

**Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту**

ОБЛІК ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Тернопіль 2017

Сисюк С.В. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: курс лекцій .
– Тернопіль: ТНЕУ, 2017 – 49 с.

Відповідальний за випуск:

Д.е.н., професор Лучко М.Р.

завідувач кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг

Тема 1

Зовнішньоекономічна діяльність як об'єкт бухгалтерського обліку та економічного аналізу

1. Види діяльності у сфері зовнішньоекономічних відносин та завдання їх обліку та аналізу.
2. Нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності.
3. Поняття зовнішньоекономічного договору (контракту).
4. Зміст зовнішньоекономічного договору (контракту).

1.1. Види діяльності у сфері зовнішньоекономічних відносин та завдання їх обліку та аналізу.

Зовнішньоекономічна діяльність – це діяльність суб'єктів господарської діяльності України і іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудова на взаємостосунках між ними, як на території України, так і за її межами.

Відповідно до Господарського кодексу суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності є:

- господарські організації (юридичні особи), які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;
- громадяни України, іноземці та особи без громадянства, зареєстровані як підприємці.

Законом України “Про зовнішньоекономічну діяльність” суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності визначаються:

- фізичні особи, тобто громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, котрі мають цивільну правоздатність і дієздатність, постійно проживають на території України; зареєструвались як підприємці;
 - юридичні особи, зареєстровані в Україні, які мають постійне місцезнаходження на території України (підприємства, організації та об'єднання всіх видів, включаючи акціонерні та інші види господарських товариств, асоціації, спілки, концерни, консорціуми, торговельні дома, посередницькі та консультаційні фірми, кооперативи, кредитно-фінансові установи, міжнародні об'єднання, організації та ін.), у тому числі юридичні особи, майно та/або капітал яких є повністю у власності іноземних суб'єктів господарської діяльності;
 - об'єднання фізичних, юридичних, фізичних і юридичних осіб, котрі не є юридичними особами згідно із законами України, але які мають постійне місцезнаходження на території України і яким цивільно-правовими законами України не заборонено проводити господарську діяльність;
 - структурні одиниці іноземних суб'єктів господарської діяльності, які не є юридичними особами згідно з законами України (філії, відділення тощо), але мають постійне місцезнаходження на території України;
 - спільні підприємства за участю суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, що зареєстровані як такі в Україні і мають постійне місцезнаходження на території України;
 - інші суб'єкти господарської діяльності, передбачені законами України.
- До видів зовнішньоекономічної діяльності, які здійснюють в Україні суб'єкти цієї діяльності, належать:

- експорт та імпорт товарів, капіталів та робочої сили;
- надання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності України послуг іноземним суб'єктам господарської діяльності, в тому числі: виробничих, транспортно-експедиційних, страхових, консультаційних, маркетингових, експортних, посередницьких, брокерських, агентських, консигнаційних, управлінських, облікових, аудиторських, юридичних, туристських та інших, що прямо і виключно не заборонені законами України; надання вищезазначених послуг іноземними суб'єктами господарської діяльності суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності України;
 - наукова, науково-технічна, науково-виробнича, виробнича, навчальна та інша кооперація з іноземними суб'єктами господарської діяльності; навчання та підготовка спеціалістів на комерційній основі;
 - міжнародні фінансові операції та операції з цінними паперами у випадках, передбачених законами України;
 - кредитні та розрахункові операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності; створення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності банківських, кредитних та страхових установ за межами України; створення іноземними суб'єктами господарської діяльності зазначених установ на території України у випадках, передбачених законами України;
 - спільна підприємницька діяльність між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності, що включає створення спільних підприємств різних видів і форм, проведення спільних господарських операцій та спільне володіння майном як на території України, так і за її межами;
 - підприємницька діяльність на території України, пов'язана з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау, торговельних марок та інших нематеріальних об'єктів власності з боку іноземних суб'єктів господарської діяльності; аналогічна діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності за межами України;
 - організація та здійснення діяльності в галузі проведення виставок, аукціонів, торгів, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних заходів, що здійснюються на комерційній основі, за участю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; організація та здійснення оптової, консигнаційної та роздрібною торгівлі на території України за іноземну валюту у передбачених законами України випадках;
 - товарообмінні (бартерні) операції та інша діяльність, побудована на формах зустрічної торгівлі між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;
 - орендні, в тому числі лізингові, операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;
 - операції по придбанню, продажу та обміну валюти на валютних аукціонах, валютних біржах та на міжбанківському валютному ринку;

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

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

Завдання обліку ЗЕД:

– документальне оформлення товарних та розрахункових операцій суб'єктів ЗЕД;

– дотримання вимог валютного, податкового та митного законодавства під час здійснення зовнішньоекономічних операцій;

– формування достовірної інформації про рух товарів, продаж та купівлю послуг, отримання точних відомостей про залишки товарів в портах, на прикордонних станціях, складах в Україні і в місцях їх зберігання за кордоном;

– контроль за наявністю, рухом та збереженістю активів, своєчасним їх оприбуткуванням, пред'явленням претензій до постачальників за нестачі, брак, а також оформлення товаросупровідних документів;

– достовірне та своєчасне відображення доходів та витрат за зовнішньоекономічними операціями, проведення аналізу їх ефективності;

– своєчасне складання та подання фінансової звітності.

1.2. Нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні здійснюється з метою:

– забезпечення збалансованості економіки та рівноваги внутрішнього ринку України;

– стимулювання прогресивних структурних змін в економіці, в тому числі зовнішньоекономічних зв'язків суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України;

– створення найбільш сприятливих умов для залучення економіки України в систему світового поділу праці та її наближення до ринкових структур розвинутих зарубіжних країн.

Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності має забезпечувати:

– захист економічних інтересів України та законних інтересів суб'єктів, що здійснюють таку діяльність;

– створення рівних можливостей для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності щодо розвитку всіх видів підприємницької діяльності незалежно від форм власності, та всі напрями використання доходів і здійснення інвестицій;

– заохочення конкуренції та ліквідацію у сфері зовнішньоекономічної діяльності монополізму.

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні здійснюється:

– Україною як державою в особі її органів в межах їх компетенції;

– недержавними органами управління економікою (товарними, фондовими, валютними біржами, торговельними палатами, асоціаціями,

спілками та іншими організаціями координаційного типу), що діють на підставі їх статутних документів;

– самими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності на підставі відповідних координаційних угод, що укладаються між ними.

До органів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності відносяться:

– Верховна Рада України - найвищий орган, що здійснює державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності;

– Кабінет Міністрів України;

– Національний банк України;

– Центральний орган виконавчої влади з питань економічної політики (Міністерство економічного розвитку і торгівлі України);

– Органи доходів і зборів;

– Антимонопольний комітет України;

– Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі.

Ліцензія – це дозвіл, який видає компетентний державний орган на ведення деяких видів господарських операцій, в тому числі зовнішньоторгових операцій. Буквально від латинського *Licentia* перекладається як свобода, право.

Згідно ст.16 Закону України “Про зовнішньоекономічну діяльність” ліцензування експорту та імпорту товарів здійснюється у формі автоматичного або неавтоматичного ліцензування.

Для того, щоб отримати ліцензію, потрібно звернутися до відділу нетарифного регулювання Міністерства економічного розвитку та торгівлі України або уповноваженого органу АРК, відповідних підрозділів обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій з пакетом відповідних документів.

Законом України “Про зовнішньоекономічну діяльність” встановлено, що ліцензії можуть бути таких видів:

1. Генеральна.

2. Спеціальна.

3. Відкрита (індивідуальна) .

4. Експортна (імпортна) .

5. Разова (індивідуальна).

Квота – це частка в загальному виробництві, збуті, експорті або імпорті продукції, яку встановлюють для учасників. Походить від латинського *quot* – скільки.

Законом України “Про зовнішньоекономічну діяльність” визначено такі види квот:

1. Квоти (контингенти) глобальні.

2. Квоти (контингенти) групові.

3. Квоти (контингенти) індивідуальні.

4. Квоти спеціальні.

1.3. Поняття зовнішньоекономічного договору (контракту)

Зовнішньоекономічний договір (контракт) – матеріально оформлена угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їхніх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності.

Форма і порядок укладення зовнішньоекономічного договору (контракту), права та обов'язки його сторін регулюються Законом України "Про міжнародне приватне право" та іншими законами.

Зовнішньоекономічний договір (контракт) укладається суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності або його представником у простій письмовій формі, якщо інше не передбачено міжнародним договором України чи законом. Повноваження представника на укладення зовнішньоекономічного договору (контракту) може впливати з доручення, статутних документів, договорів та інших підстав, які не суперечать Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність".

При укладанні договорів у сфері зовнішньоекономічної діяльності необхідно керуватися Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), яке затверджене наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України 06.09.01 № 201.

Договір (контракт) може бути визнано недійсним у судовому порядку, якщо він не відповідає вимогам законів України або міжнародних договорів України.

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

1.4. Зміст зовнішньоекономічного договору (контракту)

Згідно з Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) зовнішньоекономічний договір обов'язково має містити наступні розділи:

1. Назва, номер договору (контракту), дата та місце його укладення
2. Преамбула.
3. Предмет договору.
4. Кількість та якість товару (обсяги виконання робіт, надання послуг).
5. Базисні умови поставки товарів (приймання-здавання виконаних робіт або послуг).
6. Ціна та загальна вартість договору (контракту).
7. Умови платежів.
8. Умови приймання-здавання товару (робіт, послуг)
9. Упаковка та маркування.
10. Форс-мажорні обставини.
11. Санкції та рекламації.
12. Арбітраж.
13. Юридичні адреси, поштові та платіжні реквізити сторін.

Укладені контракти обліковуються на позабалансовому рахунку 03 "Контрактні зобов'язання", який призначений для узагальнення інформації про

наявність та рух зобов'язань по укладених контрактах, а також контролю за їх виконанням.

Тема 2

ОБЛІК ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

1. **Поняття і умови здійснення експортних операцій**
2. **Документальне забезпечення митного оформлення товарів, що експортуються**
3. **Бухгалтерський облік експортних операцій**
4. **Особливості оподаткування експортних операцій**

2.1. Поняття і умови здійснення експортних операцій

Експорт – це продаж продукції (робіт, послуг) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності із вивозом або без вивозу цих товарів за митну територію України, включаючи реекспорт.

Відповідно до Митного кодексу України **експорт** – це митний режим, відповідно до якого товари вивозяться за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання про їх повернення на цю територію та без встановлення умов їх використання за межами митної території України (ст. 194 МК)

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

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

Ліцензування експорту регулюється «Положенням про порядок ліцензування експорту товарів» та «Інструкцією про заповнення ліцензії на експорт товарів», затвердженими наказом Міністерства економіки України від 09.09.2009 № 991.

