

**Міністерство освіти і науки України  
Тернопільський національний економічний університет**

**М. Р. Лучко, Н. Г. Мельник, С. В. Сісюк**



*До 50-річчя Тернопільського національного  
економічного університету*

***ОБЛІК  
ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ  
ДІЯЛЬНОСТІ  
навчальний посібник***

**Тернопіль  
ТНЕУ  
2015**

**УДК 657:339.9**  
**ББК 65.052.9(4 Укр)243**  
**Л 87**

**Відповідальний за випуск:**

д. е. н., професор М. Р. Лучко, завідувач кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг ТНЕУ

**Рецензенти:**

**В. П. Мікловда**, д. е. н., професор, член-кореспондент НАН України, завідувач кафедри економіки підприємства, ДВНЗ «Ужгородський національний університет»;

**Ю. А. Кузьмінський**, д. е. н., професор, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»;

**Н. А. Остап'юк**, д. е. н., доцент, Черкаський інститут банківської справи Університету банківської справи Національного банку України

*Рекомендовано до друку науково-методичною радою  
Тернопільського національного економічного університету  
(протокол № 2 від 24.11.2014 р.)*

**Л87** Лучко М. Р. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. / М. Р. Лучко, Н. Г. Мельник, С. В. Сисюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 356 с.

**УДК 657:339.9**  
**ББК 65.052.9(4 Укр)243**

**ISBN 978-966-654-389-2** © ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2015  
© М. Р. Лучко, Н. Г. Мельник, С. В. Сисюк

# Зміст

<b>Вступ</b> .....	5
<b>Розділ 1. Діяльність у сфері зовнішньоекономічних відносин, її нормативно-правове регулювання, особливості та завдання обліку</b> .....	7
1.1. Види діяльності у сфері зовнішньоекономічних відносин, особливості та завдання їх обліку .....	7
1.2. Нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності .....	14
1.3. Класифікація товарів та валюти у зовнішньоекономічній діяльності.....	29
Методичні рекомендації до вивчення розділу 1 .....	36
<b>Розділ 2. Договори (контракти) у зовнішньоекономічній діяльності</b> .....	45
2.1. Поняття зовнішньоекономічного договору (контракту).....	45
2.2. Зміст зовнішньоекономічного договору (контракту).....	51
2.3. Використання міжнародних правил ІНКОТЕРМС .....	57
2.4. Реєстрація та облік зовнішньоекономічних договорів (контрактів).....	60
Методичні рекомендації до вивчення розділу 2 .....	62
<b>Розділ 3. Облік валютних коштів</b> .....	71
3.1. Загальні вимоги щодо обліку валютних коштів.....	71
3.2. Курсові різниці: поняття, порядок визначення і відображення в обліку .....	76
3.3. Відкриття рахунків підприємств в іноземній валюті у банку .....	78
3.4. Облік купівлі-продажу валюти .....	87
Методичні рекомендації до вивчення розділу 3 .....	100
<b>Розділ 4. Облік експортних операцій</b> .....	109
4.1. Поняття та умови здійснення експортних операцій .....	109
4.2. Документальне забезпечення митного оформлення товарів, що експортуються.....	110
4.3. Бухгалтерський облік експортних операцій.....	116
4.4. Оподаткування експортних операцій.....	124
Методичні рекомендації до вивчення розділу 4 .....	127
<b>Розділ 5. Облік імпорتنих операцій</b> .....	135
5.1. Поняття імпорتنих операцій.....	135
5.2. Оподаткування імпорتنих операцій.....	144
5.3. Бухгалтерський облік імпорتنих операцій.....	150
Методичні рекомендації до вивчення розділу 5 .....	155

