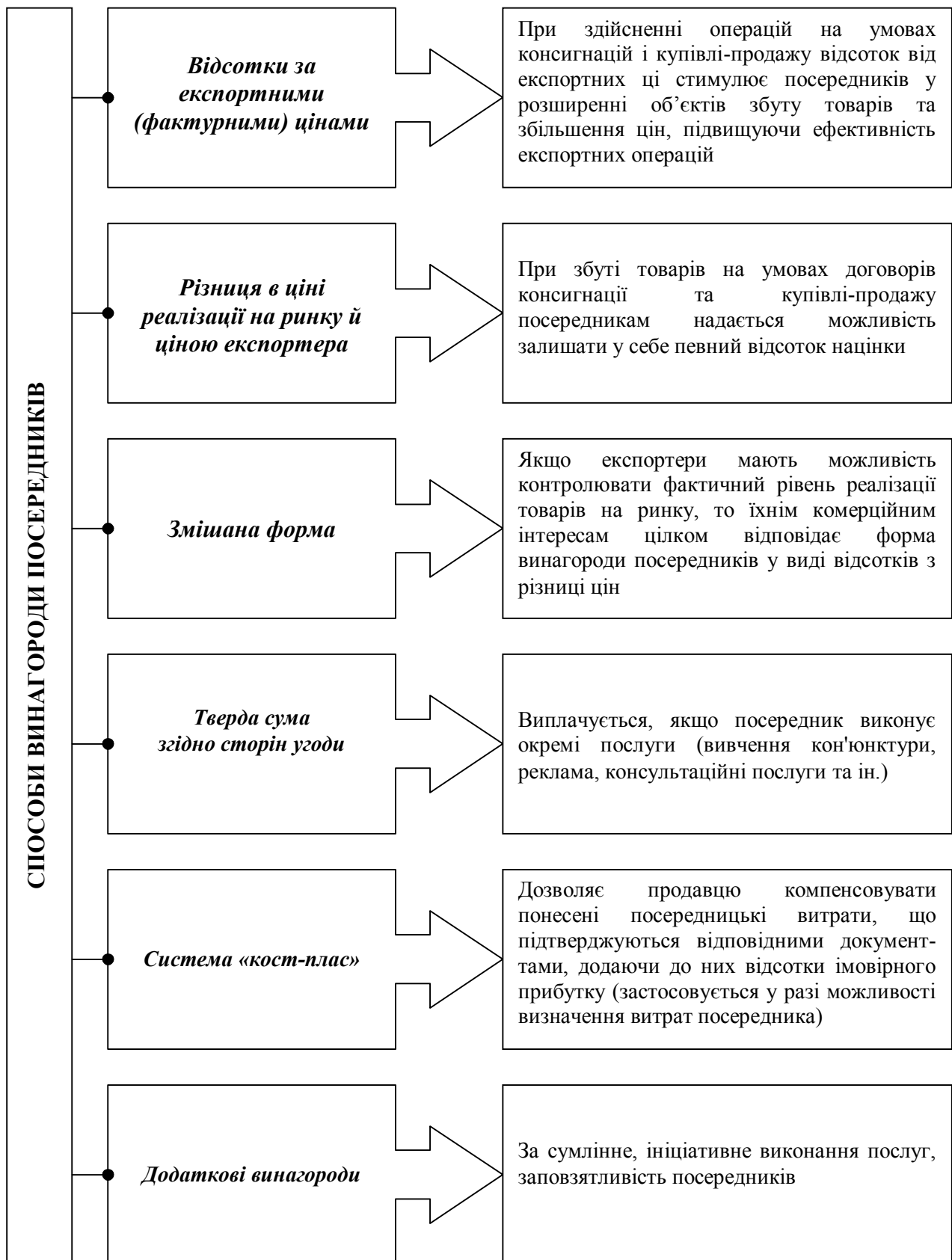


Рис. 1.1. Способи винагороди посередників за послуги

1.2. Суб'єкти та принципи зовнішньоекономічної діяльності

Під зовнішньоекономічною діяльністю, як зазначалося, розуміється діяльність суб'єктів господарської діяльності України й іноземних суб'єктів, що заснована на взаємних відносинах між ними на території України та за її межами.

Суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності при здійсненні міжнародних операцій є резиденти та нерезиденти.

Резидентами можуть бути:

1. Фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства), що постійно проживають на території України, в тому числі й ті, що тимчасово знаходяться за кордоном.

2. Юридичні особи, суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва, тощо) з місцезнаходженням на території України, що здійснюють свою діяльність на підставі законів України.

3. Дипломатичні, консульські, торговельні та інші офіційні представництва України за кордоном, що користаються імунітетом і дипломатичними привілеями, а також філії та представництва підприємств і організацій України за кордоном, що здійснюють підприємницьку діяльність згідно з законами України.

Нерезиденти це:

1. Фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства), що мають постійне місце проживання за межами України, в тому числі й ті, що тимчасово знаходяться на території України.

2. Юридичні особи, суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва, тощо) з місцезнаходженням за межами України, що створені і діють відповідно до законодавства іноземної держави.

3. Розташовані на території України іноземні дипломатичні, консульські, торговельні та інші офіційні представництва, міжнародні організації та їх філії, що користаються імунітетом і дипломатичними привілеями, а також представництва інших організацій і фірм, що не здійснюють підприємницьку діяльність згідно з законами України.

Суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в Україні крім фізичних і юридичних осіб вважаються:

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

До суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності крім прямих учасників входять ще й посередники. Слід зауважити, що посередницькі операції, якщо під час їх здійснення право власності на товар не переходить до посередника (на підставі комісійних консигнаційних, агентських договорів, договорів доручення та інших), здійснюються без обмежень. Основні посередники та їх участь в договірних взаємовідносинах між учасниками міжнародних операцій подані на рис.1.2.

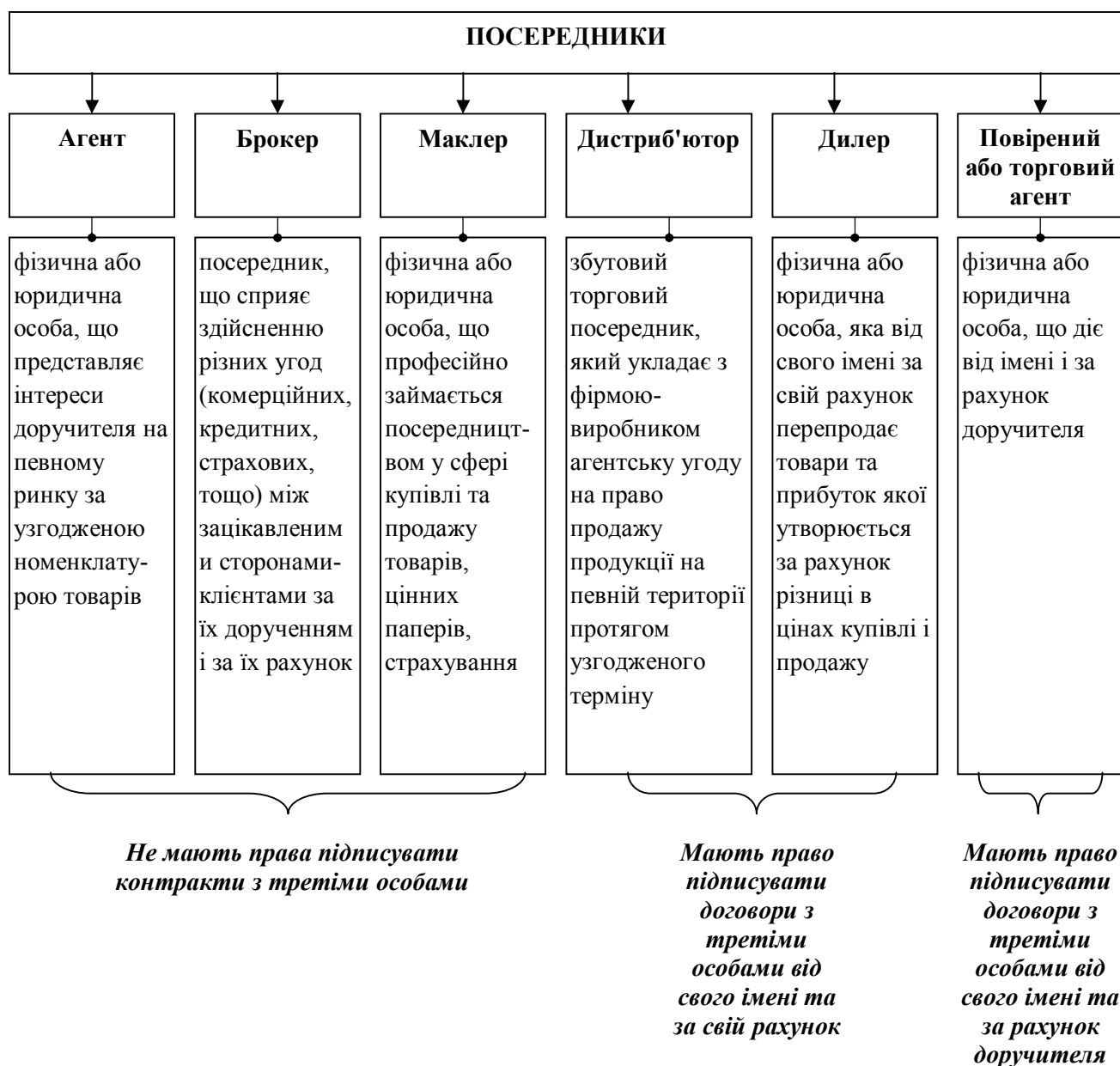


Рис. 1.2. Види посередників у зовнішньоекономічній діяльності

В процесі здійснення зовнішньоекономічної діяльності суб'єкти господарювання України й іноземні суб'єкти ЗЕД керуються такими **принципами**:

1. Принцип суверенітету українського народу – передбачає виключне його право здійснювати самостійно та незалежно зовнішньоекономічну діяльність на території України і неухильно виконувати всі свої договори.

2. Принцип свободи зовнішньоекономічного підприємництва – полягає у праві суб'єктів ЗЕД добровільно вступати у зовнішньоекономічні зв'язки, здійснювати їх в будь-яких формах; у виключному праві власності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності на всі одержані ними результати від цієї діяльності.

3. Принцип юридичної рівності і недискримінації – передбачає рівність перед законом всіх суб'єктів ЗЕД незалежно від форм власності, заборону будь-яких дій, результатом яких є обмеження прав і дискримінація суб'єктів в галузі міжнародних економічних стосунків.

4. Принцип верховенства закону – полягає у регулюванні зовнішньоекономічної діяльності тільки законами України, забороні застосування підзаконних актів та актів управління місцевих органів.

5. Принцип захисту інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності передбачає, що Україна як держава забезпечує рівний захист інтересів всіх суб'єктів ЗЕД та іноземних суб'єктів господарської діяльності на її території; здійснює рівний захист всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності за межами України; здійснює захист державних інтересів України як на її території, так і за її межами.

6. Принцип еквівалентності обміну, неприпустимості демпінгу під час ввезення та вивезення товарів полягає в тому, що під час здійснення зовнішньоекономічних операцій суб'єкти ЗЕД дотримуються визнаної у світі рівноваги цін на товари і утримуються від продажу товарів за демпінговими (заниженими) цінами.

1.3. Загальні засади регулювання зовнішньоекономічних операцій в Україні

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюється з метою створення найбільш сприятливих умов для входження економіки України у європейський та світовий економічний простір з метою залучення додаткових інвестицій, міжнародної інтеграції, наближення вітчизняної економіки до ринкових структур розвинутих зарубіжних країн.

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюють державні органи, недержавні органи управління (біржі, торговельні палати, асоціації, спілки та інші організації координаційного типу) та самі суб'єкти ЗЕД.

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

- національний режим, який означає, що іноземні суб'єкти господарської діяльності мають обсяг прав та обов'язків не менший, ніж суб'єкти господарської діяльності України;
- режим найбільшого сприяння, який означає, що іноземному суб'єкту господарювання надані пільги щодо мита, податків, зборів;
- спеціальний режим, який застосовується до територій спеціальних економічних зон, а також до територій митних союзів, до яких входить Україна.

Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюють Верховна Рада, Кабінет Міністрів України, Національний банк України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Державна фіскальна служба України, Антимонопольний комітет України (кожен в межах своєї компетенції).

Зовнішньоекономічна діяльність в Україні здійснюється на основі відповідних **нормативно-правових актів**:

1. Кодексів України:

- Господарський кодекс України;
- Цивільний кодекс України;

- Митний кодекс України;
- Податковий кодекс України;

2. Законів України:

- Про зовнішньоекономічну діяльність (від 16 квітня 1991 року № 959/XII);
- Про режим іноземного інвестування (від 19 березня 1996 року № 94/96-ВР);
- Про міжнародні договори України (від 29 червня 2004 року № 19065-IV);
- Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності (від 23 грудня 1998 року № 351-XIV»);
- Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті (від 23 вересня 1994 року № 185/94-ВР);
- Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні (від 17 липня 1999 року № 996-XIV);

3. Постанов, положень та порядків:

- Положення про валютний контроль (Постанова Правління НБУ від 08.02.2000 р. № 49);
- Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) (Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.2001 р. № 201);
- Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою (Постанова Правління НБУ від 10.08.2005 р. № 281);
- Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України (Постанова Правління НБУ від 04.12.2015 р. № 863);
- Положення про митні декларації (Постанова КМУ від 21.05.2012 р. № 450);
- Порядок заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа (Наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 р. № 651);

4. Інструкцій:

- Про порядок відкриття та використання рахунків у національній та іноземних валютах (Постанова Правління НБУ від 18.11.2003 р. № 492),
- Про переміщення готівки і банківських металів через митний кордон України (Постанова Правління НБУ від 27.05.2008 р. № 148);
- Про службові відрядження в межах України та за кордон (Наказ Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59);
- Про порядок здійснення контролю і одержання ліцензії за експортними, імпортними та лізинговими операціями (Постанова Правління НБУ від 24.03.1999 р. № 136);

5. Положень (стандартів) бухгалтерського обліку:

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73);
- П(С)БО 15 «Дохід» (наказ Мінфіну України від 29.11.1999 р. № 290);
- П(С)БО 16 «Витрати» (наказ Мінфіну України від 31.12.1999 р. № 318);
- П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» (наказ Мінфіну України від 10.08.2000 р. № 193).

Загалом, українським законодавством здійснюється регулювання питань про режим іноземних інвестицій; зовнішньоекономічну діяльність; бартерні операції; операції з давальницькою сировиною; розрахунки в іноземній валюті; спецзаходи щодо імпорту; митні збори; відрядження за кордон; складання митної декларації; порядок відкриття та використання рахунків, в тому числі у іноземній валюті; порядок здійснення контролю і одержання ліцензії за певними операціями; щодо впливу змін валютних курсів.

Зовнішньоекономічні операції підлягають **оподаткуванню**. Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності оподатковуються за такими принципами:

- Україна самостійно встановлює і скасовує податки й пільги для суб'єктів ЗЕД;
- ставки податків встановлюються і скасовуються українським Парламентом за поданням Кабінету Міністрів України;

- рівень оподаткування встановлюється виходячи з необхідності досягнення та підтримання самоокупності й самофінансування суб'єктів ЗЕД і з метою бездефіцитності платіжного балансу України;
- стабільність кількості видів і розмір податків гарантується державою на термін не менше як 5 років;
- забороняється встановлювати інші податки, окрім тих, що затверджені Парламентом;
- ставки податків є однаковими для всіх суб'єктів ЗЕД і визначаються за товарною ознакою: для одного і того ж товару діє єдина ставка податку;
- заохочення експорту готової продукції.

На деякі види зовнішньоекономічних операцій державні органи застосовують **ліцензування і квотування**. Ліцензування зовнішньоекономічних операцій – це комплекс адміністративних дій органу виконавчої влади з надання дозволу на здійснення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності експорту (імпорту) товарів. Квотування зовнішньоекономічних операцій – це встановлення кількісних або вартісних обмежень експорту (імпорту), що вводяться на певний термін за окремими товарами і послугами, країнами чи групами країн. Загальний обсяг експорту (імпорту) за ліцензіями не повинен перевищувати обсягу встановленої квоти.

Ліцензування експорту (імпорту) товарів здійснюється у формі автоматичного або неавтоматичного ліцензування. *Автоматичне* ліцензування застосовується при наданні суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протягом визначеного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких не встановлюються квоти (кількісні або інші обмеження). В свою чергу, *неавтоматичне* ліцензування використовується при наданні дозволу на експорт (імпорт) товарів, щодо яких встановлюються певні квоти (кількісні або інші обмеження).

Ліцензування і квотування експорту та імпорту запроваджується у таких випадках:

- в разі різкого погіршення розрахункового балансу України, якщо негативне сальдо його перевищує на відповідну дату 25 відсотків від загальної суми валютних вимог України;

- в разі досягнення встановленого парламентом рівня зовнішньої заборгованості;

- в разі значного порушення рівноваги за певними групами товарів на внутрішньому ринку України;

- за необхідності здійснення заходів у відповідь на дискримінаційні дії інших держав;

- в разі порушення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності правових норм цієї діяльності, встановлених Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність України» від 16 квітня 1991 року № 959 – XII (запроваджується як санкція);

- відповідно до міжнародних торговельних угод, які укладає або до яких приєднується Україна – запроваджується режим квотування.

Ліцензування та квотування зовнішньоекономічних операцій здійснює Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, а перелік товарів, які підлягають ліцензуванню та квотуванню затверджується щорічно постановою Кабінету Міністрів України. До заявки на ліцензію суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності додає банківську довідку про стан його розрахунків.

Загалом, найголовнішим документом, на базі якого здійснюється регулювання ЗЕД, є **Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність»** від 16 квітня 1991 року № 959 / 12, зі змінами і доповненнями. В ньому передбачені такі основні позиції щодо здійснення зовнішньоекономічних операцій за окремими розділами:

Розділ I. Загальні положення – дається визначення основним термінам (аудит, валютні кошти, експорт, імпорт, зовнішньоекономічні контракти, іноземна валюта, квоти, ліцензії та ін. Розкрито основні принципи ЗЕД, суб'єкти і види зовнішньоекономічної діяльності, правові основи на її здійснення, оформлення контрактів.

Розділ II. Регулювання ЗЕД – державне, місцеве, податкове, митне, банківське розрахунково-кредитне, страхове, ліцензування, обмеження і заборона експорту (імпорту). Окремою статтею у цьому розділі регламентовано порядок обліку, звітності та аудиту (нижче дається повний зміст даної статті):

Стаття 22. Облік зовнішньоекономічних операцій, звітність та аудит суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності ведуть бухгалтерський та оперативний облік зовнішньоекономічних операцій, а також статистичну звітність, яку надсилають органам Державної статистики України.

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності в галузі обліку і звітності, а також комерційної таємниці керуються Законом України «Про підприємства в Україні».

Для бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності користуються планом рахунків та інструкцією про його використання, що діють на території України, та відповідними змінами і доповненнями, які відображають специфіку зовнішньоекономічної діяльності.

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності самостійно визначають порядок аналітичного обліку зовнішньоекономічної діяльності, запроваджують відповідні субрахунки.

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності відображають цю діяльність та її результати у своїй річній фінансовій звітності окремо зазначеними показниками:

- у бухгалтерському балансі окремо виділяються кошти (активи), що знаходяться у зовнішньоекономічному обороті; товари, документи, цінні папери, а також їх джерела (пасиви) - кредити, заборгованість, одержані прибутки тощо;

- у звіті про прибутки та збитки окремо відображаються виручка від зовнішньоекономічних операцій і відповідні витрати. У додатку (коментарі)

до річного фінансового звіту робляться необхідні пояснення щодо наведених показників зовнішньоекономічної діяльності.

До державної фіскальної служби крім річного фінансового звіту, надається також інформація про суми сплачених податків на імпорт та експорт - щомісяця, не пізніше 10 числа місяця, що слідує за звітним. Національному банку України (або за його дорученням - банку для зовнішньоекономічної діяльності України) надається інформація про суми щодо обов'язкового розподілу частини виручки в іноземній валюті - чотири рази на рік, не пізніше 15 числа місяця, що слідує за звітним періодом.

Банківсько-кредитні установи, що здійснюють кредитування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, мають право на одержання необхідної інформації про фінансовий стан цих суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх платоспроможність згідно з умовами письмових угод про кредитування.

Забороняється вимагати подання статистичної звітності з порушенням встановленого цим Законом порядку. Відомості, не передбачені державною статистичною звітністю, суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності можуть бути подані на договірній основі органам державного управління або правоохоронним органам на їх вимогу у встановленому порядку.

Аудит зовнішньоекономічної діяльності, відображеної у річних фінансових звітах суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, здійснюється уповноваженими на це незалежними аудиторськими організаціями відповідно до чинних нормативних актів, які регулюють аудиторську діяльність на території України.

Податкова ревізія суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності провадиться органами державної податкової інспекції згідно з її компетенцією не частіше одного разу на рік.

Розділ III. Спеціальні правові режими зовнішньоекономічної діяльності.

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

Розділ V. Захист прав і законних інтересів держави та інших суб'єктів зовнішньоекономічної і господарської діяльності України.

Розділ VI. Відповідальність у зовнішньоекономічній діяльності.

Розділ VII. Порядок розгляду спорів у зовнішньоекономічній діяльності.

1.4. Основи побудови обліку і звітності зовнішньоекономічних операцій

Підприємства, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, зобов'язані вести бухгалтерський фінансовий та управлінський облік, а також складати статистичну звітність. Здійснюючи бухгалтерський облік зовнішньоекономічних операцій, підприємства використовують діючий в Україні План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцію про його застосування, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку тощо із врахуванням специфіки діяльності.

Підприємства самостійно встановлюють порядок ведення аналітичного обліку зовнішньоекономічної діяльності та розробляють номенклатуру субрахунків та аналітичних рахунків.

Підставою для здійснення бухгалтерських записів є відповідним чином оформлені документи, зокрема:

- технічна документація – технічні паспорти на машини і устаткування, інструкції щодо їх монтажу, запуску в дію, управлінню та ремонту;
- товаросупровідна документація – інвойси (invoice), преформи-інвойси (proforma invoice), специфікації з відвантаження, комплектувальні відомості, пакувальні листи (packing list), сертифікати про якість тощо;
- транспортна, експедиторська і страхова документація – міжнародні автомобільні накладні (CMR), авіаційні накладні (air waybill), залізничні накладні на міжнародні (rail waybill) та внутрішні перевезення, коносамент (bill of lading) на морські перевезення, морські накладні (sea waybill), багажні

квитанції, товарно-транспортні накладні на автотранспортні, морські чи повітряні перевезення, сертифікати, страхові поліси та інші;

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

- розрахункова документація – рахунки-фактури, накладні, специфікації, векселі, тратти;

- банківська документація – заяви на переказ валюти, інкасові доручення, чеки, доручення на відкриття акредитиву, розподіл експортного виторгу, виписки щодо операцій на поточних розрахункових та валютних рахунках;

- митна документація – митна декларація, сертифікат про походження товару, довідки про сплату мита, акцизів та зборів, податку на додану вартість;

- претензійно-арбітражна документація – претензійна та позовна заява, постанова суду або арбітражу про задоволення або відхилення позову;

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

Облік зовнішньоекономічних операцій здійснюється в єдиній грошовій одиниці України – гривні. Для цього всі кошти в іноземній валюті перераховують в національну валюту за курсом НБУ на дату виконання операцій та на дату складання балансу. Одночасно в бухгалтерських документах, реєстрах довідково (у вигляді дробу) вказується сума коштів за кожним видом іноземної валюти. У зведених реєстрах, балансі та іншій звітності валютні кошти чи заборгованість для порівнянності обліковується лише в гривневому еквіваленті.

У Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства окремо виділяють кошти (активи) та їх джерела їх походження (пасиви). У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) окремо відображають виручку від зовнішньоекономічних операцій і відповідні витрати. У Примітках до річного фінансового звіту даються необхідні пояснення про досягнуті підприємством показники щодо ЗЕД.

Суб'єкти підприємницької діяльності України (за виключенням суб'єктів малого підприємництва) мають складати як й інші підприємства усі форми фінансової звітності, керуючись Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності за результатами цієї діяльності готують спрощені форми звітності 1-м «Баланс» та 2-м «Звіт про фінансові результати» згідно з вимогами П(С)БО 25 «Звітність суб'єктів малого підприємництва».

Консолідована фінансова звітність зарубіжних підприємств складається у відповідності із НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» та П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності також звітують за такими формами статистичної звітності: 5-ЗЕЗ «Звіт про експорт (імпорт) товарів, що не проходять митного декларування»; 9-ЗЕЗ «Звіт про експорт (імпорт) послуг»; 10-ЗЕЗ «Звіт про прямі іноземні інвестиції»; 13-ЗЕЗ «Звіт про прямі інвестиції за кордон»; 14-ЗЕЗ «Звіт про придбання (продаж) товарів для забезпечення життєдіяльності транспортних засобів, потреб пасажирів та членів екіпажу».

Крім фінансових і статистичних форм звітності учасниками ЗЕД складається й інша звітність. Важливими серед них є Декларація про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами.

Періодично підприємства подають інформацію в державну фіскальну службу про суми сплачених ним податків на імпорт та експорт.

Національний банк України збирає інформацію про суми з обов'язкового розподілу та продажу частини виручки в іноземній валюті. Банки, які здійснюють кредитування суб'єктів ЗЕД, мають право на отримання від них інформації про фінансовий стан цих підприємств та їх платоспроможність згідно з умовами письмових угод про кредитування.

Розділ 2.

Міжнародні договори та завдання їх обліку

2.1. Міжнародні контракти, їх суть та законодавче регулювання

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

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» **зовнішньоекономічний договір** - це матеріально (письмово) оформлена угода між двома й більше українськими суб'єктами ЗЕД та іноземними суб'єктами господарювання, спрямована на встановлення, зміну або припинення взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності.

Як зазначається у визначенні зовнішньоекономічного договору, обов'язковою його умовою є письмове оформлення контракту. Не менш важливим є мова контракту, адже згідно Закону України «Про засади державної мовної політики» мовами угод підприємств, установ і організацій України з підприємствами, установами та організаціями інших держав є державна мова і мова іншої сторони (сторін), якщо інше не передбачено міжнародним договором. Таким чином, зовнішньоекономічний договір має бути оформлений як мінімум двома мовами – українською та мовою контрагента (або ж мовою міжнародного спілкування).

Найбільш суттєві умови, яких необхідно дотримуватись при укладанні міжнародних договорів, зазначені у Положенні про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), затвердженому наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 6 вересня 2001 року № 201.

Укладання міжнародного договору має на меті:

- встановити порядок оформлення та закріплення взаємовідносин між учасниками міжнародних операцій з врахуванням законодавства кожної сторони;

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

- передбачити способи забезпечення виконання зобов'язань та наслідків у разі невиконання чи неповного, несвоєчасного, неналежного їх виконання.

Договори (контракти бувають) гарантійними, несприятливими, обтяжливими, ф'ючерсними, форвардними.

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

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

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

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

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

Укладені контракти можуть виконувати такі функції:

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

- **програмно - координаційну** – контракт можна розглядати як програму поведінки партнерів при здійсненні господарських операцій та документ з координації спільних дій;

- **інформаційну** – контракт містить інформацію про порядок здійснення господарських операцій, вчинення інших дій, узгоджені права, обов'язки, відповідальність кожної із сторін, що необхідно для управління господарськими процесами, а в деяких випадках може використовуватись судово-правовими органами і третіми особами;

- **гарантійну** – контракт дозволяє встановити правові гарантії виконання договірних зобов'язань у формі застави, завдатку, штрафів, пені і т.д;

- **правозахисну** – контракт забезпечує обов'язкове виконання сторонами взятих на себе зобов'язань, в противному разі – використання майнових санкцій та засобів оперативного впливу.

Зазначені положення передбачають ряд дій стосовно форми зовнішньоекономічних контрактів та дотримання істотних умов при укладанні таких міжнародних договорів.

2.2. Порядок укладання та умови виконання міжнародних договорів

Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) передбачено ряд істотних умов, які необхідно виконати при укладанні міжнародних договорів. Зокрема, такий договір повинен містити таку інформацію як:

- назва договору, дата та місце його складання;
- преамбула (повна назва сторін; країна; скорочена назва сторін; посилання на документи, за якими діють сторони);
- предмет договору – в загальних рисах даються відомості, про що домовляються партнери (назва продукції, товару, послуг, асортимент, форма передачі у власність, в управління тощо) ;

- кількість та якість товару (обсяги виконання робіт, надання послуг) – кількість визначається у вазі (брутто, нетто), в кількості місць, штуках, метрах, тоннах тощо; щодо якості даються посилання на певні стандарти якості; щодо виконання робіт (надання послуг) визначаються конкретні обсяги робіт (послуг) та термін їх виконання;

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

- ціна та загальна вартість договору – зазначаються в самому договорі або в спеціальних додатках до нього ціна товару, ціна перевезення, навантаження, перевантаження, ціна договору, податки збори та інше;

- умови здійснення платежів – має чітко зазначатися найменування валюти, форми розрахунків, умови авізування, спосіб, порядок, терміни розрахунків, гарантії, штрафні санкції;

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

- пакування та маркування – умови пакування для забезпечення збереженості товару, види тари, способи перевантаження, маркування відповідно з міжнародними стандартами із зазначенням покупця, продавця, вантажовідправника, вантажоотримувача та їх адреси, номери договорів, місця, ваги брутто і нетто, розмірів упаковки і тари;

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

- санкції та рекламації - розміри штрафів, терміни їх сплати, терміни рекламацій, способи врегулювання претензій;

- арбітраж – хто має вирішувати спірні моменти, за законодавством якої країни вирішуватимуться не врегульовані питання;

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

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

Важливою складовою фінансових та платіжних умов договорів у сфері зовнішньоекономічної діяльності є **Правила «ІНКОТЕРМС»**(табл.2.1). Вони дозволяють самостійно вирішувати можливі суперечки між сторонами (покупцями і продавцями).

Таблиця 2.1.

**Умови постачання та транспортування товарів за
Правилами ІНКОТЕРМС - 2010**

Групи відповідальності	Символи	Розшифрування умови постачання	Використовуваний вид транспорту
1	2	3	4
Група Е Місце відправлення (Departure)	EXW	Ex Works - франко-завод (<...>назва місця). Товар відвантажується зі складу продавця	Будь-які види транспорту
Група F Основне перевезення не оплачене продавцем (Main Carriage Unpaid)	FCA	Free Carrier - франко-перевізник (<...>назва місця). Товар доставляється перевізникові замовника	
	FAS	Free Alongside Ship - франко вздовж борту судна (<...> назва порту відвантаження). Товар доставляється до корабля замовника	Морський і внутрішній водний транспорт
	FOB	Free on Board - франко борт (<...> назва порту відвантаження). Товар навантажується на корабель замовника	
Група С Основне перевезення оплачено продавцем (Main Carriage Paid)	CFR	Cost and Freight - вартість і фрахт (<...> назва порту призначення). Товар доставляється до порту замовника (без вивантаження)	Будь-які види транспорту
	CIF	Cost, Insurance and Freight - вартість, страхування і фрахт (<...> назва порту призначення). Товар страхується і доставляється до порту замовника (без вивантаження).	
	CPT	Carriage Paid to - фрахт/перевезення оплачені до (<...> назва місця призначення). Товар доставляється перевізникові замовника в зазначене місце призначення	
	CIP	Carriage and Insurance Paid to - фрахт, перевезення і страхування оплачені до (<...> назва місця призначення). Товар страхується і доставляється перевізникові замовника до зазначеного місця призначення	

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4
Група D Доставка до місця призначення(Arrival)	DAP	Delivered at Place - постачання до місця призначення (<...> назва місця призначення). Продавець зобов'язаний забезпечити перевезення товару до узгодженого сторонами місця, не вивантажуючи товар із транспортного засобу в цьому місці. Продавець не зобов'язаний укладати договір страхування	Будь-які види транспорту
	DAT	Delivered at Terminal - постачання до терміналу (<...> назва терміналу). Експортні платежі здійснює продавець, імпорتنі- покупець. Продавець зобов'язаний забезпечити перевезення товару до узгодженого сторонами терміналу. Під терміналом в Правилах ІНКОТЕРМС-2010 мається на увазі будь-яке місце, як крише, так і ні, наприклад, причал, склад, контейнерний майданчик, автомобільний, залізничний термінал або вантажний термінал в аеропорту. Продавець не зобов'язаний	
	DDP	Delivered Duty Paid - постачання з оплатою мита (<...> назва місця призначення). Замовникові доставляється товар, очищений від мит і ризиків	

Як видно з таблиці, умови постачання товару згідно з правилами «ІНКОТЕРМС-2010» поділяють на чотири групи, визначаючи відповідальність, витрати та ризики продавця і покупця:

1. **Група E** включає лише одну умову поставки - EXW (Франко – завод), яка означає, що продавець виконав свої зобов'язання перед покупцем, передавши останньому товар на складі заводу або з цеху. Франко – термін, що вказує на місце, до якого транспортні витрати оплачуються за рахунок постачальника.

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

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

4. Згідно з контрактами **групи D** всі витрати і ризики з доставки товару бере на себе продавець, в тому числі виконання формальностей, пов'язаних із перетином кордону, сплатою мита та інших зборів. Тому такий варіант контрактів є найбільш вигідним для імпортерів-покупців.

Вартість зовнішньоекономічних договорів (контрактів), включаючи бартерні (товарообмінні), визначається у вільно конвертованій валюті першої групи Класифікатора іноземних валют. У випадку, коли валюта ціни і платежу різні, тоді в договорі (контракті) зазначається курс перерахунку валюти ціни у валютному платежі.

Викладений перелік умов виконання контрактів за міжнародними операціями не є вичерпним. Учасники договору можуть передбачати у ньому й інші умови, що не суперечать законодавству їх країн і є для обох сторін сприятливими. Такими *додатковими умовами* можуть бути: страхування, гарантії якості товару; залучення субвиконавців договору; норми навантаження чи розвантаження; умови передачі технічної документації на обладнання; порядок сплати податків і мита; розірвання і припинення контракту; дата початку і завершення дії договору; кількість його примірників, можливість та порядок внесення доповнень і змін до контракту; а також різного роду захисні застереження.

Захисні застереження зазначаються з метою запобігання різним втратам та непередбачуваним ситуаціям, зокрема:

- антидемпінгове застереження – недопущення покупцем демпінгування цін при подальшій реалізації товару;
- застереження про конфіденційність – інформація стосовно умов договору не може передаватися третім особам;
- застереження про реекспорт – покупець не має права без згоди продавця здійснювати реекспорт товару у зазначені в договорі країни;
- застереження на випадок ненадходження коштів за експорт – зазначаються розміри санкцій у формі пені;

- застереження на випадок ненадходження товарів за імпортом в обумовлені договором терміни – зазначаються розміри санкцій у формі пені;
- форс-мажорні застереження – зазначаються умови звільнення сторін від взятих за договором зобов'язань в умовах нездоланної сили, що не залежить від волі сторін: війни, блокади, міжнародних санкцій, а також природних явищ (повені, замерзання портів, закриття каналів, перевалів, мостів, тунелів та ін.).

2.3. Передумови та завдання відображення в системі обліку зобов'язань за міжнародними контрактами

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

Найперше, об'єктами обліку є окремі види договорів, зокрема ті, що підлягають реєстрації. Реєстрації підлягають зовнішньоекономічні договори (контракти), що укладаються суб'єктами ЗЕД України, предметом яких є:

- експорт металобрухту;
- товари, реекспорт яких регулюються нормативно-правовими актами України і міжнародними договорами;
- товари походженням з України, щодо яких міжнародними договорами передбачені добровільні обмеження експорту на уникнення демпінгу;
- товари походженням з України, щодо яких застосовуються антидемпінгові процедури;
- товари походженням з України, імпорт яких до інших держав квотується, ліцензується відповідно до законодавства цих держав.

Така реєстрація є своєрідним обліком з боку держави міжнародних договорів, формою державного контролю за дотриманням певних правил здійснення міжнародної торгівлі.

Оскільки такі договори укладаються наперед, облікові процедури розпочинаються лише в момент фактичного здійснення конкретних операцій. Разом з тим, якраз у цей час при відображенні в обліку господарських операцій

мають враховуватися окремі умови, передбачені в міжнародних контрактах. На облік господарських операцій впливають наступні умови договорів:

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

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

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

- зазначені у договорі правила ІНКОТЕРМС мають пряме відношення до обліку заготівельно-складських витрат, що є важливим чинником формування в системі обліку фактичної собівартості придбаних за імпортом цінностей;

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

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

- необхідність дотримання визначених міжнародними контрактами інших додаткових умов та захисних застережень розширює коло об'єктів обліку, вимагає деталізації в ньому різного роду додаткових витрат на страхування, перевезення, оплату пред'явлених санкцій, покриття збитків від форс-мажорних обставин.

Ці та інші обставини ставлять систему бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій у велику залежність від правил і умов, встановлених сторонами при укладанні міжнародних контрактів.

Розділ 3.

Облік валютно-фінансових операцій

3.1. Іноземна валюта, валютні операції, валютні рахунки в системі обліку

Міжнародні операції в рамках зовнішньоекономічної діяльності, зазвичай, здійснюються в іноземній валюті. Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку [П(С)БО 21] «Вплив змін валютних курсів» – **іноземна валюта** – це валюта інша, ніж валюта звітності. А валютою звітності за цим стандартом є грошова одиниця України, тобто гривня.

В Україні в якості іноземної валюти найбільше використовують американські долари, євро, канадські долари, польські злоті, російські рублі, японські ієни, китайські юані тощо.

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

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

Валютні цінності можна поділити на такі групи:

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

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

3) **банківські метали** - золото, срібло, платина і т.д., а також монети, зроблені з дорогоцінних матеріалів.

Іноземні валюти згідно Класифікатора іноземних валют поділяють на такі групи:

Група 1. Вільноконвертовані валюти, що широко використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями та які продаються на головних валютних ринках світу – Євро, долари США, канадські долари, англійські фунти, японські ієни, шведські крони та інші.

Група 2. Вільноконвертовані валюти, які не використовуються широко для здійснення платежів за міжнародним операціям та не продаються на головних валютних ринках світу – ізраїльські шекелі, польські злоті, чеські крони, угорські форинти, російські рублі, китайські юані та ін.

Група 3. Неконвертовані валюти – білоруські рублі, болгарські леви, румунські леї, азербайджанські та туркменські манати та інші.

Підприємства, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, зобов'язані відкривати транзитний та поточний валютні рахунки.

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

Поточний валютний рахунок призначений для проведення безготівкових і готівкових розрахунків в іноземній валюті при здійсненні поточних операцій, визначених законодавством України.

Підприємства за власним бажанням можуть також відкривати в банках України позичковий та депозитний валютні рахунки.

Позичковий валютний рахунок – це рахунок, що відкривається для отримання банківських позик в іноземній валюті незалежно від наявності поточного рахунку в банку кредитора. **Депозитний валютний рахунок** – це рахунок, що відкривається фізичним та юридичним особам для зарахування на нього валютних депозитів з поточного рахунку з наступним поверненням суми

основного депозиту та нарахованих відсотків після завершення терміну депозитного договору.

Для відкриття поточного рахунку в іноземній валюті підприємство-резидент подає до банку:

1. Заява про відкриття поточного рахунку встановленого зразка, яка підписується керівником юридичної особи або іншою уповноваженою особою.
2. Копія належним чином зареєстрованого установчого документа (статуту, засновницького договору, установчого акта, положення).
3. Картка зі зразками підписів і відбитка печатки встановленого зразка.