Щорічно обмеження щодо експорту визначається Кабінетом Міністрів України. Зокрема, «Про затвердження переліків товарів, експорт та імпорт яких підлягає ліцензуванню, та квот на 2013 рік», затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 19 грудня 2012 р. № 1201.

2.2. Документальне забезпечення митного оформлення товарів, що експортуються

Митне оформлення розпочинається з моменту подання органу доходів і зборів декларантом або уповноваженою ним особою митної декларації або документа, який відповідно до законодавства її замінює, та документів, необхідних для митного оформлення (або електронного декларування)

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

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

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

Відомості про митну вартість товарів використовуються для:

- 1) нарахування митних платежів;
- 2) застосування інших заходів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності України;
- 3) ведення митної статистики;
- 4) розрахунку податкового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки.

Документами, які підтверджують митну вартість товарів, є:

- 1) декларація митної вартості та документи, що підтверджують числові значення складових митної вартості;
- 2) зовнішньоекономічний договір (контракт) або документ, який його замінює, та додатки до нього у разі їх наявності;
- 3) рахунок-фактура (інвойс) або рахунок-проформа (якщо товар не є об'єктом купівлі-продажу);
- 4) якщо рахунок сплачено, - банківські платіжні документи, що стосуються оцінюваного товару;
- 5) за наявності - інші платіжні та/або бухгалтерські документи, що підтверджують вартість товару та містять реквізити, необхідні для ідентифікації ввезеного товару;
- 6) транспортні (перевізні) документи, якщо за умовами поставки витрати на транспортування не включені у вартість товару, а також документи, що містять відомості про вартість перевезення оцінюваних товарів;
- 7) копія імпортової ліцензії, якщо імпорт товару підлягає ліцензуванню;
- 8) якщо здійснювалося страхування, - страхові документи, а також документи, що містять відомості про вартість страхування.

2.3. Бухгалтерський облік експортних операцій

У бухгалтерському обліку при визнанні доходів слід керуватися П(С) БО 21 "Вплив змін валютних курсів", згідно з яким операції в іноземній валюті під час первинного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції – дату визнання доходів.

Після переходу права власності від продавця до покупця в бухгалтерському обліку дохід від реалізації відображається по дебету рахунку 362 "Розрахунки з іноземними покупцями" і кредиту рахунку 70 "Доходи від реалізації". Витрати по експортних операціях списуються у звичайному порядку – по дебету рахунку 90 "Собівартість реалізації" і кредиту рахунку 28 "Товари" або рахунку 26 "Готова продукція".

У податковому обліку доходи, нараховані експортером в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів, у частині їхньої вартості, що не була сплачена у попередніх звітних періодах, перераховуються у національну валюту за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату визнання таких доходів.

При відображенні експортних операцій в бухгалтерському обліку слід врахувати, що при отриманні авансу дохід перераховується у валюту звітності 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 сум отриманих авансів в рахунок майбутнього відвантаження товарів використовується субрахунок 681 "Розрахунки за авансами одержаними". Така заборгованість перед нерезидентами є немонетарною й не передбачає нарахування курсових різниць.

Вартість реалізації, що перевищує суму попередньої оплати, визначається із застосуванням валютного курсу на дату визнання доходу від реалізації. Якщо ж реалізовано готової 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 кожен дату балансу (поки не відбудеться сплата грошей) і на дату погашення зобов'язання (сплати грошей).

2.4. Оподаткування експортних операцій

Операція вивезення товару (супутніх послуг) у митному режимі експорту за межі державного кордону України є об'єктом обкладення ПДВ (п. 185.1.г Податкового кодексу). При цьому застосовується нульова ставка (п. 195.1.1 Податкового кодексу). Товари вважаються вивезеними (експортованими) платником податків за межі митної території України, якщо їх вивезення (експорт) засвідчене належним чином оформленою МД. Отже, податкові зобов'язання виникнуть лише після фактичного перетину товарами митного кордону України, який оформляється МД. Таким чином, при експорті товарів податкові зобов'язання у продавця не виникають:

- ані на дату отримання передоплати;
- ані на дату відвантаження товару.

Нульова ставка застосовується і до супутніх експорту товару послуг. Під даними послугами розуміють послуги, вартість яких включається відповідно до норм митного законодавства до митної вартості товарів, що експортуються.

Вивізне мито встановлюється законом на українські товари, що вивозяться за межі митної території України.

Митне оформлення експорту деяких товарів здійснюється із застосуванням пільг. Перелік товарів та інших предметів, митне оформлення яких при вивезенні за межі митної території України проводиться із застосуванням податкових пільг відповідно до актів законодавства і

документів, надання яких необхідне у разів разі використання пільгового режиму.

При експорті підприємствами-виробниками підакцизних товарів за іноземну валюту акцизний податок не сплачується за наявності підтвердженої митними органами митної декларації.

У разі реалізації підакцизних товарів на експорт за іноземну валюту підприємствами, які придбали товар за цінами із акцизним податком, суми такого акцизного податку повертаються виходячи з митної вартості пропорційно до суми іноземної валюти, яка фактично поступила на рахунок підприємства, але не більше суми акцизного податку, сплаченого до бюджету виробником або постачальником підакцизного товару

Тема 3

ОБЛІК ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

1. Поняття імпорتنих операцій. Обмеження на здійснення імпорту
2. Митне оформлення та митна вартість імпорتنих товарів
3. Бухгалтерський облік здійснення імпорتنих операцій

3.1. Поняття імпорتنих операцій. Обмеження на здійснення імпорту

Імпортна операція – комерційна діяльність, пов'язана із закупівлею і ввезенням до України іноземних товарно-матеріальних цінностей для їх подальшої реалізації на внутрішньому ринку або використання у виробничо-господарській діяльності.

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

Імпорт (випуск для вільного обігу) - це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України.

Для того, щоб ввезти товари на митну територію України, підприємство повинне зареєструватися в митних органах і відкрити в банку валютний рахунок. Якщо імпортовані товари входять у перелік тих, що ліцензуються, необхідно додатково подати ліцензію.

Кабінет Міністрів України щорічно встановлює перелік товарів, імпорт яких підлягає квотуванню і ліцензуванню.

Залежно від виду операцій в Україні застосовуються різні способи обмеження імпорту:

- короткострокове обмеження імпорту,
- митний бар'єр,
- антидемпінгове мито.

Кабінет Міністрів України щорічно встановлює перелік товарів, імпорт яких підлягає квотуванню і ліцензуванню.

3.2. Митне оформлення та митна вартість імпорتنих товарів

При імпорті товарів необхідно подати на митницю, де оформляється їхнє ввезення, картку акредитації, митну декларацію, рахунок-фактуру, товарно-транспортну накладну, контракт на придбання товарів, довідку валютної інспекції, довідку про транспортні витрати, копії паспорта митного брокера та його ліцензії, а також платіжних доручень про сплату податку на додану вартість, акцизного збору, послуг з митного оформлення за кожним платежем окремо.

Процедура здійснення митного контролю і митного оформлення товарів з використанням вантажної митної декларації складається з трьох етапів.

Перший етап - оформлення митної декларації.

Другий етап - митним органом ухвалюється рішення про необхідність проведення митного огляду.

Третій етап - проводиться нарахування і стягнення платежів за митне оформлення товарів і завершується проходження митного оформлення.

Митне оформлення вважається завершеним після виконання всіх митних формальностей, визначених Митним кодексом відповідно до заявленого митного режиму, що засвідчується органом доходів і зборів шляхом проставлення відповідних митних забезпечень (у тому числі за допомогою інформаційних технологій), інших відміток на митній декларації або документі, який відповідно до законодавства її замінює, а також на товаросупровідних та товарно-транспортних документах у разі їх подання на паперовому носії.

Митною вартістю товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, є ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за товари, якщо вони продаються на експорт в Україну, скоригована в разі потреби з урахуванням положень Митного кодексу.

Визначення митної вартості товарів, які ввозяться в Україну відповідно до митного режиму імпорту, здійснюється за такими методами:

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

2) 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);

г) резервний.

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

Включати чи не включати суму транспортних послуг до митної вартості залежить від базисних умов поставки, передбачених правилами ІНКОТЕРМС і вказаних у договорі.

Згідно ст. 153.1 ПК витрати, здійснені (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з придбанням у звітному податковому періоді товарів, робіт, послуг, у встановленому порядку включаються до витрат такого звітного податкового періоду шляхом перерахування в національну валюту тієї частини їх вартості, що не була раніше оплачена, за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, що діяв на дату визнання таких витрат, а в частині раніше проведеної оплати – за таким курсом, що діяв на дату здійснення оплати.

У податковому обліку затрати на придбання імпортованих товарів відображаються у складі витрат.

Під час ввезення товарів на митну територію України сплачуються такі митні платежі:

– мито;

– акцизний податок;

– податок на додану вартість.

Ввезення товарів у митному режимі імпорту (а також супутні йому послуги) є об'єктом обкладення ПДВ за ставкою 20 %. Базою оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України є договірна (контрактна) вартість, але не менша митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті, за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни товарів/послуг згідно із законом.

Для операцій із ввезення на митну територію України товарів та з постачання послуг нерезидентом на митній території України датою виникнення права на віднесення сум податку до податкового кредиту є дата сплати (нарахування) податку за податковими зобов'язаннями. Документом, що підтверджує це право, є належним чином оформлена МД, що свідчить про сплату ПДВ. При цьому імпортер повинен використовуватися в оподатковуваних операціях у рамках господарської діяльності платника ПДВ.

Сума ПДВ обчислюється за формулою:

$\text{ПДВ} = (B + A_{\text{п}} + B_{\text{м}}) \times 20\%$, де:

ПДВ – сума податку на додану вартість;

B – договірна (контрактна вартість), але не менша митної вартості, зазначеної у ввізній митній декларації;

A_п – сума акцизного податку;

B_м – сума ввізного мита.

Ввізне мито встановлюється на товари, що ввозяться на митну територію України. Встановлення нових та зміна діючих ставок ввізного мита, визначених Митним тарифом України, здійснюються Верховною Радою України шляхом прийняття законів України.

Обчислення суми ввізного (вивізного) мита щодо товарів, які обкладаються ввізним (вивізним) митом за ставками у відсотках до митної вартості товару, здійснюється за формулою

$B_{\text{м}} = (B \times C_{\text{вм}}) : 100$,

де B_м – сума ввізного (вивізного) мита;

B – митна вартість товару (у грн.);

C_{вм} – ставка ввізного (вивізного) мита, встановлена у відсотках до митної вартості товару.

Акцизний податок - це непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції) як підакцизні, який включається до ціни цих товарів (продукції).