<b>Розділ 6. Облік бартерних (товарообмінних) операцій</b> .....	165
6.1. Поняття бартерних (товарообмінних) операцій та їх документальне оформлення .....	165
6.2. Бухгалтерський облік бартерних операцій.....	171
Методичні рекомендації до вивчення розділу 6.....	175
<b>Розділ 7. Облік операцій з давальницькою сировиною</b> .....	181
7.1. Поняття давальницької сировини та сутність операцій з нею .....	181
7.2. Облік операцій з давальницькою сировиною.....	189
Методичні рекомендації до вивчення розділу 7.....	199
<b>Розділ 8. Особливості обліку інших видів зовнішньоекономічних операцій</b> .....	207
8.1. Облік реекспортних операцій .....	207
8.2. Облік реімпортних операцій.....	211
8.3. Облік комісійних (консигнаційних) операцій з нерезидентами .....	217
8.4. Облік лізингових операцій.....	228
Методичні рекомендації до вивчення розділу 8.....	239
<b>Розділ 9. Облік розрахункових та кредитних операцій</b> .....	249
9.1. Облік операцій при розрахунках акредитивом .....	249
9.2. Розрахунки з нерезидентами вексями в іноземній валюті.....	261
9.3. Інші форми розрахунків у сфері ЗЕД.....	264
9.4. Облік кредитних операцій.....	269
Методичні рекомендації до вивчення розділу 9.....	273
<b>Розділ 10. Облік розрахунків за закордонними відрядженнями</b> .....	281
10.1. Поняття закордонних відряджень.....	281
10.2. Оформлення закордонних відряджень .....	282
10.3. Облік рахунків за закордонними відрядженнями .....	289
Методичні рекомендації до вивчення розділу 10.....	295
<b>Розділ 11. Облік іноземних інвестицій</b> .....	301
11.1. Поняття іноземних інвестицій та порядок їх обліку .....	301
11.2. Представництва нерезидентів: оподаткування та облік.....	308
11.3. Облік нарахування та виплати дивідендів нерезидентам .....	315
Методичні рекомендації до вивчення розділу 11 .....	320
<b>Література</b> .....	327
<b>Глосарій</b> .....	333
<b>Додатки</b> .....	349

## ВСТУП

---

Курс «Облік зовнішньоекономічної діяльності» це складова блоку вибіркових дисциплін з підготовки бакалаврів спеціальності «Облік і аудит».

Метою вивчення дисципліни є отримання студентами теоретичних знань та практичних навиків щодо організації та методики обліку зовнішньоекономічної діяльності, а саме:

- вивчення нормативно-правового регулювання ЗЕД;
- вивчення організаційних засад діяльності у сфері зовнішньоекономічних відносин;
- засвоєння теорії та методики ведення обліку експортних та імпортних операцій, а також їх документального оформлення;
- ознайомлення з особливостями та специфікою обліку окремих видів діяльності у сфері ЗЕД, зокрема:
  - облік бартерних (товарообмінних) операцій;
  - облік операцій з давальницькою сировиною;
  - облік реекспортних і реімпортних операцій;
  - облік консигнаційних та комісійних операцій;
  - облік операцій з іноземною валютою;
  - облік розрахункових і кредитних операцій;
  - облік специфічних та інших операцій.

В результаті засвоєння дисципліни студенти повинні знати зміст нормативно-правових документів, що регулюють ЗЕД загалом та організацію і методику її обліку зокрема, об'єкти бухгалтерського обліку у сфері зовнішньоекономічної діяльності (основними з яких є валютні кошти й валютні операції, товари та їх рух при здійсненні експортно-імпортних операцій, розрахункові операції між суб'єктами ЗЕД, а також між суб'єктами і банками, що їх обслуговують, кінцевий фінансовий результат господарської діяльності тощо), вміти відобразити господарські операції, пов'язані із ЗЕД, на рахунках та в реєстрах бух-

галтерського обліку, перевіряти правильність оформлення первинних та зведених облікових реєстрів, готувати звітні дані для внутрішніх, вітчизняних і зарубіжних користувачів.

Вивчення дисципліни базується на знаннях, отриманих студентами з таких дисциплін, як «Теорія бухгалтерського обліку», «Фінансовий облік», «Міжнародні валютно-фінансові та кредитні відносини» тощо.

Крім теоретичного матеріалу, кожен розділ посібника містить практичні приклади, тестові та ситуаційні завдання, запитання для самоперевірки і контролю, а також методичні рекомендації до вивчення кожної теми.

Вивчення організації та методики обліку операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності дасть змогу узагальнювати, систематизувати отриману інформацію та приймати оперативні управлінські рішення, що сприятиме підвищенню ефективності функціонування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

# РОЗДІЛ 1

---

## ДІЯЛЬНІСТЬ У СФЕРІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН, ЇЇ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ, ОСОБЛИВОСТІ ТА ЗАВДАННЯ ОБЛІКУ

### 1.1. | Види діяльності у сфері зовнішньоекономічних відносин, особливості та завдання їх обліку

Зовнішньоекономічна діяльність суб'єкта господарювання є частиною зовнішньоекономічної діяльності України і регулюється законами України, іншими прийнятими відповідно до них нормативно-правовими актами.

Відповідно до Господарського кодексу суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності є<sup>1</sup>:

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

У зовнішньоекономічній діяльності можуть брати участь також зовнішньоекономічні організації, що мають статус юридичної особи, утворені в Україні відповідно до закону органами державної влади або органами місцевого самоврядування.