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

Крім того за цими рахунками здійснюють погашення заборгованості за кредитами в іноземній валюті, а також поточні неторговельні операції, зокрема виплату готівкою іноземної валюти на покриття витрат за відрядженнями; здійснення обмінних операцій з іноземною валютою; виплату готівкової іноземної валюти за чеками та пластиковими картками фізичним особам, (резидентам та нерезидентам); купівлю платіжних документів в іноземній валюті фізичними особами (резидентами та нерезидентами); виплату авторських гонорарів і платежів за користування авторськими правами; перерахування коштів на проведення міжнародних виставок, конгресів, симпозіумів, конференцій та інших міжнародних зустрічей; оплату праці нерезидентів, які згідно з укладеними трудовими угодами (контрактами) працюють в Україні; перерахування коштів в іноземній валюті за навчання, лікування, патентування, сплату митних платежів, членських внесків; платежі з відшкодування витрат судових, арбітражних, нотаріальних, правоохоронних

органів; виплату готівкової іноземної валюти за переказами із-за кордону чи за межі України (пенсії, аліменти, оплата праці, спадщина, допомога родичам тощо); інші виплати та перекази в іноземній валюті, що не суперечать чинному законодавству України.

Операції за поточним рахунком в іноземній валюті здійснюються за документами, підписаними службовими особами підприємства.

Право першого підпису належить керівнику підприємства, якому відкривається рахунок, а також відповідним службовим особам, уповноваженим керівником.

Право другого підпису належить головному бухгалтеру, а в разі відсутності такої посади – особі, що користується правами головного бухгалтера, або службовій особі, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку та звітності.

Особи, які мають право першого та другого підпису, вказуються в картці із зразками підписів.

Закриття поточного рахунка за бажанням власника здійснюється на підставі поданої заяви.

3.2. Облік придбання та продажу іноземної валюти

Підприємства-учасники ЗЕД мають право здійснювати операції з придбання і продажу іноземної валюти. **Придбання валюти** необхідне для здійснення розрахунків з іноземними партнерами з товари, роботи, послуги, для покриття витрат на закордонні відрядження та інше. **Продажу валюти**, одержаної в порядку здійснення експортних операцій, вимагає українське законодавство.

Для погашення зобов'язань перед нерезидентами українські учасники міжнародних операцій купують іноземну валюту в уповноважених банках, що мають ліцензію на торгівлю такою валютою. Такі банки, в свою чергу, зобов'язані купувати інвалюту на Міжбанківському валютному ринку України

за довіреністю і за рахунок клієнта. Для цього підприємство має подати до банку заяву про купівлю іноземної валюти встановленої форми (рис. 3.1).

Заява
про купівлю іноземної валюти або банківських металів
№ _____ від « _____ » _____ 200__ р.

Назва клієнта _____
Місцезнаходження _____
№ тел./факсу _____
Прізвище, ім'я, по батькові працівника, який уповноважений вирішувати питання щодо купівлі іноземної валюти або банківських металів, _____, N тел. _____, _____
(зразок підпису)

Підстава для купівлі іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку України _____

Доручаємо купити іноземну валюту або банківські метали на умовах, що зазначені нижче.

Назва іноземної валюти або виду банківського металу, що купується, її/його код	Сума купівлі іноземної валюти або маса банківських металів	Курс купівлі в грн.	Сума купівлі в грн. відповідно до курсу, що зазначений у заяві

Зобов'язуємося перерахувати на рахунок _____, код банку _____, (зазначити номер) (найменування уповноваженого банку) кошти в гривнях у розмірі, що потрібний для купівлі іноземної валюти або банківських металів за курсом, зазначеним у цій заяві. Якщо після виконання заяви залишаються невикористаними кошти в гривнях, просимо уповноважений банк перерахувати їх на поточний рахунок _____ у _____, код банку _____, (зазначити номер) (найменування уповноваженого банку).

Надаємо право на утримання комісійної винагороди в гривнях у розмірі _____%. Доручаємо уповноваженому банку перерахувати придбану іноземну валюту або банківські метали на поточний рахунок в іноземній валюті або банківських металах _____ у _____, (зазначити номер) (найменування уповноваженого банку) код банку _____.

Якщо придбана на міжбанківському валютному ринку України іноземна валюта згідно з цією заявою не буде перерахована нами за призначенням у визначений законодавством України строк після зарахування на наш поточний рахунок, то доручаємо уповноваженому банку продати цю іноземну валюту на міжбанківському валютному ринку України.

Підписи _____

М.П.

Рис. 3.1. Форма заяви про купівлю іноземної валюти або банківських металів

До заяви повинні додаватися документи, що підтверджують мету придбання інвалюти: договір з нерезидентом, специфікація, митна декларація, акт виконаних робіт (послуг), рахунок на оплату товару і т.д.

За купівлю іноземної валюти для своїх клієнтів уповноважені банки отримують комісійну винагороду. Її розмір встановлюється у договорі на

банківське обслуговування і оплачується банку виключно в гривнях. Сплачену комісійну винагороду підприємства відносять до поточних витрат діяльності.

Для відображення в обліку процесу купівлі іноземної валюти використовуються субрахунки 33.3 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» та 31.2 «Поточні рахунки в іноземній валюті» (табл. 3.1).

Таблиця 3.1.

Облік операцій з купівлі іноземної валюти

№ з/п	Зміст операцій	Первинні документи	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Перераховано з поточного рахунку кошти для купівлі 10000 Євро за комерційним курсом 29,50 грн. за 1 €	Заява, платіжне доручення	33.3	31.1	297900
2	Зараховано інвалюту на валютний рахунок підприємства за курсом НБУ - 29,00	Виписка банку	31.2	33.3	10000€ 290000
3	Сплачено комісійну винагороду банку (1,0 % від операції з купівлі інвалюти)	Виписка банку	92	33.3	2900
4	Втрати від придбання валюти за комерційним курсом [(29,50 – 29,00) x 10000]	Бухгал. довідка	94.2	33.3	5000
5	Списано на фінансові результати: - комісійну винагороду - втрати від купівлі валюти	Бухгал. довідка	79 79	92 94.2	2900 5000

Якщо для придбання інвалюти до уповноваженого банку перераховано більше грошей, то залишок суми в гривнях повертається на поточний рахунок підприємства, що в обліку відображається записом за дебетом субрахунку 31.1 і кредитом субрахунку 33.3. Комісійна винагорода і втрати від різниці в курсах при придбанні валюти відносяться на витрати та зменшують прибуток до оподаткування.

На практиці, крім придбання іноземної валюти в банківській установі шляхом її купівлі на Міжбанківському валютному ринку України, можуть мати місце й інші надходження валюти на підприємство, зокрема:

- 1) надходження виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) за експортними контрактами** – відображається записами:

Дт 31.2 - Кт 68.1 - аванс від іноземного покупця;

Дт 31.2 - Кт 36.2 - надходження оплати за відпущену продукцію;

2) надходження кредитів (позик) – відображається записами:

Дт 31.2 - Кт 50.2, 60.2, 55;

3) надходження іноземних інвестицій – записи:

Дт 46 - Кт 40.1 - реєстрація внесків до статутного капіталу;

Дт 31.2 - Кт 46 - зарахування перерахованих іноземним інвестором внесків на валютний рахунок в банку.

Поряд з придбанням іноземної валюти, підприємство її продає на Міжбанківському валютному ринку, оскільки зобов'язане це робити згідно відповідних постанов НБУ. Зокрема, зараз підприємства зобов'язані продавати 75% іноземної валюти I групи за її Класифікатором, а також російські рублі, що отримані підприємством як виручка від реалізації. В окремі періоди продажу підлягала уся валютна виручка. Тому, крім поточного рахунка, підприємство повинно мати транзитний валютний рахунок, на який зараховується валютна виручка, отримана від покупців (замовників) при експорті товарів (робіт, послуг). Уповноважений банк продає іноземну валюту, а кошти зараховує на поточний рахунок за договором з підприємством.

Частину валюти банк може перерахувати на поточний рахунок підприємства, з якого вона використовується для розрахунків з іноземними постачальниками (підрядниками), погашення валютних кредитів, оплати відряджень, інших цілей, в тому числі й при потребі для продажу. В останньому випадку в банк подається заява встановленої форми (рис 3.2).

Собівартість проданої іноземної валюти (балансову вартість) визначають за курсом НБУ на дату її реалізації із включенням витрат на комісійну винагороду банку за конвертацію іноземної валюти у гривні.

Дохід від продажу іноземної валюти визначають за сумою коштів, що надійшли на поточний рахунок підприємства у кореспонденції з кредитом субрахунку 33.4 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті».

Заява

про продаж іноземної валюти або банківських металів
№ _____ від « _____ » _____ 200__ р.

Назва клієнта _____

Місцезнаходження _____

№ тел./факсу _____

Прізвище, ім'я, по батькові працівника, який уповноважений вирішувати питання щодо продажу іноземної валюти або банківських металів, _____ N тел. _____, _____ (зразок підпису)

Рахунок в іноземній валюті або банківських металах _____ у _____, _____ (зазначити номер) _____ (найменування уповноваженого банку), код банку _____.

Доручаємо продати іноземну валюту або банківські метали на умовах, що зазначені нижче.

Назва іноземної валюти або виду банківського металу, що продається, її/його код	Сума продажу іноземної валюти або маса банківських металів	Курс продажу в грн.	Гривневий еквівалент іноземної валюти або банківських металів відповідно до курсу, що зазначений у заяві

Зобов'язуємося перерахувати на рахунок _____ суму іноземної валюти або масу банківських металів, що підлягає продажу. _____ (зазначити номер)

Доручаємо уповноваженому банку перерахувати гривневий еквівалент проданої іноземної валюти або масу банківських металів на поточний рахунок _____ у _____, _____ (зазначити номер) _____ (найменування уповноваженого банку), код банку _____.

Надаємо право на утримання комісійної винагороди в гривнях у розмірі _____%.
У разі неможливості виконання заяви просимо уповноважений банк повернути іноземну валюту або банківські метали на рахунок _____, _____ (зазначити номер).

Підписи _____

М.П. _____

Рис. 3.2. Форма заяви про купівлю іноземної валюти або банківських металів

Якщо за період конвертації іноземної валюти у гривні змінився курс її обміну, відображають курсову різницю: при підвищенні курсу (ажіо) – за кредитом субрахунку 71.1 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»; при зниженні курсу (дизажіо) – за дебетом субрахунку 94.2 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» відповідно (табл. 3.2).

Крім продажу іноземної валюти на Міжбанківському валютному ринку на підприємстві можуть мати місце факти іншого списання валюти з поточного рахунка.

Таблиця 3.2.

Кореспонденція рахунків з обліку продажу іноземної валюти

№ з/п	Зміст операцій	Первинні документи	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Перераховано для продажу 20000 дол.США (курс НБУ - 25,90 грн. за 1 \$)	Заява, пл. доручення	33.4	31.2; 31.6	20000\$ 518000
2	Зараховано на поточний рахунок виручку в гривнях за комерційним курсом 26,20 за 1\$	Виписка банку	31.1	33.4	524000
3	Сплачено комісійну винагороду банку (1,0 % від операції з продажу іноземної валюти)	Виписка банку	92	31.1	5240
4	Доходи від продажу валюти за комерційним курсом [(26,20 – 25,90) x 20000]	Бухгал. довідка	33.4	71.1	6000
5	Списано на фінансові результати: - сплачену комісійну винагороду - доходи від продажу валюти	Бухгал. довідка	79 71.1	92 79	5240 6000

Інше списання валюти з поточного рахунка відбувається:

1) при передачі валюти в касу чи під звіт на господарські потреби – відображаються записами:

Дт 30.2 - Кт 31.2 - з поточного рахунку в касу;

Дт 37.2 - Кт 31.2 - під звіт на господарські потреби;

Дт 37.1 - Кт 31.2 - перераховано аванс нерезиденту;

Дт 63.2, 68.5 - Кт 31.2 - погашення валютної заборгованості нерезиденту;

2) при погашенні валютних кредитів (позик) – відображається записами:

Дт 50.2, 60.2 - Кт 31.2;

3) при поверненні раніше здійснених інвестиційних вкладень іноземним інвесторам – записи:

Дт 40.1 - Кт 67 - зменшення статутного капіталу підприємства;

Дт 67 - Кт 31.2 - перерахування іноземному інвестору раніше

внесених коштів до статутного капіталу.

3.3. Облік іноземної валюти в касі та на рахунках в банку

Облік операцій в касі та на валютному рахунку проводиться на основі відповідним чином оформлених первинних документів. Особливістю документального оформлення операцій на валютних рахунках для переказу коштів за кордон є складання платіжних документів українською мовою та мовою контрагентів або міжнародною мовою. Платіжні документи виписуються в 2-х примірниках: один – для банку, другий - для власника рахунку.

Оприбуткування іноземної валюти в касу підприємства проводиться за прибутковими касовими ордерами, підписаними головним бухгалтером і касиром. Видачу іноземної валюти готівкою з каси підприємства проводять за видатковими касовими ордерами або за належно оформленими платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями. Документи на видачу грошей мають бути підписані керівником і головним бухгалтером підприємства або особами, ними уповноваженими, та касиром. До видаткових ордерів можуть долучатися заявки на видачу грошей, рахунки тощо.

Прибуткові та видаткові касові ордери до передачі у касу реєструються бухгалтерією у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів. Видаткові касові ордери, оформлені на підставі платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей на виплату заробітної плати, реєструються після її видачі. На їх основі робляться записи у касовій книзі. Для обліку кожної іноземної валюти відкривають окрему касову книгу.

Записи у касову книгу проводяться касиром відразу після одержання або видачі грошей за кожним прибутковим касовим ордером і видатковим документом.

У кінці робочого дня касир підбиває підсумки операцій за день, виводить залишок грошей у касі на наступне число і передає до бухгалтерії як звіт касира другий відривний аркуш (копію записів у касовій книзі за день) із

прибутковими касовими ордерами і видатковими документами під розписку у касовій книзі.

Касова книга може вестись із використанням технічних засобів, її аркуші формуються у вигляді машинограми «Вкладний аркуш касової книги». Одночасно з нею формується машинограма «Звіт касира». Даний документ служить основою для здійснення записів за дебетом і кредитом рахунку 30 «Готівка», субрахунку 30.2 «Готівка в іноземній валюті».

За журнальної форми обліку для відображення операцій, здійснених в іноземній валюті, використовуються Журнал 1 з кредиту рахунку 30 «Готівка» і Відомість 1.1 за дебетом рахунку 30 «Готівка». Для кожної іноземної валюти, в якій здійснюються операції, ведеться Журнал 1 та Відомість до нього, що позначаються за назвою кожного виду валюти, в якій вони заповнюються. Дані про грошові кошти в іноземній валюті наводяться у гривнях і одночасно в тій іноземній валюті, в якій здійснювалась операція. Записи у Журналі 1 проводяться позиційним способом хронологічно-систематизовано, тобто за датами операцій (звітами касира) та за їхнім змістом – у розрізі кореспондуючих рахунків.

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

За Дебетом субрах. 30.2 – надходження грошових коштів у касу і

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

37.2 – від підзвітних осіб залишки невикористаних авансів;

71.4 або 74.4 – дохід від операційної чи неопераційної курсової різниці на залишки валюти в касі при зростанні офіційного курсу іноземної валюти та ін.

За Кредитом субрах. 30.2 – вибуття грошових коштів з каси і
Дебетом субрах. 31.2 – зарахування коштів на поточні рахунки банку в іноземній валюті;

37.2 – видача іноземної валюти під звіт на відрядження чи господарські потреби;

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

Як вже зазначалося, підприємства, що здійснюють міжнародні операції, можуть відкривати в установах банків валютні рахунки, а саме:

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

б) вкладні (**депозитні**) рахунки – для зберігання грошей, переданих банку в управління під певний відсоток на встановлений у договорі строк або без зазначення такого строку.

Про всі здійснені операції банк повідомляє підприємство шляхом періодичної видачі йому виписок банку. Виписки банку даються окремо за кожним валютним рахунком, для кожного виду іноземної валюти. Записи у виписці відображаються в тій грошовій одиниці, у якій фактично здійснювалася операція, а також у гривневому еквіваленті, перерахунок якого проводиться за курсом НБУ на дату здійснення операції.

Підприємство отримує виписки банку періодично, в міру здійснення валютних операцій, або в інші встановлені банком строки. Обробка виписки банку з поточного валютного рахунку проводиться у порядку, аналогічному для виписок з поточного рахунку в національній валюті.

Облік на валютних рахунках ведеться на підставі виписок банку і доданих до них розрахунково-платіжних документів, які отримані від інших суб'єктів, виписані самим власником рахунку або банком. Для систематизації і узагальнення інформації про господарські операції в різних валютах в бухгалтерському обліку проводиться перерахунок іноземних валют в

національну валюту України за курсом, встановленим НБУ на дату оформлення розрахунково-платіжних документів. Такою датою вважається дата виписки платіжного доручення на перерахування іноземної валюти зарубіжному партнеру, дата виписки прибуткових і видаткових касових ордерів, дата митного оформлення матеріальних цінностей (робіт, послуг) за експортно-імпортними операціями тощо.

Для обліку валютних коштів на рахунках в банку Планом рахунків передбачено рахунок 31 «Рахунки в банках»: субрахунки 31.2 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та 31.4 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті». Субрахунок 31.2 «Поточні рахунки в іноземній валюті» використовується для обліку валютних коштів на поточному валютному рахунку, тобто для обліку надходжень та витрачання валютних коштів в результаті здійснення поточних торговельних та неторговельних операцій. На субрахунку 31.4 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» обліковуються кошти на депозитному та інших рахунках в іноземній валюті. Використовується також субрахунок 31.6 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті», що є транзитним рахунком для обліку валюти, що надійшла, і до продажу її частини (75%) на Міжбанківському валютному ринку.

Для відображення перерахованих коштів (у гривнях) з метою придбання іноземної валюти і до моменту її зарахування на валютний рахунок використовується рахунок 33 «Інші кошти», субрахунок 33.3 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті». Ці операції на рахунках бухгалтерського обліку відображаються наступними записами.

Таблиця 3.3.

Кореспонденція рахунків з обліку придбання іноземної валюти

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
Перераховано кошти банку для придбання іноземної валюти – 25900 + 259 (1% комісійної винагороди). Всього - 26159 грн.	33.3	31.1	26159
Відображено витрати: – на суму комісійної винагороди банку	92	37.7	259
Оприбутковано придбану іноземну валюту за курсом НБУ- 25.90 \$/грн.	31.2	33.3	25900 1000\$

Найбільш поширеними операціями, що можуть здійснюватися з використанням поточного валютного рахунку, є:

- надходження коштів через розподільчий рахунок – від нерезидентів з-за кордону за ЗЕД-контрактами; повернення з-за кордону депозитів, позик, інших раніше перерахованих коштів нерезидентам; фінансова допомога, благодійні внески та інші кошти від нерезидентів;

- надходження безпосередньо на поточний рахунок в іноземній валюті – в результаті валютного обміну через уповноважений банк; одержання валютних позик; повернення раніше вкладених депозитів та процентів за ними; надходження валютної готівки згідно з встановленими НБУ правилами;

- витрачання коштів з поточного рахунку в іноземній валюті – на оплату праці працівникам-нерезидентам; продаж валюти уповноваженим банком; перерахування коштів в оплату надходження товарів, робіт, послуг; перерахування за кордон в оплату навчання, участі в конференціях, виставках; сплата митних зборів тощо.

3.4. Курсова різниця та її відображення в обліку

Операції в іноземній валюті відображаються в обліку у двох вимірниках: в іноземній валюті (дол. США, Євро, російських рублях та ін.) та в національній грошовій одиниці (гривнях). Перший вимірник необхідний для встановлення суми іноземної валюти чи валютної заборгованості у розрахунках з іноземними партнерами. У гривневий еквівалент валюта перераховується для узагальнення в обліку операцій щодо грошових коштів, інших активів і зобов'язань, складання зведених облікових реєстрів і звітності. Тому іноземну валюту треба перераховувати у гривні із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції і на дату складання балансу. Такий перерахунок проводиться за курсом, що встановлюється щоденно Національним банком України. Якщо на дату балансу або на дату здійснення розрахунків валютний курс змінився, виникають курсові різниці.

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

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

операційні - виникають за валютними операціями, пов'язаними з операційною діяльністю, та обліковуються з використанням субрахунків 71.4 «Дохід від операційної курсової різниці», 94.5 «Втрати від операційної курсової різниці»;

неопераційні - виникають за валютними операціями, пов'язаними з інвестиційною або фінансовою діяльністю, та обліковуються з використанням субрахунків 74.4 «Дохід від неопераційної курсової різниці», 97.4 «Втрати від неопераційних курсових різниць».

Таблиця 3.4.

Порядок відображення в обліку курсових різниць

Види діяльності та рахунків	Зміна валютного курсу	
	Збільшення	Зменшення
Операційна діяльність (активні рахунки)	71.4 «Дохід від операційної курсової різниці»	94.5 «Втрати від операційної курсової різниці»
Неопераційна діяльність (активні рахунки)	74.4 «Дохід від неопераційної курсової різниці»	97.4 «Втрати від неопераційних курсових різниць»
Операційна діяльність (пасивні рахунки)	94.5 «Втрати від операційної курсової різниці»	71.4 «Дохід від операційної курсової різниці»
Неопераційна діяльність (пасивні рахунки)	97.4 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	74.4 «Дохід від неопераційної курсової різниці»

В залежності від типу змін, що відбулись на валютному ринку, вони відображаються у складі доходів чи витрат звітного періоду. Виключенням є облік курсових різниць з фінансових інвестицій в підприємства за межами

України. Вони відображаються у складі додаткового капіталу на субрахунку 42.5 «Інший додатковий капітал».

Курсову різницю, що призводить до збільшення доходів, ще називають **позитивною різницею**, а та, що збільшує витрати, рахується **негативною**. Об'єктами визначення курсових різниць є монетарні статті.

Монетарні статті – це статті Балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, що будуть отримані або оплачені у фіксованій (визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів. Монетарні статті балансу включають грошові кошти в касі, на рахунках в установах банків, в органах Державного казначейства, фінансові вкладення; кредити банків та інші позики. Також до монетарних статей відносять дебіторську заборгованість та зобов'язання, що будуть отримані чи сплачені у визначеній сумі грошей або їх еквівалентів, наприклад заборгованість покупців за відвантажені їм товарно-матеріальні цінності, надані послуги (Дебет 36.2); зобов'язання перед постачальниками за отримані товарно-матеріальні цінності, послуги (Кредит 63.2). Монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу, тобто здійснюється їх перерахунок і нарахування курсової різниці.

Немонетарні статті – це статті, відмінні від монетарних. Немонетарні статті балансу включають необоротні активи, запаси, одержані і сплачені аванси, заборгованість та зобов'язання, що не будуть погашені грошима, та інші статті, які не відносяться до монетарних. Немонетарні статті, оцінені за первісною (історичною) собівартістю, відображаються на балансі за курсом на дату здійснення операції, тобто перерахунок їх не здійснюється і нарахування курсової різниці не відбувається. **Історичною (фактичною) собівартістю** є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво або придбання. Немонетарні статті, оцінені за справедливою вартістю в іноземній валюті, відображаються на балансі за валютним курсом на дату визначення даної справедливої вартості, тобто їх перерахунок також не здійснюється і курсова різниця не визначається. Немонетарні статті, відображені за

справедливою вартістю в іноземній валюті, перераховуються в національну валюту за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості (за цими статтями розрахунок курсової різниці передбачається до моменту визначення справедливої вартості статті).

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

Позитивна курсова різниця на дату складання звітності відображаються наступним чином:

1) Д-т 36.2 - К-т 71.4; 74.4 – при зростанні курсу іноземної валюти за міжнародними розрахунками за відпущені товари, послуги;

2) Д-т 71.4; 74.4 - К-т 79.1 – списання доходів від позитивної курсової різниці на фінансові результати.

Негативна курсова різниця відображається такими чином:

1) Д-т 94.5; 97.4 - К-т 36.2 – при зниженні курсу іноземної валюти за розрахунками за відпущені товари, послуги;

2) Д-т 79.1 - К-т 94.5; 97.4 – списання витрат від негативної курсової різниці на фінансові результати.

Синтетичний, а особливо аналітичний облік операцій в іноземній валюті повинен забезпечити надання інформації про здійснені операції в іноземній валюті як у валюті звітності, так і в іноземній валюті. У регістрах бухгалтерського обліку операції в іноземній валюті слід наводити у валюті звітності (яка визначається у наведеному вище порядку) та в іноземній валюті.

Приклад. ТОВ «Поділля» 5-го лютого ц.р. відпустило іноземній компанії «Енерджі» – продукцію за експортом на суму 15000 дол. США. Кошти від покупця надходили товариству на валютний рахунок у кілька етапів. Зокрема, 8 лютого надійшло 10000 дол. США, 1 березня проведена остаточна оплата – 5000 дол. США.

Курси НБУ на дати здійснення операцій

Дата	Курс НБУ, грн. / дол. США
5.02	25,70
8.02	25,90
1.03	25,80

Таблиця 3.5.

Господарські операції ТОВ «Поділля» за лютий ц.р.

Дата	Зміст господарської операції	Сума		Кореспонденція рахунків	
		Дол.США	Грн.	Дт	Кт
5.02	Відвантажено товар на експорт $15000 \times 25,70 = 385500$	15000	385500	36.2	70.2
8.02	Відображено надходження виручки від іноземного партнера $10000 \times 25,90 = 259000$	10000	259000	31.6	36.2
8.02	Визначено позитивну операційну курсову різницю за дебіторською заборгованістю $10000 \times (25,90 - 25,70) = 2000$	-	2000	36.2	71.4
1.03	Відображено надходження виручки від іноземного партнера $5000 \times 25,60 = 128000$	5000	128000	31.6	36.2
1.03	Визначено негативну операційну курсову різницю за дебіторською заборгованістю $5000 \times (25,60 - 25,70) = - 500$	-	500	94.5	36.2

Згідно з П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться:

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

Дата балансу – дата, на яку складається баланс підприємства, тобто останній день звітного періоду (кварталу, півріччя, 9-ти місяців, року).

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

- 1) датою відображення операції в бухгалтерському обліку і датою фактичного здійснення розрахунку;
- 2) датою відображення операції в бухгалтерському обліку і датою складання бухгалтерської звітності за звітний період;
- 3) датою складання бухгалтерської звітності за попередній звітний період і датою фактичного здійснення розрахунку;
- 4) датою складання бухгалтерської звітності за попередній звітний період і датою складання бухгалтерського звіту за звітний період.

Приклади конкретних дат, на які проводиться розрахунок курсових різниць, наводиться в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6.

Розрахунок курсових різниць за операціями в іноземній валюті

Статті в іноземній валюті	Дата, яка вважається часом здійснення господарської операції і дата, на яку здійснюють перерахунок
Доходи	На дату здійснення операції з митного оформлення (дата визнання доходів). У разі одержання авансу перераховується за курсом на дату одержання авансу
Витрати	На дату здійснення митного оформлення (дата визнання активів, зобов'язань, витрат). У разі сплати авансу перераховується за курсом на дату перерахування авансу
Фінансові інвестиції (не розглядаються іноземні інвестиції)	На дату розрахунків і дату балансу визначаються курсові різниці від перерахування монетарних статей, що відображають інвестиційну і фінансову діяльність
Монетарні статті	На дату розрахунків і на дату балансу за монетарними статтями в іноземній валюті

Курсові різниці потрібно відрізнити від інших видів доходів і витрат, пов'язаних з валютними операціями, зокрема, від сумових різниць, які виникають при переоцінці валютних статей бухгалтерського балансу, і різниць, поява яких викликана використанням різних видів валютного курсу. Наприклад, при здійсненні продажу іноземної валюти на біржі (в комерційному банку) сумова різниця не може кваліфікуватися як курсова, оскільки вона

виникла у зв'язку із застосуванням двох видів курсу – офіційного і біржового. Реальна операція (продаж) здійснюється за біржовим курсом, а в обліку вона відображається за офіційним курсом. В результаті цього появляється сумова різниця між оцінками проданої валюти за офіційним і біржовим курсами на одну і ту ж дату.

Схематично оцінку статей балансу, виражених в іноземній валюті, зображено на рис 3.3.

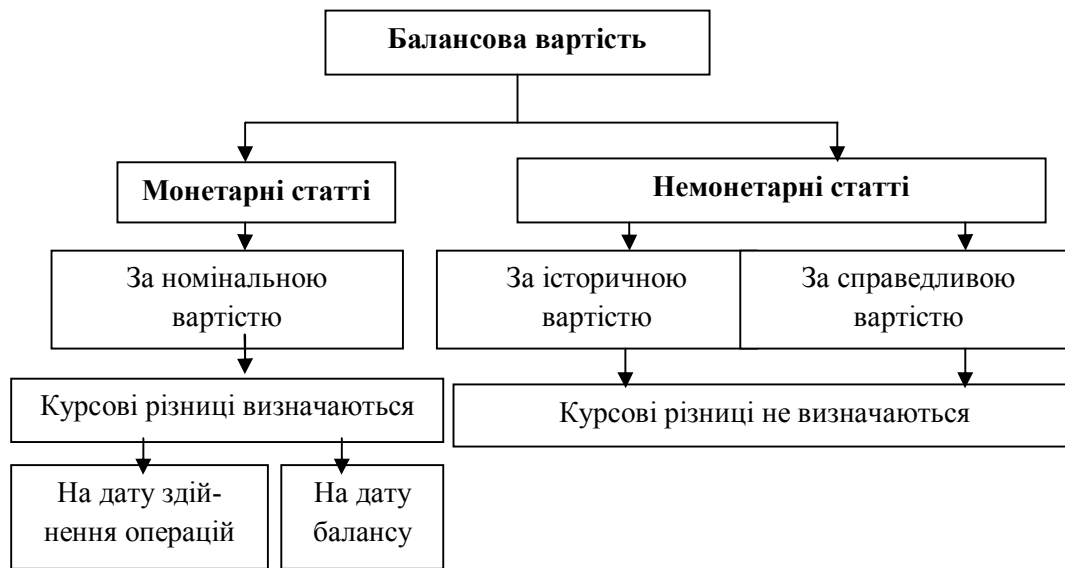


Рис.3.3. Вплив валютного курсу на господарські операції

Сумові різниці, як і курсові, можуть бути позитивними та негативними. Вони в бухгалтерському обліку відображаються у складі доходів та витрат (субрахунки 71.9 «Інші доходи від операційної діяльності», 74.6 «Інші доходи», 94.9 «Інші витрати операційної діяльності», 97.7 «Інші витрати звичайної діяльності»).

Розділ 4.

Облік розрахункових і кредитних операцій

4.1. Види і форми розрахунків за міжнародними операціями

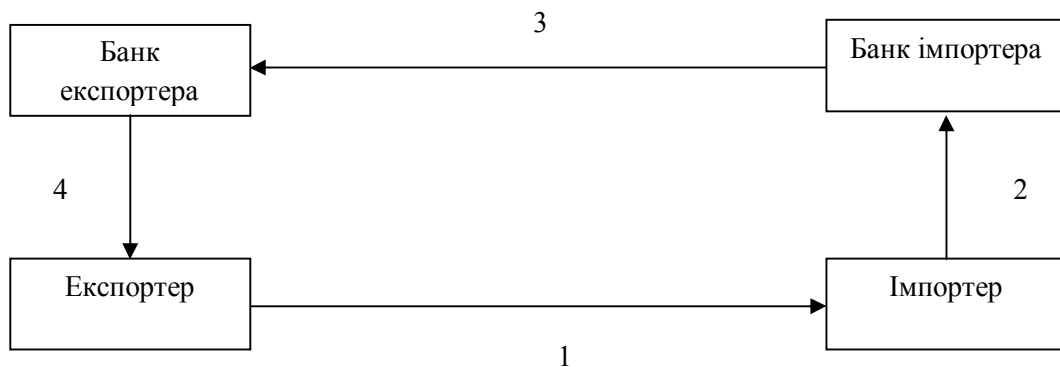
Розрахунки за міжнародними операціями – це система регулювання платежів за грошовими зобов'язаннями та вимогами, що виникають між державами, юридичними особами та громадянами різних країн. Зазвичай вони здійснюються у безготівковому порядку через установи банків.

За допомогою іноземної валюти можуть здійснюватися безготівкові розрахунки з постачальниками-нерезидентами за одержані товари, послуги, з працівниками щодо перерахування на особові рахунки належної їм оплати праці, коштів на закордонні відрядження, оплати нерезидентам різних послуг. При цьому резиденти мають право придбавати безготівкову іновалюту за гривні або за іншу іноземну валюту виключно на Міжбанківській валютній біржі через уповноважені банки шляхом подання до обслуговуючого банку *заяви* встановленої форми та завірених печаткою підприємства і підписом керівника копій: договору з нерезидентом; специфікації, рахунку-фактури, митної декларації, якщо оплата здійснюється за фактом поставки товару; акту виконаних робіт (наданих послуг).

З іншого боку, підприємства можуть одержувати від нерезидентів валютні кошти в порядку розрахунків за відпущені продукцію, товари, послуги, погашення дебіторської заборгованості. Іноземну валюту, що надійшла на валютний рахунок, може бути використано резидентом тільки для розрахунків з нерезидентами або для покриття витрат на відрядження працівників за кордоном. При цьому куплена валюта повинна бути витрачена протягом п'яти робочих днів з моменту її зарахування на валютний рахунок резидента.

Безготівкові розрахунки підприємства з іншими юридичними та фізичними особами, у тому числі й з нерезидентами, здійснюються через

уповноважені банки за допомогою поточного та інших рахунків. Розрахунки проводяться з участю банків постачальника (експортера) та покупця (імпортера) (рис. 4.1).



- 1 – поставка продукції, надання послуг та відправлення документів;
- 2 – надання банку доручення на перерахування коштів експортеру;
- 3 – переказ коштів з банку в банк;
- 4 – повідомлення експортера про зарахування коштів на його рахунок.

Рис. 4.1. Механізм розрахунків за міжнародними операціями

Розрахункові операції за міжнародними контрактами можуть здійснюватися із застосуванням різних форм безготівкових розрахунків, зокрема:

- *Банківський переказ* – це доручення банку своєму банку-кореспонденту виплатити певну суму грошей за розпорядженням і за рахунок переказодавця іноземному отримувачу (бенефіціару) із зазначенням способу відшкодування банку-платнику виплаченої ним суми;

- *Документарне інкасо* - це форма розрахунків, за якою банк інкасує (дає згоду на оплату) суму, яку має заплатити покупець продавцю проти надання відповідних документів;

- *Документарний акредитив* – це угода, на підставі якої банк, що діє на прохання та на підставі інструкцій свого клієнта або від його імені, повинен провести платіж третій особі (бенефіціару) або оплатити (акцептувати) тратти проти передбачуваних документів, якщо дотримані всі умови акредитиву;

• *Розрахунки за відкритим рахунком* - передбачають періодичні платежі імпортера експортеру після одержання товару. Сума поточної заборгованості враховується в книгах торгових партнерів. Ця форма міжнародних розрахунків пов'язана з кредитом за відкритим рахунком. Порядок розрахунків визначається угодою між контрагентами, яка передбачає періодичні платежі у конкретні строки (після завершення поставок або перепродажу товару імпортером в середині чи наприкінці місяця). Після перевірки розрахунків остаточне погашення заборгованості за відкритим рахунком здійснюють переважно з використанням банківського переказу або чека.

Відкритий рахунок використовують при розрахунках між: фірмами, пов'язаними традиційними торговельними відносинами; транснаціональними компаніями та її закордонними філіями за експортними поставками; експортером і брокерською фірмою; змішаними фірмами з участю експортера; за товари, відправлені на консигнацію для продажу зі складу; за реалізацію власного товару іноземній філії.

Розрахунки з використанням чеків, векселів – платіжних документів, які виписуються у місці одержання товару, пред'являються постачальником у банк і оплачуються зі спеціального рахунка.

Безготівкові розрахунки проводяться банком на підставі **розрахункових документів**. До них належать документи, що містять доручення та/або вимогу про перерахування коштів з рахунку платника на рахунок отримувача. Усі розрахункові документи мають бути складені за типовою формою. Розрахункові документи складаються у такій кількості екземплярів, щоб забезпечити всіх учасників безготівкових розрахунків, але не менше двох примірників. Перший примірник розрахункового документа має містити відбиток печатки (якщо наявність печатки передбачена) і підписи уповноважених осіб підприємства. При цьому підписи повинні відповідати зразкам, наведеним у банківській картці.

Якщо у підприємства є технічна можливість, то можна подавати в банк розрахункові документи не тільки на паперових носіях, але й у вигляді

електронних розрахункових документів, використовуючи при цьому системи дистанційного обслуговування (програми-системи «Клієнт – Банк», «Клієнт – Інтернет – Банк» тощо).

Розрахунки з нерезидентами в іноземній валюті, зазвичай, здійснюються за допомогою **платіжних доручень**. Для перерахування валюти нерезиденту як передоплати або оплати за отримані товари, виконані роботи, надані послуги платник оформляє і передає до банку платіжне доручення в інвалюті, яке крім типових реквізитів має містити інформацію про цифровий та літерний коди іноземної валюти або банківського металу відповідно до встановленого класифікатора.

Платіжні доручення в іноземній валюті приймаються уповноваженим банком до виконання протягом 10 днів з дня їх оформлення (день оформлення не враховується).

Якщо на валютному рахунку резидента числиться іноземна валюта, яку він вирішив обміняти на гривні, то для цього треба заповнити і подати до обслуговуючого банку **заяву про продаж іноземної валюти**.

Найбільш типові господарських операції з розрахункових валютних взаємовідносин між учасниками міжнародних договорів та кореспонденція рахунків з їх обліку подана у табл. 4.1.

Таблиця 4.1.

Кореспонденція рахунків з обліку розрахункових операцій в іноземній валюті

№ п/п	Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Отримано передоплату від нерезидента	Виписка банку	31.2; 31.6	68.1
2.	Перераховано передоплату нерезиденту	Платіжне доручення	37.1	31.2
3.	Отримано оплату від нерезидента	Виписка банку	31.2; 31.6	36.2

Продовження таблиці 4.1.

1	2	3	4	5
4.	Перерахована оплата нерезиденту	Платіжне доручення	63.2	31.2
5.	Отримано в касу іноземну валюту з поточного рахунку в іноземній валюті	Прибутковий касовий ордер	30.2	31.2
6.	Перераховано валюту для продажу на міжбанківському валютному ринку	Платіжне доручення	33.4	31.2
7.	Зарахована валюта на поточний рахунок в іноземній валюті, придбана на міжбанківському валютному ринку	Виписка банку	31.2	33.3
8.	Відображено курсову різницю (операційну, неопераційну): <ul style="list-style-type: none"> • <i>при зростанні курсу іноземної валюти:</i> - на залишок коштів на поточному рахунку в іноземній валюті - на залишок дебіторської заборгованості - на залишок кредиторської заборгованості • <i>при зниженні курсу іноземної валюти:</i> - на залишок коштів на поточному рахунку в іноземній валюті - на залишок дебіторської заборгованості - на залишок кредиторської заборгованості 	Бухгалтерська довідка		
			31.2	71.4, 74.4
			36.2	71.4, 74.4
			94.5, 97.4	63.2
			94.5, 97.4	31.2
			94.5, 97.4	36.2
			63.2	71.4, 74.4

4.2. Порядок здійснення та облік розрахунків за міжнародними контрактами

Розрахункові документи банк оплачує згідно із черговістю їх надходження і виключно в межах залишку коштів на рахунку клієнта, якщо інше не встановлено договором між банком і клієнтом.

Найбільш поширеною формою розрахунків є розрахунки з використанням платіжних доручень.