Сума акцизного податку визначається платником самостійно, виходячи з обсягів ввезених підакцизних товарів (продукції) та ставок податку, що діють на момент ввезення такої продукції на митну територію України. Суб'єкти підприємницької діяльності, які імпортують підакцизні товари (продукцію), в обов'язковому порядку їх декларують і сплачують податок при ввезенні на митну територію України (крім алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що підлягають маркуванню марками акцизного податку).

Розрахунок податку з імпортованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів, які підлягають маркуванню, здійснюється за ставками, які діють на час придбання марок акцизного податку.

3.3. Бухгалтерський облік здійснення імпортних операцій

Основними завданнями бухгалтерського обліку імпортних операцій є:

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

Облік імпортних товарів має ряд особливостей, до яких належить:

- приймання товарів з обов'язковою участю експерта Торговельно-промислової палати України із складанням акту приймання і акту експертизи;
- обов'язкове декларування імпортних операцій при перетині митної території України;
- у випадку, якщо перша подія є отримання товарів, товар відображається в обліку за курсом НБУ на дату складання вантажної митної декларації, а не на дату оприбуткування товарів;
- необхідність окремого обліку імпортних товарів і розрахунків за їх придбанням;
- організація аналітичного обліку за найменуваннями, кількістю товарів, облікових партіях,
- у випадку, якщо першою подією є отримання авансу, то вартість імпортованих товарів буде визначатися за курсом НБУ на дату авансу.

У бухгалтерському обліку операції в іноземній валюті повинні відображатися у гривневому еквіваленті шляхом перерахунку інвалюти в гривні за курсом, що діє на дату операції (п. 5 П(С)БО 21).

Якщо першою подією є передоплата - то при подальшому оприбуткуванні товару його первісна вартість розраховується із застосуванням курсу НБУ на дату оплати, а заборгованість нерезидента є немонетарною статтею і зі зміною валютного курсу НБУ не перераховується (п. 6 П(С)БО 21). Дебіторська заборгованість (постачальника), що виникає є немонетарною (оскільки її буде погашено отриманням товарів – немонетарних активів), і тому на кінець звітного періоду, на дату погашення розраховувати курсові різниці не потрібно.

Якщо першою подією є отримання товару, за який у майбутньому передбачається перерахувати валютні кошти, – тоді первісна вартість товару визначається за курсом НБУ на дату отримання товару.

Кредиторська заборгованість перед нерезидентом є монетарною статтею і перераховується як на дату балансу, так і на дату розрахунків з іноземним постачальником (п. 7 П(С)БО 21).

Якщо за однією поставкою чергуються передоплати і відвантаження, слід чітко відстежувати подію, яка відбулася раніше, і формувати вартість товару з урахуванням вимог П(С)БО 21.

Для розрахунків зі з іноземними постачальниками за придбані товари використовується рахунок 632 “Розрахунки з іноземними постачальниками”. Облік на цьому рахунку ведуться як в національній, так і в іноземній валюті, оскільки заборгованість за придбані товари є монетарною статтею і при зміні валютного курсу на кінець періоду і на момент розрахунків треба робити перерахунок курсової різниці.

У випадку, якщо частина вартості одержаних немонетарних активів перевищує розмір передплати, то таку частину треба перераховувати в гривні за курсом на дату отримання товарів. Тобто вартість товарів буде визначатися за двома курсами – курсом НБУ на дату авансу і курсом НБУ на дату отримання товарів.

Тема 4

ОБЛІК БАРТЕРНИХ (ТОВАРООБМІННИХ) ОПЕРАЦІЙ ТА ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

1. Поняття бартерних операцій, особливості оформлення та оподаткування

2. Бухгалтерський облік бартерних операцій.

3. Основні поняття операцій з давальницькою сировиною

4. Особливості бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною

4.1. Поняття бартерних операцій, особливості оформлення та оподаткування

Відповідно до Податкового кодексу бартерна (товарообмінна) операція – господарська операція, яка передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у негрошовій формі в рамках одного договору;

Відповідно до Закону України “Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності” товарообмінна (бартерна) операція у галузі зовнішньоекономічної діяльності – один з видів експортно-імпорتنих операцій, оформлених бартерним договором або договором із змішаною формою оплати, яким часткова оплата експортних (імпорتنих) поставок передбачена в натуральній формі, між суб’єктом зовнішньоекономічної діяльності України та іноземним суб’єктом господарської діяльності, що передбачає збалансований за вартістю обмін товарами, роботами, послугами у будь-якому поєднанні, не опосередкований рухом коштів у готівковій або безготівковій формі.

Міжнародний бартер – це операція, що включає експорт і імпорт товарів без грошової оплати і участі банків у розрахунках.

Оцінка товарів за бартерними договорами здійснюється з метою створення умов для забезпечення еквівалентності обміну, а також для митного обліку, визначення страхових сум, оцінки претензій, застосування санкцій. Умовою еквівалентності обміну за бартерним договором є обмін товарами (роботами, послугами) за цінами, що визначаються суб’єктами зовнішньоекономічних відносин України на договірних засадах з урахуванням попиту та пропозиції, а також інших факторів, які діють на відповідних ринках на час укладення бартерних договорів. У випадках, передбачених законодавством України, контрактні ціни визначаються суб’єктами зовнішньоекономічних відносин України відповідно до індикативних цін.

Бартер (обмін) може відбуватися як подібними активами, так і неподібними.

Первісна вартість об’єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об’єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об’єкта основних засобів.

Якщо залишкова вартість переданого об’єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об’єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об’єкт, є справедлива вартість переданого об’єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів.

Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість.

Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Товари, що імпортуються за бартерним договором, підлягають ввезенню на митну територію України у строки, зазначені в такому договорі, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення товарів, що фактично експортовані за бартерним договором.

Датою ввезення товарів за бартерним договором на митну територію України вважається дата їх митного оформлення (дата оформлення митної декларації на імпорт), а в разі імпорту за бартерним договором робіт або послуг – дата підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг.

Оподаткування бартерних операцій регулюється ст. 153.10 Податкового кодексу, відповідно до якої доходи та витрати від проведення товарообмінних(бартерних) операцій визначаються відповідно до договірної ціни такої операції, але не нижчої (вищої) від звичайних цін.

Сума зовнішньоекономічного бартерного договору встановлюється в іноземній валюті, віднесеній до першої групи класифікатора іноземних валют. Для перерахунку іноземної валюти у гривні застосовують курс НБУ, який діяв на дату відвантаження товарів (підписання акта виконаних робіт). Витрати будуть формуватися за курсом, що діяв на дату отримання товарів (робіт, послуг). При здійсненні бартерної операції доходи та витрати в іноземній валюті визначаються шляхом їх перерахунку в гривні за офіційним курсом НБУ на дату їх отримання, і не підлягають перерахунку у зв'язку із зміною курсу.

У разі імпорту за бартерними договорами сума ПДВ розраховується аналогічно до ввезення (імпорту) товарів за договорами купівлі-продажу.

При експорті матеріальних цінностей за межі митної території України шляхом бартерних операцій сума податку на додану вартість, сплачена при придбанні сировини, матеріалів, інших матеріальних цінностей, нематеріальних активів відображається по дебету відповідних рахунків обліку запасів, товарів і не відноситься до складу податкового кредиту. Таким чином, діє механізм сторнування податкового кредиту, сплаченого при придбанні товарів, які експортуються за бартерними угодами.

4.2. Бухгалтерський облік бартерних операцій

Особливості бухгалтерського обліку бартерних операцій полягають в наступному:

1. Бартерна заборгованість відноситься до немонетарних статей, оскільки за бартерними контрактами очікується надходження (переказ) не грошей, а

товарів (робіт, послуг). Отже, така заборгованість підпадає під загальні правила обліку немонетарних статей і, згідно з П(С) БО 21, перерахунку у зв'язку із зміною валютних курсів не підлягає.

2. Доходи, одержані від здійснення бартерних операцій, і вартість товарів (робіт, послуг), одержаних внаслідок здійснення бартерних операцій, визначаються шляхом перерахунку вартості товарів (робіт, послуг), визначеної в іноземній валюті, із застосуванням валютного курсу на дату здійснення першої з подій:

- або відвантаження нерезиденту товарів (надання робіт, послуг);
- або отримання від нерезидента товарів (робіт, послуг).

3. Відсутні грошові розрахунки з іноземними партнерами.

4. Кредиторська заборгованість іноземному партнеру за імпортовані товари повинна дорівнювати контрактній вартості відвантаженої на експорт продукції.

5. Вартість одержаної продукції і дохід визначаються, виходячи із справедливої вартості. Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснено обмін активу чи оплату зобов'язання у результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

4.3. Основні поняття операцій з давальницькою сировиною

Давальницька сировина - сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) і передаються іншому суб'єкту господарювання (виробнику) для виробництва готової продукції, з подальшим переданням або поверненням такої продукції або її частини їх власникові або за його дорученням іншій особі.

Операція з давальницькою сировиною - операція з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій)) з метою одержання готової продукції за відповідну плату.

До операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції.

Переробка на митній території - це митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки.

Поміщення товарів у митний режим переробки на митній території здійснюється з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами.

У процесі переробки іноземних товарів не допускається використання українських товарів (крім палива та енергії), на які законом встановлено вивізне мито.

Іноземні товари, поміщені у митний режим переробки на митній території, зберігають статус іноземних товарів.

Продукти переробки, залишки (відходи), виготовлені (одержані) в процесі здійснення операцій з переробки іноземних товарів, мають статус іноземних товарів та вважаються такими, що поміщені у митний режим переробки на митній території.

Українські товари, що використовувалися в процесі переробки іноземних товарів на митній території України, отримують статус іноземних товарів у момент вивезення продуктів переробки за межі митної території України.

Операції з переробки товарів можуть включати:

1) власне переробку товарів, у тому числі: обробку, монтаж, демонтаж, використання окремих товарів, які сприяють чи полегшують процес виготовлення продуктів переробки;

2) ремонт товарів, у тому числі модернізацію, відновлення та регулювання, калібрування.

Строк переробки товарів на митній території України встановлюється органом орган доходів і зборів у кожному випадку під час видачі дозволу підприємству, виходячи з тривалості процесу переробки товарів та розпорядження продуктами їх переробки.

Загальний строк переробки не може перевищувати 365 днів.

Органи доходів і зборів здійснюють контроль за обов'язковим обсягом виходу продуктів переробки, що утворюються в результаті переробки товарів на митній території України.

Під час реекспорту продуктів переробки вони підлягають декларуванню органам доходів і зборів з поданням переліку українських товарів, витрачених під час здійснення операцій з переробки іноземних товарів, із зазначенням їх кількості та вартості.