---

<sup>1</sup> Господарський кодекс України від 16.01.2003 р., № 436-IV.

Згідно із Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність»<sup>2</sup> до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності належать:

– фізичні особи, тобто громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, котрі мають цивільну правоздатність і дієздатність, постійно проживають на території України;

– 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 доми, 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 (рис. 1.1).

<sup>2</sup> Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р., № 959-XII.



**Рис. 1.1. Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності**

Не є суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності:

– іноземні суб'єкти господарської діяльності, оскільки вони мають постійне місце проживання чи місцезнаходження за межами України, тобто є лише учасником цієї діяльності;

– філії, відділення та інші структурні підрозділи (що не мають статусу юридичної особи) суб'єктів господарування України, на протигагу структурним одиницям іноземних суб'єктів господарської діяльності, які є суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

Зовнішньоекономічні відносини цих суб'єктів виникають у зв'язку з тим, що підприємства чи підприємці здійснюють експорт та імпорт товарів, капіталу і робочої сили, надання виробничих, консультаційних, маркетингових, експортних, посередницьких, брокерських, агентських, консигнаційних, управлінських, аудиторських, юридичних, туристичних та інших послуг, які прямо і винятково не заборонені законодавством України.

Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» визначає ЗЕД як діяльність суб'єктів (юридичних і фізичних осіб України та іноземних суб'єктів), побудовану на взаєминах між ними, що відбувається як на території України, так і за її межами<sup>3</sup>.

Водночас ЗЕД, як і будь-яка інша діяльність суб'єктів господарської діяльності, має свої особливості. ЗЕД спирається на відносини резидентів України з іноземними суб'єктами господарської діяльності та здійснюється як в Україні, так і за її межами, ведеться, як правило, із застосуванням валютних розрахунків та регулюється спеціальним валютним і митним законодавством.

Згідно з чинним законодавством до основних видів діяльності у сфері ЗЕД належать<sup>3</sup>:

- експорт та імпорт товарів, капіталів і 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 і підготовка спеціалістів на комерційній основі;
- міжнародні фінансові операції та операції з цінними паперами у випадках, передбачених законами України;
- кредитні й розрахункові операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності; створення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності банківських, кредитних і страхових установ за межами України; створення іноземними суб'єктами господарської діяльності зазначених установ на території України у випадках, передбачених законами України;

<sup>3</sup> Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р., № 959-ХІІ.

–спільна підприємницька діяльність між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності, що передбачає 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 щодо проведення виставок, аукціонів, торгів, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних заходів, які здійснюються на комерційній основі, за участю суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; організація і здійснення оптової, консигнаційної та роздрібно торгівлі на території України за іноземну валюту в 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 з придбання, продажу та обміну валюти на валютних аукціонах, валютних біржах і 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.

Різноманітність та специфіка діяльності у сфері ЗЕД зумовлює певні особливості в організації та методиці їх обліку. Суб'єктам господарювання необхідно забезпечити належний облік та контроль такої діяльності, оскільки лише точні і своєчасні дані дають змогу здійснювати еквівалентні розрахунки між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, уникаючи негативних наслідків, пов'язаних із порушенням правил їхнього здійснення, включаючи фінансову та іншу відповідальність.

В першу чергу, облік операцій у сфері зовнішньоекономічних відносин має на меті чіткий контроль за дотриманням договорів (контрактів) між резидентами і нерезидентами, оскільки допущені порушення зумовлюють не тільки застосування податковими та митними органами фінансових санкцій щодо підприємств, але й можуть призвести до збитків.

Важливою особливістю будь-якого виду зовнішньоекономічної діяльності є необхідність врахування рівня світових цін, попиту та пропозиції як на внутрішньому так і на зовнішньому ринках, кон'юнктури ринку, фінансового стану підприємств-контрагентів, коливання курсу гривні до іноземних валют, наявності специфічних правил і процедур при митному оформленні товарів, наявності додаткових витрат тощо.

Облік операцій у сфері ЗЕД повинен забезпечувати контроль еквівалентності розрахунків, їх повноти та своєчасності. При цьому необхідно враховувати законодавчо встановлені терміни, які стосуються розрахунків з іноземними контрагентами, надходження валютної виручки, ввезення товарів за бартерним договором, ввезення готової продукції, виготовленої з давальницької сировини на митну територію України, повернення валютної виручки тощо. При порушенні термінів, а також умов, встановлених відповідними нормативним документами, ліцензіями та квотами, застосовуються санкції у вигляді пені, які впливатимуть на результати діяльності підприємства, погіршують його фінансовий стан та ділову репутацію, тому контроль за дотриманням законодавчих вимог є одним із важливих завдань обліку операцій у сфері ЗЕД.