Платіжне доручення – це розрахунковий документ, що містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку вказаної суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача. Платіжне доручення банк приймає до виконання, якщо зазначена у ньому сума не перевищує залишок на рахунку платника. Якщо на рахунку відсутні кошти або їх недостатньо, то банк може прийняти таке платіжне доручення лише в

тому випадку, якщо це передбачено договором між банком і платником. Така операція називається **овердрафтом** – короткостроковим кредитом банку для здійснення поточних платежів. У разі укладення договору на користування овердрафтом клієнт може здійснювати платіж на будь-яку суму, незалежно від залишку коштів на рахунку, але не більш ніж максимальна сума овердрафту. Якщо власних грошей у клієнта не вистачає, банк оплачує суму, якої не вистачає, за рахунок коштів банку, а при найближчому надходженні грошей на рахунок клієнта знімає її.

Існує декілька способів подання платіжних доручень: 1) вручну або на друкарському пристрої з особистою передачею до банку; 2) заповнення бланку платіжного доручення на комп'ютері та надсилання його до банку електронною поштою (не виходячи з офісу). Це забезпечується завдяки електронній системі «Клієнт-банк». Поставити на платіжному дорученні електронний підпис і відправити її до банку можна лише з того комп'ютера, на якому встановлено систему «Клієнт-банк»; 3) здійснення платежу за допомогою системи «Інтернет-банкінг». Ця система дозволяє, перебуваючи в будь-якому місці, стежити за станом поточного рахунку, а також здійснювати платежі. Доступ до рахунку забезпечується за допомогою «Інтернет-браузера», а електронні цифрові підписи можна зберігати на будь-якому зовнішньому носіїві.

Банк платника приймає платіжне доручення до виконання протягом 10 календарних днів з дати його оформлення (не рахуючи день оформлення). У платіжному дорученні повинні бути заповнені всі обов'язкові реквізити, а саме: номер документа, дата складання, найменування відправника й отримувача, номер рахунку, назви банків відправника й отримувача, номер рахунку отримувача, сума цифрами і прописом, призначення платежу, підписи уповноважених осіб, печатки. Заповнювати платіжне доручення потрібно українською мовою за допомогою комп'ютера або друкарської машинки, допускаються також записи вручну кульковою ручкою із чорнилом темного кольору.

Розрахунки платіжними дорученнями можуть проводитися з **попередньою або наступною оплатою**. Порядок розрахунків зазначається у міжнародному контракті. На даний час в Україні встановлене 90-денне обмеження строків проведення розрахункових операцій. Такі обмеження застосовуються у двох випадках:

- з моменту відпуску продукції іноземному покупцеві (експорту) до одержання оплати за неї має пройти не більше 90 днів;

- цим же терміном обмежується час на одержання товарів в іноземного постачальника (імпорту) з моменту здійснення передоплати, перерахування авансових платежів.

У разі порушення зазначеного терміну з підприємства утримується пеня в розмірі 0,3% за кожен день прострочення від недоодержаної суми (вартості недопоставленого товару) в іноземній валюті, перерахованій за курсом НБУ у гривні на день виникнення заборгованості. Загальна пеня не може перевищувати суму за невиконаним контрактом.

При здійсненні попередньої оплати, як і при одержанні товарів з наступною оплатою необхідно враховувати і відображати в обліку курсову різницю при зміні офіційного курсу іноземної валюти.

Для обліку розрахунків за міжнародними операціями використовується система рахунків, що стосуються:

- *грошових операцій*: 31.2 «Поточні рахунки в іноземній валюті», 31.4 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»; 31.6 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті»;

- *розрахункових операцій*: 34.2 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті», 36.2 «Розрахунки з іноземними покупцями», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 62.2 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті», 63.2 «Розрахунки з іноземними постачальниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Приклад 1. Перераховано іноземному постачальнику аванс в сумі 5000 дол. США за курсом 25,80 грн. за один долар. Пізніше одержано товарів на 6200 дол. США за курсом 25,90 грн./\$, а при остаточній оплаті курс становив 25,95 грн./\$.

Таблиця 4.2.

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків на умовах попередньої оплати

№ п/п	Зміст операції	Сума (дол.США/грн.)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	Оплачено аванс іноземному постачальнику (5000 x 25,80 = 129000)	\$5000 129000	37.1	31.2
2	Отримано імпортований товар: - у сумі авансу (5000 x 25,80 = 129000) - у неоплаченій частині (1200 x 25,90 = 31080)	\$5000 129000 \$1200 31080	28 28	63.2 63.2
3	Відображено залік заборгованості	129000	63.2	37.1
4	Перерахована постачальнику неоплачена частина за курсом НБУ 25,95 x 1200 = 31140	31140	63.2	31.2
5	Відображено негативну курсову різницю від перерахунку кредиторської заборгованості (1200 x (25,95 – 25,90) = 60)	60	94.5	63.2

Як видно з прикладу, при здійсненні попередньої оплати суми на рахунок за виданими авансами зараховуються за курсом на дату такої оплати. Одержаний в рахунок авансу товар оприбутковується за курсом на дату попередньої оплати і курсова різниця не нараховується, оскільки ця операція не являється монетарною. У той же час, як слідує з наведеного прикладу, на суму кредиторської заборгованості, що виникла в результаті того, що надійшло товару на більшу суму, ніж було перераховано авансу, виникла негативна курсова різниця через зниження курсу гривні.

Приклад 2. Одержано в порядку наступної оплати від іноземного постачальника товари на сум 15000 дол. США за курсом 25,90 грн. за один

долар. Пізніше проведено оплату товарів на за курсом 25,85 за один долар США.

Таблиця 4.3.

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків на умовах наступної оплати

№ п/п	Зміст операції	Сума (дол.США/грн.)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	Одержано товари від іноземного постачальника (15000 x 25,90 = 388500)	\$15000 388500	28	63.2
2	Оплачено раніше отриманий імпортований товар: (15000 x 25,85 = 387750)	\$15000 387750	63.2	31.2
3	Відображено позитивну курсову різницю від перерахунку кредиторської заборгованості (15000 x (25,85 – 25,90) = 750)	750	63.2	71.4

Особливим видом зовнішньоекономічних зв'язків є відпуск / придбання товарів (робіт, послуг) за **товарообмінними (бартерними) операціями** та здійснення розрахунків за ними. Бартерна операція передбачає розрахунки за товари (роботи, послуги) у негрошовій формі у межах одного договору.

При здійсненні бартерних операцій оподаткування проводиться на зальних підставах. Базою оподаткування ввезених за бартером товарів служить договірна (контрактна) вартість з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (в т.ч. мита та митних зборів), за винятком податку на додану вартість, який входить до ціни товару за законодавством. В свою чергу, база оподаткування не може бути нижчою від ціни придбання для товарів, послуг, звичайної ціни для виготовленої готової продукції або балансової (залишкової) вартості для необоротних активів. Відпущені товари на експорт оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою, надані ж послуги оподатковуються за основною ставкою (20%), окрім послуг, зазначених у п. 195.1.3. Податкового кодексу України, до яких відносяться: міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом; послуги, що передбачають

роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом; послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси. Водночас на одержаний взамін імпорتنний товар підприємства мають право на податковий кредит.

Приклад 3. Підприємство за бартерним контрактом одержало від нерезидента товари митною вартістю 2000 €, мито і митний збір становлять відповідно 10,0% та 0,2% митної вартості. Взамін українське підприємство надає нерезиденту послуги (маркетингові) на ту ж суму. Операції з імпорту товарів обкладаються ПДВ – 20%, на експорт послуг – нульова ставка не діє. Курс євро на дату здійснення операцій складав 29,10 грн. Собівартість наданих послуг – 40000 грн.

Таблиця 4.4.

**Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків за бартерним
(товарообмінним) контрактом**

№ п/п	Зміст операції	Сума (€/грн.)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1. Отримання товару від нерезидента				
1	Оприбутковано товари від нерезидента (2000 x 29,10 = 58200)	<u>€2000</u> 58200	28	63.2
2	Сплачено мито і митні платежі (58200 x (10%) : 100 = 5820) (58200 x (0,2%) : 100 = 116,40)	5936,40	37.7	31.1
3	Включено мито і митні платежі до вартості товару	5936,40	28	37.7
4	Сплачено ПДВ за імпортом (58200 + 5820) x 20% : 100 = 12804	12804	37.7	31.1
5	Віднесено суму сплаченого ПДВ за імпортом до податкового кредиту	12804	64.1	37.7
2. Надання послуг нерезиденту				
6	Здано за актом виконані роботи нерезиденту (2000 x 29,10 = 58200)	<u>€2000</u> 58200	36.2	70.3
7	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ (58200 : 6 = 9700)	9700	70.3	64.1
8	Списано собівартість виконаних робіт	40000	90.3	23
9	Відображено залік заборгованостей за бартерним контрактом	58200	63.2	36.2
10	Списано на фінансові результати: - собівартість виконаних робіт - дохід від переданих нерезиденту робіт	40000 48500	79.1 70.3	90.3 79.1

Досить розповсюдженою в Україні є переробка сировини і матеріалів, що надійшли від нерезидентів з-за кордону **на давальницьких умовах**. Це пов'язано з відносною дешевизною робочої сили в Україні. Операції з давальницькою сировиною проходять у декілька етапів, що вносить певні особливості в систему їх оподаткування і бухгалтерського обліку.

1. При надходженні давальницької сировини, яка ввозиться для переробки на митній території України, застосовується умовне повне звільнення від податку на додану вартість, тобто така операція не оподатковується. Це звільнення дійсне протягом строку переробки, який залежить від тривалості самої переробки та порядку розпорядження продуктами переробки, але не може перевищувати 365 днів з моменту розмитнення такої сировини. Якщо ж такі строки порушені, то операція із ввезення сировини підпадає під часткове звільнення від оподаткування. Це означає, що переробнику доведеться нарахувати ПДВ виходячи із контрактної вартості ввезеної сировини і сплатити 3% митних платежів, які б були сплачені при відпуску сировини у вільний оборот на території України, за кожен місяць її понаднормового перебування.

2. Надані послуги з переробки давальницької сировини на готову продукцію обкладаються ПДВ за нульовою ставкою, Це стосується лише продукції, вивезеної за митну територію України. Готова продукція, що залишається у переробника в якості оплати за надані послуги з переробки, оподатковується на загальних підставах за ставкою 20%, оскільки для цілей обкладання ПДВ готова продукція, що залишається у переробника-резидента як плата за послуги з переробки давальницької сировини, вважається імпортом.

3. Давальницька сировина або відходи, що залишаються у переробника, оподатковується на загальних підставах за ставкою 20%.

Приклад 4. Від нерезидента одержано сировину для переробки на давальницьких умовах вартістю \$ 25000 за курсом 25,60 грн. За умовами договору вартість послуг з переробки складає \$ 4900, а оплата послуг переробки здійснюється готовою продукцією. Курс долара США на дату

підписання акта про виконані роботи та на дату оформлення документів на вивезення готової продукції за межі митної території України складав 25,75 грн. Фактичні витрати на виконання робіт – 81230 грн.

Таблиця 4.5.

**Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків
за переробку давальницької сировини нерезидента**

№ п/п	Зміст операції	Сума (\$/грн.)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1. Ввезення давальницької сировини від нерезидента				
1	Оприбутковано на позабалансовий рахунок давальницьку сировину (25000 x 25,60 = 640000)	\$ <u>25000</u> 640000	022	-
2. Виконання робіт з переробки				
2	Відображено дохід від наданих нерезиденту послуг з переробки сировини на підставі акту виконання робіт (4900 x 25,75 = 126175)	\$ <u>4900</u> 126175	36.2	70.3
3	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ за нульовою ставкою	0	70.3	64.1
4	Списано собівартість виконаних робіт	81230	90.3	23
5	Списано вартість давальницької сировини з позабалансового рахунка	\$ <u>25000</u> 640000	-	022
6	Оприбутковано готову продукцію на позабалансовий рахунок (25000 + 4900) x 25,75)	\$ <u>29900</u> 769925	023	-
3. Розподіл продукції та закриття розрахунків				
7	Списано з позабалансового рахунку собівартість відвантаженої готової продукції замовнику (29900 - 4900) x 25,75)	\$ <u>25000</u> 643750	-	023
8	Оприбутковано готову продукцію, отриману як плату за переробку давальницької сировини (4900 x 25,75 = 126175)	126175	28	63.2
9	Сплачено мито і ПДВ на вартість готової продукції, що залишається на підприємстві в оплату за переробку, на підставі ввізної митної декларації (4900 x 10% = 490; 4900 + 490) x 20% = =1078; 490 + 1078 = \$1568) (\$1568 x 25,75 = 40376)	\$ <u>1568</u> 40376	37.7	31.1
10	Збільшено вартість продукції, отриманої в оплату за послуги з переробки, на суму мита (\$490 x 25,75 = 12617,50)	12617,50	28	37.7
11	Відображено податковий кредит з ПДВ (\$1078 x 25,75 = 27758,50)	27758,50	64.1	37.7
12	Списано на фінансові результати: - собівартість виконаних робіт - дохід від переробки давальницької сировини	81230 126175	79.1 70.3	90.3 79.1
13	Здійснено залік заборгованості	\$ <u>4900</u> 126175	63.2	36.2

4.3. Документальне оформлення та облік валютних кредитів

Кредити в іноземній валюті можуть отримувати підприємства-резиденти для проведення діяльності, передбаченої їх статутом, на підставі договорів з установами банків та на комерційній основі.

Кредитування міжнародних контрактів, як і в середині країни, здійснюється за такими принципами: **цільовий характер отриманих позик; забезпеченість кредитів; строковість; платність; обов'язковість повернення.**

При здійсненні зовнішньоекономічної діяльності можуть використовуватися як банківські, так і комерційні кредити. Банківські кредити видаються підприємствам на основі договорів з банківськими установами. Для одержання кредиту на вимогу банку подаються різні документи (нотаріально чи завірені підприємством копії), основними з яких є:

- клопотання (заява на отримання кредиту);
- установчі документи;
- фінансові документи;
- бізнес-план або техніко-економічне обґрунтування кредитного проекту;
- договори (в т.ч. зовнішньоекономічні) та довідки.

Для забезпечення повернення кредиту установи банків можуть вимагати заставу, у якості якої використовується нерухоме майно підприємства, інші основні засоби, товари, грошові кошти на депозитних рахунках, векселі. Замість застави банк може вимагати гаранта – іншої юридичної чи фізичної особи, яка гарантує і несе відповідальність за повернення одержаних у банку кредитів.

Комерційний кредит надається зазвичай небанківською установою. У сфері міжнародних зв'язків це може бути відстрочка платежів іноземного імпортера експортеру, що оформляється векселем, або здійснюється за відкритим рахунком, через факторингові, форфейтингові операції, овердрафт. Основні види таких кредитів подані у табл. 4.6.

Види комерційних кредитів

Види кредитів	Коротка характеристика кредитів
Комерційний	За наперед укладеною угодою – використовується для кредитування експорту, коли експортер надає іноземному покупцю відстрочку платежу
Вексельний	Для кредитування експорту (імпорту) під виданий або отриманий акцептований вексель
За відкритим рахунком	Кредит надається на суму пред'явленого експортером рахунка на період з моменту відвантаження товару і оформлення митної документації і до зарахування коштів на валютний рахунок, за що покупець сплачує відсотки
Факторинг	Форма кредитування експорту, при якій зобов'язання з оплати рахунків бере на себе посередник-фактор, що за певну комісію викупляє платіжні документи експортера
Форфейтинг	Специфічна форма кредитування шляхом купівлі комерційним банком (форфейтером) в експортера боргових зобов'язань, акцептованих імпортером. Це специфічний метод трансформації комерційного кредиту в банківський
Акцептний	Полягає у наданні банком згоди на оплату (акцепту) векселя, що дає гарантію оплати експорту
Овердрафт	Форма короткострокового кредиту в межах встановленого банком ліміту, що дозволяє здійснювати розрахунки, коли у клієнта на поточному рахунку недостатньо коштів. Банк списує кошти з рахунку клієнта в повному обсязі, тобто автоматично надає клієнту кредит на суму, що перевищує залишок коштів

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

50 «Довгострокові позики»;

50.2 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;

50.4 «Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;

50.6 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті»;

60 «Короткострокові позики»;

60.2 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

60.4 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

60.6 «Прострочені позики в іноземній валюті».

При одержанні таких позик рахунки 50 та 60 і їхні субрахунки кредитуються у кореспонденції з дебетом субрахунку 31.2 «Поточні рахунки в іноземній валюті», а при поверненні кредитів робляться зворотні записи. Відсотки банку за користування кредитами нараховуються виходячи із узгодженої у договорі ставки та відносяться на фінансові витрати:

Дт рах. 95 «Фінансові витрати»

Кт рах. 68.4 «Розрахунки за нарахованими відсотками».

Комерційні кредити видаються, як правило, експортером іноземному імпортеру у вигляді відстрочки платежу, можуть оформлятися векселем, факторинговими, форфейтинговими угодами.

Таблиця 4.7.

Кореспонденція рахунків з обліку комерційних кредитів

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Кредит за відкритим рахунком		
1	Пред'явлено рахунок іноземному покупцеві за товари	36.2	70.2
2	Відображено у складі доходів нарахований відсоток	36.2	73.2
3	Надійшли від покупця кошти за товар і відсотки за кредит	31.2	36.2
	Вексельний кредит		
1	Пред'явлено рахунок іноземному покупцеві за товари	36.2	70.2
2	Одержано простий вексель від іноземного покупця	34.2	36.2
3	Нараховані відсотки за одержаним векселем	34.2	73.2
4	Надійшли від покупця кошти в погашення векселя і відсотки за кредит	31.2	34.2

Продовження таблиці 4.7.

1	2	3	4
Факторинговий кредит			
1	Відпущено товар іноземному покупцеві	36.2	70.2
2	Надійшла на валютний рахунок від посередника-фактора частина коштів в оплату товару за мінусом дисконту	31.2; 31.6	36.2
3	Надійшло на валютний рахунок решту виручки	31.2; 31.6	36.2
4	Перераховано в погашення факторингового кредиту	60.2	31.2
Форфейтингові операції			
1	Пред'явлено рахунок іноземному покупцеві за товари	36.2	70.2
2	Надійшла оплата боргу за вирахуванням дисконту	31.2; 31.6	36.2
3	Віднесено на витрати суму дисконту	95.2	36.2

На заборгованість за кредитами в іноземній валюті нараховується курсова різниця при зміні курсу Національного банку України.

Приклад 5. Підприємство уклало з банком угоду від 2 січня на одержання короткострокового кредиту на придбання виробничого обладнання у розмірі \$50000 на два місяці. Відсотки нараховуються щомісяця за ставкою 8% річних. Курси НБУ грн./\$ відповідно становлять: 2 січня – 25,50; 31 січня – 25,70; 28 лютого – 25,75; 1 березня – 25,80. Повернення кредиту разом з оплатою відсотків здійснено 1 березня.

Таблиця 4.8.

Кореспонденція рахунків з обліку короткострокової позики банку

Дата	Зміст операції	Сума (\$/грн.)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
2.01	Зараховано на валютний рахунок короткостроковий кредит (50000 x 25,50 = 1275000)	<u>\$50000</u> 1275000	31.2	60.2
31.01	Нараховані відсотки за кредит за січень місяць: (50000 x 8:12:100 = 333,3\$) (333,3 x 25,70 = 8566 грн.)	<u>\$333,3</u> 8566	95.1	68.4
31.01	Відображено негативну курсову різницю від перерахунку заборгованості за кредитом (50000 x (25,70 – 25,50) = 10000 грн.)	10000	97.4	60.2

Продовження таблиці 4.8.

1	2	3	4	5
28.02	Нараховані відсотки за кредит за лютий місяць: $(50000 \times 8:12:100 = 333,3\$)$ $(333,3 \times 25,75 = 8583 \text{ грн.})$	<u>\$333,3</u> 8583	95.1	68.4
28.02	Відображено негативну курсову різницю від перерахунку заборгованості за кредитом $(50000 \times (25,75 - 25,70) = 2500 \text{ грн.})$	2500	97.4	60.2
1.03	Повернуто з валютного рахунку короткостроковий кредит $(50000 \times 25,80 = 1290000)$	1290000	60.2	31.2
1.03	Відображено негативну курсову різницю від перерахунку заборгованості за кредитом $(50000 \times (25,80 - 25,75) = 2500 \text{ грн.})$	2500	97.4	60.2
1.03	Відображено негативну курсову різницю щодо заборгованості за відсотками $(333,3 \times (25,80 - 25,70) + 333,3 \times (25,80 - 25,75) = 50 \text{ грн.})$	50	97.4	68.4
1.03	Перераховано відсотки за валютним кредитом $(8566 + 8583 + 50 = 17199 \text{ грн.})$	<u>\$666,6</u> 17199	68.4	31.2
1.03	Списано на фінансові результати витрати за відсотками на кредит	17199	79	95.1
1.03	Списано на фінансові результати втрати від неопераційної курсової різниці за квартал $(10000 + 2500 + 2500 + 50 = 15050 \text{ грн.})$	15050	79	97.4

Отже, використання валютних кредитів при нестабільному курсі національної валюти викликає значні ризики. Як видно з наведеного прикладу, через зниження курсу гривні підприємство крім того, що за два місяці користування кредитом сплатило банку відсотків в сумі 666,6 дол. США, та ще й зазнало збитків за рахунок валютної курсової різниці.

Розділ 5.

Облік імпорتنих операцій

5.1. Загальні положення з організації, оподаткування та обліку операцій з імпорту товарів, робіт, послуг

Імпорт – це купівля (у тому числі з оплатою та в негрошовій формі) вітчизняними суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів товарів з ввезенням або без ввезення їх на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами.

Імпортна операція – це господарська операція з імпорту (товарів), тобто така, що пов'язана із придбанням та ввезенням або без ввезення продукції (товарів) іноземних виробників на територію України. До імпорتنих відносяться такі операції:

- купівля продукції, товарів, робіт, послуг за грошові кошти;
- купівля продукції (товарів) в іноземних продавців на підставі комерційного кредиту;
- отримання продукції, товарів, робіт, послуг на основі домовленості про здійснення бартерних (товарообмінних) операцій;
- ввезення імпорتنих товарів на територію України в порядку централізованих імпорتنих закупівель;
- отримання продукції, товарів, робіт, послуг від іноземних партнерів на безкоштовній основі.

Передумовами для проведення імпорتنих операцій є здійснення переговорів з іноземними партнерами та укладення зовнішньоекономічного контракту (договору). В Україну забороняється:

- імпортувати або проводити транзит будь-яких товарів, про які заздалегідь відомо, що вони можуть завдати шкоди здоров'ю або загрожувати життю населення, тваринного світу; призвести до руйнування навколишнього середовища, крім засобів, що забезпечують обороноздатність держави за

міжурядовими угодами (озброєння; боєприпасів; військової техніки і спеціальних комплектуючих виробів для їх виробництва; вибухових речовин; ядерних матеріалів; наркотичних і психотропних заходів і т.д.);

- імпортувати продукцію та послуги, що пропагують ідеї війни, расизму та расової дискримінації, геноциду, садизму, розпусти, а також спрямовані на порушення територіальної цілісності, політичної незалежності державного суверенітету України (книги, фотографії, журнали, газети, фотонегативи і фотоплівки, кінострічки, звукові та відеозаписи, рукописи тощо);

- імпортувати товари, які порушують права інтелектуальної власності (імпорт картин, стародавніх книг, виробів з дорогоцінних металів раритетного характеру і т.д.).

Перелік товарів, які забороняється імпортувати, затверджується Верховною Радою України за поданням Кабінету міністрів України, а контроль за цими товарами здійснюють митні органи України та Міністерство зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України.

Імпорт товарів може **обмежуватись** наступними способами:

- митним бар'єром (високими ставками ввізного мита);
- короткостроковим обмеженням імпорту (до 90 днів);
- антидемпінговим митом (додаткове мито на імпортні товари, що ввозяться в Україну за цінами, нижчими за світові або внутрішні ціни).
- ліцензуванням та квотуванням (запроваджується зазвичай для певних видів товарів, зокрема (дорогоцінних металів, озоноруйнівних речовин або товарів, що можуть їх містити) або ж у рамках співпраці з певними країнами).

Перед бухгалтерським обліком в підприємстві, яке здійснює імпортні операції, стоять **наступні завдання**: забезпечення всіх господарських операцій, пов'язаних з імпортом, відповідним документальним оформленням; контроль за виконанням вимог митного і валютного законодавства; створення інформаційної бази про купівлю, зберігання, транспортування та збут імпортних товарів; дотримання встановленого порядку перерахунку курсів

валют на дату здійснення імпорتنих операцій та відображення в системі рахунків курсових різниць.

Імпортні операції **оподатковуються** податком на прибуток підприємств, податком на додану вартість, акцизним податком, митом і митними зборами.

Об'єктом оподаткування імпорتنих товарів (робіт, послуг) для податку на додану вартість є їх митна вартість, перерахована за курсом НБУ на дату подання митної декларації в митний орган з урахуванням фактично сплачених сум мита, митних зборів та акцизного податку за підакцизні товари. У торговельних, заготівельних, оптових, постачальницько-збутових, а також інших підприємствах, які надають посередницькі послуги, об'єктом оподаткування є різниця між цінами реалізації товарів (робіт, послуг) і цінами, за якими вони проводять розрахунки з постачальниками, включаючи суму ПДВ. Основна ставка ПДВ на імпортні товари складає 20 % (для медичних виробів – 7%).

Податок на додану вартість за імпортні товари розраховують за такими формулами:

а) товари, що підлягають оподаткуванню митом і акцизним податком:

$$\text{ПДВ} = (\text{В} + \text{М} + \text{А}) \times \text{Спдв} : 100,$$

де ПДВ – сума податку на додану вартість;

В – митна вартість, перерахована за курсом НБУ, в національній валюті України;

М – мито;

А – акцизний податок;

Спдв – ставка податку на додану вартість;

б) товари, що підлягають оподаткуванню митом, але не оподатковується акцизним податком:

$$\text{ПДВ} = (\text{В} + \text{М}) \times \text{Спдв} : 100;$$

в) інші товари:

$$\text{ПДВ} = (\text{В} \times \text{Спдв}) : 100$$

При нарахуванні і сплаті ПДВ з імпортованих товарів при їх ввезенні на митну територію України здійснюється така кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку:

– при сплаті ПДВ через митні органи –

Дт 37.7 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кт 31.1 «Поточні рахунки в національній валюті»;

– при відображенні сплаченого ПДВ у складі податкового кредиту –

Кт 64.1 «Розрахунки за податками»

Дт 37.7 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Об'єктом оподаткування для акцизного податку на підакцизні товари є їх митна вартість, перерахована за курсом Національного банку України на дату подання митної декларації в митний орган з урахуванням фактично сплачених сум та митних зборів. Акцизний податок визначають за такими формулами:

а) за твердими ставками:

$$A = H \cdot Ca,$$

де А – сума акцизного податку;

Н – кількість товару у фізичних одиницях виміру;

Ca – ставка акцизного податку;

б) за ставками у відсотках:

$$A = B \cdot Ca,$$

де В – митна вартість у гривнях.

При нарахуванні і сплаті акцизного податку з імпортованих товарів у час їх увезення на митну територію України проводиться така кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку:

– при сплаті акцизного податку через митні органи –

Дт 37.7 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кт 31.1 «Поточні рахунки в національній валюті»;

Дт 64.2 «Розрахунки за обов'язковими платежами»

Дт 37.7 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

– при віднесенні акцизного податку до вартості імпортованих товарів –

Дт 28 «Товари»

Кт 64.2 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

Прибуток, отриманий від імпорту товарів, оподатковується згідно з Податковим кодексом України (ПКУ) за встановленими ставками і визначається за даними бухгалтерського обліку, за необхідності скоригованими на суму податкових різниць. У 2016 році, як і в 2014 і 2015 роках прибуток підприємств, що перебувають на загальній системі обрахунку податку, оподатковується за ставкою 18 %. Базою оподаткування є різниця між доходами, одержаними від імпорту, і пов'язаними з ними витратами.

Формула визначення об'єкта оподаткування:

$$П = Д - С - ВП,$$

де П – прибуток; Д – доходи; С – собівартість; ВП – витрати періоду.

Витрати, пов'язані з імпортом, поділяються на:

- собівартість: собівартість виготовлених та реалізованих готової продукції, робіт, послуг (матеріальні витрати, виплата заробітної плати співробітникам, амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, інші витрати, що включають, наприклад, купівлю газу); собівартість придбаних та реалізованих товарів (вартість покупки, мито, витрати, пов'язані з доставкою);
- витрати періоду (адміністративні, збутові, інші операційні, фінансові, інші витрати звичайної діяльності).

При нарахуванні і сплаті податку на прибуток з імпортних товарів на митній території України проводиться така кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку:

Дт 98.1 «Податок на прибуток»

Кт 64.1 «Розрахунки за податками» – при нарахуванні податку на прибуток;

Дт 64.1 «Розрахунки за податками»

Кт 31.1 «Поточні рахунки в національній валюті» – при сплаті податку на прибуток.

Мито – це податок на товари та інші предмети, які переміщуються (ввозяться, вивозяться) через митний кордон України. Існують такі види мита: ввізне, вивізне, сезонне, особливе.

Кореспонденція рахунків, пов'язана нарахуванням і сплатою мита і митних зборів:

Дт 37.7 - Кт 31.1 – перерахування коштів митним органам для сплати митних платежів;

Дт 64.2 - Кт 37.7 – сплата митних платежів через митні органи;

Дт 28 - Кт 64.2 – включення митних платежів до вартості товару.

5.2. Митне оформлення при імпортуванні товарів

Імпорт товарів з-за кордону відповідно до українського законодавства вимагає проведення певних процедур з митного оформлення. Митний контроль і процедура митного оформлення товарів проводиться з використанням митної декларації і включає три етапи.

На першому етапі до митного органу подається митна декларація або документ, який відповідно до законодавства її заміняє, та документи, необхідні для митного оформлення. Оскільки, на даний час найбільш розповсюдженим є електронне декларування, декларант або уповноважена ним особа подає електронну митну декларацію або електронний документ, який відповідно до законодавства її замінює.

В процесі митного контролю проводиться звірка відповідності даних, відображених у митній декларації (МД), з даними, що містяться в документах, які подані разом з нею. Також проводять перевірку наявності всіх документів, вказаних у реєстрі.

За відсутності претензій митні органи здійснюють прийняття документів до митного оформлення шляхом присвоєння митній декларації (або документу,

що її заміняє) реєстраційного номера та проставляння відповідних митних забезпечень (наприклад, штампу «Під митним контролем» або відмітки «ПМК»), інших відміток на митній декларації або документі, що її заміняє, а також на товаросупровідних та товарно-транспортних документах у при поданні їх на паперових носіях. У разі подання електронних документів проставляються електронні відмітки.

На цьому ж етапі митниками здійснюється:

- перевірка відповідності товарної номенклатури Митному тарифу України відповідно встановленої класифікації товарів, тобто перевіряється правильність визначення кодів товарів;
- перевірка правильності визначення декларантом митної вартості товарів;
- перевірка відповідності даних про товари, вказані у митній декларації, даним, зазначеним у дозвільних документах уповноважених держорганів;
- контроль за надходженням грошових коштів в рахунок попередньої оплати податків і зборів, що сплачуються при розмитнення;
- підготовка запиту в митну лабораторію при необхідності проведення лабораторних досліджень.

На наступному етапі митним органом ухвалюється рішення про необхідність **проведення митного огляду**. У разі ухвалення позитивного рішення огляд здійснюється у присутності власника і декларанта. За наслідками складається Акт про проведення огляду (переогляду) товарів, транспортних засобів, ручної поклажі та багажу.

На третьому етапі здійснюється **нарахування та стягнення** податків і зборів, що сплачуються при розмитненні товарів. Завершується проходження митного оформлення засвідченням митним органом митної декларації, а також товаросупровідних та товарно-транспортних документів, проставленням відбитка особистої номерної печатки посадової особи митного органу або інших відміток. Електронна ж митна декларація вважається оформленою за наявності внесеної до неї автоматичним способом відмітки про завершення

митного оформлення та засвідчення такої декларації електронним цифровим підписом посадової особи митного органу, яка завершила митне оформлення.

Якщо митне оформлення товарів здійснювалося з використанням електронної митної декларації, не пізніше наступного робочого дня після її оформлення така декларація, засвідчена електронним цифровим підписом посадової особи митного органу, надсилається до фіскальних органів.

Імпортні поставки в Україну здійснюються, як правило, за умови розрахунків в іноземній валюті. Основне завдання бухгалтера під час надходження таких товарів – правильно визначити їх первісну вартість.

Розглянемо порядок визначення первісної вартості імпортованих товарів і відображення розрахунків з нерезидентами в бухгалтерському обліку.

Митна вартість товарів, які імпортуються в Україну, визначається на підставі Митного кодексу. Існує кілька методів визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту:

- **основний** – за ціною договору (контракту) щодо товарів, які імпортуються (вартість операції);

- **другорядні**:

а) за ціною договору щодо ідентичних товарів;

б) за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів;

в) на основі віднімання вартості;

г) на основі додавання вартості (обчислена вартість);

д) резервний.

Головним методом визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, є перший метод – за ціною договору (вартість операції). Кожний наступний метод застосовується лише у разі, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування попереднього методу відповідно до норм Митного кодексу.

Застосуванню другорядних методів передує процедура консультацій між митним органом та декларантом з метою визначення підстави для формування вартості згідно з положеннями Митного кодексу. Під час таких консультацій митний орган та декларант можуть здійснити обмін наявною у кожного з них інформацією за умови додержання вимог щодо її конфіденційності. У разі, якщо неможливо застосувати жоден із зазначених методів, митна вартість визначається за резервним методом.

До первісної вартості запасів, придбаних за плату, включаються:

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

При цьому існує чітка відмінність між фактурною вартістю товару та його митною вартістю. Обидві ці величини мають бути зазначені у митній декларації.

Фактурна (контрактна) вартість – це ціна товару, який переміщується через митний кордон України. Ціна товару вказується в рахунку-фактурі.

Митна вартість – це вартість, яка дорівнює ціні за товар, що була фактично сплачена або підлягає сплаті, розрахована із застосуванням методів, наведених у Митному кодексі. Включається чи не включається сума транспортних послуг до митної вартості залежить від базисних умов поставки, передбачених правилами ІНКОТЕРМС і вказаних у договорі.

До **первісної вартості імпортованих товарів** включається фактурна вартість, а митна вартість використовується лише для нарахування податків та зборів, розрахунку сум штрафних санкцій та інших стягнень.

До **транспортно-заготівельних витрат** (ТЗВ) при придбанні запасів можуть бути віднесені такі затрати: фрахт; вантажно-розвантажувальні роботи при доставці цінностей усіма видами транспорту до місця їх використання; страхування ризиків транспортування запасів.

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

Не включаються до первісної вартості запасів, а відносяться до витрат періоду, у якому їх здійснено: відсотки за користування позиками; витрати на утримання відділів постачання; курсові різниці за розрахунками з іноземними постачальниками; витрати, пов'язані із придбанням інвалюти для розрахунків за отримані запаси; суми наднормативних втрат і нестач; витрати на збут; адміністративні та інші витрати, не пов'язані безпосередньо із придбанням і доставкою запасів та доведенням їх до стану, у якому вони придатні до використання в запланованих цілях.

Первинними документами для бухгалтерських записів при імпорті товарів є такі документи: зовнішньоекономічний договір (контракт); митна декларація (МД); транспортні накладні (залізнична накладна, авіанакладна, коносамент); рахунок-фактура (invoice) – документ для оплати відвантажених товарів; акти виконаних послуг; страхові поліси тощо.

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

5.3. Облік операцій з отримання товарів з-за кордону з попередньою і наступною оплатою

Товари із-за кордону за прямими договорами можна імпортувати на умовах попередньої оплата та з відстрочкою платежу, пройшовши відповідне

митне оформлення вантажу. Для митного оформлення ввезених імпорتنих товарів необхідно у митний відділ Державної фіскальної служби України (далі ДФС) подати такі документи:

- картку обліку (акредитації) підприємства;
- митну декларацію;
- копію платіжного доручення на передоплату митниці податків, зборів (мита, ПДВ, акцизного податку) та інших платежів;
- транспортні документи (залежно від виду перевезень - автомобільна (CMR), залізнична, морська, авіанакладна тощо);
- комерційні документи (рахунок-фактура (invoice), проформа-інвойс (proforma invoice), пакувальний лист);
- зовнішньоекономічний контракт з доповненнями до нього;
- довідку про транспортні витрати (залежно від умов постачання);
- посередницькі договори (за наявності);
- технічну документацію (в залежності від видів товарів);
- довідку або декларацію про валютні цінності;
- договір про утилізацію тари.

Залежно від кодування імпортованого товару необхідні також дозвільні документи державних контролюючих органів (імпортера та експортера), а саме: сертифікати походження; сертифікати якості; сертифікати відповідності; дозволи (відмітки на транспортних документах) санітарно-гігієнічного, радіологічного, екологічного контролю.

Датою фактичного надходження товарів до України є проставлення митного штамп у ввізній МД та товарно-супровідних документах. Кошти для оплати податків і зборів (мита, ПДВ тощо) перераховуються на рахунки митних органів, а звітти – до державного бюджету.

Синтетичний облік імпортованих товарів ведеться на рахунку 28 «Товари». Імпорт товарів відображається в обліку з моменту їх одержання за обліковими цінами. Їх оцінка та облік здійснюється згідно вимог ПСБО 9 «Запаси», тобто оцінюються та зараховуються на баланс за первісною вартістю.

При зарахуванні імпортованих товарів на рахунок 28 «Товари» буде відноситися їх фактурна вартість (контрактна вартість, перерахована за курсом НБУ на початок дня дати розмитнення).

Для проведення розрахунків з іноземними контрагентами за придбані товари доцільно використовувати субрахунок 63.2 «Розрахунки з іноземними постачальниками», а за придбані необоротні чи фінансові активи відповідно субрахунок 68.5 «Розрахунки з іншими кредиторами». Облік за цими рахунками необхідно вести у двох валютах: національній та іноземній.

За умов наступної оплати імпортової поставки грошовими коштами кредиторська заборгованість перед постачальниками відповідно до норм П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» є монетарною статтею, за якою при зміні валютних курсів нараховують курсову різницю, – на дату проведення розрахунків (за курсом НБУ на початок дня) і на дату балансу (за курсом НБУ на кінець дня) . Тому:

- при зростанні курсу іноземної валюти, курсова різниця відображається на субрахунку 94.5 «Втрати від операційної курсової різниці»;

- при зниженні курсу іноземної валюти, курсова різниця відображається на субрахунку 71.4 «Дохід від операційної курсової різниці».

Курсова різниця за неопераційною кредиторською заборгованістю (за отриманні необоротні чи фінансові активи) буде відображатись відповідно на субрахунках 97.4 «Втрати від неопераційних курсових різниць» та 74.4 «Дохід від неопераційної курсової різниці».

Дебіторська заборгованість постачальника-нерезидента вважається немонетарною статтею і при зміні валютного курсу не перераховується на дату балансу і на момент її погашення.

Бухгалтерські записи з обліку придбання імпортованих товарів будуть залежати від форми оплати, яка має бути визначена умовами зовнішньоекономічного контракту:

- **попередньої** – спочатку перераховується авансовий платіж у повній сумі, а потім імпортується товар;

- **наступної** – першою здійснюється поставка та митне оформлення (розмитнення) товару, пізніше проводиться оплата;

- **змішаної** – спочатку здійснюється часткова передоплата, а після поставки товару проводиться повна оплата.