Якщо умовами переробки іноземних товарів на митній території України передбачено проведення розрахунків частиною продуктів їх переробки, такі продукти підлягають митному оформленню відповідно до митного режиму імпорту з оподаткуванням митними платежами та застосуванням заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, передбачених законом.

Продукти переробки також можуть бути реалізовані підприємству, яке їх виготовило.

Переробка за межами митної території - це митний режим, відповідно до якого українські товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці за межами митної території України без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови повернення цих товарів або продуктів їх переробки на митну територію України у митному режимі імпорту.

Повне звільнення від оподаткування митними платежами застосовується до товарів, які були поміщені у митний режим переробки за межами митної території та в межах визначеного строку повертаються на митну територію України:

1) у тому самому стані, в якому вони були вивезені за межі митної території України, з дотриманням умов, зазначених у статті 78 цього Кодексу;

2) у відремонтованому вигляді, якщо ремонт проведено в рамках гарантійних зобов'язань.

Українські товари, поміщені у митний режим переробки за межами митної території, отримують статус іноземних товарів з моменту їх фактичного вивезення за межі митної території України.

Продукти переробки, виготовлені (одержані) у процесі здійснення операцій з переробки товарів, мають статус іноземних товарів та вважаються такими, що поміщені у митний режим переробки за межами митної території.

4.4. Особливості бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною

Порядок відображення операцій з давальницькою сировиною у бухгалтерському обліку залежить від того, ким є підприємство - замовником чи виконавцем операцій з переробки давальницької сировини.

Облік у замовника

Право власності на давальницьку сировину, передану в переробку на сторону, належить замовнику, отже така сировина в замовника враховується на балансовому рахунку 20 "Сировина і матеріали".

Факт передачі давальницької сировини виконавцю оформляється записом: дебет 206 "Матеріали, передані в переробку" і кредит 201 "Сировина і матеріали".

Витрати з оплати послуг інших організацій з переробки давальницької сировини в замовника відображаються по дебету рахунку 23 "Виробництво" і кредиту рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками".

При отриманні готової продукції з давальницької сировини замовник списує вартість давальницької сировини по кредиту рахунку 206 "Матеріали, передані в переробку" в дебет рахунку 23 "Виробництво".

Облік у виконавця

У виконавця давальницька сировина відображається на позабалансовому рахунку 022 "Матеріали, прийняті для переробки" за цінами, вказаними в договорі. Готова продукція, виготовлена з давальницької сировини, також відображається на позабалансовому рахунку 023 "Матеріальних цінності на відповідальному зберіганні" підприємства – виробника. Сума витрат з переробки сировини у виконавця відображається на балансовому рахунку 23 "Виробництво" з подальшим списанням на субрахунок 903 "Собівартість наданих послуг" у момент реалізації. Реалізація послуг відображається за дебетом субрахунку 362 "Розрахунки з іноземними покупцями" і кредитом субрахунку 703 "Дохід від реалізації робіт та послуг".

Тема 5
ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ІНШИХ ВИДІВ
ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ

- 1. Облік реекспортних і реімпортних операцій**
- 2. Облік консигнаційних і комісійних операцій**
- 3. Облік лізингових операцій**

5.1. Облік реекспортних і реімпортних операцій

Реекспорт – це митний режим, відповідно до якого товари, що були раніше ввезені на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивозяться за межі митної території України без сплати вивізного мита та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Після поміщення товарів у митний режим реекспорту суми ввізного мита, сплачені при імпорті цих товарів, повертаються особам, які їх сплачували, або їх правонаступникам. Акцизний податок і податок на додану вартість при поміщенні товарів в митний режим реекспорту справляються відповідно до Податкового кодексу України.

Оподаткування реекспортних операцій на митниці здійснюється аналогічно до вивезення товарів (супутніх послуг) в режимі експорту, тобто:

- 1) ПДВ обчислюється за нульовою ставкою;
- 2) мито та плата за митне оформлення сплачується на загальних підставах за ставками, встановленими для експорту;
- 3) акцизний податок не справляється.

В бухгалтерському обліку вивезення за межі митної території України раніше імпортованого товару відображається як повернення товару. У зв'язку з цим сплачені на митниці платежі та інші витрати, понесені при імпорті, виключаються зі складу собівартості товару та згідно П(С)БО 16 відносяться до складу інших операційних витрат. При реекспорті фактичного збуту не відбувається, тому витрати, понесені при здійсненні цих операцій в бухгалтерському обліку також відносяться до складу інших операційних витрат, а з метою оподаткування – до витрат суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності.

Реімпорт – це митний режим, відповідно до якого товари, що були вивезені або оформлені для вивезення за межі митної території України, випускаються у вільний обіг на митній території України зі звільненням від сплати митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Оформлення митним органом товарів у режимі реімпорту можливе тільки за умови, що товари, заявлені в режим реімпорту, можуть бути ідентифіковані як такі, що були раніше експортованими товарами.

Після поміщення у митний режим реімпорту товарів суми вивізного мита, сплачені при експорті цих товарів, повертаються особам, які їх сплачували, або їх правонаступникам. Акцизний податок і податок на додану вартість при поміщенні товарів у митний режим реімпорту справляються відповідно до

Податкового кодексу України. При реімпорті товарів митні платежі сплачуються у тому ж порядку, що і при імпорті.

При реімпорті товару має місце не придбання товару, а його повернення, тобто анулювання операції продажу. З цього випливає, що сплачені при реімпорті платежі не включаються до первісної вартості товару. Витрати на сплату мита, митих зборів, на транспортування включаються відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” до складу інших операційних витрат, а з метою оподаткування – до витрат.

5.2. 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 покупцем.

Договір консигнації – це договір, за яким одна сторона (консигнатор) зобов'язується впродовж певного часу за винагороду продати від свого імені і за рахунок консигнанту 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.

У консигнаційних операціях беруть участь такі 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.

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.

При здійсненні зовнішньоекономічних операцій за посередницькими договорами декларування товарів здійснюється безпосередньо посередником або брокером.

У комісіонера існують такі особливості відображення операцій в бухгалтерському обліку:

– кошти, отримані комісіонером 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 за балансовому рахунку 024 “Товари, прийняті на комісію”.

У комітента існують такі особливості відображення 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 і , відповідно, заборгованість є немонетарною статтею;

– витрати на придбання товару будуть визначатися з балансової вартості іноземної валюти, сплаченої у зв'язку з таким придбанням.

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 902 “Собівартість реалізованих товарів” за купівельними цінами з одночасним відображенням вартості цих товарів по кредиту рахунку 702 “Дохід від реалізації товарів” і дебету рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” за цінами реалізації. Різниця між вартістю реалізації і купівельною вартістю товарів є доходом від консигнаційних операцій і зараховується на рахунок 791 “Результат основної діяльності”.

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

5.3. Облік лізингових операцій

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 орендатора.

Лізинг є міжнародним, коли лізингова компанія і орендар, лізингова компанія і постачальник чи всі три учасники операції знаходяться в різних країнах.

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:

– передача майна в оперативний лізинг (оренду) не змінює податкових зобов'язань орендодавця та орендаря. При цьому орендодавець збільшує суму доходів, а орендар збільшує суму витрат на суму нарахованого лізингового платежу за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування. У такому ж порядку здійснюється оподаткування операцій із оренди землі та жилих приміщень;

– 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 згідно з правилами, визначеними статтею 146 Податкового кодексу для їх продажу, а орендар включає вартість об'єкта фінансового лізингу (без урахування процентів, нарахованих або таких, що будуть нараховані, відповідно до договору) до складу основних засобів з метою амортизації, за наслідками податкового періоду, в якому відбувається така передача.

При нарахуванні лізингового платежу орендодавець збільшує доходи, а орендар збільшує витрати на таку частину лізингового платежу, яка дорівнює сумі процентів або комісій, нарахованих на вартість об'єкта фінансового лізингу (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу), за наслідками податкового періоду, у якому здійснюється таке нарахування.

У разі якщо в майбутніх податкових періодах орендар повертає об'єкт фінансового лізингу орендодавцю без придбання такого об'єкта у власність, така передача прирівнюється для цілей оподаткування до зворотного продажу орендарем такого об'єкта орендодавцю за ціною, яка визначається на рівні суми лізингових платежів у частині компенсації вартості об'єкта фінансового лізингу, що є несплаченими за такий об'єкт лізингу на дату такого повернення.

База обкладення ПДВ 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.

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

| Зміст операцій | Дебет | Кредит |
|---|-------|--------|
| Передано нерезиденту за оперативним лізингом будівлю | 103 | 103 |
| Нараховано амортизацію будівлі, переданої за оперативним лізингом | 23 | 131 |
| Нараховано лізингові платежі згідно договору | 373 | 713 |
| Відображено податкове зобов'язання з податку на додану вартість | 713 | 6411 |
| Списано витрати, пов'язані з оперативним лізингом | 903 | 23 |
| Отримання лізингового платежу | 312 | 373 |
| Відображено курсову різницю на дату отримання | 373 | 714 |

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 | 685 |
| Сплачено плату за митне оформлення | 685 | 311 |
| Нараховано ПДВ при ввезенні об'єкта | 23 | 6411 |
| Сплачено ПДВ до бюджету | 6411 | 311 |
| Відображено ввезений об'єкт на позабалансовому рахунку | 01 | - |
| Нараховано оренду плату об'єкта, прийнятого в оперативну оренду (за невиробничими об'єктами – дебет 949, кредит 685) | 23 | 685 |
| Проведено орендарем реконструкцію об'єкта за свій рахунок | 151 103 | 20,66,65 151 |
| Нараховано амортизацію витрат на добудову об'єкта | 23 | 131 |
| Утримано податок на репатріацію доходів | 685 | 642 |
| Перерахування орендної плати | 685 | 311 |
| Списання витрат на оренду об'єкта | 949 793 | 23 949 |
| Повернення об'єкта після закінчення терміну оперативного лізингу нерезиденту | - | 01 |

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

| Зміст операцій | Дебет | Кредит |
|---|-----------|--------------|
| Придбано основні засоби | 10,20,28 | 631 |
| Передано основні засоби у фінансовий лізинг, терміном на два роки (придбані, чи такі, що були в експлуатації) | 161 | 20, 28, 10 |
| Щомісячне відображення: | | |
| – частини вартості основних засобів | 373 | 161 |
| – частини суми винагороди | 373 | 732 |
| – податку на додану вартість | 732 | 6411 |
| Витрати з фінансового лізингу | 23 732 | 66, 65 23 |
| Відсотки за кредит і страхування об'єкта фінансового лізингу | 373 | 684, 685 |
| Оплата нерезидентом заборгованості | 312 | 373 |
| Списання витрат за лізингом | 793 | 732 |
| Зарахування доходів від лізингу до фінансових результатів | 732 | 793 |
| Відображення фінансового результату | 793 | 44 |

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

| Зміст операцій | Д ебет | Кре дит |
|---|------------------|------------|
| Прийнято основні засоби у фінансову оренду (вартість об'єкта плюс сума винагороди – (12000 + 3000)) | 103, 104, 105 | 531 |
| Щомісячне відображення суми: | | |
| – амортизації основних засобів, взятих у фінансову оренду | 23 531 | 131 611 |
| – винагороди орендодавцю | 23 | 611 |
| – податку на додану вартість | 644 | 611 |
| – відсотків за кредит і страхування об'єкта фінансової оренди | 952 | 684 |
| Нараховано податок на репатріацію доходів | 611 | 642 |
| Оплата заборгованості | 611, 684 | 312 |
| Одночасно | 6411 | 644 |
| Списання витрат: | | |
| – амортизації та винагороди орендодавцю | 791 | 23 |
| – відсотків за кредит | 103 | 952 |
| – страхових платежів | 791 | 952 |

Тема 6 ОБЛІК ВАЛЮТНИХ ОПЕРАЦІЙ В ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

1. Загальні вимоги щодо обліку валютних коштів.
2. Курсові різниці – поняття, порядок визначення і відображення в обліку.
3. Облік купівлі-продажу валюти.