Завдання обліку діяльності підприємств у сфері зовнішньоекономічних відносин полягає також у забезпеченні об'єктивного визначення цін на продукцію, роботи й послуги, які експортуються підприємством, контролю за дотриманням обґрунтованих цін на імпортовані товари, роботи й послуги.

Експортно-імпортні операції нерідко здійснюються не за прямими зв'язками, а за допомогою посередників – агентів, брокерів, маклерів, дистриб'юторів, дилерів, повірених. Залежно від того, хто є посередником між експортером та імпортером, здійснюється передача прав власності на товар та визначається винагорода за послуги посередника. Наприклад, дилер продає товари за свій рахунок та від свого імені і його винагородою є різниця в цінах купівлі й продажу товарів. Інші ж посередники, як правило, лише діють за дорученнями підприємств і отримують винагороду у відсотках від вартості проданих товарів чи сталими сумами, визначеними у договорі. Виникнення посередницьких відносин у сфері ЗЕД передбачає необхідність обліку та контролю за дотриманням угод і правильністю розрахунків із посередниками. Крім цього, важливим завданням обліку є забезпечення чіткого контролю за збереженням товарів на всіх етапах їх переміщення від продавця до покупця, включаючи зберігання на митних складах.

Суттєві особливості обліку розрахункових операцій між суб'єктами у сфері зовнішньоекономічних відносин пов'язані з нестабільністю курсів валют, інфляційними процесами. Важливою складовою облікового процесу є контроль за правильністю нарахування мита, податку на додану вартість, акцизного податку, своєчасністю проведення розрахунків із бюджетом за цими платежами. При здійсненні зовнішньоекономічних відносин необхідно забезпечити чіткий облік і контроль розрахунків із підзвітними особами з врахуванням законодавчих вимог щодо видачі, обміну готівкової валюти та її використання в установленому порядку.

## 1.2.\* | **Нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності**

Чинним законодавством передбачено, що 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.

Загальні принципи, на яких базується зовнішньоекономічна діяльність в Україні, наведено на рис. 1.2.

Україна самостійно формує систему та структуру державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності для забезпечення:

- захисту економічних інтересів держави та законних інтересів суб'єктів ЗЕД;

- створення рівних можливостей для суб'єктів ЗЕД 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.

Водночас держава та її органи не мають права безпосередньо втручатися у зовнішньоекономічну діяльність суб'єктів цієї діяльності, за винятком випадків, коли таке втручання здійснюється відповідно до законодавства України. При цьому найвищим органом, що здійснює державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності, є Верховна Рада України. У сфері зовнішньоекономічних відносин до компетенції Верховної Ради України належать:

–прийняття, зміна та скасування законів, що стосуються зовнішньоекономічної діяльності;