У першому випадку, якщо спочатку здійснюється перерахування авансу постачальнику, первісна вартість імпортованих пізніше товарів буде визначатися за курсом НБУ не на дату їх митного декларування, а на дату сплати авансу. Тобто, незважаючи на те, що у МД вказаний валютний курс декларування, вартість товару в іноземній валюті необхідно перерахувати у гривні за валютним курсом, що діяв на момент сплати авансу. До цієї вартості слід додати понесенні імпортером й інші витрати і відобразити в бухгалтерському обліку отриману таким шляхом первісну вартість. У другому ж випадку, якщо спочатку здійснюється поставка товару – первісна вартість товару визначається за курсом НБУ на дату розмитнення. При застосуванні третьої умови поставки частина товару, що вже оплачена оцінюється за курсом НБУ на дату авансу, решта – за курсом НБУ на дату поставки.

Мито, ПДВ та акцизний податок нараховуються і сплачуються виходячи з митної вартості товарів.

Приклад 1. Підприємство уклало договір купівлі-продажу з іноземною компанією на умовах **попередньої оплати**. Для виконання умов контракту підприємством 15 січня для придбання іноземної валюти перераховано до установи банку 388500 грн. При цьому комісійну винагороду за операції з купівлі іноземної валюти банк не утримує. 17 січня зараховано \$15000 на валютний рахунок та перераховано кошти іноземному партнеру як попередня оплата за курсом 25,90 \$/грн. 24 січня оприбутковані отримані імпорتنі товари на основі МД на суму \$15000. Курс НБУ на дату розмитнення становив 25,93 \$/грн. При цьому сплачено митним органам мито – 7780 грн. та ПДВ, що становить 20% від митної вартості (яка дорівнює фактурній) та суми мита – 79346 грн.

Таблиця 5.1.

**Кореспонденція рахунків з обліку імпорتنих операцій
на умовах попередньої оплати**

Дата	Зміст операції	Сума (\$/грн.)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
15.01	Перераховано кошти для придбання іноземної валюти	388500	33.3	31.1
17.01	Зараховано на валютний рахунок придбану іноземну валюту ($\$15000 \times 25,90 = 388500$ грн.)	<u>\$15000</u> 388500	31.2	33.3
17.01	Перераховано аванс іноземній компанії	<u>\$15000</u> 388500	37.1	31.2
24.01	Перераховано передоплату митним органам на сплату податків, зборів ($7780 + 79346 = 87126$ грн.)	87126	37.7	31.1
24.01	На підставі МД оприбутковано товар, вартість якого розрахована за курсом НБУ на дату авансу ($\$15000 \times 25,90 = 388500$ грн.)	<u>\$15000</u> 388500	28	63.2
24.01	Збільшено вартість товарів на суму сплаченого митними органами мита	7780	64.2 28	37.7 64.2
24.01	Відображено як податковий кредит сплачене митними органами ПДВ 20% ($(\$15000 \times 25,93) + 7780) \times 20\% = 79346$ грн.)	79346	64.4 64.1	64.1 31.1
24.01	Зарахування заборгованості та перерахованого авансу	<u>\$15000</u> 388500	63.2	37.1

Приклад 2. Українське підприємство 10 лютого отримало імпорتنі товари вартістю \$13000. При розмитненні було сплачено мито (2%), ПДВ (20%). Оплачено покупцем послуги: за транспортування – 7200 грн., за страхування – 5780 грн. Наступна оплата за одержані товари здійснена 20 лютого. Курси НБУ: 10.02 – 26,10 \$/грн., 20.02 – 26,25 \$/грн.

Таблиця 5.2.

**Кореспонденція рахунків з обліку імпорتنих операцій
на умовах наступної оплати**

Дата	Зміст операції	Сума (\$/грн.)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
10.02	При розмитненні товарів сплачено:	<u>76003</u>	37.7	31.1
	- мито ($\$13000 \times 26,10 = 339300 \times 2\% = 6786$ грн.)	6786	64.2	37.7
	- ПДВ ($(\$13000 \times 26,10) + 6786) \times 20\% = 69217$ грн.)	69217	64.1	37.7
10.02	Оприбутковано товари на основі ввізної митної декларації ($\$13000 \times 26,10 = 339300$ грн.)	<u>\$13000</u> 339300	28	63.2
10.02	До первісної вартості додано сплачене мито ($339300 + 6786 = 346086$ грн.)	6786	28	64.2

1	2	3	4	5
10.02	Сплачено і додано до первісної вартості товарів послуги з їх транспортування	7200 7200	68.5 28	31.1 68.5
10.01	Сплачено і додано до первісної вартості товарів послуги зі страхування	5780 5780	65.5 28	31.1 65.5
20.02	Оплата за одержані за імпортом товари за курсом 26,25 \$/грн. (13000 x 26,25 = 341250 грн.)	<u>\$13000</u> 341250	63.2	31.1
20.02	Відображена негативна курсова різниця за розрахунками з іноземним партнером (13000 x (26,25 – 26,10) = 1950)	1950	94.5	63.2

Приклад 3. Вітчизняне підприємство 11 березня перерахувало іноземному постачальнику \$10000 в рахунок оплати половини вартості майбутньої поставки. 23 березня покупець отримав імпорتنі товари вартістю \$20000. При розмитненні було сплачено мито (5%), ПДВ (20%). 25 березня проведено остаточну оплату за одержаний товар – \$10000. Курси НБУ: 11.03 – 26,50 \$/грн., 23.03 – 26,25 \$/грн., 25.03 – 26,75 \$/грн.

Таблиця 5.3.

**Кореспонденція рахунків з обліку імпорتنих операцій
на умовах змішаної форми розрахунків**

Дата	Зміст операції	Сума (\$/грн.)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
11.03	Перераховано аванс іноземному постачальнику (\$10000 x 26,50=265000 грн.)	<u>\$10000</u> 265000	37.1	31.2
23.03	При розмитненні товарів сплачено: - мито (\$20000 x 26,25 = 525000 x 5% = 26250 грн.) - ПДВ (\$20000 x 26,25) + 26250) x 20% = 110250 грн.)	136500	37.7	31.1
		26250	64.2	37.7
		110250	64.1	37.7
23.03	На підставі митної декларації оприбутковано товар, 50% вартості якого розрахована за курсом НБУ на дату авансу, решта 50% - за курсом НБУ на дату розмитнення (\$10000 x 26,50)+(\$10000 x 26,25)=527500 грн.)	<u>\$20000</u> 527500	28	63.2
23.03	Збільшено вартість товарів на суму сплаченого митними органами мита	26250	28	64.2
23.03	Зарахування заборгованості та перерахованого авансу	<u>\$10000</u> 265000	63.2	37.1
25.03	Проведено остаточну оплату за одержаний товар за курсом 26,75 \$/грн. (10000 x 26,75 = 267500 грн.)	<u>\$10000</u> 267500	63.2	31.1
25.03	Відображена негативна курсова різниця за розрахунками з іноземним партнером (10000 x (26,75 – 26,25) = 5000 грн.)	5000	94.5	63.2

5.4. Бухгалтерський облік імпорту робіт, послуг

Вітчизняні підприємства поряд з імпортуванням продукції, товарів можуть одержувати з-за кордону різні послуги, виконані іноземними партнерами роботи. Облік одержаних за імпортом робіт, послуг дещо відрізняється від обліку імпортних товарів. Тому при імпорті робіт, послуг необхідно врахувати такі особливості:

1) отримання робіт, послуг від нерезидента не супроводжується оформленням митної декларації. Документами, що підтверджують факт виконання робіт, послуг, є зовнішньоекономічний договір та складений на його підставі Акт виконаних робіт (наданих послуг). Затвердженої форми такого акта немає, проте він повинен відповідати вимогам оформленням первинних документів, зокрема містити обов'язкові реквізити: назву документа; дату і місце складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис, аналог власноручного підпису або підпис, прирівняний до власноручного підпису відповідно до Закону України «Про електронний цифровий підпис», або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Такий акт може оформлятися двома мовами (українською та мовою постачальника);

2) оподаткування операцій з імпорту робіт, послуг податком на прибуток підприємства здійснюється на загальних підставах відповідно до вітчизняних П(С)БО та Податкового кодексу;

3) датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ при імпорті робіт, послуг є дата події, яка відбулася першою, а саме дата списання коштів з поточного рахунку платника податків в оплату вартості робіт або дата оформлення документу, який підтверджує факт виконання робіт нерезидентом;

4) імпорт робіт, послуг може оподатковуватися або не оподатковуватися податком на додану вартість, що залежить від місця постачання робіт, послуг.

Тобто якщо місце постачання робіт, послуг визнається на митній території України, то така операція оподатковується ПДВ, якщо ж місце постачання послуг буде визначено не на території України, то така операція не є об'єктом оподаткування ПДВ. Місце постачання послуг визначається відповідно до норм Податкового кодексу України (табл. 5.4)

Таблиця 5.4.

**Визначення місця постачання операцій
імпорту чи експорту робіт, послуг**

Визначення місця постачання	Вид послуги	Норма ПКУ
1	2	3
Місце фактичного постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном	послуги, що є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг	Пп. «а» пп. 186.2.1
	послуги із проведення експертизи та оцінки рухомого майна	Пп. «б» пп. 186.2.1
	послуги, пов'язані з перевезенням пасажирів та вантажів, у т. ч. з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання	Пп. «в» пп. 186.2.1
	послуги з виконання ремонтних робіт і послуг із переробки сировини, а також інших робіт і послуг, що пов'язані з рухомим майном	Пп. «г» пп. 186.2.1
Фактичне місцезнаходження нерухомого майна, у т. ч. що будується, для послуг, які пов'язані з нерухомим майном	послуги агентств нерухомості	Пп. «а» пп. 186.2.2
	послуги з підготовки та проведення будівельних робіт	Пп. «б» пп. 186.2.2
	інші послуги за місцезнаходженням нерухомого майна, у т. ч. й того, що будується	Пп. «в» пп. 186.2.2
Місце фактичного надання послуг у сфері	культури, мистецтва, освіти, науки, спорту, розваг або інших подібних послуг, включаючи послуги організаторів діяльності в зазначених сферах та послуги, що надаються для влаштування платних виставок, конференцій, навчальних семінарів та інших подібних заходів	Пп. 186.2.3
Місцем постачання послуг є місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання	надання майнових прав інтелектуальної власності, створення за замовленням та використання об'єктів права інтелектуальної власності, у тому числі за ліцензійними договорами, а також надання (передача) права на скорочення викидів парникових газів (вуглецевих одиниць)	Пп. «а» п. 186.3
	рекламні послуги	Пп. «б» п. 186.3

1	2	3
— у разі відсутності такого місця — місце постійного чи переважного його проживання	консультаційні, інжинірингові, інженерні, юридичні (у т. ч. адвокатські), бухгалтерські, аудиторські, актуарні, а також послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з оброблення даних та надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації, у т. ч. з використанням комп'ютерних систем	Пп. «в» п. 186.3
	надання персоналу, у т. ч. якщо персонал працює за місцем здійснення діяльності покупця	Пп. «г» п. 186.3
	надання в оренду (лізинг) рухомого майна, крім транспортних засобів та банківських сейфів	Пп. «г» п. 186.3
	телекомунікаційні послуги, а саме: послуги, пов'язані з передаванням, поширенням або прийманням сигналів, слів, зображень та звуків або інформації будь-якого характеру за допомогою дротових, супутникових, стільникових, радіотехнічних, оптичних або інших електромагнітних систем зв'язку, включаючи відповідне надання або передання права на використання можливостей такого передавання, поширення або приймання, у т. ч. надання доступу до глобальних інформаційних мереж	Пп. «д» п. 186.3
	послуги радіомовлення та телевізійного мовлення	Пп. «е» п. 186.3
	надання посередницьких послуг від імені та за рахунок іншої особи або від свого імені, але за рахунок іншої особи, якщо забезпечується надання покупцю послуг, перерахованих у підпункті 186.3 ПКУ	Пп. «є» п. 186.3
	надання транспортно-експедиторських послуг	Пп. «ж» п. 186.3
Місцем постачання послуг є місце реєстрації постачальника, крім операцій, зазначених у п. 186.2, п. 186.3 ПКУ	загальне правило для всіх послуг	П. 186.4

5) податкову накладну при імпорті робіт, послуг виписує покупець. На підставі такої податкової накладної, якщо отримувач послуг є платником ПДВ, сума нарахованого податку включається одночасно до податкового зобов'язання та податкового кредиту покупця;

б) при сплаті іноземному постачальнику – юридичній особі за одержані роботи, послуги (окрім послуг міжнародного зв'язку або міжнародного інформаційного забезпечення) за певних умов вітчизняний покупець

зобов'язаний нарахувати та сплатити податок на доходи нерезидентів. Ставки податку залежать від виду одержаних робіт, послуг та регламентуються п. 141.4 Податкового кодексу України. Основною є ставка в розмірі 15% (на брокерські, комісійні, агентські послуги, послуги оренди, лізингу тощо), також застосовується ставка 6% на послуги фрахту (перевезення, транспортування), 20% на рекламні послуги та 0%, 4% або 12% на послуги страхування (залежно від виду договорів). Даний податок нараховується або не нараховується якщо із країною нерезидента Україною укладений договір про уникнення подвійного оподаткування. Окрім того, такий нерезидент має представити вітчизняному підприємству, що здійснює виплату, довідку, видану компетентним органом відповідної країни, про те, що він є резидентом цієї країни. Довідка повинна бути переведена українською мовою і нотаріально завірена або завірена апостилом (спеціальним штампом апостиляції, що засвідчує дійсність підписів, статусу осіб, печаток тощо) уповноваженого органу країни.

Приклад. Підприємство-резидент з іноземною компанією уклало договір фрахту для перевезення вантажу на території України на умовах попередньої оплати. Загальна сума договору становить \$9500. Для виконання умов контракту підприємством 13 березня для придбання іноземної валюти перераховано до установи банку 240000 грн. При цьому комісійна винагорода за операцію з купівлі іноземної валюти становила 0,3%. 15 березня банком зараховано придбані за комерційним курсом 26,50 \$/грн. \$8930 на валютний рахунок, які того ж дня перераховано іноземному підприємству, а також повернуто невикористані для купівлі валюти кошти. Одночасно з виплатою доходу нерезиденту утримано та сплачено податок на доходи нерезидентів (з фрахту) 6% від суми контракту та нараховано ПДВ 20% (при цьому покупцем виписано податкову накладну). 23 березня одержано від нерезидента Акт з надання послуг транспортування (фрахту) товару на території України на \$9500. Курси НБУ: 15.03 – 26,20 \$/грн., 23.03 – 26,25 \$/грн.

Таблиця 5.5.

Кореспонденція рахунків з обліку імпортування робіт, послуг

Дата	Зміст операції	Сума (\$/грн.)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
13.03	Перераховано кошти для придбання іноземної валюти	240000	33.3	31.1
15.03	Зараховано на валютний рахунок придбану іноземну валюту: ($\$8930 \times 26,20 = 233966$ грн.)	<u>\$8930</u> 233966	31.2	33.3
15.03	Сплачено комісійну винагороду банку (0,3 % від операції з купівлі інвалюти) ($\$8930 \times 26,50$) $\times 0,03\% = 710$ грн.)	710	92	33.3
15.03	Втрати від придбання валюти за комерційним курсом ($\$8930 \times (26,50 - 26,20) = 2679$ грн.)	2679	94.2	33.3
15.03	Повернуто невикористані для купівлі валюти кошти (240000-233966-710-2679 = 2645 грн.)	2645	31.1	33.3
15.03	Перераховано аванс іноземній компанії ($\$8930 \times 26,20 = 233966$ грн.)	<u>\$8930</u> 233966	37.1	31.2
15.03	Утримано та перераховано податок на доходи нерезидента (з фрахту) ($\$9500 \times 6\%$) $\times 26,20 = 14934$ грн.)	<u>\$570</u> 14934	37.1 64.1	64.1 31.1
15.03	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ на послуги від нерезидента та виписано податкову накладну ($\$9500 \times 26,20$) $\times 20\% = 49780$ грн.)	49780	643	641
15.03	Відображено податковий кредит з ПДВ за послугами від нерезидента та здійснено зарахування податкового кредиту та податкового зобов'язання	49780	641 644	644 643
23.03	На підставі акта наданих послуг відображено в обліку збільшення вартості придбаного товару на суму послуг транспортування (фрахту) за курсом НБУ на дату авансу 26,20 ($\$9500 \times 26,20 = 248900$ грн.)	<u>\$9500</u> 248900	28	63.2
23.03	Зарахування заборгованості та перерахованого авансу за курсом 26,20 \$/грн.	<u>\$9500</u> 248900	63.2	37.1

Розділ 6. Облік експортних операцій

6.1. Загальні положення щодо здійснення експортних операцій

Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» **експорт товарів** – це продаж товарів іноземним суб'єктам господарювання, у т.ч. з оплатою в негрошовій формі, з вивезенням чи без вивезення через митний кордон України, включаючи реекспорт. В свою чергу, згідно Митного кодексу України, експорт - це митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення, тобто режим остаточного вивезення. Таким чином, необхідно розрізняти поняття експорту як продажу іноземним покупцям та поняття експорту як митного режиму остаточного вивезення товарів з України. Для питань оподаткування експортних операцій податками, зборами при розмитненні використовується поняття експорту як митного режиму.

Зважаючи на трактування експорту згідно закону про ЗЕД основною ознакою експорту є продаж товарів іноземним суб'єктам господарювання і, відповідно, можливі два варіанти експорту:

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

При першому варіанті експорту (без переміщення через митний кордон України) товари продаються нерезиденту або на митній території України, або за межами, коли товар придбано і продано без ввезення до України. При продажу товарів на митній території України їх передача, оформлення та оподаткування здійснюється на загальних підставах, тобто такі товари не підлягають митному декларуванню, не сплачуються митні збори, а ПДВ справляється за основною ставкою. Така операція має місце, наприклад, коли резидент на території України продає товари нерезиденту, що використовує їх

без вивезення з України. При продажу товарів без ввезення їх на митну територію України об'єкт обкладення ПДВ відсутній, тобто даний податок не нараховується. Така операція має місце, коли резидент купує товари за межами митної території України (імпорт без ввезення) та продає їх за межами України (експорт без вивезення).

Найбільш розповсюдженим є другий варіант експорту (з вивезенням через митний кордон України), при якому застосовується митний режим експорту, що свідчить про те, що експортер повинен надати митним органам документи на товар і сплатити митні платежі, податки і збори.

За вітчизняним законодавством при застосуванні митного режиму експорту ставки вивізного мита передбачені тільки для певних видів товарів (живої худоби та шкірного сала, відходів і лому чорних металів, лому кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням, газу та природного газу в газоподібному та скрапленому стані, насіння деяких видів олійних культур). Всі інші види товарів звільнюються від обкладання вивізним **митом**.

Також, операції з вивезення товару за межі державного кордону України є об'єктом обкладення ПДВ. Для більшості видів товарів **ПДВ з експорту справляється за нульовою ставкою**, що означає що підприємства-експортери, маючи право на податковий кредит при виробництві (придбанні) даних товарів, не сплачують ПДВ при їх експортуванні за кордон. Нульова ставка застосовується також й до супутніх експорту товару послуг. Під даними послугами розуміють послуги, вартість яких включається відповідно до норм митного законодавства до митної вартості товарів, що експортуються.

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

Певні особливості оподаткування існують і щодо акцизного податку. Так, згідно з Податковим кодексом України при експорті підприємствами-

виробниками підакцизних товарів за іноземну валюту акцизний податок не сплачується за наявності підтвердженої митними органами митної декларації, у тому числі, якщо відвантаження відбулося у звітному періоді, а вивезення (експортування) – у наступному звітному періоді і на дату подання декларації з акцизного податку за звітний місяць наявна така митна декларація.

Як бачимо, при експорті товарів, робіт, послуг існують пільгові умови щодо справляння мита, митних зборів, ПДВ та акцизного податку. Такі норми у податковому законодавстві прийняті з метою заохочування експорту і надходження валютної виручки.

На відміну від вищенаведених податків оподаткування податком на прибуток експортних операцій здійснюється на загальних підставах, тобто дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається за П(С)БО 15 «Дохід» в разі дотримання таких умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Найбільш суттєвою у даному випадку є умова передачі права власності на товар. Як правило, дата передачі права власності співпадає з датою оформлення митної декларації, проте в деяких випадках дата реалізації може не збігатися з датою митної декларації унаслідок особливостей умов постачання, зафіксованих у зовнішньоекономічному договорі (наприклад, при постачанні товару на умовах EXW перехід права власності експортера відбувається при передачі товару перевізнику зі складу). Таким чином, за деякими виключеннями, доходи при експорті товарів відображаються:

- при продажі товарів на дату митного оформлення;

- при експорті робіт (послуг) на дату підписання акта про виконані роботи.

Не визнаються доходами: сума попередньої оплати вартості товарів, робіт, послуг; сума надходжень за договорами комісії та іншими аналогічними договорами на користь комітента.

Особливістю визнання доходів від експортних операцій є те, що доходи, отримані (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів, виконанням робіт, наданням послуг, у частині їхньої вартості, що не була сплачена в попередніх звітних податкових періодах, перераховуються в національну валюту за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату визнання таких доходів, а в частині раніше отриманої оплати за курсом, що діяв на дату її отримання.

Загалом, доходи від експорту формуються у складі доходів від реалізації продукції, робіт, послуг на відповідному рахунку 70 «Доходи від реалізації». Собівартість експортованих продукції, товарів, робіт визначається за даними рахунку 90 «Собівартість реалізації». Різниця між доходами від реалізації (без непрямих податків) і собівартістю реалізованої продукції, робіт, послуг буде складати прибуток підприємства, що є об'єктом оподаткування податком на прибуток.

Юридична особа може здійснювати експорт товарів у разі дотримання наступних умов:

- здійснення експортних операцій повинно бути передбачено статутними документами;
- контракт на експорт повинен відповідати вимогам, встановленим Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів;
- при визначенні предмета експорту повинні бути враховані такі обмеження, як квотування і ліцензування експорту, визначені законодавством України.

Обмеження експорту за допомогою квотування здійснюється шляхом запровадження глобальних (без зазначення конкретних країн експорту товарів), групових (з визначенням групи країн експорту товарів) або індивідуальних (з визначенням конкретної країни експорту товарів) квот. Запровадження

ліцензування при експорті здійснюється шляхом видачі генеральних ліцензій (відкритих дозволів на експортні операції по певних товарах та/або за певними країнами протягом періоду дії режиму ліцензування), відкритих ліцензій (дозволів на експорт товару протягом певного періоду часу (але не менше одного місяця) з визначенням його загального обсягу) або разових ліцензій (разових дозволів, що мають іменний характер і видаються для здійснення певної експортної операції конкретним суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності на період не менший, ніж той, що є необхідним для здійснення такої операції). Стосовно кожного виду товару може встановлюватися лише один вид квоти та/або ліцензії.

Ліцензування експорту товарів запроваджується у разі:

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

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

- експорту дорогоцінних металів, крім банківських металів;

- необхідності застосування заходів захисту вітчизняного товаровиробника;

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

- необхідності забезпечення виконання міжнародних договорів України.

На даний час, згідно постанови Кабінету міністрів України ліцензуванню підлягає експорт дорогоцінних металів (срібла, золота), відходів або брухту дорогоцінних металів, газу природного, антрациту, озоноруйнівних речовин та товарів, що їх містять.

Ліцензії на експорт товарів видаються на основі заявки суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності. Дані ліцензії заповнюються українською

мовою і мають стандартний серійний номер, за допомогою якого можуть бути ідентифіковані. Плата за експортні ліцензії відноситься на витрати залежно від виду таких ліцензій, зокрема за довготермінові ліцензії відображається на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», з якого пропорційно списується протягом терміну використання на рахунку 93 «Витрати на збут»; за короткотермінові чи разові ліцензії прямо списується на рахунок 93.

Як вже зазначалося, експортні операції, як правило, пов'язані з продажем і вивезенням за кордон товарів, робіт, послуг для передачі їх у власність іноземному партнеру (контрагенту) на основі міжнародного договору. Залежно від виду зовнішньоекономічних договорів вони поділяють на:

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

Укладання угоди на експорт товарів (робіт, послуг), зазвичай, проходить у два етапи:

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

Якщо ініціатива пропозиції належить експортеру, то, перш за все, він повинен вирішити питання про те, яку оферту (пропозицію для укладання договору, що містить його істотні умови) надіслати – тверду або вільну.

Тверда оферта – це пропозиція, що відправляється лише одному можливому покупцеві на дану партію товару із зазначенням терміну, протягом якого продавець пов'язаний з цією пропозицією не зробить подібної пропозиції іншому покупцеві.

Вільна оферта – це пропозиція, що відправляється одночасно на одну й ту ж партію товару кільком можливим покупцям.

Крім названих видів оферт, є ще стандартна пропозиція – це заздалегідь розроблені умови продажу різних видів виробів. Такі пропозиції використовуються на продовольчі товари, сировину, а деколи і на вироби машинобудування.

Розрахунки, що здійснюються за договором поставки, переважно зараховують до поточних операцій. Але, за відповідних умов, їх можуть відносити й до операцій, що пов'язані з рухом капіталу. Це такі умови:

- якщо термін платежу за експортовані товари перевищує 90 днів від дати їх відвантаження;
- якщо термін зустрічної поставки товарів за бартерними (товарообмінними) і компенсаційними угодами перевищує 90 днів від дати відвантаження товарів, що поставляються торговим партнером;
- якщо резидент сплачує відсотки після повернення одержаного від нерезидента авансу у випадку невиконання зобов'язань за контрактом.

Термін виконання експортної операції повинен складати 90 календарних днів. Термін зарахування виручки резидентів на їх валютні рахунки в уповноважених банках відповідає терміну погашення заборгованостей, вказаному в контракті, але не пізніше 90 календарних днів з дати митного оформлення (виписки вивізної митної декларації) або з моменту підписання акту або будь-якого іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності.

Початком відліку законодавчо встановленого терміну розрахунків в іноземній валюті при здійсненні експортних операцій вважається:

- при експорті товарів – наступний календарний день після дати митного оформлення (виписки вивізної митної декларації) продукції, що експортується;
- робіт (послуг) – наступний календарний день після дати підписання акту або іншого документа, що засвідчує виконання робіт (надання послуг), експорт прав інтелектуальної власності.

Порушення вказаних термінів спричиняє стягнення пені за кожен день прострочення у розмірі 0,3% від суми неoderжаної виручки.

6.2. Формування ціни при експорті товарів

В основі експортної ціни знаходиться фактична собівартість експортних товарів, а також усі інші витрати, пов'язані з переміщенням товарів від експортера до імпортера. Самі витрати на експорт товарів складаються із чотирьох видів витрат: витрат виробника товару; витрат в країні експортера; витрат на основне перевезення; витрат в країні імпортера.

До витрат виробника товару зараховують:

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

Витратами в країні експортера вважають:

- навантаження товару на складі продавця;
- перевезення товару зі складу продавця до основного транспорту перевезення (залізничної станції, порту);
- розвантаження товару (на залізничній станції, в порту);
- складування товарів в пункті перевалки вантажів (на залізничній станції, в порту);
- навантаження товарів на основний транспорт (в судно, вагон, на автомобіль, в пункті перетину кордону);
- перевезення товару до кордону експортера (імпортера);
- страхування товару до кордону експортера;
- інші витрати в країні експортера (комісійна вигода посереднику, реклама, просування товару);
- експортні витрати (митне оформлення, експортне мито, сертифікат походження товару, сертифікат якості, ліцензія).

Витрати на основне перевезення передбачають:

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

До витрат в країні імпортера включають наступні витрати:

- розвантаження товару з основного транспорту в пункті перевалки вантажів (на залізничній станції, в порту, аеропорту);
- складування товару в пункті перевалки (на залізничній станції, в порту);
- навантаження товару в пункті перевалки;
- перевезення товару від пункту перевалки до складу (пункту прийому) покупця;
- страхування товару в країні імпортера
- розвантаження товару на складі покупця.

Основою оцінки товарів при здійсненні експортних операцій є визначення митної вартості. **Митною вартістю** товарів, що вивозяться за межі митної території України, є вартість товару, зазначена у митній декларації, сформована на основі рахунку-фактури чи рахунку-проформи.

Митна вартість товарів, що вивозяться за межі митної території України, визначається при поміщенні цих товарів уперше в митний режим з наступним фактичним переміщенням їх через митний кордон України. При зміні митного режиму під час знаходження товарів за межами митної території України митною вартістю товарів є митна вартість, визначена на день прийняття митним органом митної декларації при їх першому поміщенні в митний режим.

Поряд з цим при здійсненні експортних операцій можуть визначати також облікову, контрактну, фактурну вартість товарів.

Облікова вартість – це ціна, за якою товари відображаються на рахунках в обліку і бухгалтерській звітності.

Контрактна вартість – це продажна вартість експортних товарів у валюті контракту відповідно до базисних умов поставки.

Фактурна вартість – це вартість товарів та інших предметів, яка фактично сплачена, підлягає сплаті або повинна бути компенсована зустрічними поставками товарів та, згідно з умовами зовнішньоекономічного договору купівлі-продажу або міни, вказана в рахунках-фактурах (рахунках-проформах).

Фактурна вартість товару відображається в бухгалтерському обліку і служить для визначення суми кредиторської заборгованості нерезидента.

Проте при митному оформленні товарів важливим питанням є визначення митної вартості, оскільки така оцінка є базою для нарахування податків та зборів, що стягуються на митниці. Детальніше про формування митної вартості товарів велась мова у п'ятому розділі при висвітленні питання щодо митного оформлення при імпортуванні товарів.

6.3. Документальне оформлення експортних операцій

Облік експортних операцій здійснюється на підставі правильно оформлених відповідних документів, основним з яких являється договір постачання (контракт).

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

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

- товаросупровідна, транспортна та страхова документація (сертифікати якості товару, відвантажувальна специфікація, пакувальний лист, комплектуюча відомість, транспортні накладні (залізнична, авіа, автомобільна, морська), багажна квитанція, коносамент, страховий поліс або сертифікат);

- складська документація (акт приймання експортного товару, генеральний акт розвантаження теплоходу з імпортними вантажами в порту прибуття, докова розписка про прийняття вантажу на зберігання в

іноземному порту, варіант документа іноземного комерційного складу, що складається з двох частин: одна частина – розписка, складу про прийняття товару на зберігання; інша частина - свідоцтво про заставу, яке може бути використане для одержання займу під заставу товару);

– комерційна документація (рахунок-фактура (інвойс), проформа-інвойс, розрахункова специфікація (коли товар є комплектом з різних частин і кожна частина має ціну), переказний вексель (тратта));

– банківська документація (інкасове доручення, повідомлення про відкриття акредитиву, чек, платіжне доручення про переказ коштів митниці, заява на розподіл експортної виручки (в т. ч. про обов'язковий продаж частини валютної виручки), виписки банку з поточного чи валютного рахунків);

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

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

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

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

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

Форма МД, порядок її подання, оформлення та використання встановлюється Положенням про митні декларації, Порядком заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа та Наказом

про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій.

Для декларування товарів і транспортних засобів використовуються митна декларація на бланках єдиного адміністративного документа форми МД-2, додаткові аркуші до неї форми МД-3, специфікації форми МД-8, доповнення форми МД-6. Основним є єдиний адміністративний документ форми МД-2. У разі потреби, до нього додаються додаткові аркуші форми МД-3 або специфікації форми МД-8, що є невід'ємною частиною митної декларації. Якщо не вистачає місця у полі будь-якої графи вищенаведених форм для внесення обов'язкових відомостей або для внесення посадовою особою митного органу службових відміток застосовується форма МД-6.

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

- картку обліку (акредитації) підприємства;
- зовнішньоекономічний контракт з доповненнями до нього;
- митну декларацію;
- транспортні документи (залежно від виду перевезень - автомобільна (CMR), залізнична, морська, авіанакладна, коносамент, провізна відомість або CARNETTIR, тощо);
- комерційні документи (рахунок-фактура (invoice), проформа-інвойс (proforma invoice), пакувальний лист);
- посередницькі договори (за наявності);
- технічну документацію (в залежності від видів товарів);
- довідку або декларацію про валютні цінності;
- у разі проведення передоплати митниці податків, зборів та інших платежів копію платіжного доручення.

Залежно від кодування експортованого товару необхідні також дозвільні документи державних контролюючих органів, а саме: ліцензії, сертифікати походження; сертифікати якості; сертифікати відповідності; дозволи (відмітки

на транспортних документах) санітарно-гігієнічного, радіологічного, екологічного контролю. До таких документів можна віднести також:

1) ветеринарний сертифікат (при потребі у випадку вивезення м'ясних продуктів);

2) дозвіл Міністерства культури (у випадку вивезення культурних цінностей);

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

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

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

6.4. Облік операцій з експорту товарів

Основними завданнями обліку експортних операцій є:

- формування достовірності інформації про реалізацію експортних товарів;
- своєчасне виявлення та правильне визначення фінансового результату від експорту;
- формування достовірності інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями та посередниками;
- формування достовірності інформації про курсові різниці, що можуть виникати в умовах зміни офіційних курсів іноземних валют під час оформлення і здійснення експортних операцій та розрахунків за ними.

В обліку експортних операцій найбільш важливими є питання формування доходів від реалізації, нарахування і сплата податків і платежів державі. При визнанні доходів треба керуватися П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО

21 «Вплив змін валютних курсів», згідно з яким операції в іноземній валюті під час первинного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції – дату визнання доходів.

Після передачі товарів на підставі митної декларації та інших документів право власності переходить від продавця до покупця, а в бухгалтерському обліку дохід від реалізації відображається за дебетом рахунку 36.2 «Розрахунки з іноземними покупцями» і кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації». Собівартість товарів за експортними операціями списуються у звичайному порядку – за дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» і кредитом рахунку 28 «Товари» або рахунку 26 «Готова продукція».

Заборгованість, що може виникнути при неспівпаданні дати експортування товарів і часу їх оплати, в обліку відображається у двох оцінках – валюті контракту та національній грошовій одиниці. При зміні курсу на час здійснення операцій стосовно дебіторської заборгованості (товар експортовано, оплата не проведена) визначається і відображається в обліку курсова різниця, стосовно ж кредиторської заборгованості (одержано авансову оплату, товар не відпущено) така курсова різниця не визначається.

а) облік експорту за умов попередньої оплати

При здійсненні експортних операцій експортери, як правило, вимагають попередньої оплати (авансових платежів). В бухгалтерському обліку слід врахувати, що при отриманні авансу в іноземній валюті дохід перераховується у національну валюту із застосуванням валютного курсу на дату отримання авансу. Це означає, що доходи визнаються на дату відвантаження товарів, що експортуються, але при цьому визначаються за курсом на дату авансу. У випадку, якщо сума авансу являється частковою і вартість реалізованих на експорт товарів перевищує суму авансу, обсяг такого перевищення визначається із застосуванням валютного курсу на дату визнання доходу.

Для обліку отриманих авансів під майбутнє відвантаження товарів використовується субрахунок 68.1 «Розрахунки за авансами одержаними». Така заборгованість перед нерезидентами є немонетарною й не передбачає нарахування курсових різниць.

Розглянемо приклад відображення в бухгалтерському обліку операцій за експортом продукції на умовах попередньої оплати.

Приклад 1. Підприємство одержало від покупця аванс – \$12000 у розмірі вартості майбутньої поставки товару. На момент отримання грошових коштів курс НБУ складав 25,10 \$/грн. На кінець звітного періоду (кварталу) курс НБУ досяг 25,20 \$/грн., а на момент відвантаження товарів, яке відбулося в наступному кварталі, курс НБУ становив 25,25 \$/грн. При митному оформленні сплачено мито – 3%, ПДВ – за нульовою ставкою.

Таблиця 6.1.

**Кореспонденція рахунків з обліку експорту продукції
на умовах передоплати**

№ з/п	Зміст операції	Сума (\$/грн.)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Отримано аванс в іноземній валюті (12000 x 25,10 = 301200 грн.)	\$12000 301200	31.6	68.1
2	Відпущено продукцію за експортом (12000 x 25,10 = 301200 грн.)	\$12000 301200	36.2	70.1
3	Перераховано попередньо розраховане мито до бюджету	9090	37.7	31.1
4	Нараховане мито (ПДВ за нульовою ставкою дорівнює нулю) (12000 x 25,25 x 3% = 9090 грн.)	9090	93 64.2	64.2 37.7
5	Проведено зарахування заборгованості	301200	68.1	36.2

У даному прикладі, незважаючи на зміну курсу на кінець кварталу і на момент відвантаження продукції, курсові різниці не розраховуються, а дохід від продажу продукції визначається за курсом НБУ на дату авансу. Хоча мито розраховується за курсом, що діяв на дату відвантаження товару, і сплачується виключно в гривнях.

б) облік експорту за умови наступної оплати

Відповідно з умовами зовнішньоекономічного контракту підприємства можуть здійснювати експорт товарів з вимогою наступної оплати. В обліку ця операція матиме інше представлення, особливо це стосується відображення курсової різниці.

Приклад 2. Підприємство відвантажило продукцію вартістю \$12000 на експорт, курс НБУ на момент відвантаження складав 25,10 \$/грн. Собівартість реалізованої продукції – 255000 грн. На кінець кварталу курс НБУ склав 25,20 \$/грн. Продукція сплачена в наступному кварталі, при цьому курс НБУ дорівнював 25,25 грн. за долар. При митному оформленні експорту було сплачене мито – 3%. За умовами контракту підприємством сплачено послуги транспортування продукції до покупця в сумі 5000 грн. (без ПДВ) на основі акту наданих послуг.

Таблиця 6.2.

Кореспонденція рахунків з обліку експорту продукції на умовах наступної оплати

№ з/п	Зміст операції	Сума (\$/грн.)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Відпущено продукцію за експортом (12000 x 25,10 = 301200 грн.)	<u>\$12000</u> 301200	36.2	70.1
2	Списана собівартість експортованої за кордон продукції	255000	90.1	26
3	Нараховане мито (ПДВ за нульовою ставкою дорівнює нулю) (12000 x 25,10 x 3% = 9036 грн.)	9036	93 64.2	64.2 68.5
4	Перераховано мито до бюджету	9036	68.5	31.1
5	Сплачено послуги транспортування продукції до покупця	5000	93 68.5	68.5 31.1
6	Відображена курсова різниця на дату складання балансу (кінець кварталу) (12000 x (25,20 – 25,10) = 1200 грн.)	1200	36.2	71.4
7	Оплачена продукція іноземним покупцем (12000 x 25,25 = 303000 грн.)	<u>\$12000</u> 303000	31.6	36.2
8	Відображена курсова різниця на дату оплати (12000 x (25,25 – 25,20) = 600 грн.)	600	36.2	71.4

У даному прикладі визнання доходу здійснюється на дату відвантаження, відповідно й всі податки і збори розраховуються на основі митної вартості, визначеної на основі рахунку-фактури, оформленого при відвантаженні. Оскільки заборгованість, яка виникла є монетарною, проводиться розрахунок курсових різниць на дату балансу та дату оплати.

в) облік експорту за умов часткової оплати

У практиці мають місце випадки, коли авансові платежі є меншими за вартість реалізованої за експортом продукції (товарів). Тоді вартість при переведенні іноземної валюти, що перевищує суму передоплати, визначається із застосуванням валютного курсу на дату визнання доходу від реалізації.

Якщо ж реалізовано продукції, товарів на суму меншу, ніж попередньо отриманий аванс і подальша реалізація цьому покупцеві не передбачається, а залишок авансу підлягає поверненню покупцеві грошима, то зобов'язання в сумі залишку авансу підлягає перерахунку за валютним курсом на кожну дату балансу (поки не відбудеться сплата грошей) і на дату погашення зобов'язання.

Приклад 3. Підприємство відвантажило продукцію вартістю 12000 дол. на експорт, курс НБУ на момент відвантаження склав 25,10 \$/грн., собівартість – 255000 грн.