6.1. Загальні вимоги щодо обліку валютних коштів.

Згідно з П(С) БО 21 операція в іноземній валюті – це господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка спричиняє проведення розрахунків в іноземній валюті.

Одним з основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, який спричиняє особливий порядок обліку операцій в іноземній валюті, є принцип єдиного грошового вимірника.

Коли підприємство здійснює яку-небудь операцію в іноземній валюті, виникає необхідність первинного визнання активів, зобов'язань, доходів та витрат. Первинне визнання валютної операції здійснюється на дату:

- визнання одержаних активів, в тому числі іноземної валюти, дебіторської заборгованості;
- визнання зобов'язань (кредиторської заборгованості);
- визнання власного капіталу;
- визнання доходів і витрат.

У момент первинного визнання операції в іноземній валюті відображаються в бухгалтерському обліку у гривнях шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу, що діяв на дату здійснення операції.

Статті балансу згідно з нормами П(С)БО 21 підрозділяються наступним чином:

Монетарні статті – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, які будуть одержані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів. Монетарні статті при зміні валютного курсу підлягають перерахунку, оскільки вартість грошових коштів в іноземній валюті при зміні валютного курсу теж змінюється.

Немонетарні статті – всі інші статті, які відображають активи чи зобов'язання, які не будуть сплачені у фіксованій сумі грошей або їх еквівалентів. Немонетарні статті відображаються на дату складання фінансової звітності за історичною або справедливою собівартістю, по якій вони зараховані на баланс на дату визнання (здійснення операції) і при зміні валютного курсу перерахунку не підлягають.

Спеціальні правила діють відносно відображення авансів:

1) сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам в рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів і т. п.) і отримання робіт і послуг, при включенні у вартість цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу;

2) сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб в рахунок платежів для постачання готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду, перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату отримання авансу.

6.2. Курсові різниці – поняття, порядок визначення і відображення в обліку

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

Курсові різниці визначаються тільки за монетарними статтями балансу.

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться: на дату здійснення розрахунків; на дату балансу.

Залежно від виду діяльності, в ході якої виникають курсові різниці, вони підрозділяються на операційні й не операційні.

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

Неопераційні курсові різниці, які виникають від перерахунку монетарних статей про інвестиційну й фінансову діяльність, відображають у складі інших доходів (витрат) на субрахунках – 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці”, 974 “Втрати від неопераційної курсової різниці”, за винятком курсових різниць, що виникають по фінансових інвестиціях в господарські одиниці за межами України. Ці різниці відображають у складі іншого додаткового капіталу (субрахунок 425 “Інший додатковий капітал”). Негативна сума курсової різниці віднімається від суми іншого додаткового капіталу, залишок наводиться із знаком “—”.

Виходячи з поняття “курсва різниця”, можна виділити чотири періоди, за які здійснюється перерахунок заборгованості в іноземній валюті для визначення курсових різниць. Це періоди між:

- датою відображення операції в бухгалтерському обліку і датою фактичного здійснення розрахунків;
- датою відображення операції в бухгалтерському обліку і датою складання бухгалтерської звітності за звітний період;
- датою складання бухгалтерської звітності за попередній звітний період і датою фактичного здійснення розрахунку;
- датою складання бухгалтерської звітності за попередній звітний період і датою складання бухгалтерського звіту за звітний період.

Залишок іноземної валюти на рахунках у банку або в касі підприємства – монетарна стаття (п. 4 П(С)БО 21). Отже, вона підлягає перерахунку з метою визначення курсових різниць (п.п. 7, 8 П(С)БО 21) на дату балансу й на дату її вибуття.

Порядок розрахунку курсової різниці щодо іноземної валюти такий:

- якщо валюту одержано (зараховано на рахунок у банку або касу підприємства) та використано (продано, перераховано постачальнику і т.д.) в одному звітному періоді, курсові різниці визначають на дату списання

інвалюти з балансу як різницю між сумою інвалюти за курсом НБУ на цю дату й сумою вибулої іноземної валюти за курсом НБУ на дату її зарахування на баланс. Додатний результат включають до доходів (Дт 302, 312 Кт 714 “Дохід від операційної курсової різниці”), а від’ємний – до витрат (Дт 945 “Втрати від операційної курсової різниці” Кт 302, 312);

– якщо іноземну валюту одержано та використано в різних звітних періодах, то курсові різниці визначають:

– на дату балансу – як різницю між сумою інвалюти за курсом НБУ на кінець звітного періоду й сумою інвалюти за курсом НБУ на дату її зарахування на баланс або сумою інвалюти за курсом НБУ на кінець попереднього звітного періоду (беремо дату події, що відбулася пізніше);

– на дату списання її з балансу – як різницю між сумою іноземної валюти за курсом НБУ на дату її списання з балансу й сумою іноземної валюти за курсом НБУ на кінець попереднього звітного періоду (попередню дату балансу).

Додатний результат відображають у складі доходів за дебетом рахунка 714, а від’ємний у складі витрат за кредитом рахунка 945.

6.3. Облік купівлі-продажу валюти

Підприємства, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, мають право на відкриття рахунків в іноземній валюті, на яких повинні зберігатися тимчасово вільні грошові кошти підприємства в іноземній валюті.

Для обліку валютних коштів на рахунках в банку Планом рахунків передбачено рахунок 31 “Рахунки в банках”: субрахунки 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті” та 314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті”.

Порядок та умови торгівлі іноземною валютою на міжбанківському валютному ринку України та на міжнародних валютних ринках регулює «Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою», затверджене Постановою Правління Національного банку України від 10.08.2005, № 281.

Порядок здійснення розрахунків у валюті визначає Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», від 23.09.1994, № 185/94-ВР.

Клієнти-резиденти (юридичні особи та фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності) мають право купити, обміняти іноземну валюту з метою здійснення розрахунків з нерезидентами за торговельними операціями на підставі таких документів:

– заяви про купівлю іноземної валюти;

– договору з нерезидентом, оформленого відповідно до вимог законодавства України;

– акта (здавання-приймання тощо) або іншого документа, який свідчить про надання послуг, виконання робіт, імпорт прав інтелектуальної власності, якщо оплачуються отримані послуги (права), виконані роботи;

– документів, що передбачені для документарної форми розрахунків (акредитив, інкасо), вексельної форми розрахунків (вексель, яким резидент-імпортер оформив заборгованість перед нерезидентом за договором), якщо договір передбачає такі форми розрахунків.

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

Клієнти-резиденти (юридичні особи та фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності) мають право купувати, обмінювати іноземну валюту через одного суб'єкта ринку за кожним зовнішньоекономічним договором з нерезидентом для розрахунків за торговельними операціями.

Заява про купівлю іноземної валюти або банківських металів приймається уповноваженим банком до виконання протягом 30 днів, починаючи з дня її оформлення, заява про продаж іноземної валюти (вільний продаж) або банківських металів - протягом 30 днів (день оформлення не враховується).

Кошти в іноземній валюті, що надійшли на адресу клієнта-резидента (юридичної особи, фізичної особи, яка здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи), згідно з нормативно-правовими актами Національного банку підлягають попередньому зарахуванню на розподільчий рахунок (крім випадків, передбачених нормативно-правовими актами Національного банку).

Клієнт-резидент зобов'язаний використати іноземну валюту, що куплена (або обміняна) у встановленому порядку через суб'єкта ринку, не пізніше ніж за десять робочих днів після дня її зарахування на його поточний рахунок на потреби, зазначені в заяві про купівлю іноземної валюти.

Надходження в іноземній валюті 1-ї групи Класифікатора іноземних валют та банківських металів, та в російських рублях, підлягають обов'язковому продажу на міжбанківському валютному ринку України в розмірі 50 процентів.

Решта надходжень в іноземній валюті залишається в розпорядженні резидентів і використовується ними відповідно до правил валютного регулювання.

Уповноважений банк зобов'язаний здійснити обов'язковий продаж надходжень в іноземній валюті в установленому Національним банком України розмірі:

без доручення клієнта;

не пізніше ніж на наступний робочий день після дня зарахування таких надходжень на розподільчий рахунок.

Операції з купівлі-продажу валюти не розглядаються як реалізація активів та не відображаються у складі доходів та витрат.

Перераховані для купівлі іноземної валюти гривні відображають за дебетом рахунка 333 "Грошові кошти у дорозі в національній валюті". Придбану іноземну валюту підприємство зараховує на баланс за курсом НБУ на дату надходження грошових коштів на рахунок (на дату визнання активу – іноземної валюти) та відображає в обліку записом: Дебет 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" Кредит 333 "Грошові кошти у дорозі в національній валюті". Оскільки іноземну валюту банк придбаває за комерційним курсом,

який як правило відрізняється (перевищує) від курсу НБУ, то в обліку виникає розрахункова різниця. Якщо витрачено більше, ніж дозволено включити до балансової вартості валюти, у підприємства з'являться витрати (залежно від мети купівлі валюти). Ці витрати списують на інші операційні витрати в дебет рахунка 942 “Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти”. На субрахунку 942 “Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти” узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

Якщо курс НБУ вищий за комерційний курс продажу, то така додатна різниця між ціною купівлі іноземної валюти та її балансовою вартістю в обліку визнається доходом і відображається за кредитом субрахунку 711 “Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти”. На субрахунку 711 “Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти” узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

Іноземну валюту, перераховану банку для продажу відображають за дебетом субрахунку 334 “Кошти в дорозі в іноземній валюті” та кредитом субрахунку 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті” за курсом НБУ на дату списання коштів із валютного рахунка підприємства. Одночасно в обліку визначають курсову різницю за субрахунком 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті” у частині іноземної валюти, перерахованої для продажу. У випадку, якщо дата перерахування валюти для продажу та дата одержання на рахунок виручки від реалізації не збігаються, то визначається курсова різниця по субрахунку 334 “Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті”.