---

\* Параграф підготовлено кандидатом економічних наук доцентом М. Т. Щирбою

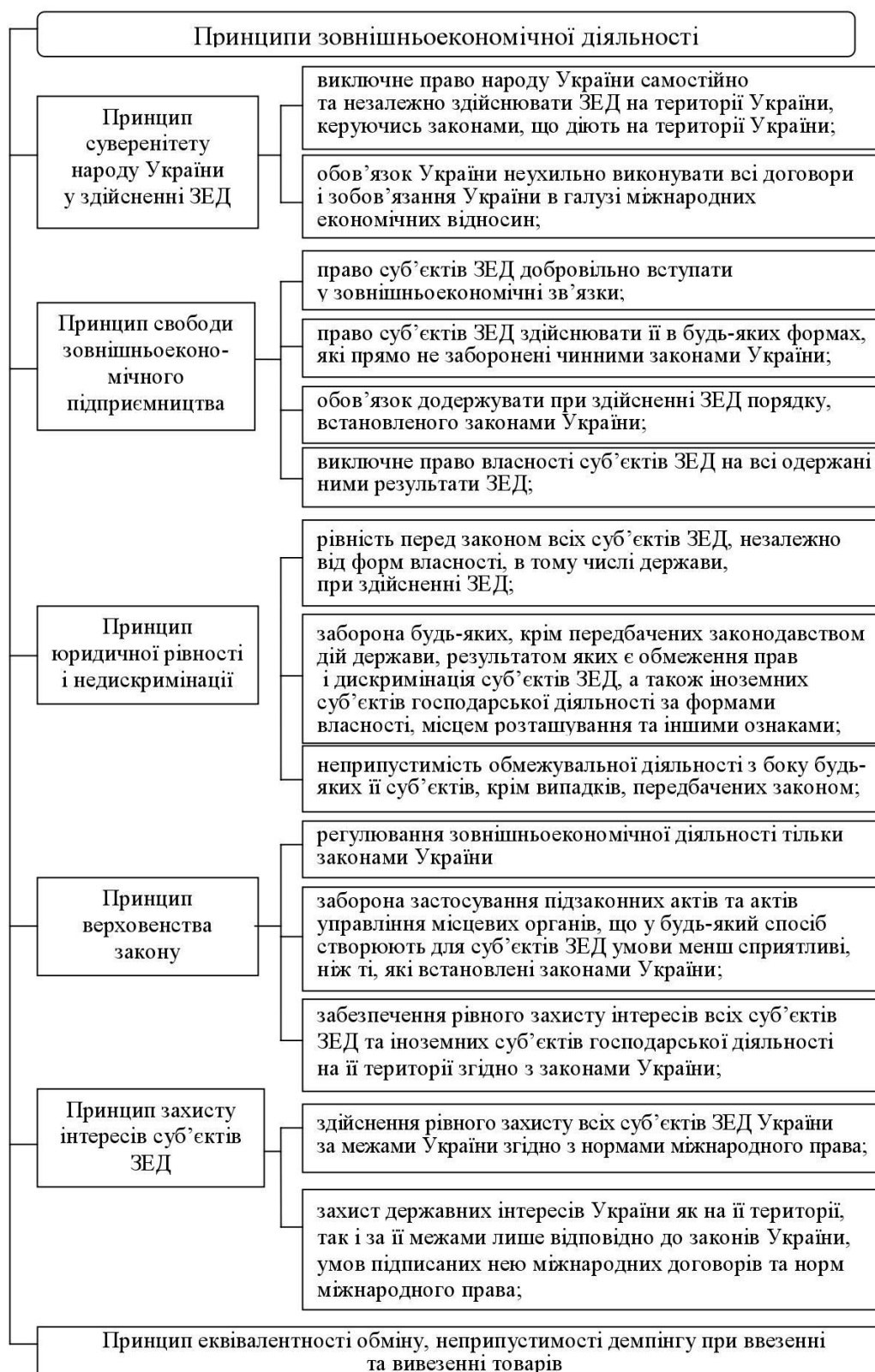


Рис. 1.2. Принципи зовнішньоекономічної діяльності

– затвердження головних напрямів зовнішньоекономічної політики України;

– розгляд, затвердження та зміна структури органів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності;

– укладання міжнародних договорів України відповідно до законів України про міжнародні договори та приведення чинного законодавства у відповідність з правилами, встановленими цими договорами;

– затвердження нормативів обов’язкового розподілу валютної виручки державі та місцевим радам України, ставок і умов оподаткування, митного тарифу, митних зборів та митних процедур при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності;

– встановлення спеціальних режимів зовнішньоекономічної діяльності на території України;

– затвердження списків товарів, експорт та імпорт яких забороняється;

– прийняття рішень про застосування заходів у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів або економічних угруповань шляхом встановлення повної/часткової заборони (повного/часткового ембарго) на торгівлю; позбавлення режиму найбільшого сприяння або пільгового спеціального режиму.

Відповідно до своїх повноважень Кабінет Міністрів України:

- вживає заходів до здійснення зовнішньоекономічної політики України відповідно до законів України;

- здійснює координацію діяльності міністерств, державних комітетів та відомств України з регулювання зовнішньоекономічної діяльності; координує роботу торговельних представництв України в іноземних державах;

- приймає нормативні акти управління з питань зовнішньоекономічної діяльності у випадках, передбачених законами України;

- проводить переговори і укладає міжурядові договори України з питань зовнішньоекономічної діяльності у випадках, передбачених законами України про міжнародні договори

України, забезпечує виконання міжнародних договорів України з питань зовнішньоекономічної діяльності всіма державними органами управління, підпорядкованими Кабінету Міністрів України, та залучає до їх виконання інші суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності на договірних засадах;

- відповідно до своєї компетенції, визначеної законами України, вносить на розгляд Верховної Ради України пропозиції про систему міністерств, державних комітетів і відомств – органів оперативного державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, повноваження яких не можуть бути вищими за повноваження Кабінету Міністрів України, які він має згідно із законами України;

- забезпечує складання платіжного балансу, зведеного валютного плану України;

- здійснює заходи щодо забезпечення раціонального використання коштів Державного валютного фонду України;

- забезпечує виконання рішень Ради Безпеки Організації Об'єднаних Націй з питань зовнішньоекономічної діяльності;

- приймає рішення про застосування заходів у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів або економічних угруповань шляхом запровадження режиму ліцензування.