Продукція була сплачена покупцем частково авансом в поточному кварталі в розмірі 8500 дол., частково в наступному кварталі в розмірі 3500 дол. США.

Курс НБУ на час сплати авансу – 25,15 \$/грн., на момент остаточної оплати – 25,20 \$/грн., на кінець кварталу – 25,05\$/грн.

При розмитненні на митниці було сплачено мито – 3%, послуги терміналу за простій автомобіля – 300 грн. та послуги митного брокера – 650 грн.

**Кореспонденція рахунків з обліку експорту продукції
на умовах часткової оплати**

№ з/п	Зміст операції	Сума (\$/грн.)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Отримано аванс в іноземній валюті (8500 x 25,15 = 213775 грн.)	<u>\$8500</u> 213775	31.6	68.1
2	Відпущено продукцію за експортом: - на суму авансу (8500 x 25,15 = 213775 грн.) - на решту суми (3500 x 25,10 = 87850 грн.)	<u>\$12000</u> 301625	36.2	70.1
3	Списана собівартість експортованої за кордон продукції	255000	90.1	26
4	Нараховане мито (ПДВ за нульовою ставкою дорівнює нулю) (12000 x 25,10 x 3% = 9036 грн.)	9036	93 64.2	64.2 68.5
5	Перераховано мито до бюджету	9036	68.5	31.1
6	Сплачено послуги терміналу	300	93 68.5	68.5 31.1
7	Сплачено послуги митного брокера	650	93 68.5	68.5 31.1
8	Негативна курсова різниця на заборгованість на дату балансу (кінець кварталу) (3500 x (25,05 – 25,10) = - 175 грн.)	175	94.5	36.2
9	Проведена остаточна оплата іноземним покупцем (3500 x 25,20 = 88200 грн.)	<u>\$3500</u> 88200	31.6	36.2
10	Відображена курсова різниця на дату оплати (3500 x (25,20 – 25,05) = 525 грн.)	525	36.2	71.4
11	Проведено зарахування заборгованості за оплаченим авансом	213775	68.1	36.2

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

Реалізація експортної продукції відображається за контрактною вартістю відповідно до базисних умов постачання згідно з правилами ІНКОТЕРМС. Крім

вартості товару, додатковими елементами контрактної вартості експортної продукції є мито, транспортні витрати.

6.5. Експорт робіт та послуг і його облік

Вітчизняні підприємства-експортери можуть надавати іноземним партнерам інформаційні, аудиторські, консультаційні, маркетингові, медичні послуги; роботи і послуги, пов'язані із нерухомим майном (включаючи будівельно-монтажні роботи) й т.д. Експорт робіт та послуг розглядають як експорт капіталу, що вивозиться за межі України в будь-якій формі з метою отримання прибутку від виробничої, інвестиційної та фінансової видів діяльності.

Обсяг виконаних експортером робіт і наданих послуг оформляється Актом виконаних робіт (наданих послуг), що служить основою для здійснення бухгалтерських записів на рахунках. Особливості складання такого акту описані при висвітленні питання стосовно імпорту послуг (п. 5.4).

Облік експорту робіт й послуг, формування доходу від цих операцій ведеться на субрахунку 70.3 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Порядок відображення в бухгалтерському обліку валютних операцій, пов'язаних з експортом послуг нерезиденту, в цілому аналогічний обліку операцій з експорту готової продукції за виключенням рахунку, на якому відображається собівартість виконаних робіт (наданих послуг), – рахунок 90.3 «Собівартість реалізованих робіт та послуг». Суми авансів, одержаних від іноземних партнерів обліковують на рахунку 68.1 «Розрахунки за авансами одержаними».

Особливістю обліку експорту послуг є те, що доходи за виконані роботи, надані послуги визнаються на дату їх фактичного надання, але за курсом попередньої оплати (одержання авансу), якщо такий аванс був одержаний, або за курсом підписання акту – якщо попередньої оплати не було. Якщо сума авансу менша за вартість реалізації, то різниця між ними підлягає перерахунку

із застосуванням валютного курсу на дату визнання доходу від реалізації. У випадку, коли сума авансу перевищує вартість реалізації, тоді надлишково перераховану його суму потрібно повернути покупцеві. Зобов'язання в сумі надлишкової оплати перераховуються за валютним курсом на кожну дату балансу і дату повернення суми зазначеної переоплати покупцеві.

Є певні особливості в оподаткуванні експортованих робіт, послуг податком на додану вартість, тому що ставка ПДВ за такими операціями залежить від місця надання послуг (20% – якщо місцем надання послуг визнається на території України чи 0% – якщо місце їх надання знаходиться за кордоном). Детальніше про визначення місця надання послуг йшлося при висвітленні питання щодо імпорту послуг (табл. 5.3).

Приклад 4. ТОВ «Аверс» підписало контракт на надання рекламних послуг іноземній фірмі «TVN» загальною вартістю 7000 дол. США. Передоплата проведена іноземним замовником 22 лютого ц.р. в сумі 3000 дол. США. Цього ж дня відбувся обов'язковий продаж 75% валютної виручки за комерційним курсом 25,10 (комісійна винагорода банку склала – 0,3%).

Акт на приймання послуг з іноземним покупцем підписано 15 березня ц.р. на суму 7000 дол. США.

Собівартість реалізованих експортних послуг становить 75800 грн. Послуги стосовно підтвердження проведення реклами іноземної фірми оцінені у 4436 грн. (підписаний акт наданих послуг та проведена оплата 15 березня ц.р.).

Дебіторська заборгованість іноземного постачальника була повністю погашена 12 червня ц.р.

На дати здійснення операцій курси НБУ були такими: 22 лютого – 25,30 \$/грн.; 15 березня – 25,35 \$/грн.; 31 березня – 25,35 \$/грн.; 12 червня – 25,42 \$/грн.

**Кореспонденція рахунків з відображення в обліку експорту
робіт, послуг**

Дата	Зміст операції	Сума (\$/грн.)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
22.02	Отримано аванс в іноземній валюті на транзитний рахунок (3000 x 25,30 = 75900 грн.)	<u>\$3000</u> 75900	31.6	68.1
22.02	25% виручки зараховано на поточний валютний рахунок	<u>\$750</u> 18975	31.2	31.6
22.02	Перераховано 75% валютної виручки банку для обов'язкового продажу на МВБ	<u>\$2250</u> 56925	33.4	31.6
22.02	Зараховано на поточний рахунок виручку (2250 x 25,10 = 56475 грн.)	56475	31.1	33.4
22.02	Відображено сплачену банку комісійну винагороду (56475 x 0,3% = 169,43 грн.)	169,43	92	31.1
22.02	Списано різницю між курсами НБУ та МВБ (2250 x (25,30 - 25,10) = 450 грн.)	450	94.5	33.4
15.03	Передано по Акту виконані роботи іноземному замовнику: - на суму авансу (3000 x 25,30 = 75900 грн.) - на решту (4000 x 25,35 = 101400 грн.)	<u>\$7000</u> 177300	36.2	70.3
15.03	Нарахований ПДВ за нульовою ставкою	0	70.3	64.1
15.03	Списано собівартість реалізованих експортних послуг	75800	90.3	23
15.03	Отримано акт наданих послуг по підтвердженню проведення реклами	4436	93	68.5
15.03	Сплачено послуги по підтвердженню проведення реклами іноземної фірми	4436	68.5	31.1
31.03	Списані на фінансові результати: - доходи від експорту робіт - собівартість робіт - витрати на збут - втрати від різниці в курсах валюти	177300 75800 4436 450	70.3 79.1 79.1 79.1	79.1 90.3 93 94.5
31.03	Зараховано аванс на погашення заборгованості	<u>\$3000</u> 75900	68.1	36.2
31.03	Курсова різниця на кінець звітного періоду (750 x (25,35 - 25,30) = 37,50 грн.)	37,50	31.6	71.4
12.06	Отримано остаточну оплату на транзитний рахунок (4000 x 25,42 = 101680 грн.)	<u>\$4000</u> 101680	31.6	36.2
12.06	Курсова різниця на дату погашення заборгованості (4000 x (25,42 - 25,35) = 280 грн.)	280	36.2	71.4

Розділ 7. Облік іноземних інвестицій

7.1. Суть, види та форми інвестицій

Інвестиція – це вкладання грошових, матеріальних та інтелектуальних цінностей в об’єкти підприємницької діяльності та інші об’єкти з метою отримання прибутку або досягнення іншої вигоди. Схематично процес інвестування на підприємстві подано на рис. 7.1. Інвестор, використовуючи власні, кредитні чи інші ресурси, вкладає їх у підприємницьку діяльність з надією у майбутньому одержати певну винагороду у формі прибутку, соціального ефекту чи іншої вигоди. Період часу з моменту вкладання коштів і до досягнення ефекту називається *інвестиційним лагом*.

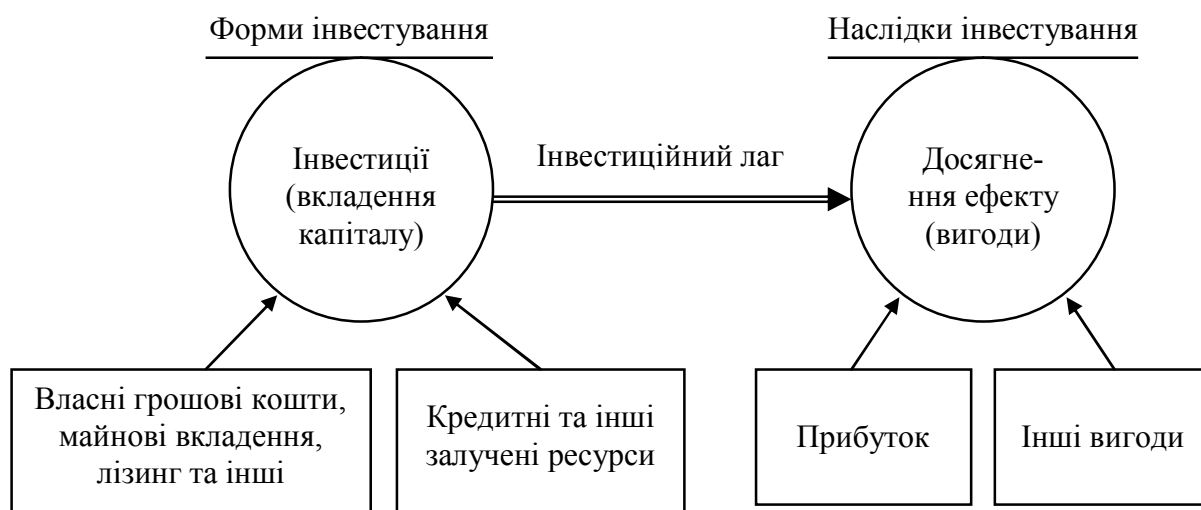


Рис. 7.1. Система інвестування підприємств

Інвестор – юридична або фізична особа, яка здійснює вкладення коштів для створення основних засобів та інших активів.

Вкладаючи особисті заощадження або особисте майно в статутний капітал підприємства, засновник – фізична особа інвестує свій бізнес. Вкладаючи частину заробленого прибутку в будь-якій формі: грошовій, матеріальній і нематеріальній – в статутний капітал підприємства, засновник –

юридична особа інвестує створене ним підприємство. Теж саме можна сказати про громадян-акціонерів.

Інвестиції класифікують, переважно, за такими основними ознаками:

1. За об'єктами вкладання коштів:

- реальні (капітальні) інвестиції це вкладання у власну матеріально-технічну базу підприємства шляхом будівництва чи придбання основних засобів, інших активів;
- фінансові інвестиції – це вкладання у інші суб'єкти підприємницької діяльності через придбання акцій, облігацій, інших фінансових інструментів з метою одержання прибутку або інших вигод у перспективі.

2. За характером участі в інвестуванні:

- прямі інвестиції – це вкладання, коли інвестор вкладає кошти у конкретне підприємство або вид діяльності;
- непрямі інвестиції – це вкладання, що здійснюються через фінансових посередників (інвестиційні фонди, довірчі товариства).

3. За період інвестування:

- короткострокові інвестиції – це інвестиції терміном до одного року (депозитні вклади, короткотермінові ощадні сертифікати);
- довготермінові інвестиції – це інвестиції терміном понад один рік (капітальні вкладення у будівництво чи придбання основних засобів, довгострокові фінансові вкладення).

4. За формами власності на інвестиційні ресурси:

- приватні інвестиції – це вкладення громадян та підприємств недержавної форми власності;
- державні інвестиції – це вкладення органів влади за рахунок бюджетів різних рівнів і позабюджетних фондів, а також вкладення державних підприємств;
- іноземні інвестиції – це вкладення іноземних громадян, підприємств (фірм), держав;

– спільні інвестиції – це вкладення, що здійснюються в момент створення спільних підприємств за участю вітчизняних та іноземних партнерів;

5. За регіональною ознакою:

- внутрішні інвестиції – це вкладення у вітчизняну економіку;
- зовнішні інвестиції – це вкладення, пов’язані з розміщенням коштів за межами країни, а також придбання акцій зарубіжних фірм.

Інвестиції здійснюються у наступних **формах**:

- а) грошових коштах;
- б) передачі майна;
- в) прав на різні види інтелектуальної власності;
- г) прав на користування природними ресурсами;
- д) цінних паперів та інших фінансових інструментів.

Детальніше класифікація інвестицій за різними ознаками та формами здійснення подана на рис. 7.2.

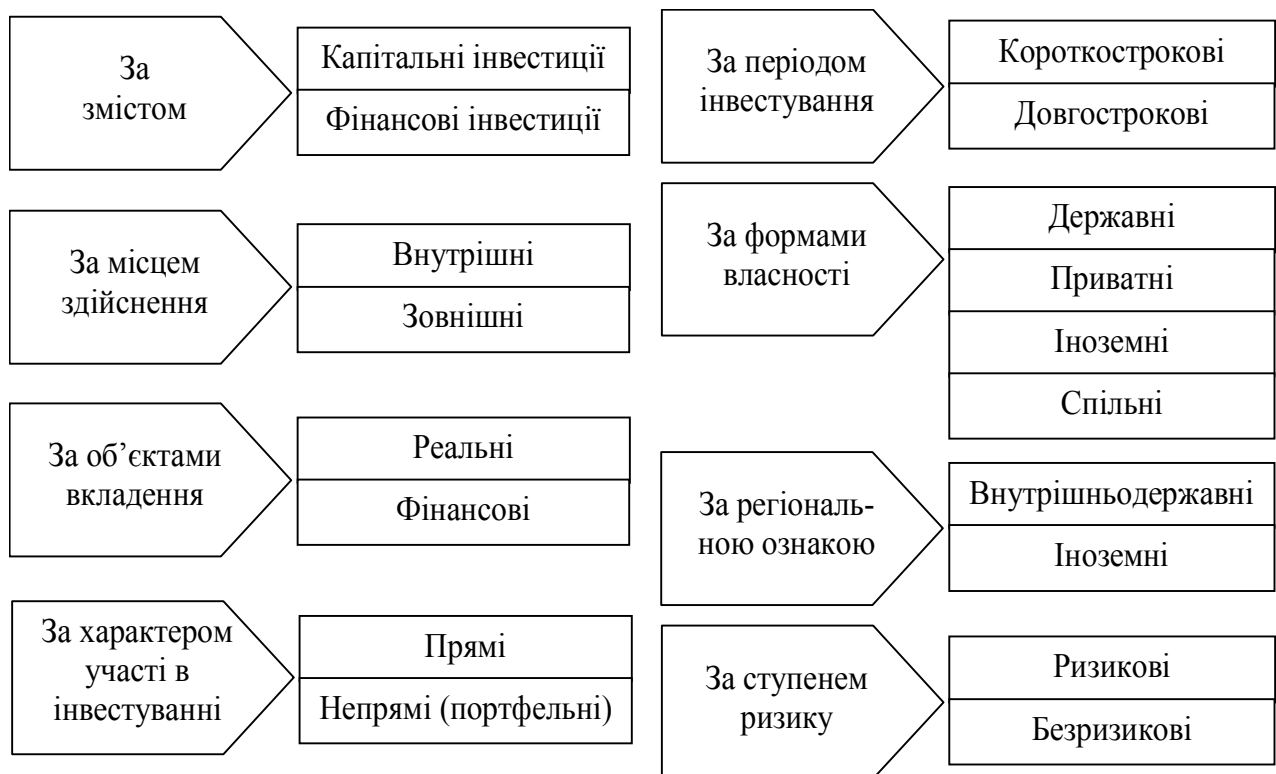


Рис. 7.2. Класифікація інвестицій

Невід’ємною складовою всієї господарської діяльності підприємства є **інвестиційна діяльність**, яка є складовою звичайної діяльності, як це подано на рис. 7.3.

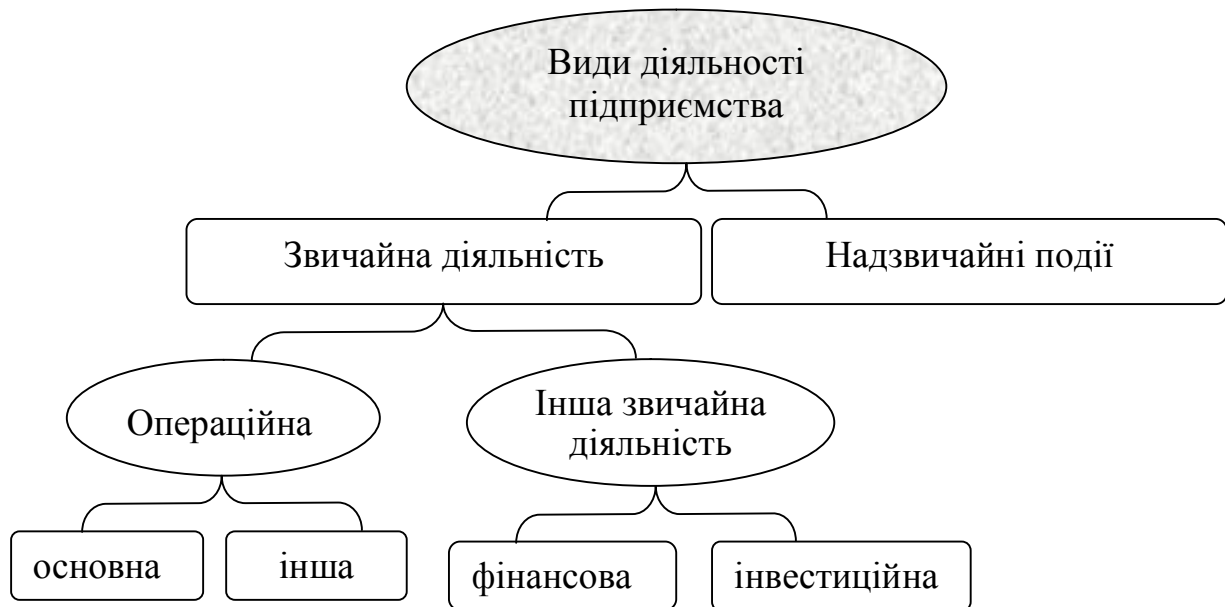


Рис.7.3. Види діяльності підприємства

Звичайна діяльність – це будь-яка діяльність підприємства, а також операції, які забезпечують або виникають внаслідок здійснення такої діяльності. До звичайної діяльності слід відносити придбання матеріалів та сировини, інших запасів, виконання послуг, виробництво продукції, розрахунки з постачальниками і клієнтами, розрахунки за довгостроковими і короткостроковими зобов’язаннями, з працівниками і бюджетом, списання знецінених запасів, переоцінку короткотермінових інвестицій, курсові різниці тощо.

Надзвичайні події виникають внаслідок подій або фактів господарського життя, які відрізняються від звичайної і є епізодичними. Надзвичайна подія виникає внаслідок стихійних лих, техногенних катастроф тощо.

Звичайна діяльність підприємства поділяється на операційну та іншу.

До операційної діяльності підприємства відносяться усі види основної та іншої діяльності, крім фінансової та інвестиційної.

Основна діяльність – це та, яка пов’язана з виробництвом або реалізацією товарів, робіт і послуг, визначена статутом при створенні підприємства і яка забезпечує основну частку його доходу. Витрати, які виникають в результаті основної діяльності, поділяють за функціями, а саме: на виробничі, адміністративні, на збут та інші.

Виробнича діяльність супроводжується витратами на виготовлення продукції, та її продажем, а також витратами адміністративного характеру, іншими операційними витратами.

Фінансова діяльність – це діяльність підприємства, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу.

Інвестиційна діяльність – це діяльність підприємства, яка пов’язана з придбанням та реалізацією тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Таке визначення дається у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»(рис. 7.4).

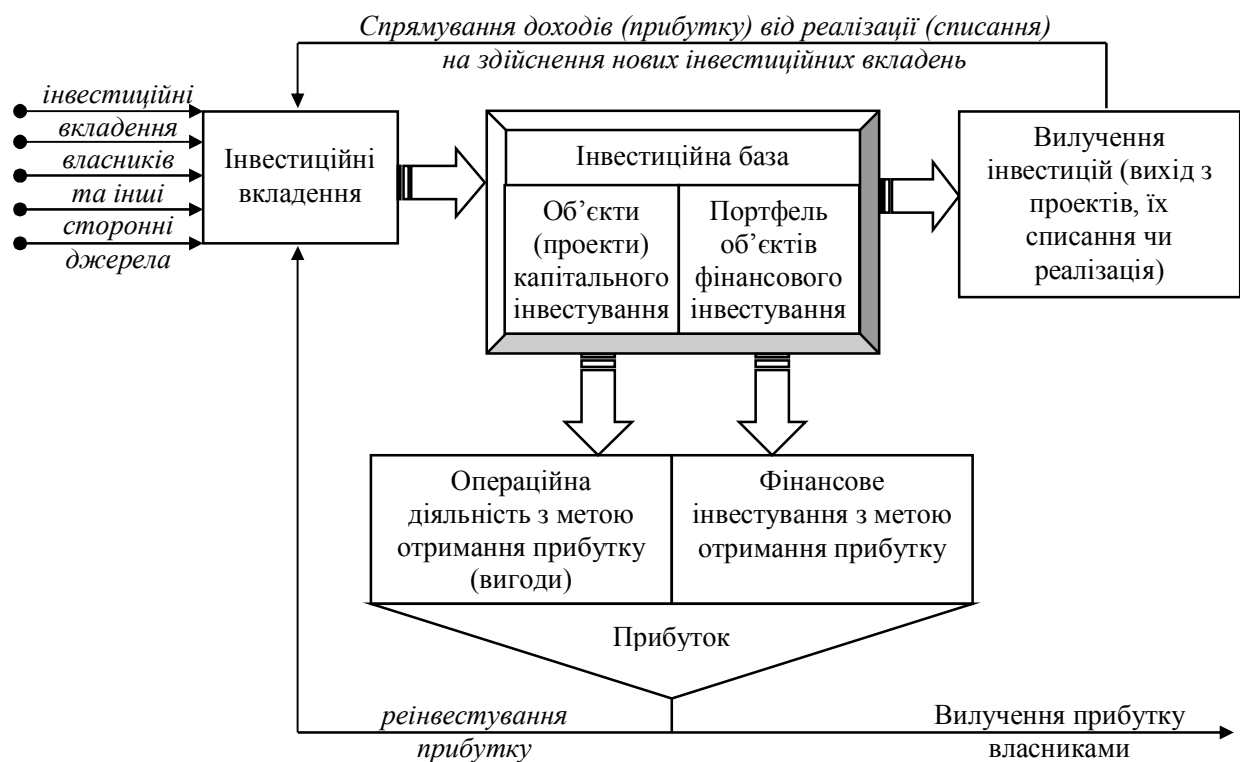


Рис. 7.4. Схема інвестиційної діяльності підприємства

Інвестиційний процес включає такі фази:

– інвестиційні вкладення власних та залучених ресурсів з метою придбання інвестиційних проектів, що входять до інвестиційної бази (портфеля об'єктів реального та фінансового інвестування). Наслідком використання інвестиційного портфеля в процесі операційної та фінансової діяльності є отримання прибутку, що за рішенням власників може бути вилучений з підприємства (на дивіденди, відсотки) або повторно реінвестований в господарську діяльність;

– вилучення окремих об'єктів (вихід з окремих проектів та програм) – списання, продаж, безкоштовна передача об'єктів, які також можуть приносити додаткову вигоду у формі прибутку, що направляється на фінансування нових інвестиційних проектів.

Порядок іноземного інвестування на території України регулюється Законом України «Про режим іноземного інвестування». Згідно даного Закону **іноземні інвестори** – суб'єкти, які провадять інвестиційну діяльність на території України. До них відносяться:

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

Іноземна інвестиція – цінності, що вкладаються іноземними інвесторами в об'єкти інвестиційної діяльності відповідно до законодавства України з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту.

Підприємство з іноземними інвестиціями – підприємство (організація) будь-якої організаційно-правової форми, створене відповідно до законодавства України, іноземна інвестиція в статутному капіталі якого, за його наявності,

становить не менше 10 відсотків. Підприємство набирає статусу підприємства з іноземними інвестиціями з дня зарахування іноземної інвестиції на його баланс.

Іноземні інвестиції на території України можуть здійснюватися у вигляді:

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

Іноземні інвестиції можуть здійснюватися у таких формах:

- часткової участі у підприємствах, що створюються спільно з українськими юридичними і фізичними особами, або придбання частки діючих підприємств;
- створення підприємств, що повністю належать іноземним інвесторам, філій та інших відокремлених підрозділів іноземних юридичних осіб або придбання у власність діючих підприємств повністю;
- придбання не забороненого законами України нерухомого чи рухомого майна, включаючи будинки, квартири, приміщення, обладнання, транспортні засоби та інші об'єкти власності, шляхом прямого одержання майна та майнових комплексів або у вигляді акцій, облігацій та інших цінних паперів; придбання самостійно або за участю українських юридичних або фізичних осіб прав на користування землею та використання природних ресурсів на території України;
- придбання інших майнових прав;
- господарської (підприємницької) діяльності на основі угод про розподіл продукції;
- в інших формах, які не заборонені законами України, в тому числі без створення юридичної особи на підставі договорів із суб'єктами господарської діяльності України

Оцінка іноземних інвестицій та інвестицій українських партнерів, включаючи внески до статутного капіталу підприємств, здійснюється в іноземній конвертованій валюті та у валюті України за домовленістю сторін на основі цін міжнародних ринків або ринку України.

Для іноземних інвесторів на території України встановлюється національний режим інвестиційної та іншої господарської діяльності, за винятками, передбаченими законодавством України та міжнародними договорами України. Для окремих суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють інвестиційні проекти із залученням іноземних інвестицій, що реалізуються відповідно до державних програм розвитку пріоритетних галузей

економіки, соціальної сфери і територій, може встановлюватися пільговий режим інвестиційної та іншої господарської діяльності.

Державна реєстрація іноземних інвестицій здійснюється обласними, Київською та деякими міськими державними адміністраціями протягом трьох робочих днів після фактичного їх внесення. Незареєстровані іноземні інвестиції не дають права на одержання пільг та гарантій, передбачених законодавством.

На території України підприємства з іноземними інвестиціями створюються і діють у формах, передбачених законодавством України.

Установчі документи підприємств з іноземними інвестиціями повинні містити відомості, передбачені законодавством України для відповідних організаційно-правових форм підприємств, а також відомості про державну належність їх засновників (учасників).

Майно, що ввозиться в Україну як внесок іноземного інвестора до статутного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями (крім товарів для реалізації або власного споживання), звільняється від обкладення митом.

Згідно з Митним кодексом такі інвестиції, що ввозяться на митну територію України на строк не менше трьох років іноземними інвесторами відповідно до Закону про режим іноземного інвестування з метою інвестування на підставі зареєстрованих договорів (контрактів) або як внесок іноземного інвестора до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями, звільняються від сплати ввізного мита. При відчуженні таких товарів раніше трьох років з часу зарахування їх на баланс ввізне мито сплачується на загальних підставах.

Отже, якщо протягом трьох років з часу зарахування іноземної інвестиції на баланс підприємства з іноземними інвестиціями майно, що було ввезене в Україну як внесок іноземного інвестора до статутного капіталу зазначеного підприємства, відчужується, у тому числі у зв'язку з припиненням діяльності цього підприємства (крім вивезення іноземної інвестиції за кордон), підприємство з іноземними інвестиціями сплачує ввізне мито, яке

обчислюється виходячи з митної вартості цього майна, перерахованої у валюту України за офіційним курсом валюти України.

Підприємство з іноземними інвестиціями самостійно визначає умови реалізації продукції (робіт, послуг), включаючи ціну на них, якщо інше не передбачено законодавством України. Продукція підприємств з іноземними інвестиціями не підлягає ліцензуванню і квотуванню за умови її сертифікації як продукції власного виробництва. Підприємства з іноземними інвестиціями сплачують податки відповідно до законодавства України.

Майно (крім товарів для реалізації або власного споживання), що ввозиться в Україну іноземними інвесторами на строк не менше трьох років з метою інвестування на підставі зареєстрованих договорів (контрактів), звільняється від обкладення митом. Прибуток, одержаний від спільної інвестиційної діяльності за договорами (контрактами), оподатковується відповідно до законодавства України.

Разом з тим виникають певні особливості обліку іноземних інвестицій, їхньої оцінки з урахуванням того, що вони здійснюються коштами іноземної валюти, будівлями і спорудами, обладнанням, сировиною, роботами й послугами, нематеріальними активами (ноу-хау, товарними знаками, правами на користування природними ресурсами – концесіями, програмним забезпеченням, технологіями тощо), акціями, облігаціями, майновими правами.

7.2. Облік капітальних (реальних) інвестицій

Капітальні інвестиції – це вкладання грошових коштів та матеріальних ресурсів у будівництво і придбання основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів.

Капітальні інвестиції класифікуються за такими ознаками:

1) **за технологічною структурою** - будівельні роботи; монтаж обладнання; затрати на придбання обладнання, що вимагає і не вимагає монтажу; інструмент, інвентар, інші капітальні роботи і затрати;

- 2) **за напрямими відтворювальної структури** – вкладення у нове будівництво, розширення, реконструкцію, технічне переозброєння діючих підприємств;
- 3) **за призначенням** – капітальні вкладення у виробничу та невиробничу сферу;
- 4) **за джерелами фінансування** – за рахунок власних джерел; бюджетного фінансування; позик банку; цільових внесків за дольовою участю;
- 5) **за галузями економіки** – капітальні вкладення у промисловість, сільське господарство, будівництво, зв'язок, торгівлю, транспорт, освіту, охорону здоров'я, туризм тощо;
- 6) **за способами проведення будівельно-монтажних робіт** - роботи виконані підрядним способом; роботи виконані господарським способом.

Для обліку інвестицій капітального характеру призначений рахунок **15 «Капітальні інвестиції»**, який має такі субрахунки:

- 15.1 «Капітальне будівництво»;
- 15.2 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;
- 15.3 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;
- 15.4 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;
- 15.5 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів».

Рахунок **15 «Капітальні інвестиції»** призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів. За дебетом цього рахунка відображають зростання витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, а за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо).

Основні кореспонденції рахунків у випадку придбання в іноземних партнерів основних засобів за плату зводяться до наступного:

1. Відображено суми за договором постачання за придбані основні засоби

Дт 15.2 - Кт 63.2

2. Сума податку на додану вартість при розмитненні (податковий кредит)

Дт 64.1 - Кт 68.5

3. Відображено витрати за надані консультаційні, інформаційні, посередницькі, реєстраційні, транспортні послуги та інші витрати, пов'язані з придбанням основних засобів

Дт 15.2 - Кт 68.5

4. Сума податку на додану вартість (до третьої операції)

Дт 64.1 - Кт 68.5

5. Зараховано об'єкт до складу основних засобів

Дт 10 - Кт 15.2

Облік будівництва об'єктів залежить від **способу ведення будівельно-монтажних робіт**. Якщо будівництво об'єктів основних засобів здійснюється:

а) **підрядним способом**, то затрати на це будівництво відобразатимуть:

Дт 15 «Капітальні інвестиції» - Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»;

б) **господарським способом**, тоді затрати на спорудження і виготовлення основних засобів записуються в обліку таким чином:

Дт 15 «Капітальні інвестиції» - Кт 20.5 «Будівельні матеріали»; Кт 23 «Виробництво»; Кт 65 «Розрахунки за страхуванням»; Кт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Проте найбільше інвестицій капітального характеру іноземними інвесторами надається в процесі здійснення ними внесків до **статутного капіталу** створених на території України спільних, асоційованих підприємств, іноземних представництв.

На підставі первинних документів, що засвідчують внесення інвестицій іноземними інвесторами (платіжних доручень про перерахування валюти; товарно-транспортних накладних на передачу майна; актів про виконані роботи і надані послуги; актів про передачу нематеріальних активів) відображають їхню вартість з урахуванням достовірності оцінки (для цього використовують

ціни міжнародних ринків, експертні оцінки) як погашення заборгованості за внесками учасників – кредит рахунка 46 «Неоплачений капітал» та оприбутковують отримані засоби за дебетом рахунків 31.2 «Поточні рахунки в іноземній валюті», 31.6 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті», 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 15 «Капітальні інвестиції» та інші.

Основою для здійснення таких операцій є установчі документи – договір засновників та статут підприємства з іноземними інвестиціями, у яких визначається сума статутного капіталу та частки учасників. На підставі цих документів відображають належну до внесення іноземним інвестором суму інвестиції за дебетом рахунка 46 «Неоплачений капітал» та кредитом субрахунку 40.1 «Статутний капітал», виходячи із перерахунку частки інвестора за вартістю в іноземній валюті в національну грошову одиницю. Такий перерахунок здійснюється за курсом, що діяв на дату підписання установчого договору.

Значні особливості в обліку інвестиційної та іншої звичайної діяльності мають постійні представництва іноземних держав в Україні. Згідно Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» **представництво іноземного суб'єкта господарської діяльності** – це установа або особа, яка представляє інтереси іноземного суб'єкта господарської діяльності в Україні і має на це належним чином оформлені повноваження.

Представництво нерезидента не є юридичною особою. У всіх випадках воно діє від імені та за дорученням іноземного суб'єкта господарської діяльності, указанного у свідоцтві про реєстрацію, і виконує свої функції згідно із законодавством України. На відміну від представництв українських підприємств, представництва нерезидентів можуть здійснювати господарську діяльність (не самостійну, а в інтересах нерезидента). Крім того, представництва нерезидентів представляють і захищають інтереси нерезидентів.

Постійне представництво – постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в

Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів.

Усі постійні представництва нерезидентів (і ті, що отримують доходи із джерелом походження з України, і ті, що виконують тільки представницькі функції) є платниками податку на прибуток. До початку своєї діяльності вони повинні стати на облік в фіскальному органі за своїм місцезнаходженням.

Постійні представництва, що ведуть господарську діяльність, дають дохід для нерезидента. Такі представництва щокварталу подають до фіскального органу декларацію про прибуток, отриманий із джерел в Україні. Сума прибутку постійного представництва оподатковується в загальному порядку. При цьому з метою оподаткування постійне представництво прирівнюється до платника податків, який здійснює діяльність незалежно від нерезидента.

Представництва нерезидентів, що не ведуть господарської діяльності. Представництва, які не займаються господарською діяльністю, не приносять доходу нерезиденту. Їх утримання фінансується нерезидентами на підставі кошторису витрат. Проте такі представництва реєструються в фіскальному органі як платник податку на прибуток і подають звітність у звичайному порядку. Якщо діяльність постійного представництва полягає тільки в наданні послуг нерезиденту, то оподатковуваним прибутком є сума, яку постійне представництво могло б отримати, якби надавало такі ж послуги, як самостійне підприємство. Отримані представництвом від нерезидентів суми фінансування включаються до складу доходів. Але, оскільки сума доходів такого представництва буде дорівнювати сумі його витрат, об'єкт оподаткування дорівнює нулю.

Нерезиденти, що здійснюють діяльність на території України через постійне представництво бухгалтерський облік і звітність ведуть відповідно до

законодавства України. Майно та кошти, що надходять від нерезидента до представництва з певною метою, є цільовим фінансуванням поточних потреб.

Типова кореспонденція рахунків з обліку господарських операцій представництв нерезидентів, які не здійснюють комерційної діяльності, наведена у табл. 7.1.

Таблиця 7.1.

**Кореспонденція рахунків з обліку в представництвах нерезидентів,
які не здійснюють комерційної діяльності**

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д–т	К–т
1	2	3	4
1.	Отримано основні засоби для організації роботи офісу	10	48
2.	Отримано кошти в іноземній валюті для організації роботи	31.6	48
3.	Перераховано іноземну валюту для продажу	33.4	31.6
4.	Відображено витрати від реалізації іноземної валюти	94.2	33.4
5.	Зараховано на поточний рахунок кошти, отримані від реалізації іноземної валюти	31.1	33.4
6.	Сплачено банку комісійну винагороду за продаж валюти	92	31.1
7.	Нарахована заробітна плата працівникам представництва	92	66.1
8.	Нараховані суми обов'язкових платежів на фонд оплати праці	92	65
9.	Проведено утримання із заробітної плати	66.1	64
10.	Отримано та оприбутковано канцтовари	22	63
11.	Списано вартість канцтоварів, що використовуватимуться адміністративно-управлінським персоналом	92	22
12.	Списано суму представницьких витрат	92	68.5
13.	Нараховані орендна плата і одержані комунальні послуги	92	68.5
14.	Відображено витрати на відрядження	92	37.2

Якщо ж представництво нерезидента створено для здійснення комерційної діяльності в інтересах іноземного суб'єкта господарської діяльності, то порядок бухгалтерського обліку ідентичний обліку на вітчизняних підприємства.

7.3. Фінансові інвестиції та їх облік

Фінансові інвестиції – це вкладання в інші суб'єкти господарської діяльності шляхом придбання акцій, часток у статутному капіталі, інших фінансових інструментів з метою отримання прибутку або певних інших вигод в перспективі.

Фінансові інвестиції класифікують за багатьма ознаками, які подані на рисунку 7.5.

Для обліку фінансових інвестицій використовуються наступні рахунки і субрахунки:

14 «Довгострокові фінансові інвестиції»:

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

14.2 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;

14.3 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

35 «Поточні фінансові інвестиції»:

35.1 «Еквіваленти грошових коштів»;

35.2 «Інші поточні фінансові інвестиції».

Поточні фінансові інвестиції обліковуються на рахунку 35. У випадку їх придбання дебетують рахунок 35 і кредитують рахунки 30; 31; 68.5. Якщо ці інвестиції продають, то кореспонденція буде зворотною: Дт 30; 31; 68.5 Кт 35.

Дохід, одержаний від інвестицій, відображають так: Дт 37.3 «Розрахунки за нарахованими доходами» Кт 73.1 «Дивіденди одержані».

Довгострокові фінансові інвестиції обліковуються на рахунку 14 кількома методами.

а) За ідентифікованою (фактичною) собівартістю, до якої входять витрати на придбання таких інвестицій, включаючи посередницькі та інші послуги, пов'язані з придбанням таких інвестицій. Собівартість таких інвестицій може бути знижена при зменшенні корисності. І навпаки, при відновленні корисності їх вартість збільшують шляхом дооцінки.