Обмін однієї іноземної валюти на іншу називають **конвертацією**. Вона відбувається за схемою купівлі валюти. Для цього необхідно до банку подати заяву на купівлю однієї валюти, перерахувати йому наявну валюту і гривні в оплату комісійних послуг за конвертацію. Банк проводить її самостійно згідно із Правилами торгівлі іноземною валютою. Конвертація інвалюти не має жодного відношення до продажу чи купівлі, тому у бухгалтерському обліку операція не викличе ні доходів, отриманих від витрачання однієї валюти, ні витрат від набуття іншої. Суму комісійної винагороди відносять до адміністративних витрат.

Тема 7

ОБЛІК РОЗРАХУНКОВИХ ТА КРЕДИТНИХ ОПЕРАЦІЙ

1. Облік операцій при розрахунках акредитивом.
2. Розрахунки з нерезидентами векселями в іноземній валюті.
3. Інші форми розрахунків у сфері ЗЕД.
4. Облік кредитних операцій.

7.1. Облік операцій при розрахунках акредитивом

За своєю формою акредитиви поділяються на грошові та документарні. При здійсненні розрахунків за експортними та імпорнтними операціями застосовується документарний акредитив.

Розрахунки з використанням документарного акредитива суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності здійснюють відповідно до уніфікованих правил і звичаїв щодо них (у редакції 1993 року, публікація Міжнародної торговельної палати № 500) та Положення про порядок здійснення уповноваженими банками операцій з документарних акредитивів у розрахунках за зовнішньоекономічними операціями, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 03.12.2003 № 514.

Під акредитивом мається на увазі будь-яка угода, як би вона не була названа або позначена, за якою банк (банк-емітент), діючи на прохання і на підставі інструкцій клієнта (наказодавця акредитива) або від свого імені:

- повинен здійснити платіж третій особі або її наказу (бенефіціару) або повинен оплатити або акцептувати переказні векселі (тратти), виставлені бенефіціаром;

- дає повноваження іншому банку здійснити платіж, оплатити або акцептувати переказні векселі (тратти), виставлені бенефіціаром;

- дає повноваження неогоціювати (купити або врахувати) іншому банку – проти передбачених документів, якщо дотримано строки й умов акредитива.

Акредитив дає низку переваг як платнику, так і одержувачу коштів:

- платник одержує можливість уникнути попередньої оплати й здійснити оплату після фактичного відвантаження на його адресу товарів (надання результатів робіт, послуг), що належним чином підтверджено документально;

- платник має можливість залучити банківський кредит для оплати за акредитивом;

- документи, на підставі яких буде здійснена оплата, перевіряються банківськими фахівцями;

- одержувач має гарантії банку щодо своєчасної та повної оплати.

Використовуються такі види акредитивів, зокрема:

- покриті та непокриті (за способом забезпечення платежів за акредитивом);

- відкличні та безвідкличні (за способом зміни умов акредитива);

- експортні та імпорнтні (залежно від місцезнаходження бенефіціара, на користь якого відкривається акредитив);

- підтверджений та непідтверджений (залежно від підтвердження акредитива виконуючим банком).

На відміну, наприклад, від розрахунків за допомогою платіжних доручень акредитив, поряд із платіжною функцією (забезпечення розрахунків між покупцем і продавцем), виконує також гарантійну та кредитну функції.

Гарантійна функція закладена в самій природі акредитива, під якою розуміється зобов'язання банку-емітента здійснити платіж (або доручити виконуючому банку виконати платіж) на користь бенефіціара. Таким чином, із моменту відкриття акредитива продавець не залежить від бажання або намірів покупця вчасно й у повному обсязі зробити розрахунок. Банк виконає платіж проти поданих продавцем документів.

Кредитна функція акредитива означає можливість для заявника акредитива залучити банківський кредит для забезпечення покриття за цим акредитивом.

Розрахунки між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності при застосуванні документарного акредитива переважно здійснюються в такому порядку:

- укладається зовнішньоекономічний контракт, в якому зазначається, що сторони здійснюватимуть розрахунки за допомогою документарного акредитива;
- продавець повідомляє покупця про готовність товару до відправлення на його адресу;
- покупець подає заяву своєму банку про відкриття акредитива;
- банк-емітент відкриває акредитив і направляє повідомлення продавцю (бенефіціару) через авізуючий банк, який, як правило, обслуговує бенефіціара. Банк повідомляє (авізує) продавця про відкриття акредитива. Зазначимо, що повідомлення про відкриття акредитива банк-емітент може надіслати безпосередньо бенефіціару;
- бенефіціар перевіряє акредитив на предмет його відповідності умовам контракту й у випадку згоди відвантажує товар у встановлені строки;
- бенефіціар отримує транспортні (або інші документи, які визначено умовами акредитива) документи від перевізника;
- бенефіціар подає отримані від перевізника документи – у свій банк;
- банк експортера перевіряє отримані від бенефіціара документи та надсилає їх банку-емітенту для оплати, акцепту (згоди на оплату чи гарантування оплати) чи неогоціції (купівлі);
- банк-емітент перевіряє отримані документи і (у разі виконання всіх умов акредитива) здійснює переказ суми платежу продавцю;
- банк-емітент списує суму платежу з рахунка покупця;
- авізуючий банк зараховує виручку на рахунок бенефіціара;
- покупець отримує документи від банку-емітента та набуває права власності на товар.

У бухгалтерському обліку, оскільки відкриття акредитива для продавця товарів (робіт, послуг) означає отримання гарантій платежу за таким акредитивом з боку банку у разі здійснення поставки, продавець відображає факт відкриття акредитива у позабалансовому обліку проведенням за дебетом рахунка 06 “Гарантії та забезпечення отримані”.

Покупець товарів (робіт та послуг) у бухгалтерському обліку відображає за покритим акредитивом факт зарахування покриття акредитива на спеціальний рахунок проведенням Дебет рахунка 314 “Інші рахунки у банку в іноземній валюті” (субрахунок кошти на покриття акредитива) кредит рахунків 311 “Поточний рахунок в іноземній валюті”, 312 “Поточний рахунок в іноземній валюті”.

7.2. Розрахунки з нерезидентами векселями в іноземній валюті

Вексель, як цінний папір, засвідчує безумовне грошове зобов'язання векседавця сплатити після настання строку зазначену суму грошей власнику векселя (векселедержателю). Розрізняють простий і переказний векселі.

Порядок обігу та використання векселів в Україні регулюється Законом України “Про обіг векселів в Україні” від 05.04.2001 № 2374. Резиденти можуть видавати та індосувати не лише переказні, але й прості векселі в іноземній та

національній валюті для розрахунків з нерезидентами за зовнішньоекономічними договорами відповідно до валютного законодавства України. Умови проведення розрахунків між резидентом та нерезидентом із застосуванням векселів обов'язково відображаються у зовнішньоекономічному договорі. Прості векселі можна видавати тільки для оформлення грошового боргу за фактично поставлені товари, виконані роботи чи надані послуги.

На момент видачі векселя особа, зазначена у векселі як трасат або векселедавець простого векселя повинна мати зобов'язання перед трасантом або особою, за наказом якої має бути здійснено платіж. Сума цього зобов'язання повинна бути не меншою суми платежу за векселем.

Резидент має право розраховуватися векселем, що виписаний в іноземній валюті, за умови що:

- оформлено зовнішньоекономічний договір з нерезидентом (або інший документ, який згідно з чинним законодавством України має силу договору), його умовами передбачено проведення розрахунків за поставлені товари, надані послуги, виконані роботи чи передані права інтелектуальної власності з використанням векселів;

- є підтвердуючі документи, що свідчать про фактично поставлені товари, надані послуги, виконані роботи чи передані права інтелектуальної власності.

Суб'єкт господарювання, який має намір оплатити пред'явлений йому до оплати вексель, повинен купити валюту на міжбанківському валютному ринку України.

При розрахунках за товари векселем база оподаткування ПДВ визначається на рівні договірної вартості цих товарів, але не нижчої за звичайні ціни без урахування дисконтів або інших знижок номіналу векселя. У разі коли за придбані товари видано процентний вексель, за яким передбачено нарахування та виплата відсотків, то базою оподаткування є договірна вартість цих товарів, але не нижче звичайних цін, збільшена на суму відсотків, нарахованих або які мають бути нараховані на суму номіналу процентного векселя. При цьому покупець товарів має право на податковий кредит з ПДВ. Якщо покупець-резидент одержує імпортований товар, то сум імпортованого ПДВ відображається у складі податкового кредиту за датою сплати податку за податковими зобов'язаннями.

7.3. Інші форми розрахунків у сфері ЗЕД

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

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

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

Процедура відображення у бухгалтерському обліку експортно-імпортних операцій із застосуванням інкасової форми розрахунків не має принципових відмінностей від того, як це виконується за будь-яких інших форм безготівкових розрахунків.

При імпорті послуг, крім зазначених форм, може застосовуватися розрахунок переказом валюти (трансферт).

За зовнішньоекономічними договорами і (контрактами) розрахунки можуть здійснюватись також за кліринговими рахунками (валютним клірингом), тобто шляхом заліку взаємних грошових вимог між двома або кількома країнами у безготівковому порядку.

Чек – це вид цінного паперу, грошовий документ суворо установлені законом форми, який містить наказ (в письмовій формі) власника рахунка (чекодавця) своєму банку виплатити чекоодержувачу вказану в ньому суму грошей

Якщо видача чека і оплата проводиться в одній країні, то термін його обігу, як правило, обмежений 8 днями, в різних країнах – 20 днями і у випадку проведення оплати в другій частині світу – 70 днями.

Чеки можуть бути різних видів. Зокрема, чек на пред'явника має помітку: “Платити пред'явнику цього чека”, або може бути виписаний без назви отримувача. Законодавством України чеки на пред'явника заборонені, але в міжнародній практиці вони застосовуються.

Іменний чек виписується на користь певної особи з поміткою “не наказу” або рівноцінною поміткою і не може передаватись у звичайному порядку іншій особі за винятком передачі чека банку для інкасації і оплати, причому проводиться вона за індосаментом.