Повноваження Національного банку України у сфері ЗЕД стосуються питань, пов'язаних із:

- здійсненням зберігання і використання золотовалютного резерву та інших державних коштовностей, які забезпечують платоспроможність України;

- представленням інтересів України у відносинах з центральними банками інших держав, міжнародними банками та іншими фінансово-кредитними установами й укладанням відповідних міжбанківських угод;

- регулюванням курсу національної валюти України до грошових одиниць інших держав;

- здійсненням обліку і розрахунків за наданими й одержаними державними кредитами та позиками, проведенням опера-

цій з централізованими валютними ресурсами, які виділяються з Державного валютного фонду України у розпорядження Національного банку України.

Він також виступає гарантом кредитів, що надаються суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності іноземними банками, фінансовими та іншими міжнародними організаціями під заставу Державного валютного фонду та іншого державного майна України.

Міністерство економічного розвитку і торгівлі України здійснює такі функції:

– забезпечує проведення єдиної зовнішньоекономічної політики при здійсненні суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності виходу на зовнішній ринок, координацію їхньої зовнішньоекономічної діяльності, в тому числі відповідно до міжнародних договорів України;

– контролює додержання всіма суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності чинних законів України та умов міжнародних договорів України;

– проводить антидемпінгові, антисубсидійні й спеціальні розслідування у порядку, визначеному законами України;

– виконує інші функції відповідно до законів України.

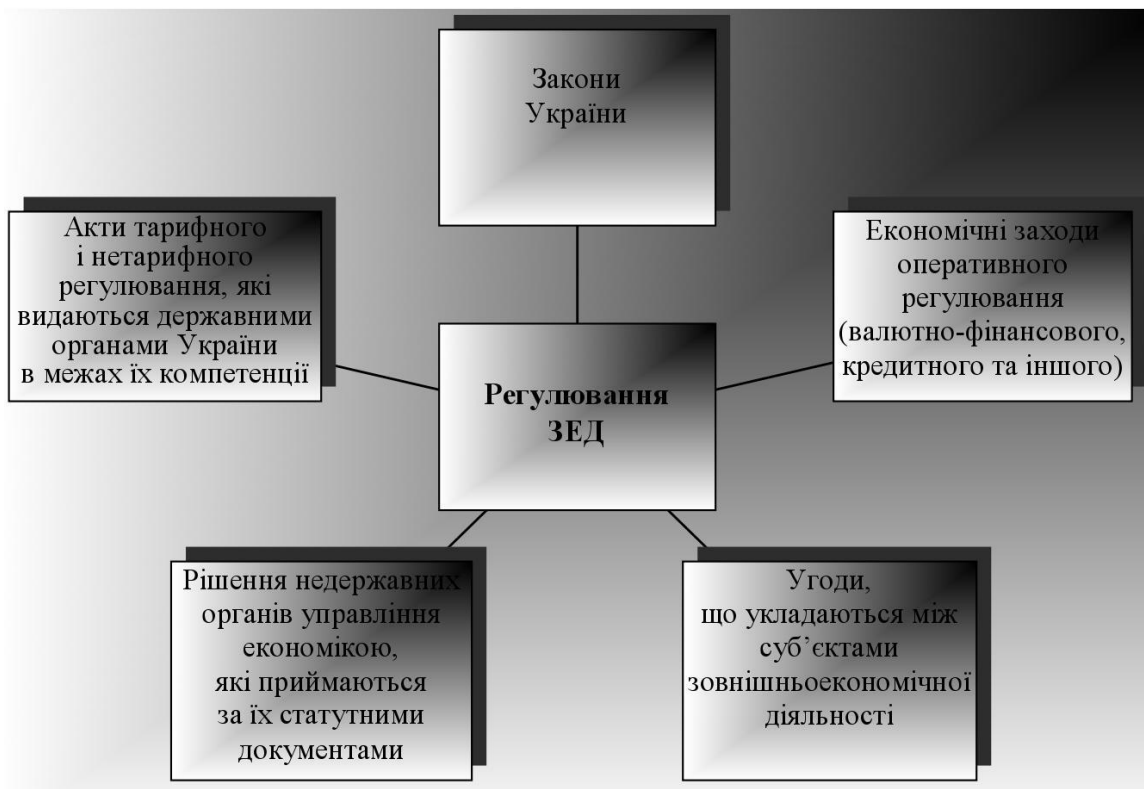
Органи доходів і зборів здійснюють митний контроль в Україні згідно з чинними законами України.