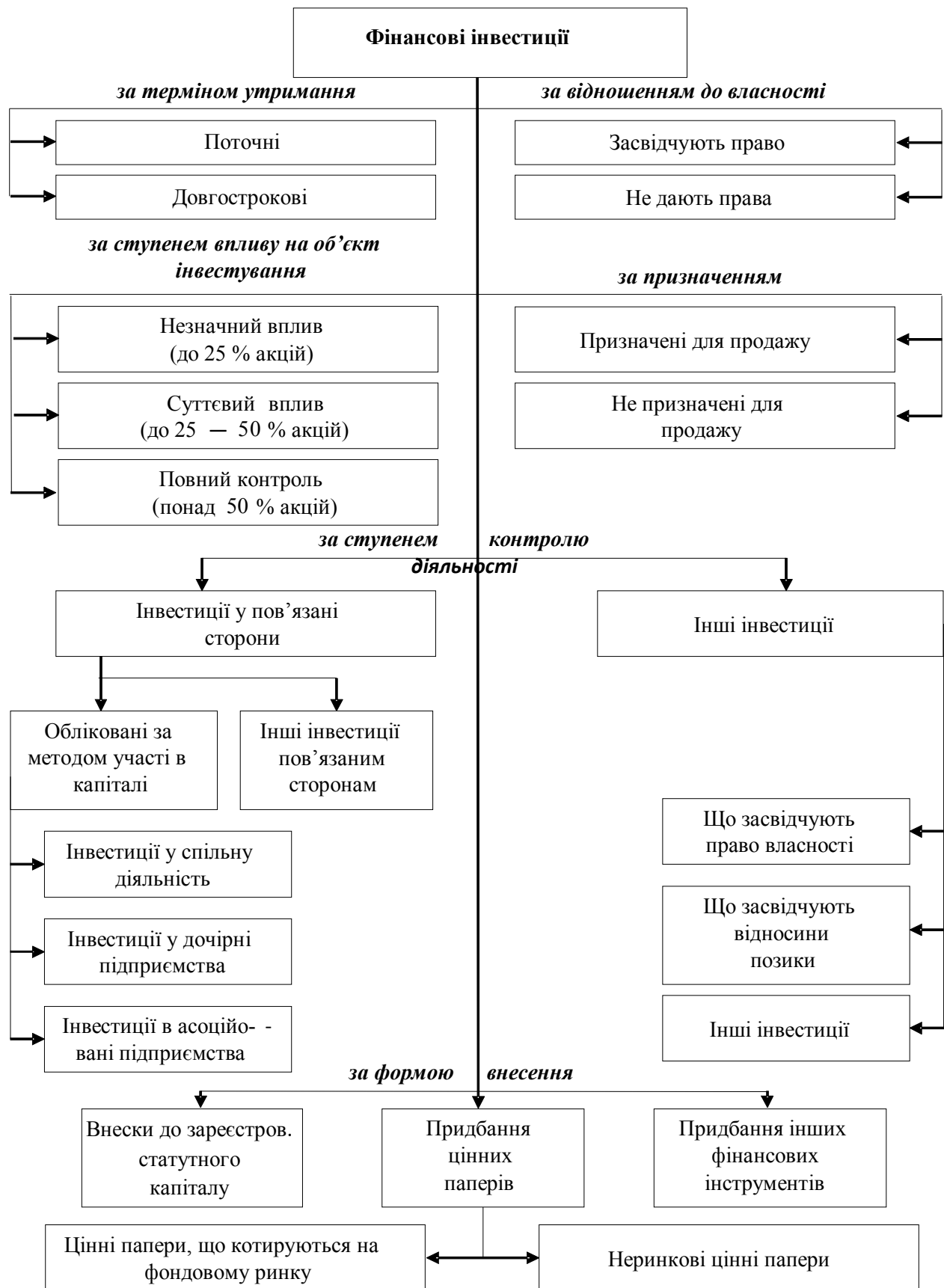


Рис 7.5. Структура фінансових інвестицій

б) Облік фінансових інвестицій за справедливою вартістю.

Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами. Справедлива вартість інвестиції визначається шляхом її дооцінки або уцінки. При цьому використовують наступну кореспонденцію рахунків, пов'язану з дооцінкою або уцінкою фінансових інвестицій:

1. Проведено дооцінку фінансових інвестицій із збільшенням величини капіталу в дооцінках капіталу:

Дт 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» -

Кт 41.3 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів».

2. Проведено дооцінку фінансових інвестицій і збільшено суму інших доходів (якщо раніше проведена уцінка цих активів списана на витрати):

Дт 14.2 ««Довгострокові фінансові інвестиції» -

Кт 74.6 «Інші доходи».

3. Здійснено уцінку інвестицій за рахунок раніше створеного капіталу в дооцінках:

Дт 41.3 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів» -

Кт 14.2 ««Довгострокові фінансові інвестиції».

4. Віднесено уцінку інвестицій на інші витрати у зв'язку із відсутністю раніше створеного капіталу в дооцінках:

Дт 97.5 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» –

Кт 14.2 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам».

в) Облік інвестицій за амортизованою собівартістю.

Амортизована собівартість – це собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена на суму нагромадженої амортизації дисконту чи зменшена на суму нагромадження амортизації премії. **Дисконт** – це сума перевищення вартості

погашення боргових цінних паперів над їх собівартістю. **Премія** – це сума перевищення собівартості боргових цінних паперів над їх вартістю.

Метод ефективної ставки відставка – це метод розподілу дисконту або премії протягом періоду з дати придбання боргових цінних паперів до моменту їх погашення.

Річна сума амортизації визначається за такими формулами:

1) за амортизації дисконту:

$$САД = (БВІ_{\text{ПР}} \cdot ЕСВ) - РД_{\text{ФСВ}},$$

де САД – сума амортизації дисконту;

БВІ_{ПР} – балансова вартість інвестицій на початок року;

ЕСВ – ефективна ставка відсотка;

РД_{ФСВ} – річний дохід за фіксованою ставкою відсотка;

2) за амортизації премії:

$$САП = РД_{\text{ФСВ}} - (БВІ_{\text{ПР}} \cdot ЕСВ),$$

де САП – сума амортизації премії.

Ефективна ставка відсотка розраховується за наступними формулами:

а) у випадку придбання інвестицій з дисконтом:

$$ЕСВ_{\text{Д}} = \frac{РД_{\text{ФСВ}} + \frac{ЗСД}{3КР_{\text{УІ}}}}{(СФІ + ВП_{\text{ФІ}}) : 2},$$

де ЕСВ_Д – ефективна ставка відсотка у випадку придбання інвестицій з дисконтом;

ЗСД – загальна сума дисконту;

ЗКР_{УІ} – загальна кількість років утримання інвестицій;

СФІ – собівартість фінансових інвестицій;

ВП_{ФІ} – вартість погашення фінансової інвестиції;

б) у випадку придбання інвестицій з премією:

$$ECB_{III} = \frac{PD_{\phi CB} - \frac{3CP}{3KP_{\phi I}}}{(C\phi I + BP_{\phi I}) : 2}$$

де ECB_{III} – ефективна ставка відсотка у випадку придбання інвестицій з премією;

$3CP$ – загальна сума премії.

Сума дисконту (премії) нараховується одночасно із нарахуванням відсотка, належить до одержання. Визначимо основну кореспонденцію в обліку облігацій, придбаних з дисконтом:

Приклад. 02 січня 2012 р. підприємство «Добробут» придбало облігації номінальною вартістю 1 000 000 грн. з річною фіксованою ставкою 10 %. Ціна придбання – 900 000 грн. Облігації були випущені строком на чотири роки. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року.

$$\text{Дисконт} = 1\,000\,000 - 900\,000 = 100\,000$$

Для визначення річної суми амортизації дисконту, необхідно визначити ефективну ставку відсотка.

$$\text{Ефективна ставка відсотка} = \frac{(1\,000\,000 \times 10\%) + (100\,000 : 4)}{(900\,000 + 1\,000\,000) : 2} = 13,16\%$$

Таблиця 7.2.

Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн.	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.	Сума амортизації дисконту, грн. (гр.3-гр.2)	Амортизована собівартість інвестиції, грн.
1	2	3	4	5
02.01.2012				900 000
31.12.2012	100 000	118421	18421	918421
31.12.2013	100 000	120845	20845	939 266
31.12.2014	100 000	123588	23588	962 854
31.12.2015	100 000	137146	37146	1 000 000
Підсумок	400 000	500 000	100 000	x

Таблиця 7.3.

Відображення в обліку облігацій, придбаних з дисконтом

№ п/п	Зміст операції	Дебет.	Кредит	Сума
1	02.01.2012 р. Зарахування придбаних облігацій до складу фінансових інвестицій за ціною придбання	14.3	31.1	900000
2	31.12.2012 р. Нарахування відсоткового доходу до отримання	37.3	73.2	100000
3	Амортизація дисконту за перший рік утримання облігацій	14.3	73.2	18421
4	Отримання відсотків за перший рік утримання облігацій	31.1	37.3	100000

А тепер розглянемо аналогічний приклад з обліку облігацій, придбаних з премією:

Приклад. 02 січня 2014 р. підприємство «Добробут» придбало облігації номінальною вартістю 100 000 грн. з річною фіксованою ставкою 15%. Ціна придбання – 109 000 грн. Облігації були випущені строком на три роки. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року.

В даному випадку облігації придбані з премією.

$$\text{Премія} = 109\,000 - 100\,000 = 9000.$$

$$\text{Ефективна ставка відсотка} = \frac{(100000 \times 15\%) - (9000 : 3)}{(109\,000 + 100\,000) : 2} = 11,48\%$$

Таблиця 7.4.

Розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн.	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.	Сума амортизації премії, грн. (гр.2-гр.3)	Амортизована собівартість інвестиції, грн.
1	2	3	4	5
02.01.2014				109000
31.12.2014	15000	12513	2487	106513
31.12.2015	15000	12228	2772	103741
31.12.2016	15000	11259	3741	100000
Підсумок	45000	36000	9000	x

Відображення в обліку облігацій, придбаних з премією

№ п/п	Зміст операції	Дебет.	Кредит	Сума
1	02.01.2014 р. Зарахування придбаних облігацій до складу фінансових інвестицій за ціною придбання	14.3	31.1	109000
2	31.12.2014 р. Нарахування відсоткового доходу до отримання	37.3	73.2	12513
3	Амортизація дисконту за перший рік утримання облігацій	37.3	14.3	2487
4	Отримання відсотків за перший рік утримання облігацій	31.1	37.3	15000

г) Облік інвестицій за методом участі в капіталі.

Метод участі в капіталі – це метод обліку фінансових інвестицій, що засвідчують право на частку у власності, за яким балансова вартість останніх або збільшується або зменшується, відповідно, на суму збільшення чи зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Згідно з методом участі у капіталі, балансова вартість інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі.

Крім цього, балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування. А також балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на частку інвестора в сумі інших змін у власному капіталі об'єкта інвестування за звітний період (крім змін за рахунок прибутку або збитку) із включенням (виключенням) цієї суми до відповідних статей власного капіталу інвестора.

Зміни у власному капіталі інвестованого підприємства відображається в обліку, як це подано у табл.7.6.

Зазначені бухгалтерські записи, пов'язані із збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій, здійснюються на суму, що **відповідає частці інвестора** у капіталі об'єкта інвестування.

**Типові операції, що стосуються змін у власному
капіталі інвестованого підприємства**

Операції об'єкта інвестування	Бухгалтерські записи в обліку інвестора	
	Дебет	Кредит
Власний капітал підприємства (об'єкта інвестування) збільшився на суму прибутку, одержаного у звітному періоді	14.1 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	72 «Дохід від участі в капіталі»
Власний капітал підприємства зменшився на суму чистого збитку, одержаного у звітному періоді	96 «Втрати від участі в капіталі»	14.1 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
Підприємством нараховані дивіденди учасникам	37.3 «Розрахунки за нарахованими доходами»	14.1 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
Дооцінка інвестицій, інше збільшення їх вартості за рахунок додаткового капіталу	14.1 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	41 «Капітал в дооцінках» 42 «Додатковий капітал»
Уцінка інвестицій, інше зменшення їх вартості за рахунок додаткового капіталу: - в межах залишку відповідних статей додаткового капіталу інвестора - понад залишок відповідних статей додаткового капіталу інвестора	41 «Капітал в дооцінках» 42 «Додатковий капітал» 44.1 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	14.1 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»

**7.4. Облік результатів інвестиційної діяльності та дивідендів,
нарахованих інвесторам**

Облік **доходів** від інвестиційної діяльності ведуть на рахунку **74 «Інші доходи»**. За кредитом рахунку 74 відображають збільшення (одержання) доходу, пов'язаного з продажем основних засобів та фінансових інвестицій, визнанням іншого доходу від реалізації майнового комплексу, довгостроковою дебіторською заборгованістю, отриманням безготівкових коштів, списанням додаткового капіталу, погашенням зобов'язань за довгостроковими позиками, погашенням кредиторської заборгованості перед постачальниками і

підрядниками в момент передачі (в рахунок такого погашення) необоротних активів тощо, а за дебетом рахунку 74 – суму непрямих податків та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Облік витрат, пов'язаних з інвестиційною діяльністю, ведуть на рахунок 97 «Інші витрати». За дебетом відображають суми визначених витрат, а за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Типові кореспонденції рахунків з обліку доходів і витрат при реалізації інвестиційного майна та інших подібних операціях:

1. Нараховані доходи від реалізації:

- виручка Дт 36, 37 - Кт 74 ;
- ПДВ Дт 74 - Кт 64.1 ;

2. Списано собівартість реалізованого майна та інвестицій:

Дт 97.1 - Кт 10, 11, 12, 14, 15 ;

3. Проведено уцінку об'єкта основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, фінансових інвестицій:

Дт 97.5 - Кт 10, 11, 12, 14, 15 ;

4. Списано залишкову вартість основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів під час їх вибуття у зв'язку із ліквідацією, безкоштовною передачею, нестачею або псуванням, іншими аналогами, що відповідають критеріям визнання активом:

Дт 97.6 - Кт 10, 11, 12 ;

5. Відображено списання балансової вартості довгострокової дебіторської заборгованості під час її вибуття, пов'язаного з реалізацією:

Дт 97.2 - Кт 18 ;

6. Встановлено суму втрат від неопераційної від'ємної курсової різниці:

Дт 97.4 - Кт 31, 34, 63 ;

7. Списано на фінансові результати:

- чистий дохід (без ПДВ) - Дт 79 - Кт 74 ;
- суму витрат, пов'язану з інвестиційною діяльністю -

Дт 79 - Кт 97 .

Нарахування та виплата **іноземним учасниками дивідендів** здійснюється за наявності чистого прибутку. Підставою для визначення розмірів дивідендів є рішення загальних зборів учасників про спрямування частини прибутку за звітний період (рік) на дивіденди. На підставі протоколу зборів і частки кожного учасника бухгалтерія нараховує і виплачує дивіденди на загальних підставах, як вітчизняним, так і іноземним засновникам.

Підприємство, що здійснює виплату дивідендів на користь нерезидента-юридичної особи, зобов'язане додатково утримати податок з таких доходів, **податок на репатріацію** у розмірі 15% від їх суми і за їхній рахунок, якщо інше не передбачене нормами міжнародного договору України з країною, резидентом якої є одержувач дивідендів.

Якщо ж між Україною і країною нерезидента-юридичною особою укладено міжнародний договір, то він дає право на звільнення від оподаткування доходів з джерелом їх походження з України, зменшення ставки податку або повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору.

Підставою для вказаного звільнення від оподаткування доходів з джерелом їхнього походження з України є довідка (або її нотаріально завірена копія), одержана від нерезидента особою, що виплачує йому доходи, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір. Перелік міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування регулярно доводиться Державно фіскальною службою України до відома підлеглих адміністрацій і платників податків.

Виплачуючи дивіденди **фізичній особі** (і резиденту, і нерезиденту), підприємство повинне нарахувати і сплати до бюджету **податок з доходів** за рахунок одержувача дивідендів за ставкою 18%. Сума податку, утриманого з доходів у вигляді дивідендів, переходить до бюджету в такі терміни:

– при виплаті дивідендів – якщо вони виплачуються в місяці їх нарахування або в наступному місяці, але не пізніше 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем місяця їх нарахування;

– у терміни, встановлені законом (протягом 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем місяця нарахування дивідендів), якщо дивіденди нараховуються, але не виплачуються.

Сума дивідендів, нарахованих фізичній особі, не включається до складу його оподаткованого доходу тільки у разі, коли нарахування дивідендів на користь фізичної особи у вигляді акцій (часток, паїв) жодним чином не змінює пропорцій (часток) в статному капіталі емітента і внаслідок чого збільшується статутний капітал такого емітента на вартість таких нарахованих дивідендів.

Для обліку дивідендів передбачено субрахунок **67.1 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»**, за кредитом якого відображається нарахування дивідендів учасникам (засновникам), за дебетом – їх виплата. Авансовий внесок з податку на прибуток відображається за фактом сплати за дебетом субрахунку 64.1 «Розрахунки за податками й платежами» в кореспонденції з кредитом рахунка 31 «Рахунки в банках» без його нарахування за дебетом рахунка 98.1.

Відображення в обліку операцій з нарахування і виплати дивідендів на користь іноземної юридичної особи наведено у табл. 7.7.

Таблиця 7.7.

Відображення в обліку операцій з нарахування і виплати дивідендів на користь іноземної юридичної особи

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Нараховані дивіденди юридичній особі-нерезиденту	44.3	67.1	15000
2.	Перераховано до бюджету авансовий внесок податку на прибуток	64.1	31.1	2700
3.	Нараховано «податок на репатріацію» 15% (15000 x 15%)	67.1	64.1	2250
4.	Перераховано «податок на репатріацію» до бюджету	64.1	31.1	2250
5.	Перераховано дивіденди юридичній особі-нерезиденту	67.1	31.2	12750

Відображення в обліку нарахування і виплати дивідендів на користь фізичних осіб, що є нерезидентами, наведемо у табл. 7.8.

Таблиця 7.8.

Відображення в обліку операцій з нарахування і виплати дивідендів на користь іноземної фізичної особи

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Нараховані дивіденди фізичним особам-засновникам	44.3	67.1	15000
2.	Перераховано до бюджету авансовий внесок податку на прибуток	64.1	31.1	2700
3.	Утримано податок з доходів фізичних осіб за ставкою 18%	67.1	64.1	2700
4.	Перераховано до бюджету податок на доходи фізичних осіб	64.1	31.1	2700
5.	Виплачено дивіденди фізичній особі - нерезиденту	67.1	30; 31	12300

7.5. Особливості обліку окремих операцій у підприємствах з іноземними інвестиціями

а) Облік валютних операцій, пов'язаних з формуванням і рухом статутного капіталу.

Основою для здійснення операцій з формування і обліку статутного капіталу створених на території України спільних, асоційованих підприємств є установчі документи – договір засновників та статут підприємства з іноземними інвестиціями, у яких визначається сума статутного капіталу та частки учасників. На підставі цих документів відображають належну до внесення іноземним інвестором суму інвестиції за дебетом рахунка 46 «Неоплачений капітал» та кредитом субрахунку 40.1 «Статутний капітал», виходячи із перерахунку частки інвестора за вартістю в іноземній валюті в національну грошову одиницю. Такий перерахунок здійснюються за курсом, що діяв на дату підписання установчого договору.

Заборгованість за внесками учасники погашають грошовими коштами, матеріальними та інтелектуальними цінностями, як це було передбачено в установчому договорі. Така заборгованість зменшується за кредитом рахунку 46 та одночасно оприбутковують отримані засоби – за дебетом рахунків 31.2 «Поточні рахунки в іноземній валюті», 31.6 «Спеціальні рахунки в іноземній

валюті», 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 15 «Капітальні інвестиції» та інші.

При зміні курсу валюти необхідно відображати курсову різницю – дебет 46 кредит 74.4 «Дохід від неопераційної курсової різниці», але лише за фактично внесеною сумою в іноземній валюті на поточний рахунок в банку, оскільки така заборгованість іноземних інвесторів є монетарною, позаяк вноситься грішми. Решта ж внесків, які вносяться в негрошовій формі, оцінюються не за фактичним курсом іноземної валюти на дату внесення, а за таким, який діяв на дату підписання установчих документів. Тому тут не виникає курсової різниці, адже в цьому випадку заборгованість іноземних інвесторів є немонетарною.

Отже, іноземні учасники повинні здійснювати внески до статутного капіталу у тій валюті, яка вказана в статуті; заборгованість учасника з внесення коштів до статутного капіталу підприємства в іноземній валюті підлягає перерахунку на дату балансу та на дату погашення. Визначені при цьому суми курсових різниць відображаються відповідно у складі додаткового капіталу на субрахунку 42.3 «Накопичені курсові різниці». У подальшому курсові різниці щодо внесків, сплачених у повному обсязі, не перераховуються.

Щодо відображення в бухгалтерському обліку внесків до статутного капіталу, то необхідно врахувати наступне :

- облік статутного капіталу починається з дати державної реєстрації підприємства;
- статутний капітал підприємства із іноземними інвестиціями формується за курсом, зафіксованим в засновницькому установчому договорі;
- розмір статутного капіталу підлягає оцінці в грошовій одиниці України за курсом НБУ на дату здійснення операцій і не підлягає подальшому перерахунку у зв'язку із зміною курсу іноземних валют;
- датою виникнення заборгованості іноземних інвесторів являється дата підписання засновницького установчого договору.

Приклад 1. Згідно з установчими документами статутний капітал підприємства визначений у розмірі \$20000 (при курсі НБУ 24,30 \$/грн.). Фактично внески до статутного капіталу здійснювалися у грошовій формі: перший внесок \$8000 за курсом 24,25 \$/грн.; другий внесок \$12000 за курсом 24,37 \$/грн.

Таблиця 7.9.

Кореспонденція рахунків з обліку внесків до статутного капіталу

№ з/п	Зміст операції	Сума (\$/грн.)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Визнано статутний капітал при реєстрації підприємства (20000 x 24,30 = 486000 грн.)	486000	46	40.1
2	Сплачено перший внесок до статутного капіталу (8000 x 24,25 = 194000 грн.)	194000	31.6	46
3	Відображена негативна курсова різниця (8000 x (24,25 – 24,30) = 400 грн.)	400	97.4	46
4	Сплачено другий внесок до статутного капіталу (12000 x 24,30 = 291600 грн.)	291600	31.6	46
5	Відображена позитивна курсова різниця (12000 x (24,37 – 24,30) = 840 грн.)	840	31.6	74.4

Внески можуть здійснюватися як в грошовій формі, так і майном. При цьому курсові різниці нараховуються

Приклад 2. 15 січня зареєстровано статутний капітал підприємства, за яким розмір статутного капіталу підприємства склав 600000 грн. Внесок українського учасником – 300000 грн., внесок іноземного учасника – 2000 дол. США. Іноземний учасник 20 січня вніс кошти на валютний рахунок підприємства в сумі 1200 дол. США і комп'ютер, вартість якого оцінена в 900 дол. США. Курси НБУ на дати здійснення операцій: 15.01 – 25,00 \$/ грн.; 20.10 – 25,30 \$/ грн.

Кореспонденція рахунків з обліку внесків до статутного капіталу

№ з/п	Зміст операції	Сума (\$/грн.)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Визнано статутний капітал при реєстрації підприємства (2000 x 25,30 = 50600 грн.)	50600	46	40.1
2	Сплачено внески до статутного капіталу: - 1-м учасником в гривнях - 2-м учасником в дол.США (1100 x 25,00 = 27500 грн.) комп'ютер (900 x 25,00 = 22500 грн.)	30000 <u>\$1000</u> 27500 22500	31.1 31.6 10	46 46 46
3	Відображена курсова різниця за грошовим внеском (монетарна стаття) (900 x (25,30 – 25,00) = 270 грн.)	270	31.6	74.4

б) Облік лізингових операцій.

Лізингова операція – це операція, що засвідчує передачу права користування деякими основними засобами, що належать даному підприємству, іншому суб'єкту за відповідну плату на певний термін. **Міжнародний лізинг** – це договір лізингу, що проводиться суб'єктами лізингу різних держав чи у випадку, коли майно або платежі перетинають державний кордон.

Серед орендних операцій найбільше поширення в міжнародній торговій практиці одержали лізингові операції. Порядок здійснення лізингових операцій регулюється нормами Закону України «Про фінансовий лізинг»). Лізинг являється міжнародним, коли лізингова компанія і орендатор, лізингова компанія і постачальник чи всі три учасники операції знаходяться в різних країнах.

За договором фінансового лізингу лізингодавець зобов'язується набути у власність річ у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов і передати її у користування лізингоодержувачу на певний строк не менше одного року за встановлену плату (лізингові платежі). Після закінчення терміну дії контракту лізингоодержувач

може повернути об'єкт оренди лізингодавцю чи купити його за кінцевою вартістю.

Таким чином, у лізинговій операції беруть участь:

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

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

– *продавець, постачальник* – фірма виробничого чи торгового профілю з випуску або доставки обладнання згідно із заявкою орендаря.

Лізингові платежі можуть включати:

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

Оподаткування операцій лізингу (оренди) згідно Податкового кодексу здійснюється в такому порядку:

– при передачі майна в оперативний лізинг (оренду) орендодавець збільшує суму доходів, а орендар збільшує суму витрат на суму нарахованого лізингового платежу за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування;

– передача майна у фінансовий лізинг (оренду) для цілей оподаткування прирівнюється до його продажу в момент такої передачі. При цьому орендодавець збільшує доходи, а в разі передачі у фінансовий лізинг майна, що на момент такої передачі перебувало у складі основних засобів орендодавця, – прирівнює до нуля балансову вартість відповідного об'єкта основних засобів для їх продажу, а орендар включає вартість об'єкта фінансового лізингу до складу основних засобів з метою амортизації.

При нарахуванні лізингового платежу орендодавець збільшує доходи, а орендар збільшує витрати на таку частину лізингового платежу, яка дорівнює сумі процентів або комісії, нарахованих на вартість об'єкта фінансового лізингу.

Оподаткування податком на додану вартість із постачання лізингодавцем в оперативний лізинг майна у ЗЕД залежить від місця постачання послуг лізингу. Послуги з надання нерезидентом в *оперативний або фінансовий лізинг нерухомого майна*, яке розташоване:

- в Україні, – є об'єктом обкладення ПДВ за ставкою 20 %;
- за межами України, – не є об'єктом обкладення ПДВ.

Послуги з надання нерезидентом в *оперативний або фінансовий лізинг рухомого майна* (за винятком транспортних засобів і банківських сейфів), які надаються:

- резидентів, – є об'єктом обкладення ПДВ за ставкою 20 %;
- нерезиденту, який не має постійного представництва в Україні, – не є об'єктом оподаткування ПДВ.

В бухгалтерському обліку лізингові операції відображаються наступним чином.

Таблиця 7.11.

Кореспонденція рахунків за операціями оперативного лізингу, коли підприємство України є лізингодавцем

Зміст операцій	Дебет	Кредит
Передано нерезиденту за оперативним лізингом будівлю	10.3	10.3
Нараховано амортизацію будівлі, переданої за оперативним лізингом	23	13.1
Нараховано лізингові платежі згідно договору	37.3	71.3
Відображено податкове зобов'язання з податку на додану вартість	71.3	64.1
Списано витрати, пов'язані з оперативним лізингом	90.3	23
Отримання лізингового платежу	31.6	37.3
Відображено курсову різницю на дату нарахування платежу	37.3	71.4

Таблиця 7.12.

Кореспонденція рахунків за операціями оперативного лізингу, коли підприємство України є лізингоодержувачем

Зміст операцій	Дебет	Кредит
Нараховано плату за митне оформлення при ввезенні об'єкта оперативної оренди	23	68.5
Сплачено плату за митне оформлення	68.5	31.1
Нараховано ПДВ при ввезенні об'єкта	64.1	68.5
Сплачено ПДВ до бюджету через митні органи	68.5	31.1
Відображено ввезений об'єкт на позабалансовому рахунку	01	-
Нараховано оренду плату об'єкта, прийнятого в оперативну оренду	23	68.5
Проведено орендарем реконструкцію об'єкта за свій рахунок	15.1	20,66,65
	10.3	15.1
Нараховано амортизацію витрат на добудову об'єкта	23	13.1
Утримано податок на репатріацію доходів	68.5	64.2
Перерахування орендної плати	68.5	31.1
Списання витрат на оренду об'єкта	94.9	23
	79.3	94.9
Повернення об'єкта після закінчення терміну оперативного лізингу нерезиденту	-	01

Таблиця 7.13.

Кореспонденція рахунків за операціями фінансового лізингу, коли підприємство України є лізингодавцем

Зміст операцій	Дебет	Кредит
Придбано основні засоби	10,20,28	63.1
Передано основні засоби у фінансовий лізинг, терміном більше року (придбані, чи такі, що були в експлуатації)	18.1	20, 28, 10
Щомісячне відображення:– частини вартості основних засобів	37.3	18.1
– частини суми винагороди	37.3	73.2
– податку на додану вартість	73.2	64.1
Витрати з фінансового лізингу	23	66, 65
	73.2	23
Відсотки за кредит і страхування об'єкта фінансового лізингу	37.3	68.4, 68.5
Оплата нерезидентом заборгованості	31.6	37.3
Списання витрат за лізингом	79.3	73.2
Зарахування доходів від лізингу до фінансових результатів	73.2	79.3
Відображення фінансового результату	79.3	44

Таблиця 7.14.

**Кореспонденція рахунків за операціями фінансового лізингу,
коли підприємство України є лізингоодержувачем**

Зміст операцій	Дебет	Кредит
Прийнято основні засоби у фінансову оренду	10	53.1
Щомісячно: – амортизації основних засобів	23	13.1
	53.1	61.1
– винагороди орендодавцю	23	61.1
– податку на додану вартість	64.4	61.1
– відсотків за кредит об'єкта фінансової оренди	95.2	68.4
Нараховано податок на репатріацію доходів	61.1	64.2
Оплата заборгованості	61.1, 68.4	31.2
Одночасно податковий кредит з ПДВ	64.1	64.4
Списання витрат: – амортизації та винагороди орендодавцю	79.1	23
– відсотків за кредит	10	95.2
– страхових платежів	79.1	95.2

в) Облік розрахунків з відряджень за кордон.

Порядок оформлення відряджень регулюється Інструкцією про службові відрядження в межах України та закордон від 13 березня 1998 р. № 59 (зі змінами та доповненнями).

Відрядження за кордон здійснюється відповідно до наказу (розпорядження) керівника підприємства після затвердження завдання, в якому визначаються мета виїзду, термін, умови перебування за кордоном (у разі поїздки за запрошенням додається його копія з перекладом) і кошторису витрат. Термін відрядження визначається керівником, але не може перевищувати 60 календарних днів.

Кошторис витрат на відрядження повинен включати вартість проїзду в обидві сторони, проживання в готелі, добові, виходячи із кількості днів перебування за кордоном – за нормами в іноземній валюті та до моменту перетинання кордону – за нормами в національній валюті.

Підприємство, що направляє працівника у відрядження за кордон, забезпечує його коштами в національній валюті країни, куди відряджається

працівників, або у вільно конвертованій валюті у вигляді авансу на поточні витрати в розмірах, які обумовлені реальними потребами в країні перебування, з дотримання вимог Національного банку України щодо вивезення іноземної валюти за кордон.

Для працівників підприємств усіх форм власності, крім державних службовців та осіб, які направляються у відрядження за рахунок бюджетних коштів, граничні норми добових витрат на відрядження за кордон прив'язано до офіційного курсу гривні до долара США, встановленого НБУ на день видачі авансу.

Норми добових витрат при відрядженні за кордон складають не вище 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, що діяла на 1 січня звітного податкового періоду (на 1 січня 2016 року мінімальна зарплата становить 1378 грн.).

В разі коли працівники, відряджені за кордон, за умовами запрошення безоплатно забезпечуються харчуванням стороною, яка приймає, або коли працівники, відряджені в межах України для участі у переговорах, конференціях, симпозіумах з питань, що стосуються основної діяльності підприємства, установи та організації, які відряджають працівників, за умовами запрошення безоплатно забезпечуються харчуванням організаторами таких заходів, добові витрати відшкодовуються у розмірах, що визначають у відсотках сум добових витрат для відповідної держави, зокрема 80% при одноразовому, 55% – дворазовому, 35% – триразовому харчуванні.

Підприємства, установи та організації, що направляють працівників у відрядження, забезпечують їх коштами (у разі відрядження за кордон – у національній валюті держави, до якої відряджається працівник, або у вільно конвертованій валюті) як аванс для здійснення поточних витрат. Аванс може видаватися готівкою або перераховуватися у безготівковій формі на відповідний рахунок для використання із застосуванням платіжних карток. Для отримання іноземної валюти з поточного рахунка підприємство подає в банк письмову заявку.

Фактичний час перебування у відрядженні за кордоном визначається:

- а) у разі відрядження до країн, в'їзд громадян України на територію яких здійснюється за наявності візи (дозволу на в'їзд), – згідно наказом про відрядження та відмітками уповноваженої службової особи Державної прикордонної служби України в закордонному паспорті;
- б) у разі відрядження до країн, в'їзд громадян України на територію яких не потребує наявності візи (дозволу на в'їзд), – згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами (відмітками сторони, яка відряджає, та сторони, яка приймає, у посвідченні про відрядження).

Виїзд у відрядження за кордон і повернення в Україну в один і той самий день вважається одним днем відрядження.

Після повернення з відрядження працівник зобов'язаний протягом трьох робочих днів подати авансовий звіт про витрачені у відрядженні кошти.

За час перебування у відрядженні працівникові відшкодовуються витрати:

- а) на проїзд (включаючи попереднє замовлення квитків, користування постільними речами в поїздах, оплату різних зборів, перевезення багажу) як до місця відрядження й назад, так і за місцем відрядження;
- б) на оплату рахунків за проживання в готелях (мотелях) або наймання інших житлових приміщень, а також уключених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, білизни, взуття), за користування холодильником, телевізором (крім каналів, за які встановлено окрему плату), кондиціонером;
- в) на оплату телефонних рахунків;
- г) на оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), на комісійні (в разі обміну валютних коштів), обов'язкове страхування, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування в місці відрядження, включаючи будь-які збори та податки, що підлягають сплаті у зв'язку зі здійсненням таких витрат.

Бухгалтерський облік витрат на відрядження подано у таблиці.

Таблиця 7.15.

Кореспонденція рахунків з обліку відрядження за кордон

№ з/ п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
1. Аванс дорівнює понесеним витратам			
1.	Видано працівнику аванс в іноземній валюті	37.2	30.2
2.	Затверджено авансовий звіт	92	37.2
2. У випадку перевитрат коштів у відрядженні			
1.	Видано працівнику аванс в іноземній валюті	37.2	30.2
2.	Затверджено авансовий звіт із витратами понад виданий аванс	92	372 ¹
3.	Компенсовано працівнику перевитрати	37.2 ²	30.1
4.	Якщо при виплаті співробітнику грошей виникла курсова різниця, то підприємство визнає:		
	або витрати	94.5	37.2
	або дохід	37.2	71.4
У разі залишку іноземної валюти:			
1.	Видано працівнику аванс в іноземній валюті	37.2	30.2
2.	Затверджено авансовий звіт із залишком невикористаного авансу	92	37.2
3.	Повернуто працівником до каси невикористану частину авансу	30.2 ³	37.2
4.	Якщо при поверненні працівником коштів виникла курсова різниця, то підприємство визнає:		
	або витрати	94.5	37.2
	або дохід	37.2	31.4

Добові витрати за час перебування у відрядженні відшкодовуються в межах граничних норм:

- а) за кожний день відрядження, включаючи день виїзду та приїзду;
- б) у разі включення витрат на харчування до рахунків на наймання жилого приміщення та випадках, коли відряджені працівники за умовами запрошення забезпечуються стороною, яка приймає, безкоштовним харчуванням у країні перебування (дорозі), – в межах граничних норм з урахуванням кількості разів

¹ У бухгалтерському обліку частину витрат показують за курсом НБУ на дату видачі коштів, а перевитрати – за курсом на день затвердження авансового звіту

² За курсом НБУ на дату видачі перевитрати

³ Відображають за курсом НБУ на дату повернення залишку

харчування на добу. Залежно від кількості разів харчування на добу впродовж відрядження перерахунок здійснюється за кожен добу окремо.

г) Реекспортні та реімпорتنі операції та їх облік.

Реімпорт – ввезення товару, раніше вивезеного з митної території України.

Режим реімпорту згідно з українським законодавством включає:

- ввезення з-за кордону раніше вивезених вітчизняних товарів, що не підлягали там переробці;
- товари, що повертаються в країну у випадку непродажу їх на аукціонах, повернутих з консигнаційних складів товари, забраковані покупцем.

Під реімпортом товарів розуміють такий митний режим, коли товари українського походження, вивезені за кордон з митної території України відповідно до митного режиму експорту, ввозяться назад протягом десяти років з моменту їх вивезення без стягнення імпортного мита, акцизу та податку на додану вартість.

Товари повинні знаходитись у тому ж стані, в якому вони були на момент їх вивезення (крім природного убутку в межах норм згідно з нормативами). Моментом вивезення (експорту) вважається день прийняття митної декларації або день перетину кордону України, а момент ввезення (реімпорту) – день прийняття останнього документу, необхідного для митних цілей.

Сплачене при вивезенні товару експортне мито повертається митними органами України протягом трьох років з моменту ввезення товару. Повернення сплачених сум відбувається за умови, що вивезення та ввезення здійснювала одна і та ж особа, яка сплатила експортне мито, та до митного органу України надано примірник митної декларації, на підставі якої було сплачене експортне мито (письмово підтверджена митним органом, яким було стягнуто це мито).

Бухгалтерський облік реімпорتنих операцій подано у таблиці.

Таблиця 7.16.

Кореспонденція рахунків з обліку реімпортних операцій

Документ. Зміст операцій	Дебет	Кредит
<i>Митна декларація.</i>	36.2	70.2
Відпущено товар на експорт за контрактною вартістю з відображенням ПДВ і списанням доходів від реалізації	70.2 70.2	64.1 79
<i>Довідка бухгалтерії.</i>	90.2	28
Списано облікову вартість відвантаженого товару	79	90.2
<i>Рахунок за перевезення, випуски банку.</i>	93	68.5
Оплачено витрати з транспортування товару до прикордонного пункту України	68.5	31.1
<i>Виписка банку.</i>	64.2	37.7
Сплачено експортне мито та митні збори	37.7	31.1
<i>Квитанція про сплату мита та зборів.</i>	93	64.2
Нараховані експортне мито та митні збори		
<i>Рахунки, випуски з поточного валютного рахунку.</i>	93	31.2
Сплачено витрати з перевезення товару та його зберігання на складі за кордоном		
<i>Транспортний документ.</i>	90.2	28
Повернуто товар в Україну зі складу за кордоном як реімпортний (методом «червоного сторно»)	79	90.2
<i>Довідка бухгалтерії.</i>	36.2	70.2
Списано контрактну вартість товару (методом «червоного сторно»)	70.2	79
<i>Виписка з поточного валютного рахунку.</i>	28	31.2
Сплачено витрати з доставки товару до прикордонного пункту		
<i>Доручення про перерахування коштів.</i>	64.2	37.7
Сплачено мито та митні збори через митні органи	37.7	31.1
<i>Квитанції про оплату зборів.</i>	28	64.2
Нараховані мито та митні збори		
<i>Рахунок з перевезення товарів.</i>	28	31.1
Оплачено витрати з доставки реімпортного товару до підприємства	64.1	31.1
<i>Довідка бухгалтерії.</i>	79	93
Списано витрати щодо експорту товару		
<i>Виписка банку, довідка бухгалтерії.</i>	64.2	716
Раніше сплачене на рахунок митного органу експортне мито повернуто підприємству	31.1	64.2

Реекспорт – це вивезення (експорт) за межі митної території України раніше імпортованих товарів. Реекспортні операції можуть здійснюватися з ввезенням і без ввезення товарів експортером у свою країну. Вони здійснюються торговельними фірмами з метою отримання прибутку завдяки

різниці цін на один і той же товар на різних ринках. Основою для реекспорту можуть бути декілька ситуацій.

По–перше, це використання традиційних організаційних форм торгівлі на зовнішньому ринку, таких, як міжнародні біржі та аукціони.