Ордерний чек виписується на користь певної особи (з поміткою “або його наказу” чи без такої). Він може бути переданий новому власнику при наявності індосаменту, тобто передавального напису на зворотній стороні.

Дорожний чек – зобов'язання виплатити вказану в чеку суму власнику, зразок підпису якого наводиться в чеку. Оплата чека проводиться в іноземних банках після повторного підпису його власника. Він, як правило, має відмітку про місце і дату продажі. Крім того, на ньому може бути вказаний строк, на протязі якого він має бути оплачений. Якщо строк не вказаний, чек рахується безстроковим.

Комерційний чек відрізняється від інших чеків тим, що він приймається лише на інкасо (на відміну від дорожніх чеків) від бенефіціара і не може передаватись.

Поштовий переказ – це письмове платіжне доручення, яке передається одним банком іншому (іноземному). Поштовий переказ пересилається банком в іноземний банк авіапоштою.

Зараз досить розповсюджені перекази за системою SWIFT¹.

Безготівкові розрахунки при зовнішньоекономічних відносинах можуть здійснюватись за банківськими платіжними карточками, які в Україні застосовуються згідно Положення «Про здійснення операцій з використанням спеціальних платіжних засобів », затвердженого постановою Правління НБУ від 30.04.2010 № 223.

При цьому платіжна картка - спеціальний платіжний засіб у вигляді емітованої в установленому законодавством порядку пластикової чи іншого виду картки, що використовується для здійснення платіжних операцій з рахунку платника або банку, а також інших операцій, установлених договором.

Зокрема, вони можуть використовуватись для розрахунків у безготівковій формі у валюті України, пов'язаних з господарською діяльністю, витратами представницького характеру, а також витратами на відрядження в межах України; одержання готівки в іноземній валюті за межами України для оплати витрат на відрядження; здійснення розрахунків в безготівковій формі в іноземній валюті за межами України, зв'язаних з витратами на відрядження і витратами представницького характеру.

При експортних операціях може застосовуватися така форма розрахунків, як факторинг. Він передбачає оплату поставлених на експорт товарів банком, який надає факторингові послуги. У свою чергу, банк стягує заборгованість за такі товари з іноземних покупців. За надання факторингових послуг банк – фактор утримує комісійну винагороду, яка покриває витрати на здійснення факторингу, включаючи процентну ставку за кредит та певний прибуток. Розрахунки на умовах факторингу здійснюються з використанням експортером документарного інкасового доручення, яке має оплатити імпортер. Якщо ж останній це не зробить вчасно, зазначену в інкасовому дорученні суму на рахунок експортера перераховує фактор, а потім отримує кошти за поставлені експортером товари від імпортера.

Не дивлячись на порівняно значні витрати на факторинг (1-3 відсотки від вартості контракту), такий спосіб розрахунків привабливий тим, що підприємство уникає ризику збитків внаслідок ненадійності імпортера чи його банкрутства, оскільки фактор перш за все перевіряє фінансовий стан і ділову репутацію імпортера, застерігаючи експортера від укладення сумнівних контрактів, або поставки надто великих партій товару відразу за одним контрактом, коли існує ймовірність ускладнення взаєморозрахунків з імпортером. Тому такий спосіб розрахунків в першу чергу застосовують підприємства, які не мають досвіду здійснення валютних операцій на зовнішньому ринку.

7.4. Облік кредитних операцій

¹ SWIFT (Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunications) – міжнародна міжбанківська організація з фінансових розрахунків за телекомунікаційними сітками.

В необхідних випадках – при відсутності власних коштів, чи неможливості використання векселів, – для проведення розрахунків з нерезидентами підприємства України використовують кредити в іноземній валюті. Їх можна отримати як в Україні, так і від іноземних банків за умови, що підприємство уклало договір кредитування і має матеріальне забезпечення кредиту, тобто, гарантує його своєчасне погашення. Як правило, в якості матеріального забезпечення кредиту виступає нерухоме і рухоме майно підприємства. Можлива видача валютного кредиту і під забезпечення отриманими підприємствами векселями від покупців. Майно, що є матеріальним забезпеченням отриманих кредитів, передається у заставу на основі засвідчення її нотаріусом

Якщо валютний кредит отримується від нерезидента, підприємство повинно отримати у регіональній конторі Національного банку реєстраційне свідоцтво. Кредит в іноземній валюті, як, зрештою, в національній валюті, є цільовим.

Згідно норм Цивільного Кодексу за кредитним договором банк або інша фінансова установа (кредитодавець) зобов'язується надати грошові кошти (кредит) позичальникові у розмірі та на умовах, встановлених договором, а позичальник зобов'язується повернути кредит та сплатити проценти. Тобто за кредитним договором сплачують:

- основну заборгованість;
- відсотки за користування позиковими коштами.

Отримання кредиту не впливає ні на доходи, ані витрати, однак підприємству необхідно розраховувати курсові різниці за кредиторською заборгованістю. Балансову вартість заборгованості розраховують:

- на дату надходження кредитних коштів;
- початок (кінець) звітного періоду;
- дату погашення заборгованості.

Балансова вартість – це добуток курсу НБУ на дату перерахунку та суми операції (залишку заборгованості).

Курсові різниці розраховують:

- на кінець звітного періоду, виходячи із залишку заборгованості як різницю між балансовою вартістю валюти на цю дату та початок звітного періоду або дату надходження кредитних коштів (в залежності від того яка подія сталася пізніше);

- на дату погашення кредитної заборгованості, виходячи із суми погашення, як різницю між балансовою вартістю перерахованої валюти та її вартості на початок звітного періоду або на дату надходження кредитних коштів (в залежності від того яка подія сталася пізніше).

Для обліку кредитів, отриманих підприємством в іноземній валюті на термін більше одного року, призначено субрахунки 502 “Довгострокові кредити банків в іноземній валюті”, 506 “Інші довгострокові позики в іноземній валюті”. Коли ж цей термін менше одного року, облік заборгованості за кредитами ведуть на субрахунках 602 “Короткострокові кредити банків в іноземній валюті”, 604 “Відстрочені короткострокові кредити в іноземній валюті”, 606 “Прострочені позики в іноземній валюті”. До кожного з цих

субрахунків відкривають окремі аналітичні рахунки в розрізі банків та отриманих кредитів за цільовим призначенням: придбання машин та обладнання, на придбання сировини, товарів і т.п. у Журналі 2, розділ III “Аналітичні дані до рахунків 50, 60”.

Кредитні кошти відображають за курсом НБУ на дату надходження валюти на рахунок, але сума зобов’язань залишається постійною. Оскільки кредиторська заборгованість – монетарна стаття, то її вартість (Кт субрахунка 502 та 602) слід перераховувати за курсом НБУ:

- на дату балансу;
- на дату проведення розрахунків. Курсові різниці відображають у складі інших доходів (субрахунок 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці”) і витрат (субрахунок 974 “Втрати від операційних курсових різниць”).

Нараховані відсотки відображаються за кредитом субрахунка 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” у кореспонденції з дебетом рахунка 951 “Відсотки за кредит”.

Тема 8

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ЗАКОРДОННИМИ ВІДРЯДЖЕННЯМИ

1. Поняття закордонних відряджень.

2. Оформлення закордонних відряджень.

3. Відображення операцій за відрядженнями на рахунках фінансового обліку.

8.1. Поняття закордонних відряджень.

При оформленні відряджень необхідно враховувати, що положення Податкового кодексу України застосовуються до всіх суб’єктів господарювання, а положення Інструкції про службові відрядження в межах України та закордон від 13 березня 1998 р. № 59 (зі змінами та доповненнями) — до підприємств, установ, організацій, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів

При цьому службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника органу державної влади, підприємства, установи та організації, що повністю або частково утримується (фінансується) за рахунок бюджетних коштів, на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи (за наявності документів, що підтверджують зв’язок службового відрядження з основною діяльністю підприємства).

Будь-які витрати на відрядження можуть бути включені до складу витрат платника податку за наявності документів, що підтверджують зв’язок такого відрядження з діяльністю такого платника податку, зокрема (але не виключно) таких: запрошень сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю платника податку; укладеного договору чи контракту; інших документів, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозіумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з господарською діяльністю платника податку².

² Згідно з вимогами Податкового Кодексу.

8.2. Оформлення закордонних відряджень.

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 днів³.

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. Оформляють кошторис за довільною формою³.

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. Працівника ознайомлюють з довідкою-розрахунком на виданий йому аванс та з чинними положеннями про звітування за його використання.

До складу витрат на відрядження відносяться витрати, не підтвержені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням за кордон - не вище 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження (860,25 грн. у 2013 році)⁴. Підприємство може виплачувати добові в більшому ніж дозволено ПК розмірі. У цьому разі сума перевищення оподатковуватиметься ПДФО і не включатиметься до складу податкових витрат.

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 визначаються у відсотках сум добових витрат для відповідної держави, зокрема 80 відсотків при одноразовому, 55 відсотків – дворазовому, 35 відсотків – триразовому харчуванні⁵.

³ Згідно з вимогами Інструкції про службові відрядження в межах України та закордон від 13 березня 1998 р. № 59.

⁴ Згідно з вимогами Податкового Кодексу.

⁵ Згідно з вимогами Інструкції про службові відрядження в межах України та закордон від 13 березня 1998 р. № 59.

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 або документі, що його замінює;

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).

Суми витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів залежать від країни і коливаються від 25\$ (Азербайджан, Білорусь, Грузія) до 50\$ (Франція, Японія, Німеччина, США)⁵.

Вибуття працівника у закордонне відрядження, як і повернення на підприємство, реєструють у спеціальному Журналі. У журналі дату вибуття у відрядження та дату повернення з нього слід вказувати за відмітками у посвідченні, оскільки нерідко дати перетину кордону у закордонному паспорті можуть відрізнитись від фактичного прибуття працівника на підприємство. Тому тут враховують тривалість переїзду до кордону територією України. Проте, якщо дата перетину кордону припадає на наступну добу, граничні норми відшкодування добових визначаються за даними відміток у закордонному паспорті, а добові за час переїзду до кордону нараховуються за нормами, що встановлені для відряджень в Україні.

Після повернення з відрядження працівник зобов'язаний до закінчення п'ятого банківського дня, наступного за днем прибуття до місця постійної роботи, подати звіт про використання коштів, наданих на відрядження.

Сума надміру витрачених коштів (залишку коштів понад суму, витрачену згідно із звітом про використання коштів, наданих на відрядження) підлягає поверненню працівником до каси або зарахуванню на відповідний рахунок підприємства, що їх надало, у грошових одиницях, в яких було надано аванс, у встановленому законодавством порядку.