Антимонопольний комітет України здійснює контроль за додержанням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства про захист економічної конкуренції.

Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі здійснює оперативне державне регулювання ЗЕД в Україні відповідно до законодавства України, а також приймає рішення про порушення і проведення антидемпінгових, антисубсидійних або спеціальних розслідувань та застосування відповідно антидемпінгових, компенсаційних або спеціальних заходів та приймає рішення про застосування заходів у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів або економічних угруповань у межах компетенції, визначеної законами України.

Окрім того, певні повноваження щодо регулювання ЗЕД належать до компетенції органів місцевого управління та їх виконавчих органів, які діють як суб'єкти ЗЕД лише через створені ними зовнішньоекономічні комерційні організації, які мають статус юридичної особи України.

Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні поєднує такі складові (рис. 1.3):



**Рис. 1.3. Регулювання зовнішньоекономічної діяльності**

Зовнішньоекономічні відносини в Україні регулюються низкою вітчизняних і міжнародних нормативних документів, які визначають умови та вимоги щодо здійснення ЗЕД.

До основних нормативних документів, які регулюють сферу зовнішньоекономічних відносин, належать: Митний кодекс; Господарський кодекс; Цивільний кодекс; Податковий кодекс; Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність». Крім цього, ЗЕД регулюють інші законодавчі акти, різноманітні інструкції, положення, роз'яснення тощо. Це, зокрема: Закони України «Про

порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій в галузі зовнішньоекономічної діяльності», «Про міжнародне приватне право»; Положення «Про порядок здійснення уповноваженими банками операцій з документарних акредитивів у розрахунках за зовнішньоекономічними операціями»; «Про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)» та низка інших.

Крім того, облік ЗЕД повинен відповідати вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а також положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, зокрема: П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів», П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 9 «Запаси» та ін.

Вимоги нормативних документів повинні обов'язково враховуватись при організації обліку зовнішньоекономічних відносин підприємств, тому облікове забезпечення ЗЕД передбачає, в першу чергу, дотримання законодавчих вимог, оскільки їх порушення може спричинити негативні наслідки як для суб'єктів ЗЕД, так і для службових осіб, відповідальних за здійснення господарських операцій.

Всі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають рівне право реалізовувати будь-які її види, прямо не заборонені законами України, незалежно від форм власності та інших ознак.

Фізичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність з моменту набуття ними цивільної дієздатності згідно із законами України. Фізичні особи, які мають постійне місце проживання на території України, мають зазначене право, якщо вони зареєстровані як підприємці. Фізичні особи, які не мають постійного місця проживання на території України, мають зазначене право, якщо вони є суб'єктами господарської діяльності за законом держави, в якій вони мають постійне місце проживання або громадянами якої вони є. Юридичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність від-

повідно до їх статутних документів з моменту набуття ними статусу юридичної особи.

Для отримання права здійснювати ЗЕД підприємство повинно передбачити таку діяльність у Статуті, який зареєстровано належним чином. Якщо така діяльність в установчих документах не вказана, а потреба у її здійсненні виникла, то необхідно внести відповідні зміни до Статуту згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців»<sup>4</sup>.

Для здійснення торговельних зовнішньоекономічних відносин підприємство повинно бути належним чином зареєстрованим на митниці. Така реєстрація (акредитація) здійснюється митними органами відповідно до чинного законодавства. Зокрема, процедуру взяття митними органами на облік осіб, які здійснюють операції з товарами, а також вимоги до оформлення, використання, зберігання, анулювання відповідних документів регулюється Порядком обліку осіб, які здійснюють операції з товарами<sup>5</sup>.

Реєстрація здійснюється одноразово за зверненням таких осіб, у тому числі засобами електронного зв'язку, до відповідних митних органів або при першому здійсненні такими особами операцій з товарами, контроль за якими покладено на митні органи. Облік особи, яка здійснює операції з товарами, здійснюється митним органом, як правило, за місцезнаходженням особи згідно з випискою з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців за її зверненням (або зверненням уповноваженої нею особи).

При постановці на облік особи, яка здійснює операції з товарами, їй присвоюється обліковий номер. Для реєстрації та отримання облікового номера суб'єкт ЗЕД заповнює картку обліку особи, яка здійснює операції з товарами.

<sup>4</sup> Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» від 15.05.2003 р., № 755-IV.

<sup>5</sup> Наказ Міністерства фінансів України «Про встановлення порядку обліку осіб, які здійснюють операції з товарами» від 30.05.2012 р., № 634.

При зверненні до митних органів особа, яка здійснює операції з товарами у сфері ЗЕД, подає два примірники картки обліку та її електронну копію.