По–друге, ситуація вимушеного реекспорту може виникнути в процесі призупинення нормального ходу зовнішньоторговельної операції у випадку відмови покупця оплатити товар в момент прибуття його в порт призначення або стану банкрутства покупця, який настав на період відправлення йому товару.

По–третє, реекспорт виступає також складовою більш складної зовнішньої операції, наприклад, при реалізації великих проектів будівництва за кордоном, які потребують закупівель окремих видів матеріалів та комплектного обладнання в третіх країнах, минаючи ввезення його в країну експортера.

Таблиця 7.17.

Кореспонденція рахунків з обліку реекспортних операцій

	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д–т	К–т
1.	Відкрито акредитив для розрахунку з іноземним постачальником	31.4	31.2
2.	Оплачено з акредитиву рахунок постачальника	37.1	31.4
3.	Відображено курсову різницю: – при підвищенні курсу; – при зниженні курсу	31.4	71.4
		94.5	31.4
4.	Акцептовано рахунок на імпортовані товари	28.1	63.2
5.	Закрито розрахунки за авансами	63.2	37.1
6.	Прийнято на облік імпортований товар і в той же день передано на реекспорт	28.2	28.1
7.	Отримано кошти від іноземного покупця реекспортного товару на транзитний валютний рахунок підприємства	31.6	70.2
8.	Списано реекспортний товар на реалізацію	90.2	28.2
9.	Відображено фінансовий результат реекспортної операції	70.2	79
		79	90.2

д) Облік консигнаційних і комісійних операцій.

Консигнація – різновид агентської комісійної угоди, відповідно до якої товари, що експортуються, після перетину кордону країни-експортера поміщаються на склад тимчасового зберігання (консигнаційний склад) і поступово, в міру реалізації чергової партії проходять митне оформлення, яке проводить агент, і реалізуються іноземним покупцям.

У консигнаційних операціях беруть участь наступні сторони:

–**консигнант (комітент)** – принципал, який віддає агенту (консигнатору, комісіонеру) свої товари на консигнацію (комісію) для реалізації за кордоном;

–**консигнатор (комісіонер)** – особа, яке одержує від консигнанта (комітента) товари і надалі продає їх від свого імені за винагороду.

Договір консигнації – це договір, за яким одна сторона (консигнатор) зобов'язується впродовж певного часу за винагороду продати від свого імені і за рахунок консигнанта товари, доставлені на склад, розташований в країні консигнатора.

Договір комісії - договір, згідно з яким комісіонер зобов'язується за дорученням комітента здійснити за винагороду одну або кілька операцій.

Консигнаційний склад – це склад, на якому консигнатор розміщує товари, одержані ним на консигнацію.

Слід врахувати, що в Україні при здійсненні консигнаційних операцій консигнаційні склади не використовуються, а застосовуються митні склади.

Митний склад – це митний режим, відповідно до якого іноземні або українські товари зберігаються під митним контролем із умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

При здійсненні зовнішньоекономічних операцій за посередницькими договорами декларування товарів здійснюється безпосередньо посередником або брокером.

У коміонера мають місце наступні особливості відображення консигнаційних операцій в бухгалтерському обліку:

- кошти, отримані коміонером від комітента, не включаються до складу його доходів, і суми, сплачені у зв'язку з придбанням товарів, не включаються до складу витрат;

- товар, отриманий від нерезидента, відображається на позабалансовому рахунку 024 «Товари, прийняті на комісію».

У комітента також існують особливості відображення таких операцій в бухгалтерському обліку:

- при зміні курсу НБУ курсові різниці в бухгалтерському обліку не відображаються, оскільки першою подією у даному випадку є перерахування коштів за придбання товарів, а заборгованість є немонетарною статтею;

- витрати на придбання товару будуть визначатися з балансової вартості в іноземній валюті, сплаченій у зв'язку з таким придбанням.

Консигнація є різновидом комісійної торгівлі. Усі відносини між консигнатором (коміонером) і консигнантом (комітентом) оформляються спеціальним договором (контрактом) консигнації. 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.

Особливістю консигнації є те, що власником товарів до реалізації їх покупцю залишається консигнант. Консигнатор укладає угоди з третіми особами від свого імені, передає їм консигнації товари, за що отримує грошову винагороду. Порядок віднесення операцій резидентів до договорів консигнації установлюється Кабінетом Міністрів України.

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.

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 90.2 «Собівартість реалізованих товарів» за купівельними цінами з одночасним відображенням вартості цих товарів з кредиту рахунку 70.2 «Дохід від реалізації товарів» у дебет 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 79 «Фінансові результати».

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 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 податком, податком на додану вартість у випадках передбачених чинним законодавством. Крім того, при здійсненні митних процедур може стягуватися митний збір.

е) Облік надання та отримання технічної і гуманітарної допомоги.

У зв'язку з підписанням угоди про вступ до Європейської асоціації, подіями на сході країни, що спричинені російською агресією України зараз, як ніколи, потрібна фінансова і технічна допомога з метою впровадження реформ, подолання кризових ситуацій в економіці.

Облік операцій з отримання технічної допомоги на рахунках відбувається наступним чином.

Таблиця 7.18.

Облік операцій з отримання технічної допомоги

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Здійснено передоплату за обладнання за договірною ціною в іноземній валюті	37.1 64.4	31.2 64.1
2.	Отримано обладнання	15.2	63.2
3.	Сплачено мито через митні органи	64.2 37.7	37.7 31.1
4.	Включено суму мита до вартості обладнання	15.2	64.2
5.	Сплачено ПДВ через митні органи	37.7	31.1
6.	Включено суму сплаченого ПДВ до податкового кредиту	64.1	37.7
7.	Складено акт про виконані роботи	15.2	63.2
8.	Закрито розрахунки щодо виданих авансів	63.2	37.1
9.	Введено в експлуатацію обладнання	10.4	15.2

У випадку, якщо розрахунки проводяться з наступною оплатою, при перерахуванні коштів потрібно визначити курсову різницю щодо заборгованості перед постачальником.

Порядок надання та використання гуманітарної допомоги визначений Законом України «Про гуманітарну допомогу». Відповідно до цього документ добровільні пожертвування, у тому числі в іноземній валюті, набувають статусу

гуманітарної допомоги на підставі відповідного висновку комісії з питань гуманітарної допомоги при Кабінеті Міністрів України.

При цьому гуманітарна допомога у вигляді добровільних пожертвувань в іноземній валюті може надаватись як іноземними, так і вітчизняними донорами.

Гуманітарна допомога, одержана у вигляді коштів в іноземній валюті, не підлягає обов'язковому продажу на Міжбанківському валютному ринку України. За наявності висновку Комісії про визнання добровільних пожертвувань гуманітарною допомогою і за умови її цільового використання на території України одержувачам такої допомоги не потрібна індивідуальна ліцензія НБУ. Відсотки, що нараховуються на залишки коштів гуманітарної допомоги, які знаходяться на валютних рахунках одержувачів, також мають статус гуманітарної допомоги і повинні використовуватися за цільовим призначенням.

Для здійснення розрахунків з резидентами за придбання товарів (виконання робіт, надання послуг) отримувачем надається доручення на продаж іноземної валюти на Міжбанківському валютному ринку України із наступним зарахуванням сум в гривнях на поточний рахунок отримувача.

Для перерахування коштів з рахунку в іноземній валюті отримувача на власний рахунок в іноземній валюті покупця отримувач представляє банківській установі доручення на перерахування коштів на власний рахунок покупця в іноземній валюті, відкритий в уповноваженому банку України. У дорученні повинен бути вказаний напрямок використання гуманітарної допомоги в межах цілей, визначених іноземним донором.

Отримувач після повного використання гуманітарної допомоги у вигляді іноземної валюти зобов'язаний протягом п'яти робочих днів представити комісії з питань гуманітарної допомоги при Кабінеті Міністрів України та органу державної фіскальної служби за своїм місцезнаходженням звіт про цільове використання гуманітарної допомоги у вигляді іноземної валюти.

Отримувач щомісячно до 5 числа наступного за звітним місяця представляє комісії з питань гуманітарної допомоги при Кабінеті Міністрів

України звіт про наявність та розподіл гуманітарної допомоги у вигляді іноземної валюти до повного використання всієї суми отриманої гуманітарної допомоги.

Добровільні пожертвування в іноземній валюті відображаються в бухгалтерському обліку і звітності шляхом перерахунку суми іноземної валюти у грошову одиницю України за офіційним обмінним курсом НБУ, який діяв на дату її зарахування на валютний рахунок одержувача. При зміні курсу виникають курсові різниці. Ці курсові різниці будуть відображатися у тому звітному періоді, на який припадає дата здійснення операції або за який складається бухгалтерська звітність.

Гуманітарна допомога, у тому числі грошовими коштами, звільняється від оподаткування за умови її цільового використання. У протилежному випадку суми цих коштів вважаються доходами і оподатковуються податком на прибуток.

Приклад. 1 жовтня ц.р. ТОВ «Поділля» на власний валютний рахунок одержало гуманітарну допомогу в сумі 5000 дол. США. Станом на 31 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. 5 листопада з валютного рахунка перераховано аванс на обладнання в сумі \$4800. Курси валют НБУ: 1.10 – 23,80 \$/грн.; 31.10 – 23,95 \$/грн.; 5.11 – 24,20 \$/грн.

Таблиця 7.19.

Облік операцій з отримання гуманітарної допомоги

Дата	Зміст господарської операції	Сума		Кореспонденція рахунків	
		\$	Грн.	Д-т	К-т
01.10	Одержано іноземну валюту в рахунок гуманітарної допомоги	5000	119000	31.2	48
31.10	Визначено курсову різницю на дату складання звітності $5000 \times (23,95 - 23,80) = 750$ грн.				
	– щодо коштів на валютному рахунку; – щодо коштів цільового фінансування	– –	750 750	31.2 94.5	71.4 48

Продовження таблиці 7.19.

31.10	Одержано відсотки на залишок коштів в іноземній валюті $20 \times 23.95 = 479$ грн.	20	479	31.2	48
05.11	Визначено курсову різницю на дату складання звітності $5020 \times (24,20 - 23,95) = 1255$ грн.				
	– щодо коштів на валютному рахунку;	-	1255	31.2	71.4
	– щодо коштів цільового фінансування	-	1255	94.5	48

є) Організація обліку зовнішньоекономічних операцій з підприємствами, зареєстрованими в офшорних зонах.

Офшорний бізнес сьогодні займає значне місце у світовій економіці. Малі за розмірами і населенням країни заохочують створення на своїй території офшорних компаній з метою розвитку офшорного бізнесу, що забезпечує цим країнам отримання додаткового доходу.

Офшорною зоною (центром) є країна або територія, законодавство якої дозволяє реєстрацію та функціонування офшорних компаній, що створюють прибуток з джерел, які діють поза країною або територією реєстрації. Для офшорних зон характерним є:

- ліберальне валютно-кредитне законодавство, що захищає інтереси інвесторів, не накладаючи при цьому зайвих обмежень на фінансові інститути (низькі податки, незначне державне втручання);

- здійснення валютно-кредитних операцій в основному з іноземною для даної країни валютою;

- законодавчий допуск продажу валюти за офіційною ціною, коли офіційний обмінний курс нижчий від ринкового, і купівлі валюти, коли офіційний курс валюти вищий за ринковий.

Офшорні компанії – це іноземні компанії, які зареєстровані в офшорних центрах країн, що надають їм особливі пільги. Ці компанії мають право на діяльність тільки за кордоном. Офшорним компаніям надаються реальні податкові пільги, спрощується звітність, знімаються валютні обмеження.

Офшорні компанії, намагаючись одержати зазначені пільги, виводять значні капітали у закордонні офшорні зони і тим самим завдають значної шкоди країнам, де вони зареєстровані і здійснюють діяльність.

Типи офшорних компаній: фірми – копилки; підприємства для проведення транзитних торгівельних операцій; фірми «Роялті»; фірми перевізники та суднохідні компанії; страхові компанії; банки, банківські філії та кредитні заклади; фінансові компанії і брокерські фірми; інвестиційні та трастові (довірчі) компанії; холдингові компанії; штаб-квартири компаній; інформаційні агентства і видавничі фірми.

Офшорні компанії несуть певні витрати на стадії реєстрації та на стадії діяльності після завершення реєстрації. На першій стадії здійснюються витрати на підготовку документів; збір за реєстрацію фірми, держмити, податки на капіталізацію; додаткові витрати на печатки, візитки, фірмові бланки, посвідчення особи і т.д. На другій стадії утримується річний комісійний збір; оплата разових послуг; оплата додаткових послуг спеціалістів, що епізодично залучаються офшорною фірмою; плата за послуги посередників.

Офшорні зони існують в таких країнах як Кіпр, Швейцарія, Ліхтенштейн, Вірджінські острови, Нові Гібриди, Панама, Люксембург, Ірландія та ін.

Бухгалтерський облік в офшорних компаніях ведеться аналогічно до його ведення у підприємствах, які здійснюють облік в загальному порядку.

Приклад. ТОВ «Поділля» уклало договір з фірмою «AGB», зареєстрованою на Кіпрі, про поставку імпортованих товарів. Контрактна вартість товару відповідно до митної декларації від 10 грудня становить \$3000. Оплата за поставку товарів проведена 20 грудня на користь нерезидентів, розташованих в офшорних зонах, і включається до витрат з метою оподаткування податком на прибуток в сумі, що складає 85% від сплаченої вартості. Курси валют: 10.12 – 23,80; 20.12 – 23,95\$/грн.

**Облік операцій з підприємствами, що зареєстровані
в офшорних зонах**

Дата	Зміст господарської операції	Сума		Кореспонденція рахунків	
		\$	Грн.	Д-т	К-т
10.12	<i>Платіжне доручення.</i> Сплачено ввізне мито-5% та митні збори-0.2 % - мито ($3000 \times 23,80 \times 5 : 100 = 3570$) - митні збори ($3000 \times 23,80 \times 0,2 : 100 = 1428$)	-	4998	64.2 37.7	37.7 31.1
10.12	<i>Митна декларація.</i> Відображено ПДВ на дату оформлення МД ($3000 \times 23,80$) + 3570) $\times 20 : 100 = 14994$)	-	14994	64.4	37.7
10.12	<i>Платіжне доручення.</i> Сплачено ПДВ через митні органи	-	14994	37.7	31.1
10.12	<i>МД.</i> Оприбутковано імпортні товари від іноземного постачальника ($3000 \times 23,80 = 71400$ грн.)	3000	71400	28.1	63.2
10.12	<i>Платіжне доручення.</i> Включено сплачені суми ввізного мита та митних зборів до вартості товарів	-	4998	28.1	64.2
10.12	<i>МД.</i> Включено до податкового кредиту сплачену суму ПДВ	-	14994	64.1	64.4
20.12	<i>Платіжне доручення.</i> Перераховано валютні кошти за товар з включення 85 % виручки до складу витрат	2550	60690	63.2	31.2
20.12	<i>Платіжне доручення.</i> Перераховано валютні кошти за товар без віднесенням 15 % до складу витрат	450	10710	63.2	31.2
20.12	<i>Бухгалтерська довідка-розрахунок.</i> Відображено курсову різницю на кредиторську заборгованість ($3000 \times (23,95 - 23,80) = 450$ грн)	-	450	945	63.2

Розділ 8.

Розкриття інформації про міжнародні операції у звітності підприємства

8.1. Звітність підприємства та її види

Метою складання звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати та інші показники діяльності підприємства. Метою складання звітності щодо міжнародних операцій є надання достовірної та своєчасної інформації різним користувачам (зовнішнім – державним органам влади, іноземним партнерам і установам; внутрішнім – управлінському персоналу підприємства, менеджерам) про укладені міжнародні контракти та їх виконання, наявність валютних цінностей та валютної заборгованості, експортно-імпортні операції, іноземні та спільні інвестиції з участю іноземних партнерів.

Звітність підприємств, у тому числі й тих, що здійснюють міжнародні операції, класифікується за багатьма ознаками:

1. За рівнем регламентації: міжнародна; загальнодержавна; галузева; внутрішньорозпорядча.

2. За складом і терміном подання: місячна; квартальна; річна.

3. За змістом і джерелами подання: фінансова; статистична; податкова; спеціальна.

4. За строками подання: нормативна; термінова.

5. За обсягом відображення результатів: повна; скорочена.

6. За рівнем узагальнення інформації: первинна; зведена.

7. За напрямком використання: зовнішня; внутрішня.

8. За доступністю інформації: публічна; конфіденційна.

9. За способом представлення: таблична; текстова; графічна.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначено наступні види звітності:

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

Консолідована фінансова звітність – звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Зведена фінансова звітність – звітність, що складається органами виконавчої влади, до сфери яких належать підприємства державної форми власності або органи, яким належить майно, комунальної форми власності.

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

Статистична звітність подається органам державної статистики і містить інформацію про діяльність суб'єкта господарювання. Терміни і форми встановлюються державними органами статистики, вона складається як в грошовому, так і в натуральному вимірниках.

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

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

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

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

Форми фінансової звітності та порядок їх заповнення для різних суб'єктів господарювання встановлюються наступними державними органами:

- для підприємств – Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України;
- для банків – Національним банком України за погодженням з Державним комітетом статистики України;
- для бюджетних установ, органів державного казначейства України з виконання бюджетів усіх рівнів і кошторисів видатків – Державним казначейством України.

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

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

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

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

Податкова звітність та періодичність її подання визначається Законами України про відповідні види податків, внесків і зборів, а також Податковим кодексом України. Форми податкової звітності та порядок їх заповнення розробляє Державна фіскальна служба України, в окремих випадках за участю

зацікавлених міністерств і відомств. Періодичність подання податкової звітності затверджується на державному рівні.

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

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

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

8.2. Митна декларація як основа для складання звітності підприємства

Особливим документом, за допомогою якого оформляється зовнішньоекономічні операції є митна декларація. Саме ця декларація є звітним документом для митних органів, у якому відображається інформація про товар, що підлягає митному декларуванню (його кількість, вартість, інші характеристики), порядок та час здійснення такого декларування та сплачені податки, збори при розмитненні товарно-матеріальних цінностей. І одночасно,

митна декларація є первинним документом, згідно якого підприємство суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності у обліку та звітності відображає нарахування та сплату через митні органи податків і зборів, пов'язаних із митним оформленням товарно-матеріальних цінностей та формує (узагальнює) інформацію про здійснені експортно-імпортні операції.

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

Форма МД, порядок її подання, оформлення та використання встановлюється Положенням про митні декларації, Порядком заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа та Наказом про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій.

Митна декларація є уніфікованим документом, сформованим відповідно до міжнародних стандартів аналогічних документів інших країн. Вона складається з єдиного адміністративного документа форми МД-2, додаткових аркушів до нього форми МД-3, специфікації форми МД-8, доповнення форми МД-6. Основним серед вищенаведених є єдиний адміністративний документ форми МД-2. У разі потреби, до нього додаються додаткові аркуші форми МД-3 або специфікації форми МД-8, що є невід'ємною частиною митної декларації. Якщо не вистачає місця у полі будь-якої графи вищенаведених форм для внесення обов'язкових відомостей або для внесення посадовою особою митного органу службових відміток застосовується форма МД-6, що дає можливість декларувати одночасно до 1000 найменувань товарів та інших предметів однієї партії і щодо яких встановлено єдиний митний режим.

Митна декларація складається у паперовій формі з чотирьох зброшурованих основних аркушів різного кольору з її електронною копією або у електронній

формі. Митний орган залишає собі два аркуші декларації і відповідні додаткові аркуші до неї для здійснення державного митного контролю. Ще один аркуш використовують для державної статистичної звітності, а інший повертають декларанту. Бланк митної декларації має 4 розділи, позначені літерами А, В, С, D/J, і 54 графи позначені арабськими цифрами. Частина граф містить підрозділи. Розділи і графи (за незначним винятком) супроводжуються текстовими позначеннями, що вказують на відомості, про які має заявити декларант.

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

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

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

3) відомості про найменування країн відправлення та призначення;

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

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

6) відомості про нарахування митних та інших платежів, а також про застосування заходів гарантування їх сплати: ставки митних платежів;

застосування пільг зі сплати митних платежів; суми митних платежів; офіційний курс валюти України до іноземної валюти, у якій складені рахунки; спосіб і особливості нарахування та сплати митних платежів; спосіб забезпечення сплати митних платежів (у разі застосування заходів гарантування їх сплати);

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

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

9) відомості про документи, передбачені Митним кодексом України;

10) довідковий номер декларації (за бажанням декларанта).

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

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

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

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

- періодична (код типу РР) – оформляється на регулярне переміщення товарів через митний кордон України однією і тією ж особою на одних і тих же умовах та підставах протягом не більше 180 днів, і має бути підтверджена

додатковою митною декларацією не пізніше наступного місяця після ввезення товарів на основі періодичної декларації;

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

Існують також певні правила заповнення митної декларації для різних випадків переміщення товарів та інших предметів через митний кордон України: експорт товарів, експорт майна, експорт комплектного об'єкта, ордерні поставки, транзит іноземних товарів через територію України, імпорт товарів майна комплектного об'єкта тощо.

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

Достовірність зазначених декларантом відомостей у МД, яка заповнена згідно з діючими правилами та засвідчена ним у встановленому порядку, закріплюється штампом «Під митним контролем» або відміткою «ПМК» (іншими відмітками, у т.ч. електронними) на всіх аркушах МД, реєстраційним номером та відбитком особистої номерної печатки (електронним підписом, за умови подачі митної декларації в електронній формі) посадової особи митного органу, яка проводила митне оформлення.

У разі подання електронної митної декларації, вона, після завершення процедури, за допомогою автоматизованої системи митного оформлення перетворюється у візуальну форму у форматі, що унеможлиблює у подальшому внесення змін до неї, засвідчується електронним цифровим підписом посадової

особи митного органу та надсилається декларанту або уповноваженій ним особі. За письмовим зверненням декларанта або уповноваженої ним особи та з дозволу митного органу відомості поданої митної декларації, можуть бути змінені, зокрема шляхом доповнення. Також митна декларація може бути відкликана декларантом. У такому випадку зазначаються причини зміни або відкликання митної декларації та подаються підтверджуючі документи.

Як вже зазначалося, починаючи з моменту прийняття митної декларації митним органом декларація набуває статус документа, який свідчить про факти, що мають юридичне значення, а також факти господарської діяльності для відображення їх в обліку. Водночас МД засвідчує не лише момент здійснення експортної чи імпоротної операції. Вона вважається документом, що дає змогу товару перетинати митний контроль, разом з перевізними документами враховувати імпортовані товари як актив та засвідчує експорт товару.

8.3. Фінансова, податкова та статистична звітність щодо міжнародних операцій

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

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

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

№3.Звіт про рух грошових коштів – річна;

№4.Звіт про власний капітал – річна;

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

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

Фінансові звіти відображають фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх в групи за економічними характеристиками. Виділяють п'ять груп елементів фінансових звітів. Такі з них, як активи, зобов'язання та капітал безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану в Балансі підприємства, а доходи і витрати – з оцінкою діяльності у Звіті про фінансові результати.

Як зазначалось раніше, у затверджених Міністерством фінансів України формах фінансової звітності не передбачено окреме відображення показників, що стосуються активів, зобов'язань, капіталу, доходів чи витрат від здійснення вітчизняними підприємствами міжнародних операцій і зовнішньоекономічної діяльності загалом. Водночас, згідно з вимогами НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» у фінансовій звітності має відобразитися інформація, що є суттєвою для управління, а її оцінка може бути достовірно визначена. Тому на вимогу користувачів у фінансовій звітності, зокрема у Примітках до річного звіту, може розкриватися така інформація:

- з Балансу окремо можуть виділятися кошти (активи), що знаходяться у зовнішньоекономічному обороті, – товари, документи, цінні папери, а також їх джерела (пасиви) – кредити, заборгованість, одержані прибутки тощо;
- зі Звіту про фінансові результати окремо може відобразитися виручка від зовнішньоекономічних операцій і відповідні витрати;
- у Примітках до річної фінансової звітності мають даватися необхідні пояснення щодо виділених окремо показників ЗЕД.

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

Податкова звітність, яка формується на даних фінансового обліку суб'єктами підприємницької діяльності і подається до Державної фіскальної

служби, відповідно є важливою ланкою взаємовідносин між державою і господарюючими суб'єктами.

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

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

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

Основним звітним документом є *податкова декларація*, на основі якої відбувається нарахування (сплата) податку (збору) до бюджету. Існують також такі форми податкової звітності, які не відповідають визначенню податкової декларації, однак є обов'язковими до складання і подання, або декларації, за якими не визнається, і, відповідно не сплачується податкове зобов'язання (Декларація про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходиться за її межами).

Форма податкової декларації (розрахунку) встановлюються центральним (керівним) органом контролюючого органу за узгодженням з комітетом Верховної Ради України.

Строки та порядок подання податкової звітності з податків і зборів (обов'язкових платежів) встановлені Податковим Кодексом України.

Платники податків подають податкові декларації в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису або ж у паперовій формі особисто чи поштою.

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

- податкова декларація з податку на прибуток підприємств;
- податкова декларація з податку на додану вартість;

- декларація про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами.

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

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

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

$$\mathbf{ОО = ПБ - Р}$$

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

У складі податку на прибуток нараховується та декларується також податок на доходи, сплачені нерезидентам. Об'єктом оподаткування даного податку є дохід, виплачений нерезидентам з джерелом походження з України, а ставки залежать від виду одержаних від нерезидента робіт, послуг. Основною є ставка в розмірі 15% (на брокерські, комісійні, агентські послуги, послуги оренди, лізингу тощо), також застосовується ставка 6% на послуги фрахту (перевезення, транспортування), 20% на рекламні послуги, 0%, 4% або 12% на послуги страхування (залежно від виду договорів).

Декларування податку на прибуток від міжнародних операцій здійснюється на загальних підставах, за винятком декларування доходів,

одержаних нерезидентами, для яких передбачений окремий додаток податкової декларації з податку на прибуток підприємств.

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

Об'єктом оподаткування **податком на додану вартість (ПДВ)** є операції відображені на рис. 8.1.

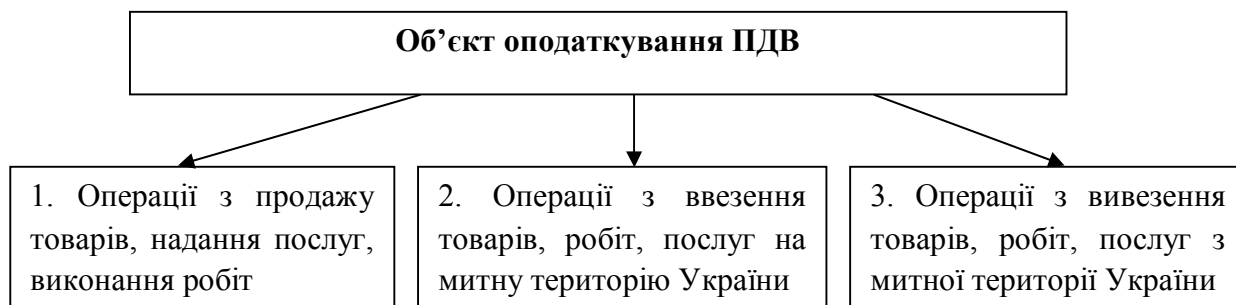


Рис. 8.1. Схема об'єктів оподаткування ПДВ

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

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

Податковим кодексом України визначені наступні ставки податку на додану вартість:

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

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

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

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

У зв'язку з особливими умовами обкладення ПДВ експортно-імпортних операцій, вони у податковій декларації з податку на додану вартість відображаються відокремлено у спеціально виділених полях, проте враховуються при визначенні загального зобов'язання з ПДВ.

Спеціалізованою формою податкової звітності за міжнародними операціями є декларація про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами. Порядок складання даної форми звітності буде розглянуто у п. 8.4.

Досить розгалуженою є на даний час **статистична звітність** щодо міжнародних операцій та зовнішньоекономічної діяльності. Форми статистичної звітності затверджуються Держкомстатом України. На даний час підприємства-учасники міжнародних операцій подають в органи статистики таку звітність:

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

(крім транзитних) відповідно до Класифікатора товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД). Дані про обсяги експорту та імпорту товарів заповнюються у окремих таблицях на основі зовнішньоекономічних контрактів та за наявності документів, що засвідчують момент передачі товару одержувачу.

2. Звіт про експорт (імпорт) – форма № 9-ЗЕЗ (квартальна). Заповнюється суб'єктами господарювання України, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність незалежно від форм власності та господарювання, окремо за кожний квартал (без наростаючого підсумку спочатку року) у розрізі країн світу і всіх видів послуг у валюті контракту відповідно до Класифікатора послуг зовнішньоекономічної діяльності окремо за експортом і за імпортом. До загальної суми експорту включаються надходження коштів від нерезидентів за надані послуги, а до імпорту – перерахування коштів нерезидентам за отримані послуги.

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

4. Звіт про прямі іноземні інвестиції – форма № 10-ЗЕЗ (квартальна). Звіт подається органам державної статистики резидентами усіх форм власності та видів економічної діяльності, які у звітному періоді або раніше одержали іноземні інвестиції та мають пов'язані з цим зобов'язання перед нерезидентами. Операції з інвестиціями зовнішньоекономічної діяльності між нерезидентом і резидентом у звіті відображаються у валютах здійснених операцій, а також в

національній валюті. У розділі I «Прямі інвестиції» відображаються іноземні інвестиції, що становлять не менше 10% в загальному обсязі статутного капіталу підприємства, щодо яких здійснено перехід права власності до нерезидента на майно шляхом прямого його одержання або на акції, інші цінні папери. У розділі II «Внески Вашого підприємства у підприємства-резиденти на кінець звітного періоду» наводиться інформація про підприємства, засновником яких виступає звітуюче підприємство-резидент (ідентифікаційний код, частка в статутному капіталі, розмір внеску).

5. Звіт про прямі інвестиції за кордон – форма № 13-ЗЕЗ (квартальна). Подається щоквартально юридичними особами (резидентами), які здійснювали прямі інвестиції за кордон. Операції з інвестиціями зовнішньоекономічної діяльності відображаються у валюті здійснення інвестиції, включаючи національну, окремо за кожною валютою та країною інвестування. У випадку здійснення підприємством-резидентом інвестицій у більше ніж три країни або більше ніж у трьох валютах таким підприємством заповнюються два або більше бланки даної форми. Якщо інвестиції здійснені резидентом у декілька підприємств однієї й тієї ж країни та в одній валюті, то інвестиції щодо цієї країни надаються сумарно і відображаються за однією графою форми.

8.4. Порядок заповнення та подання декларації про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту

Обов'язком суб'єктів господарювання є декларування валютних цінностей, що розташовані за межами України, за допомогою Декларації про валютні цінності, доходи та майно, що належать резиденту України і знаходяться за її межами. Звітним періодом даної декларації є квартал.

Декларація про валютні цінності включає наступні розділи та показники:

Розділ I. Загальні відомості – передбачає такі відомості: повну назву резидента у відповідності зі свідоцтвом про державну реєстрацію; адресу резидента; код ЄДРПОУ підприємства; назви, адреси уповноважених банків

України, у яких відкриті рахунки в національній та іноземній валюті, із зазначенням номерів рахунків; країни, назви та адреси банків, де резидент має відкриті рахунки, із зазначенням кодів валют та номерів цих рахунків. Коди валют (цифрові і літерні) наводяться відповідно з Класифікатором іноземних валют та банківських металів, затвердженим НБУ. Інформація стосовно валют дається двома мовами: українською та англійською.

Розділ II. Фінансові вкладення – дається інформація про фінансові інвестиції, здійснені за межами України. Вихідною інформацією для заповнення даного розділу декларації про валютні цінності служать платіжні документи, що засвідчують факт перерахування коштів в іноземній валюті на рахунки філій, представництв, інших суб'єктів за кордоном, виписки банків про перерахування коштів, облікові реєстри за рахунками, тощо.

Фінансові вкладення можуть бути здійснені у формі:

- розміщення грошових коштів на рахунках в іноземних банках (аналітичні дані за субрахунком 31.4 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»);
- внесення іноземної валюти до статутного капіталу іноземних підприємств за кордоном та до своїх дочірніх підприємств (аналітичні дані за рахунком 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»);
- придбання цінних паперів іноземних суб'єктів господарювання, цінних страхових полісів, нерухомого майна, прав інтелектуальної власності (аналітичні дані за рахунками 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції», 31.2 «Поточні рахунки в іноземній валюті»);
- перерахованих за кордон сум та виставлених векселів за імпортними контрактами, по яких на звітну дату перевищено встановлені законодавством терміни їх виконання (90 календарних днів), та на інші цілі (аналітичні дані за субрахунками 37.1 «Розрахунки за виданими авансами», 51.2 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті», 62.2 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті», 31.2 «Поточні рахунки в іноземній валюті», 31.4 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»).

Розділ III. Майно і товари за кордоном – відображається інформація

про майно і товари, що належать резиденту України та перебувають за її межами, залежно від мети вивезення за кордон. Тут зазначаються дані про вивезені за кордон цінності як внески до статутного капіталу згідно митних декларацій і відомостей за рахунками 14 та 35, на яких обліковуються довгострокові та короткострокові фінансові інвестиції.

Окремим рядком передбачене декларування товарів (робіт, послуг), експортованих за межі України, за якими від нерезидентів ще не надійшли в граничні строки (90 календарних днів) грошові кошти в іноземній валюті. Для цього використовують аналітичні дані до субрахунків 36.2 «Розрахунки з іноземними покупцями» та 37.7 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Розділ V. Інформаційні відомості – наводяться дані інформаційного характеру за кожним видом валюти, цифрами і прописом, з обов'язковим зазначенням коду валюти, про наступне:

- вартість експортованих товарів, робіт, послуг за кожним видом іноземної валюти (аналітичні дані за дебетовими оборотами за субрахунком 36.2 у кореспонденції з кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації»; суми за дебетом субрахунку 37.7 з кредиту субрахунку 71.2 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»; суми дебетових оборотів і аналітичні дані за субрахунком 68.1 «Розрахунки за авансами одержаними» від іноземних покупців у кореспонденції з рахунків 70 та 71.2);

- виручка в іноземній валюті, одержана від експорту товарів, робіт, послуг – використовується інформація за бухгалтерськими проведеннями:

Дебет субрах. 31.2 та 31.6 - Кредит субрах. 36.2 ;

Дебет субрах. 31.2 та 31.6 - Кредит субрах. 68.1;

- суми коштів, перерахованих за кордон, та виданих, але не погашених векселів за імпорнтними контрактами – обороти за такими операціями:

Дебет субрах. 37.1 - Кредит субрах. 31.2;

Дебет субрах. 63.2 та 68.5 - Кредит субрах. 31.2;

Дебет субрах. 63.2 - Кредит субрах. 51.2 та 62.2;

Дебет субрах. 51.2 та 62.2 - Кредит субрах. 31.2;

- вартість імпортованих товарів, робіт, послуг – використовуються аналітичні дані щодо кредитового обороту в іноземній валюті за субрахунками 63.2 та 68.5 в кореспонденції з дебетом рахунків 15, 20, 22, 23, 28, 91, 92, 93, 94;

- вартість експортованих та імпортованих товарів, робіт, послуг на виконання бартерних контрактів – використовується інформація за бухгалтерськими проведеннями:

Дебет субрах. 63.2 та 68.5 - Кредит субрах. 36.2 та 37.7;

- вартість давальницької сировини, вивезеної резидентом за межі України – використовуються аналітичні дані до субрахунку 20.6 «Матеріали, передані в переробку», оскільки власником давальницької сировини залишається замовник, який і продовжує обліковувати її на своєму балансі;

- суми коштів, перерахованих за кордон в оплату за переробку давальницької сировини – обороти за такими операціями:

Дебет субрах. 37.1, 63.2 та 68.5 - Кредит субрах. 31.2;

- контрактна вартість готової продукції, що має бути вироблена з давальницької сировини резидента – зазначається вартість узгоджена зовнішньоекономічним контрактом;

- вартість готової продукції, що вироблена з давальницької сировини та надійшла в Україну (використовуються аналітичні дані до рахунку 26 «Готова продукція»), або валютні кошти, що надійшли на валютний рахунок резидента в уповноваженому банку від продажу готової продукції за кордоном (інформація за бухгалтерськими проведеннями:

Дебет субрах. 31.2, 31.4 та 31.6 - Кредит субрах. 36.2 та 68.1).

Із вищенаведеної інформації видно, що у декларації, з одного боку, наводяться відомості про операції, здійснені за звітний період, у результаті яких іноземна валюта і майно опинилися за межами України, а також про нараховані (отримані) за кордоном доходи (дивіденди). З іншого боку, з декларації можна одержати інформацію про загальну величину розташованих в іноземних банках валютних коштів. Разом з тим, декларація не містить інформації про суми податкових зобов'язань з податків та зборів, тому не

підпадає під визначення податкової декларації. Таким чином, декларація про валютні цінності є суто інформаційною формою звітності, проте у разі її неподання підприємству загрожують фінансові санкції, а також блокування зовнішньоекономічної діяльності.

Ще однією особливістю є порядок подання декларації, зокрема:

1) спочатку декларація у двох примірниках подається до податкового органу за місцезнаходженням декларанта. Один примірник залишається у податковому органі, а інший повертається декларанту зі штампом та підписом відповідальної особи податкового органу;

2) отриманий другий примірник декларації декларант подає до територіального управління НБУ за своїм місцезнаходженням. На основі нього та заяви декларант отримує у НБУ Довідку про проведення декларування валютних цінностей, доходів та майна, що належать резиденту України і знаходяться за її межами, яку представляє митним органам для подальшого проведення зовнішньоекономічних операцій.

Декларація про валютні цінності не подається у разі відсутності у декларанта цінностей, що можуть бути відображені у даній декларації, або ж у разі заповнення декларантом тільки V розділу декларації.

8.5. Консолідована фінансова звітність групи підприємств з іноземними інвестиціями

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» **консолідована фінансова звітність** – це фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Консолідовану фінансову звітність вважають об'єднаною звітністю групи споріднених, пов'язаних підприємств, а **консолідацію звітності** – обліковим процесом з об'єднання показників зазначеної групи в єдиний набір.

Вимоги і порядок складання консолідованої звітності регламентовано у НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність». Методи консолідації капіталів

при складанні такої звітності залежать від ступеня впливу інвестора на об'єкти інвестування, що об'єднані в одну групу. Їх залежність подана в табл.8.1.

Якщо інвестор має суттєвий вплив чи повний контроль, то здійснюється *повна консолідація*, за якою активи і пасиви дочірнього підприємства за виключенням деяких показників об'єднуються з аналогічними даними материнської компанії. Модифікованим варіантом повної консолідації звітності є випадки, коли материнська компанія володіє контрольним пакетом акцій дочірнього підприємства, і водночас не утримує всіх 100% його акцій. У цьому разі виникає *неконтрольована частка*, яка є частиною акціонерного капіталу дочірнього підприємства, що не належить материнській компанії.

Таблиця 8.1.

Залежність методу консолідації звітності від ступеня впливу інвестора на об'єкт інвестування

Ступінь впливу	Тип об'єкта інвестування	Метод консолідації капіталів
1. Суттєвий вплив, повний контроль	Дочірнє підприємство	Повна консолідація
2. Суттєвий вплив, контроль менш ніж 100%, але більше ніж 50% акцій	Дочірнє підприємство	Консолідація за методом участі в капіталі з виокремленням частки меншості (неконтрольованої частки)
3. Суттєвий вплив, спільний контроль	Спільне підприємство	Пропорційна консолідація
4. Суттєвий вплив (25–50% акцій)	Асоційоване підприємство	Консолідація за методом участі в капіталі
5. Інвестування без суттєвого впливу і контролю (менш ніж 25% акцій)	Непов'язані сторони (підприємства)	Облік інвестицій за собівартістю, справедливою вартістю, консолідація фінансових результатів, звітність не консолідується

Особливий метод консолідації використовується у практиці країн Заходу для підприємств, що здійснюють спільний контроль. В умовах спільної діяльності застосовується *метод пропорційної консолідації*, що здійснюється шляхом постатейного сумування активів і зобов'язань, доходів і витрат, відповідно до частки інвестора в кожному виді активів і пасивів. Такий метод консолідації вітчизняними стандартами обліку не передбачений.