У разі якщо під час службових відряджень відряджений працівник отримав готівку із застосуванням платіжних карток, він подає звіт про використання виданих на відрядження коштів і повертає суму надміру витрачених коштів до закінчення третього банківського дня після завершення відрядження (банківського дня, наступного за днем прибуття до місця постійної роботи).

У разі якщо під час службових відряджень відряджений працівник застосував платіжні картки для проведення розрахунків у безготівковій формі і строк подання звіту про використання виданих на відрядження коштів не перевищив 10 банківських днів, за наявності поважних причин керівник може продовжити такий строк до 20 банківських днів (до з'ясування питання в разі виявлення розбіжностей між відповідними звітними документами).

8.3. Відображення операцій за відрядженнями на рахунках фінансового обліку.

За час перебування у відрядженні працівникові відшкодовуються витрати:

на проїзд (у тому числі перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті),

оплату вартості проживання у готелях (мотелях), включених до рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни),

на найм інших жилих приміщень,

оплату телефонних розмов,

оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз),

обов'язкове страхування,

інші документально оформлені витрати⁶.

Зазначені витрати можуть бути включені до складу витрат платника податку лише за наявності підтвердних документів, що засвідчують вартість цих витрат.

Якщо сторона, яка приймає, забезпечує відрядженого за кордон працівника додатковими валютними коштами у вигляді компенсації поточних витрат (крім випадків на проїзд до країни призначення і назад та на наймання житлового приміщення) або добових витрат, то сторона, яка відряджає, виплату йому добових витрат зменшує на суму додатково наданих коштів. Якщо сума, надана стороною, яка приймає, більша або дорівнює встановленим нормам добових витрат, то сторона, яка відряджає, виплату добових витрат не проводить.

Не дозволяється включати до складу витрат на харчування вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів, суми "чайових", за винятком випадків, коли суми таких "чайових" включаються до рахунку згідно із законами країни перебування, а також плату за видовищні заходи.

У разі відрядження за кордон на службовому автомобілі витрати на пально-мастильні матеріали відшкодовуються відповідно до діючих норм за кілометр пробігу та затвердженого маршруту.

У разі виплати авансу в іноземній валюті у підприємства виникає дебіторська заборгованість (немонетарна стаття – курсових різниць не нараховують), яку фіксують за курсом НБУ на дату видачі коштів. У момент затвердження авансового звіту витрати, покриті авансом, відображають у бухгалтерському обліку за курсом НБУ на дату видачі авансу, а суму перевитрат – за курсом на дату затвердження звіту.

Згідно п. 138.10.4 Податкового кодексу витрати за операціями в іноземній валюті та втрати від курсової різниці відносять до інших операційних витрат. Витрати на службові відрядження в іноземній валюті відносять до витрат у податковому обліку згідно Податкового кодексу за офіційним курсом НБУ, що діяв на дату їх визнання у тому звітному періоді, у якому витрати фактично

⁶ Згідно з вимогами Податкового Кодексу.

визнано, тобто датою відображення витрат буде день затвердження авансового звіту.

За умови, коли виникає перевитрата коштів у відрядженні компенсують витрачену понад аванс іноземну валюту в еквівалентній сумі гривнями за курсом НБУ на дату розрахунку з працівником. Компенсація проводиться протягом трьох банківських днів від дати затвердження керівником звіту про використання коштів, наданих на відрядження.

Таким чином, незалежно від того, були перевитрати коштів у відрядженні чи ні, усі витрати, зазанані у відрядженні, відображаються в податковому обліку згідно податкового кодексу за офіційним курсом НБУ, що діяв на дату затвердження авансового звіту.

У випадку, коли залишилися кошти у працівника після закордонного відрядження, то не використаний залишок він повинен повернути у касу підприємства протягом п'яти банківських днів після завершення відрядження у тій валюті, у якій він його отримував (п.170.9.1 ПКУ).

Якщо працівник, перебуваючи у відрядження, не отримував авансу в іноземній валюті, то незважаючи на те, що до авансового звіту будуть прикладені документи, які засвідчують її витрачання за кордоном, розрахунки з ним проводять у гривнях за курсом валюти на дату складання авансового звіту.

Також аванс на відрядження за кордон може бути перерахований на корпоративну банківську платіжну картку. Маючи картку, яка відкрита у гривнях, за кордоном можна зняти готівкову валюту чи оплатити послуги валютою. У разі здійснення розрахунку з використанням платіжної картки у валюті, яка відрізняється від валюти карткового рахунка, уповноважений банк здійснює перерахунок суми за операцією у валюту карткового рахунка за курсом, порядок установаження якого визначається у договорі між клієнтом та уповноваженим банком-емітентом. Тобто операцію із використання гривень за кордоном для оплати послуг в іноземній валюті слід відображати як операцію з придбання валюти за курсом, який визначає банк. Для обліку коштів на карткових рахунках і розрахунків за допомогою корпоративних банківських платіжних карток використовуються рахунки: 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті" та 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті".

Під час відрядження підзвітна особа оплачує квитки, проживання в готелі, унаслідок чого відбувається списання коштів із карткового рахунка на підставі відповідних документів, що формуються платіжною системою після здійснення клірингу (взаємозалік фінансових зобов'язань і числення чистих позицій по платіжних повідомленнях членів платіжної системи). Таким чином, у момент оплати витрат із застосуванням платіжної картки виникає заборгованість підзвітної особи перед підприємством, яку відображають по дебету рахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами". Незалежно від форми здійснення витрат у відрядженні авансовий звіт повинен бути представлений в бухгалтерію протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження.

Тема 9

ОБЛІК ІНОЗЕМНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

1. Поняття іноземних інвестицій та порядок їхнього обліку

- 2. Представництва нерезидентів: оподаткування та облік**
- 3. Облік нарахування та виплати дивідендів нерезидентам**

9.1. Поняття іноземних інвестицій та порядок їх обліку.

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 фонді 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:

- 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 (прав власності на частку (пай) у статутному фонді 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

Іноземні інвестиції та інвестиції українських партнерів, включаючи внески до статутного капіталу підприємств, оцінюються в іноземній конвертованій валюті та у валюті України за домовленістю сторін на основі цін міжнародних ринків або ринку України.

Митне оформлення товарів, що ввозяться в Україну як внесок іноземного інвестора до статутного фонду підприємства з іноземними інвестиціями, здійснюється в першочерговому порядку.

Перерахування інвестиційних сум в іноземній валюті у валюту України здійснюється за офіційним курсом валюти України, визначеним Національним банком України.

При реінвестиціях прибутку, доходу та інших коштів, одержаних у валюті України внаслідок здійснення іноземних інвестицій, перерахування інвестиційних сум провадиться за офіційним курсом валюти України, визначеним Національним банком України на дату фактичного здійснення реінвестицій.

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 фонду підприємств з іноземними інвестиціями (крім товарів для реалізації або власного споживання), звільняється від обкладення митом.

Підприємство з іноземними інвестиціями самостійно визначає умови реалізації продукції (робіт, послуг), включаючи ціну на них, якщо інше не передбачено законодавством 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. При відчуженні такого майна раніше трьох років з часу зарахування його на баланс сплачується мито. Прибуток, одержаний від спільної інвестиційної діяльності за договорами (контрактами), оподатковується відповідно до законодавства України.

Таким чином 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.

Зокрема, тут використовуються різні первинні документи, в яких зафіксована вартість здійснених інвестицій, є певні відмінності щодо кореспонденції рахунків, за якими відображаються операції, специфічні методи вартісної оцінки.

Засновник повинен вносити внесок до статутного капіталу у тій валюті, яка вказана в статуті; заборгованість засновника 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. 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 фонд 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.

9.2. Представництва нерезидентів: оподаткування та облік

Згідно із Законом 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 самотійну, а в інтересах нерезидента). Крім того, представництва нерезидентів представляють і захищають інтереси нерезидентів (цю функцію передбачено ст. 95 Цивільного кодексу).

З метою оподаткування термін представництво платника податку - відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням, та який здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи, фінансується такою юридичною особою та не отримує інших доходів, окрім пасивних доходів.

Постійне представництво до початку своєї господарської діяльності стає на облік у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Постійне представництво, яке розпочало свою господарську діяльність до реєстрації у контролюючому органі, вважається таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважаються прихованими від оподаткування.

Будь-які доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України від здійснення господарської діяльності, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними ст. 160 Податкового кодексу.

Але якщо міжнародним договором, ратифікованим ВРУ, встановлено інші правила, то застосовуються норми міжнародного договору. Прибуток нерезидента, якщо із країною є укладений договір, оподатковується в Україні, тільки якщо він отриманий у результаті діяльності його постійного представництва. Якщо ж діяльність нерезидента не передбачає створення постійного представництва згідно з нормами міжнародного договору, то отримані в результаті такої діяльності доходи звільнені від оподаткування в Україні. Міжнародними договорами передбачено також зменшення ставки податку та повернення різниці між сумами податку, сплаченого в Україні, і податку, що підлягає сплаті згідно з нормами міжнародного договору.

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

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків з обліку господарських операцій представництв нерезидентів, які не здійснюють комерційної діяльності

| № | Зміст операції | Дебет | Кредит |
|----|--|-------|--------|
| 1. | Отримано основні засоби для організації роботи офісу | 10 | 48 |
| 2. | Отримано кошти в іноземній валюті для організації роботи | 312 | 48 |

| | | | |
|----|--|----|-----|
| 3. | Нараховано заробітну плату працівникам представництва | 92 | 66 |
| 4. | Нараховано суми обов'язкових платежів на фонд оплати праці | 92 | 65 |
| 5. | Списано суму представницьких витрат | 92 | 685 |
| 6. | Нараховано орендну плату | 92 | 685 |
| 7. | Відображено витрати на відрядження | 92 | 372 |

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.

9.3. Облік нарахування та виплати дивідендів нерезидентам

Дивіденди, що виплачуються резидентами на користь нерезидентів, відносяться до доходів з джерелом їх походження з України.

Емітент корпоративних прав, що здійснює виплату дивідендів на користь нерезидента або уповноваженого ним особи, зобов'язаний 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.

Отже, резиденти, що здійснюють на користь нерезидента будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, зобов'язані утримувати податок з цих доходів за ставкою 15% від їх суми.

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. Це регулюється Порядком звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування.

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 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 15%.

При цьому сума податку, утриманого з доходів у вигляді дивідендів, переходиться 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 для місячного податкового періоду (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 фонді емітента і внаслідок чого збільшується статутний фонд такого емітента на сукупну номінальну вартість таких нарахованих дивідендів.

Для обліку дивідендів передбачено субрахунок 671 “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 субрахунка 641 “Розрахунки за податками і платежами” в кореспонденції з кредитом рахунка 31 “Рахунки в банках” без його нарахування за дебетом рахунка 981.