Суттєвий вплив має також інвестор на асоційоване підприємство (25–50%

голосів). Ураховуючи те, що він не контролює повністю таке підприємство, консолідована звітність не складається. Згідно з національним законодавством і міжнародними правилами інвестор *проводить консолідацію за методом участі*, тобто включає у власний баланс суму приросту або убутку капіталу асоційованого підприємства відповідно до частки в капіталі останнього.

Крім цього, якщо інвестор не має суттєвого впливу (його частка в капіталі об'єкта інвестування є меншою, ніж 25%), об'єднання показників звітності та консолідація капіталу не здійснюється. Інвестор відображає у власному балансі лише прибуток у вигляді дивідендів, відсотків, одержаних при розподілі чистого доходу об'єкта інвестування. Цей варіант інвестування певною мірою також можна назвати консолідацією капіталів, найпростішою її формою, адже частина капіталу об'єкта інвестування (чистого прибутку) без юридичного оформлення його передачі інвестору відноситься до складу власного капіталу інвестора.

У сфері зовнішньоекономічної діяльності консолідована звітність складається, якщо підприємство-резидент виступає інвестором зарубіжного суб'єкта і має суттєвий вплив на нього або повний контроль. Така звітність включає консолідований баланс, консолідований звіт про фінансові результати, консолідований звіт про рух грошових коштів та консолідований звіт про власний капітал. Консолідована звітність має складатися в єдиній грошовій одиниці, в тисячах гривень.

Техніка складання консолідованого балансу та інших форм звітності полягає у послідовному поєднанні показників фінансових звітів материнської компанії з аналогічними показниками фінансової звітності дочірніх підприємств. Шляхом арифметичного додавання більшості показників материнського і дочірніх підприємств формується зведена фінансова звітність загалом по групі підприємств. Слід зазначити, що всі підприємства групи, які об'єднуються, повинні використовувати єдину облікову політику для таких операцій та інших подій за подібних обставин.

Із загальних підсумків зведеної звітності підлягають вилученню:

— балансова вартість фінансових інвестицій материнської компанії в

кожне дочірнє підприємство і частка материнської компанії у кожному з дочірніх підприємств;

— сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо (доходів і витрат від продажу товарів, робіт учасникам всередині групи);

— сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (виникають у результаті продажу товарів, робіт з відповідною націнкою (прибутком) всередині групи, крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Методика консолідації ускладнюється, якщо:

— ціна придбання акцій материнською компанією не відповідає їх вартості за балансом дочірнього підприємства, внаслідок чого виникає позитивний чи негативний гудвіл;

— якщо материнська компанія не має повного контролю над дочірнім підприємством і при складанні консолідованого балансу потрібно враховувати частку меншості або неконтрольовану частку;

— при розподілі, коли акціонери дочірнього підприємства не можуть претендувати на прибуток материнської компанії, а відповідну частину прибутку необхідно розподіляти на неконтрольовану частку.

Отже, у консолідованому балансі об'єднуються активи і пасиви підприємств (материнського і дочірнього) за винятком внутрішніх інвестицій, гудвілу, що виник у процесі придбання акцій, внутрішніх розрахунків. В окрему групу показників виділена частка меншості (неконтрольована частка), тобто частина чистих активів, що не належить материнській компанії. В інших формах консолідованої звітності відображаються зведені доходи, витрати, фінансові результати групи підприємств, в тому числі й зарубіжних, без врахування внутрішньогрупових оборотів, нереалізованих прибутків, а також з врахуванням неконтрольованої частки. Остання виникає у випадках, коли крім материнської компанії певна незначна частка капіталу інвестованого суб'єкта належить іншим учасникам.

Контрольні запитання

- 1.Що відносять до міжнародних операцій?
- 2.Що таке зовнішньоекономічна діяльність та які основи її організації?
- 3.Назвіть основні принципи зовнішньоекономічної діяльності?
- 4.Які існують види міжнародних операцій?
- 5.Який стан міжнародних зв'язків України з різними країнами?
- 6.Яких суб'єктів ЗЕД ви знаєте?
- 7.Назвіть основних суб'єктів та посередників між ними?
- 8.Якими нормативними актами регулюється ЗЕД та її облік?
- 9.Які особливості ліцензування і квотування ЗЕД?
- 10.Які особливості обліку,звітності та аудиту міжнародних операцій визначені Законом про ЗЕД?
- 11.Хто здійснює контроль міжнародних операцій?
- 12.Які завдання обліку ЗЕД?
- 13.Що таке міжнародний контракт і які його види?
- 14.Які функції міжнародного договору?
- 15.Яку інформацію повинен містити міжнародний договір?
- 16.Що Ви знаєте про Правила «ІНКОТЕРМС»?
- 17.Які захисні застереження потрібно передбачати у договорі про ЗЕД?
- 18.Який вплив на облік мають умови міжнародних контрактів?
- 19.Що Ви розумієте під валютними цінностями та операціями за ними?
- 20.Які види іноземних валют Ви знаєте?
- 21.Які валютні рахунки Ви знаєте та порядок їх відкриття?
- 22.Викладіть порядок обліку операцій з придбання інвалюти.
- 23.Які бухгалтерські записи роблять при придбанні валюти на різні цілі?
- 24.Охарактеризуйте порядок обліку продажу інвалюти.
- 25.Наведіть кореспонденцію рахунків на операції з продажу інвалюти.
- 26.Які особливості зберігання і обліку інвалюти в касі підприємства?
- 27.Який порядок відкриття інвалютних рахунків у банку?
- 28.Що таке курсова різниця та які її види?
- 29.Що розуміється під негативною і позитивною курсовою різницею?
- 30.Як враховуються монетарні і немонетарні статті при визначенні курсової різниці?
- 31.Як відображається в обліку курсова різниця на окрему дату?
- 32.Які форми безготівкових розрахунків Ви знаєте?
- 33.Якими документами оформляються розрахунки в інвалюті?
- 34.Які бухгалтерські записи роблять при здійсненні оплати за міжнародними контрактами?
- 35.Назвіть особливості обліку розрахунків з попередньою оплатою.
- 36.Назвіть особливості обліку розрахунків з наступною оплатою.
- 37.Які особливості обліку бартерних розрахунків в інвалюті?
- 38.Які особливості обліку розрахунків з переробки сировини на давальницьких умовах в інвалюті?

39. Який порядок документування окремих видів валютних кредитів?
40. Наведіть кореспонденцію рахунків з обліку комерційних кредитів в інвалюті.
41. Які особливості обліку відкритих та вексельних кредитів в інвалюті?
42. Які особливості обліку факторингових та форфейтингових кредитів в інвалюті?
43. Як виникає і обліковується курсова різниця при здійсненні кредитних операцій в інвалюті?
44. Що таке імпорт і які типові імпорتنі операції Ви знаєте?
45. Які обмеження на імпорт діють в Україні?
46. Який порядок здійснення імпорتنих операцій?
47. Що таке мито і митні збори при імпорті, порядок їх обліку?
48. Як проходить митне оформлення при імпортуванні товарів?
49. Дайте характеристику митній декларації.
50. Як визначається митна вартість товарів?
51. Як оцінюються в обліку імпортовані товари на момент їх оприбуткування і на дату балансу?
52. Які особливості обліку імпортування товарів з попередньою оплатою?
53. Які особливості обліку імпортування товарів з наступною оплатою?
54. Як документуються операції при митному оформленні імпорту?
55. Наведіть порядок нарахування та обліку курсових різниць при імпорті з попередньою і наступною оплатою.
56. Які особливості обліку імпорту робіт і послуг?
57. Що таке експорт і які переваги має експортер?
58. Що потрібно виконати для здійснення експортної діяльності?
59. Які особливості нарахування і обліку податків при експорті?
60. Який порядок укладання експортної угоди?
61. Що враховується при визначенні ціни на експорт?
62. Які види оцінки товарів застосовуються при експорті?
63. Який порядок документування експортної операції?
64. Які документи подаються митним органам при експорті?
65. Які особливості обліку експортних операцій з попередньою оплатою?
66. Які особливості обліку експортних операцій з наступною оплатою?
67. Особливості обліку експортних операцій з частковою оплатою?
68. Особливості обліку експортування робіт і послуг?
69. Що таке інвестиції та хто є їх учасниками?
70. Які види інвестицій Ви знаєте?
71. Які форми інвестування Ви знаєте?
72. Іноземні інвестиції, форми і порядок їх здійснення?
73. Що таке капітальні інвестиції та їх види?
74. Який порядок обліку інвестицій капітального характеру?
75. Особливості обліку іноземних інвестицій у вітчизняні підприємства.
76. Особливості обліку у постійних представництвах нерезидентів.
77. Фінансові інвестиції, їх види та форми здійснення.

78. Оцінка в обліку довгострокових фінансових інвестицій.
79. Облік інвестицій за собівартістю і справедливою вартістю?
80. Облік інвестицій за амортизованою собівартістю.
81. Що таке дисконт, премія, ефективна ставка відсотка при інвестуванні?
82. Які особливості обліку фінансових інвестицій з дисконтом?
83. Які особливості обліку фінансових інвестицій з премією?
84. Які особливості обліку інвестицій за методом участі в капіталі?
85. Облік доходів і дивідендів за іноземними інвестиціями.
86. Який порядок відображення в обліку нарахувань, утримань при виплаті дивідендів іноземним інвесторам?
87. Які особливості обліку валютних операцій при формуванні статутного капіталу?
88. Особливості обліку операцій з міжнародного лізингу.
89. Облік міжнародного лізингу у лізингодавця та лізингоодержувача.
90. Які особливості оплати та обліку відряджень за кордон?
91. Які особливості обліку реекспортних та реімпортних операцій?
92. Особливості обліку консигнаційних та комісійних операцій.
93. Особливості обліку у комітента.
94. Які особливості обліку у консигнатора-експортера?
95. Які особливості обліку у консигнатора-імпортера?
96. Облік одержання технічної допомоги з-за кордону.
97. Облік одержання гуманітарної допомоги з-за кордону.
98. Що таке офшорні зони та які особливості обліку операцій з ними?
99. Що таке звітність підприємства та мета її складання?
100. Які види звітності Ви знаєте?
101. Хто є користувачами звітності підприємства?
102. Оперативна (поточна) звітність щодо міжнародних операцій?
103. Які показники включає валютна декларація і звідки беруться дані?
104. На підставі чого складається і де використовуються дані митної декларації?
105. Які форми фінансової звітності Ви знаєте і які показники щодо міжнародних операцій у них розкриваються?
106. Податкова звітність щодо ЗЕД та порядок її складання.
107. Податок на прибуток за операціями ЗЕД.
108. Які особливості нарахування та декларування ПДВ за експортно-імпортними операціями?
109. Які форми статистичної звітності за ЗЕД і що в них розкривається?
110. Які показники містить звіт про експорт-імпорт?
111. Які показники містить звіт про інвестиції в Україну?
112. Які показники містить звіт про інвестиції з України в інші країни?
113. Що таке консолідація капіталів групи підприємств і консолідована звітність?
114. Поясніть техніку складання консолідованого балансу та інших форм.
115. Які статті підлягають вилученню з при консолідації звітності?

Тестові завдання

1. Експорт - це:

- а) продаж товару нерезиденту;
- б) продаж товару резиденту;
- в) придбання товару у нерезидента;
- г) продаж товару іноземному контрагенту з його вивезенням за кордон.

2. Імпорт - це:

- а) придбання товару у нерезидента;
- б) придбання товару у резидента;
- в) продаж товару нерезиденту;
- г) придбання товару з ввезенням його з-за кордону.

3. Реекспорт - це:

- а) повторний експорт;
- б) продаж раніше експортованого товару за кордон;
- в) продаж раніше імпортованого товару за кордон;
- г) повернення раніше експортованого товару з-за кордону.

4. Реімпорт - це:

- а) повторний імпорт;
- б) продаж раніше експортованого товару за кордон;
- в) придбання раніше експортованого товару із ввезенням з-за кордону;
- г) повернення раніше імпортованого товару з-за кордону.

5. Суб'єкти підприємницької діяльності, що мають статус юридичної особи з місцезнаходженням на території України, та здійснюють свою діяльність згідно з законодавством України - це:

- а) резиденти;
- б) нерезиденти;
- в) посередники;
- г) підрядники.

6. Брокер це:

- а) посередник у сфері ЗЕД;
- б) нерезидент у сфері ЗЕД;
- в) резидент у сфері ЗЕД; ;
- г) повірена особа у сфері ЗЕД;

7. Скільки груп істотних умов виділено у Положенні ІНКОТЕРМС?

- а) 4;
- б) 5;
- в) 10;
- г) 11.

8. Контракт, обов'язкові витрати на виконання якого перевищують очікувані доходи від нього, називається ... контрактом:

- а) несприятливим;
- б) гарантійним;
- в) форвардним;
- г) обтяжливим.

9. Фьючерсний контракт - це:

- а) угода щодо придбання (продажу) товарів, продукції у визначений термін за наперед встановленими цінами;
- б) угода щодо придбання (продажу) товарів, продукції у визначений термін за договірними цінами;
- в) угода щодо придбання (продажу) товарів, продукції у визначений термін за цінами, встановленими момент підписання самого контракту;
- г) угода щодо придбання (продажу) товарів, продукції у визначений термін за цінами, що склалися на ринку.

10. Форвардний контракт - це:

- а) угода щодо придбання (продажу) товарів, продукції у визначений термін за наперед встановленими цінами;
- б) угода щодо придбання (продажу) товарів, продукції у визначений термін за договірними цінами;
- в) угода щодо придбання (продажу) товарів, продукції у визначений термін за цінами, встановленими момент підписання самого контракту;
- г) угода щодо придбання (продажу) товарів, продукції у визначений термін за цінами, що склалися на ринку.

11. Хто із зазначених осіб не має права підписувати міжнародні контракти з третіми особами:

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

12. Хто із зазначених осіб має право підписувати міжнародні контракти з третіми особами:

- а) агент;
- б) брокер;
- в) маклер;
- г) дистриб'ютер.

- 13. FOB за Правилами ІНКОТЕРМС пов'язане із поняттям франко-**
- а) завод;
 - б) судно;
 - в) борт;
 - г) перевізник.
- 14. Розподіл витрат і ризиків за ІНКОТЕРМС є найслабшим місцем групи умов ...**
- а) E;
 - б) F;
 - в) C;
 - г) D.
- 15. Найбільш вигідними для покупців за ІНКОТЕРМС вважають контракти групи ...**
- а) E;
 - б) F;
 - в) C;
 - г) D.
- 16. Базисні умови поставок визначаються правилами...:**
- а) ІНКОТЕРМС;
 - б) Віденської конвенції 1980р.;
 - в) Світової організації торгівлі;
 - г) Конвенції ООН.
- 17. Лише завдяки договору включаються в дію правові гарантії виконання договірних зобов'язань, як неустойка, завдаток, застава і т.д. це ... функція договору.**
- а) виконавча;
 - б) інформаційна;
 - в) гарантійна;
 - г) правозахисна.
- 18. Згода адресата, дана у встановлений термін, укласти договір на умовах, запропонованих оферентом (тим, з ким складається угода), називається ...**
- а) деривативом;
 - б) акцептом;
 - в) квотою;
 - г) форс-мажорною обставиною.

19. Пропозиція, що надсилається можливим покупцям з метою реалізації продукції, – це:

- а) акцепт;
- б) оферта;
- в) запит;
- г) форс-мажорною обставиною.

20. До валютних цінностей не входять:

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

21. Іноземні валюти класифікуються за ... групами:

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

22. Придбана іноземна валюта в обліку повинна відображатись за курсом:

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

23. Дохід, одержаний від реалізації товарів на експорт за іноземну валюту:

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

24. Який взаємозв'язок існує між обсягами реалізації продукції та сумою прибутку?

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

25. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземній валюті визначає П(С)БО:

- а) 6;
- б) 19;
- в) 21;
- г) 23.

26. Перерахування коштів для придбання іноземної валюти в обліку відображається бух. записом:

- а) Дт33.4 Кт31.1;
- б) Дт33.3 Кт31.1;
- в) Дт33.3 Кт31.2;
- г) Дт33.4 Кт31.2.

27. Дохід від неопераційної курсової різниці відображається на субрахунку:

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

28. Позитивна курсова різниця призводить до:

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

29. Перераховано іноземну валютну банку для продажу на Міжбанківському валютному ринку (кореспонденція рахунків):

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

30. Об'єктами визначення курсових різниць є ... статті:

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

31. Негативна курсова різниця призводить до:

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

32. Надійшла іноземна валюта від нерезидента за відпущені товари:

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

33. Зараховані на поточний рахунок кошти від продажу іноземної валюти відображається бухгалтерським записом:

- а) Дт 31.1 Кт 31.2;
- б) Дт 31.1 Кт 33.4;
- в) Дт 31.2 Кт 33.3;
- г) Дт 31.2 Кт 71.1.

34. Перераховано з поточного рахунку комісійну винагороду банку за продаж іноземної валюти відображається бухгалтерським записом:

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

35. Дебіторська заборгованість, що утвориться під час видачі авансу в іноземній валюті, буде:

- а) визначена за валютним курсом на дату видачі авансу;
- б) визнана немонетарною статтею;
- в) визнана монетарною статтею;
- г) всі відповіді.

36. Операції, за яких використовується іноземна валюта, – це:

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

37. Продаж іноземної валюти з поточного рахунка здійснюється уповноваженим банком на підставі:

- а) письмової заяви підприємства;
- б) довідки-розрахунку;
- в) видаткового ордера;
- г) всі відповіді.

38. Курсова різниця розраховується на дату:

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

39. Документом, який підтверджує факт перерахування валюти нерезиденту, є:

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

40. Платіжне доручення – це:

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

41. Овердрафт – це:

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

42. Факторинг – це:

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

43. Допустимий термін розрахунків з моменту відпуску продукції:

- а) 30 днів;
- б) 60 днів;
- в) 90 днів;
- г) 180 днів.

44. Аналітичний облік розрахунків з нерезидентами ведеться у розрізі:

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

45. Контроль за здійсненням товарообмінних (бартерних) операцій здійснює державна ... служба:

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

46. Дохід від бартерної операції не визначається:

- а) за обміну подібними активами;
- б) за обміну неподібними активами;
- в) визначається в будь-якому випадку;
- г) все залежить від конкретних обставин

47. У випадку укладання зовнішньоекономічного договору на переробку давальницької сировини обов'язковою є наявність:

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

48. Одержаний на поточний рахунок аванс від нерезидента в іноземній валюті відображається бухгалтерським записом:

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

49. Перераховано з поточного рахунку аванс нерезиденту за товари відображається бухгалтерським записом:

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

50. ПДВ при переробці давальницької сировини нараховується за встановленою ставкою від:

- а) суми договору;
- б) відпускнуої вартості виготовленої продукції;
- в) вартості послуг з переробки;
- г) митної вартості за митною декларацією.

51. Зархований на поточний валютний рахунок одержаний в банку короткостроковий кредит на товари відображається бухгалтерським записом:

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

52. Відображено негативну курсову різницю від перерахунку з заборгованості за короткостроковим кредитом:

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

53. Нараховані відсотки за валютним короткостроковим кредитом банку відображаються записом:

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

54. ПДВ при імпорті товарів нараховується з врахуванням:

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

55. Не входить до первісної вартості імпортованих товарів:

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

56. Ставки митних зборів встановлені:

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

57. Сплачено ПДВ, нарахований у відповідності із митною декларацією (кореспонденція рахунків).

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

58. При ввезенні давальницької сировини для переробки митна декларація:

- а) складається;
- б) не складається;

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

59. Синтетичний облік імпортованих товарів ведеться на рахунку ...

- а) 20;
- б) 28;
- в) 23;
- г) 90.

60. Облік розрахунків з іноземним партнером здійснюється на субрахунках:

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

61. При ввезенні товарів законність імпортованих операцій підтверджується:

- а) спеціальним штампом на митній декларації;
- б) оформленим пропуском на митниці;
- в) дозволом на ввезення товару;
- г) митним авізо.

62. Нарахування митних платежів при імпорті товарів оформляється записом:

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

63. Для обліку розрахунків з іноземними постачальниками використовують рахунок:

- а) 36;
- б) 37;
- в) 60;
- г) 63.

64. Кредиторська заборгованість перед іноземними постачальниками вважається:

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

65. Для імпортера найвигіднішим буде контракт з такою формою оплати:

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

66. Позитивна курсова різниця щодо заборгованості нерезиденту буде виникати:

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

67. Документом, який підтверджує факт виконання робіт є:

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

68. Обов'язковою умовою здійснення експорту товарів є:

- а) закладено в статуті підприємства;
- б) укладений контракт з нерезидентом;
- в) наявність квот і ліцензій;
- г) необхідно виконати всі зазначені умови.

69. При експорті товарів ПДВ:

- а) не справляється;
- б) нараховується на загальних підставах;
- в) нараховується за нульовою ставкою;
- г) нараховується лише по окремих групах товарів.

70. Тверда оферта – це:

- а) пропозиція товару одному покупцеві;
- б) пропозиція товару одночасно кільком покупцям;
- в) пропозиція товару на вільному ринку;
- г) рекламний документ щодо експорту товарів.

71. До товаросупровідної документації при експорті не належить:

- а) пакувальний лист;
- б) комплектуюча відомість;
- в) митна декларація;
- г) сертифікат якості.

72. Інвойс – це:

- а) рахунок-фактура на експорт продукції;
- б) правила транспортування товару через митний кордон;
- в) пропозиція товару на вільному ринку;
- г) заява на переказ валюти.

73. Вільна оферта – це:

- а) пропозиція товару одному покупцеві;
- б) пропозиція товару одночасно кільком покупцям;
- в) пропозиція товару на вільному ринку;
- г) рекламний документ щодо експорту товарів.

74. Фрахт – це:

- а) пропозиція товару покупцям;
- б) витрати на перевезення товару до кордону експортера;
- в) витрати на перевезення товару від пункту перевалки в країні експортера до пункту перевалки в країні імпортера;
- г) вартість митного оформлення.

75. Митна декларація складається при:

- а) імпорті товарів;
- б) експорті товарів;
- в) імпорті та експорті товарів;
- г) на вимогу імпортера.

76. Для експортера найвигіднішим буде контракт з такою формою оплати:

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

77. Відпуск продукції на експорт оформляється записом:

- а) Дт 36.2 Кт 26;
- б) Дт 36.2 Кт 70;
- в) Дт 63.2 Кт 26;
- г) Дт 31.2 Кт 26.

78. Списання собівартості експортованої за кордон продукції оформляється записом:

- а) Дт 36.2 Кт 26;
- б) Дт 63.2 Кт 26;
- в) Дт 90.1 Кт 26;
- г) Дт 31.2 Кт 26.

79. Нараховане мито на експорт продукції оформляється записом:

- а) Дт 36.2 Кт 26;
- б) Дт 93 Кт 37;
- в) Дт 63.2 Кт 26;
- г) Дт 92 Кт 64.1.

80. Обсяг виконаних експортером робіт і наданих послуг можна засвідчити ... виконаних робіт (наданих послуг).

- а) відомістю;
- б) довідкою;
- в) актом;
- г) ордером.

81. Списано експортовані товари в реалізацію (кореспонденція рахунків).

- а) Дт 93 Кт 28;
- б) Дт 28 Кт 93;
- в) Дт 28 Кт 90;
- г) Дт 90 Кт 28.

82. За змістом інвестиції поділяються на:

- а) прямі і непрямі;
- б) реальні і фінансові;
- в) капітальні і фінансові;
- г) внутрішні і зовнішні.

83. Інвестиційний портфель – це:

- а) набір інвестиційних проектів і програм;
- б) об'єкти портфельного інвестування;
- в) об'єкти фінансового інвестування;
- г) об'єкти капітального інвестування.

84. Реінвестиція – це:

- а) повторне інвестування проектів іноземним інвестором;
- б) повернення раніше вкладених коштів інвестору;
- в) спрямування прибутку на здійснення інвестиційних вкладень;
- г) вилучення інвестицій.

85. За амортизованою собівартістю оцінюються і обліковуються:

- а) капітальні інвестиції;
- б) фінансові інвестиції;
- в) портфельні інвестиції;
- г) інвестиції у боргові цінні папери.

86. Якщо іноземний інвестор контролює 30 % акцій вітчизняного об'єкта інвестування, то це ...:

- а) незначний вплив;
- б) повний контроль;
- в) суттєвий вплив;
- г) абсолютний вплив.

87. Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі ведуть на рахунку ...:

- а) 14.1;
- б) 14.2;
- в) 14.3;
- г) 14.4.

88. За методом участі в капіталі оцінюються і обліковуються:

- а) інвестиції до статутного капіталу;
- б) фінансові інвестиції;
- в) інвестиції між пов'язаними сторонами;
- г) інвестиції у боргові цінні папери.

89. Якщо іноземний інвестор контролює 20 % акцій вітчизняного об'єкта інвестування, то це ...:

- а) незначний вплив;
- б) повний контроль;
- в) суттєвий вплив;
- г) абсолютний вплив.

90. Вкладення, що здійснюються через фінансових посередників називаються ... інвестиціями:

- а) прямими;
- б) непрямими;
- в) внутрішніми;
- г) реальними.

91. До поточних фінансових інвестицій зараховують:

- а) інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі;
- б) придбання (створення) нематеріальних активів;
- в) інвестиції непов'язаним сторонам;
- г) еквіваленти грошових коштів.

92. Реєстрація статутного капіталу підприємства з участю іноземного інвестора оформляється записом:

- а) Дт 14 Кт 40.1;
- б) Дт 15 Кт 40.1;

- в) Дт 46 Кт 40.1;
- г) Дт 40 Кт 14.1.

93. Одержано від іноземного інвестора основні засоби в порядку фінансового лізингу оформляється записом:

- а) Дт 10 Кт 14.1;
- б) Дт 10 Кт 15.2;
- в) Дт 10 Кт 40.1;
- г) Дт 10 Кт 53.1.

94. Внески до статутного капіталу валюти іноземним інвестором оформляються записом:

- а) Дт 14 Кт 40.1;
- б) Дт 31.2 Кт 40.1;
- в) Дт 31.2 Кт 46;
- г) Дт 31.2 Кт 14.1.

95. У випадку здійснення консигнаційної операції право власності на товар до його продажу залишається за постачальником товару:

- а) так;
- б) ні;
- в) переважно так;
- г) переважно ні.

96. Отримання гуманітарної допомоги в іноземній валюті оформляються записом:

- а) Дт 31.2 Кт 14;
- б) Дт 31.2 Кт 40;
- в) Дт 31.2 Кт 46;
- г) Дт 31.2 Кт 48.

97. Звіт про іноземні інвестиції в Україну – це форма статистичної звітності № ... – ЗЕЗ:

- а) 9;
- б) 10;
- в) 13;
- г) 14.

98. До фінансової звітності не належить:

- а) баланс підприємства;
- б) звіт про фінансові результати;
- в) валютна декларація;
- г) примітки.

99. Фінансова звітність складається зарубіжними підприємствами в Україні у відповідності із НП(С)БО ...:

- a) 20;
- б) 1;
- в) 19;
- г) 23.

100. Консолідована фінансова звітність складається зарубіжними підприємствами в Україні у відповідності із НП(С)БО ...:

- a) 1;
- б) 2;
- в) 19;
- г) 23.

Предметний показчик термінів і понять та їх трактування

Активи – ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому.

Активний ринок – ринок, якому притаманні такі умови:

- предмети, що продаються та купуються на цьому ринку є однорідними;
- у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
- інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Амортизована собівартість фінансової інвестиції – собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Асоційоване підприємство – підприємство, в якому інвестору належить блокувальний (більше 25 відсотків) пакет акцій (голосів) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

Баланс (Звіт про фінансовий стан) – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Бухгалтерська звітність – звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Валюта звітності – грошова одиниця України.

Валютний курс – установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Валютний ризик – імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін валютного курсу.

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Власний капітал — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік — система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством

Внутрішньогосподарські розрахунки — розрахунки, що виникають у результаті господарських операцій між підрозділами підприємства, виділеними як

сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов'язань.

Внутрішньогрупове сальдо — сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій.

Внутрішньогрупові операції — операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи.

Господарська одиниця за межами України — дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України.

Господарська операція — дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Грошові кошти — готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Група — материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства.

Гудвіл — перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.

Дебіторська заборгованість — сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Дивіденди — частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Доходи — збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Дочірнє підприємство — підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Еквіваленти грошових коштів — короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у грошові кошти і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Експорт товарів — це продаж товарів іноземним суб'єктам господарювання, у т.ч. з оплатою не в грошовій формі, з вивезенням чи без вивезення через митний кордон України, включаючи реекспорт.

Експортна операція — продаж іноземному контрагенту товару з вивезенням його за кордон.

Ефективна ставка відсотка — ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

Запаси — активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Збиток — перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Звіт про власний капітал — звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Звіт про рух грошових коштів — звіт, який відображає надходження і видаток грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) — звіт про доходи, витрати і фінансові результати та сукупний дохід підприємства.

Зобов'язання — заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Зовнішньоекономічна діяльність — це діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних держав, побудована на взаємовідносинах між ними, що відбувається як в Україні, так і за її межами.

Зовнішньоекономічний договір (контракт) — це матеріально (письмово) оформлена угода між двома й більше українськими суб'єктами ЗЕД та іноземними суб'єктами господарювання, спрямована на встановлення взаємних прав у зовнішньоекономічній діяльності.

Імпорт — це купівля (у тому числі з оплатою та в негрошовій формі) вітчизняними суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів товарів з ввезенням або без ввезення їх на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами.

Імпортна операція — придбання в іноземного контрагента товару з ввезенням його із-за кордону.

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

Інвойс — це рахунок-фактура, що використовується для розрахунків між постачальниками і покупцями у міжнародній практиці.

Індекс інфляції — індекс інфляції, оприлюднений центральним органом виконавчої влади у галузі статистики.

ІНКОТЕРМС-правила — базисні умови поставок, що визначають обов'язки учасників договору щодо поставки товару та встановлюють момент переходу ризиків від однієї сторони до іншої, а також терміни поставки товару, види транспорту тощо.

Іноземна валюта — валюта інша, ніж валюта звітності.

Іноземна інвестиція — цінності, що вкладаються іноземними інвесторами в об'єкти інвестиційної діяльності відповідно до законодавства України з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту.

Іноземні інвестори — суб'єкти (іноземні фізичні і юридичні особи, іноземні держави, міжнародні урядові та неурядові організації), які провадять інвестиційну діяльність на території України.

Консигнаційна угода — різновид договорів комісії, згідно з якими постачальники-консигнанти поставляють товари на склади посередників - консигнаторів, які збувають їх покупцям і перераховують виручені грошові кошти консигнантам.

Консолідована фінансова звітність — фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Контроль — вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності.

Користувачі звітності — фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

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

Материнське (холдингове) підприємство — підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.

Метод ефективної ставки відсотка — метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду.

Метод участі в капіталі — метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

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

Мито – це податок на товари та інші предмети, які пересуваються (ввозяться, вивозяться) через митний кордон України.

Міжнародний лізинг – це договір лізингу, що проводиться суб'єктами лізингу різних держав чи у випадку, коли майно або платежі перетинають державний кордон.

Міжнародні економічні операції – господарські операції (факти господарської діяльності), що здійснюються вітчизняними підприємствами на міжнародних ринках з участю іноземних суб'єктів у відповідності з укладеними зовнішньоекономічними договорами.

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

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку — нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

Негрошові операції — операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів.

Немонетарні активи — активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

Немонетарні статті — статті інші, ніж монетарні статті балансу.

Непрямий експорт чи імпорт - купівля чи продаж товарів через торгових посередників.

Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій — прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства.

Нерезиденти — громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства, що мають постійне місце проживання за межами України, або тимчасово знаходяться на території України; юридичні особи, суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва, тощо) з місцезнаходженням за межами України, що створені і діють відповідно до законодавства іноземної держави; розташовані на території України іноземні дипломатичні, консульські, торговельні та інші офіційні представництва, міжнародні організації та їх філії, що користаються імунітетом і дипломатичними привілеями.

Об'єднання підприємств — з'єднання окремих підприємств у результаті приєднання одного підприємства до іншого або внаслідок одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства.

Облікова політика — сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Обліковий прибуток (збиток) — сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період.

Оборотні активи — грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Овердрафт — форма короткострокового кредиту в межах встановленого банком ліміту, що дозволяє здійснювати розрахунки, коли у клієнта на поточному рахунку недостатньо коштів. Банк списує кошти з рахунку клієнта в повному обсязі, тобто автоматично надає клієнту кредит на суму, що перевищує залишок коштів.

Операційна діяльність — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Операція в іноземній валюті — господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Оферта тверда – це пропозиція, що відправляється лише одному можливому покупцеві на дану партію товару із зазначенням терміну, протягом якого продавець пов'язаний з цією пропозицією і зробить подібної пропозиції іншому покупцеві.

Оферта вільна – це пропозиція, що відправляється одночасно на одну й ту ж партію товару кільком можливим покупцям.

Офшорна зона – країна або територія, законодавство якої дозволяє реєстрацію та функціонування офшорних компаній, що створюють прибуток з джерел, які діють поза країною або територією реєстрації.

Офшорні компанії – це іноземні компанії, які зареєстровані в офшорних центрах країн, що надають їм особливі пільги, і мають право на діяльність тільки за кордоном.

Пов'язані сторони — особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

Податковий прибуток (збиток)— сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період.

Постійне представництво – постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні.

Прибуток — сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті — різниця між залишком коштів на кінець року до коригування та скоригованим за Положенням (стандартом) 22 залишком коштів на кінець року у звіті про рух грошових коштів.

Примітки до фінансових звітів — сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Принцип бухгалтерського обліку — правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Реекспортна операція – продаж раніше імпортованого без додаткової доробки товару за кордон.

Реімпортна операція — придбання раніше експортованого без доробки товару з ввезенням його із-за кордону.

Резиденти — громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства, що постійно проживають на території України; юридичні особи, суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва); дипломатичні, консульські, торговельні та інші офіційні представництва України за кордоном.

Розкриття — надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності.

Рух грошових коштів — надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів.

Спільна діяльність — господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Справедлива вартість — сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Суттєва інформація — інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства.

Суттєвий вплив — повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики.

Факторинг — форма кредитування експорту, при якій зобов'язання з оплати рахунків бере на себе посередник-фактор, що за певну комісію викупляє платіжні документи експортера.

Фінансова діяльність — діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

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

Фінансове зобов'язання — контрактне зобов'язання: а) передати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству; б) обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно не вигідних умовах.

Фінансовий інструмент — контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого.

Фінансові витрати — витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями.

Фінансові інвестиції — активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Форфейтинг — специфічна форма кредитування шляхом купівлі комерційним банком (форфейтером) в експортера боргових зобов'язань, акцептованих імпортером.

Рекомендована література

Основна література:

1. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16 квітня 1991 року № 959/XII із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19 березня 1996 року № 94/96-ВР із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Закон України «Про міжнародні договори України» від 29 червня 2004 року № 19065-IV із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Закон України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності» від 23 грудня 1998 року № 351-XIV із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23 вересня 1994 року № 185/94-ВР із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 17 липня 1999 року № 996-XIV із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. Митний кодекс України від 11.07 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
9. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
10. Гордієнко Н.І. Облік зовнішньоекономічної діяльності / Н.І. Гордієнко, М.Ю. Карпушенко. – Харків: Фактор. – 2006. – 295 с.
11. Експортно-імпортні операції // Все про бухгалтерський облік. — 2015. — № 106. — 63 с.
12. Кадуріна Л.О. Облік зовнішньоекономічної діяльності на підприємствах України: теорія, практика, рекомендації: навчальний посібник / Л.О. Кадуріна, М.С. Стрельнікова. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 606 с.
13. Карп'як Я.С. Облік зовнішньоекономічної діяльності / Я.С. Карп'як, В.І. Воськало. – Львів: Львівська політехніка, 2012. – 332 с.
14. Крупка Я.Д. Облік інвестиційно-інноваційної діяльності: навчальний посібник / Я.Д. Крупка, С.В. Питель, І.В. Мельничук, – Тернопіль, КРОК, 2013. – 246 с.
15. Крупка Я.Д. Фінансовий облік: підручник / Я.Д. Крупка,

З.В. Задорожний, Н.Я. Микитюк та ін. – 3-тє вид. (доп. і перероб.). – Тернопіль: Економічна думка ТНЕУ, 2014. – 418 с.

16. Лукашова І.О. Бухгалтерський облік зовнішньоекономічної діяльності / І.О. Лукашова, О.М. Головащенко. – Донецьк: 2004. – 536 с.

17. Новації ЗЕД: майстер-клас для бухгалтера // Бібліотека баланс. Практичне керівництво. – 2015. — № 4. — 109 с.

18. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності / М.Ф. Огійчук, В.Г. Шандуровська, М.І. Беленкова та ін. – К.: Алерта, 2009. – 332 с.

19. Облік міжнародних операцій: підручник / Ю.А. Кузьмінській, В.Г. Козак, Л.І. Лук'яненко, О.В. Небильцова; за загал. ред. проф. Ю.А. Кузьмінського. – К.: КНЕУ, 2006. – 336 с.

20. Сисюк С.В. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навчально-методичні матеріали / С.В. Сисюк. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012, -122 с.

21. Сук Л.К. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Університет «Україна», 2006. – 273 с.

Додаткова література:

1. Бланк І.А. Инвестиционный менеджмент / І.А. Бланк – К.: Ельга, Ника-Центр, 2001. – 448 с.

2. Бабій Л. Удосконалення обліку експортних операцій / Л. Бабій // Економічний аналіз. – 2011. – № 8. – С. 392-394.

3. Білова Н. Особливості обліку експортно-імпортних операцій / Н. Білова, Н. Яновська // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 41. – С. 23-48.

4. Дроздова Г.М. Документація в ЗЕД: навч. посіб / Г.М. Дроздова, С.С. Олейникова. – Донецьк: 2006. – 255 с.

5. Козик В.В. Зовнішньоекономічні операції і контракти: навч. посіб / В.В. Козик, Л.А. Панкова, Я.С. Карп'як, О.Ю. Григор'єв, А.О. Босак [2-ге вид., перероб і доп]. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 608 с.

6. Кавторєва Я. Все об организации и учете ВЭД / Я.Кавторєва. – Х.: Изд.дом «Фактор», 2004. – 318 с.

7. Лисенков Ю.М. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності / Ю.М. Лисенков, І.В. Педь. – К.: Зовнішня торгівля, 2004. – 200 с.

8. Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності: Підручник / За ред. О.А. Кириченка. 2-ге вид., перероб і доп. – К.: Знання, 2008. – 518 с.

9. Міжнародні правила по тлумаченню термінів ІНКОТЕРМС / Збірник контрактів та нормативних актів Інкотермс. – К.: Сплайн, 2000. – С. 4-33.

10. Бутинець Ф.Ф. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, В.М. Пархоменко; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 544 с.

Навчальне видання

Крупка Ярослав Дмитрович

Назарова Ірина Ярославівна

ОБЛІК МІЖНАРОДНИХ ОПЕРАЦІЙ

Навчальний посібник