Крім цього, юридичні особи повинні надати оригінали та завірені в установленому порядку копії таких документів:

– витяг з установчих документів, який підтверджує право провадити зовнішньоекономічну діяльність (копія витягу має бути завірена печаткою юридичної особи);

– довідку органів державної статистики про внесення особи до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (копія довідки має бути завірена печаткою особи).

Фізичні особи – підприємці при реєстрації на митниці повинні надати копію довідки про взяття на облік платника податків.

Представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності подають такі документи:

● свідоцтво про реєстрацію представництва іноземного суб'єкта господарської діяльності на території України, на яке поширюється дія Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», видане центральним органом виконавчої влади з питань економічної політики (копія свідоцтва має бути завірена нотаріально або державним органом, що здійснив реєстрацію);

● довідку органів державної статистики про внесення представництва до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (копія довідки має бути завірена печаткою представництва).

Безпосередня діяльність підприємств у сфері зовнішньоекономічних відносин здійснюється за договорами (контрактами), які укладаються між її суб'єктами відповідно до «Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)» та Постанови Кабінету Міністрів України і Національного банку України «Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті».

При здійсненні операцій у сфері ЗЕД необхідно враховувати, що в Україні існують певні обмеження щодо експорту та імпорту, зокрема забороняється:

–експорт з території України предметів, які становлять національне, історичне, археологічне або культурне надбання українського народу, що визначається згідно із законами України;

–імпорт або транзит будь-яких товарів, про які заздалегідь відомо, що вони можуть завдати шкоди суспільній моралі, здоров'ю чи становити загрозу життю населення, тваринному світу та рослинам, або призвести до заподіяння шкоди навколишньому природному середовищу, якщо стосовно транзитних товарів не вжито необхідних заходів для запобігання такої шкоди;

–імпорт продукції та послуг, що містять пропаганду ідей війни, расизму та расової дискримінації, геноциду тощо, які суперечать відповідним нормам Конституції України;

–експорт природних ресурсів, які вичерпуються, якщо обмеження також застосовуються до внутрішнього споживання або виробництва;

–експорт та імпорт товарів, які здійснюються з порушенням прав інтелектуальної власності;

–експорт з території України товарів у межах виконання рішень Ради Безпеки Організації Об'єднаних Націй про застосування обмежень або ембарго на поставки товарів у відповідну державу.

Перелік товарів, експорт (імпорт) яких через територію України забороняється, визначається виключно законами України.

При здійсненні операцій у сфері ЗЕД крім заборони щодо експорту та імпорту існують певні обмеження, встановлені щодо граничного обсягу товарів, визначеного в натуральних або вартісних одиницях, дозволеного до вивезення (експорту) чи ввезення (імпорту) на територію України протягом певного встановленого строку. Такий обсяг визначається шляхом видачі підприємствам експортно-імпортних ліцензій та квот.

**Ліцензія** – це дозвіл, який видає компетентний державний орган на ведення деяких видів господарських операцій, в тому

числі зовнішньоторгових операцій. З латинської мови термін «licentia» перекладається як свобода, право.

Згідно зі ст. 16 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» ліцензування зовнішньоекономічних операцій визначається як комплекс адміністративних дій органу виконавчої влади з питань економічної політики з надання дозволу на здійснення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності експорту (імпорту) товарів.

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

**Автоматичне ліцензування** – комплекс дій органу виконавчої влади з надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протягом певного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких не встановлюються квоти (кількісні або інші обмеження). Автоматичне ліцензування експорту (імпорту) як адміністративна процедура з оформлення та видачі ліцензії не має обмежувального впливу на товари, експорт (імпорт) яких підлягає ліцензуванню. При застосуванні автоматичного ліцензування суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності надають дозвіл на експорт або імпорт товарів, щодо яких не встановлюються квоти (кількісні або інші обмеження) протягом визначеного періоду. Таке ліцензування не передбачає накладення кількісних чи будь-яких інших обмежень на ввезені або вивезені товари.

**Неавтоматичне ліцензування** – комплекс дій органу виконавчої влади з надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протягом певного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких встановлюються певні квоти (кількісні або інші обмеження). Неавтоматичне ліцензування експорту (імпорту) як адміністративна процедура з оформлення та видачі ліцензії використовується в разі встановлення квот (кількісних або інших обмежень) на експорт (імпорт) товарів. Неавтоматичне ліцензування використовується при встановленні квот на експорт (імпорт) товарів. При цьому типі ліцензування суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності надають дозвіл на

здійснення протягом конкретного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких встановлюються певні квоти, тобто кількісні або інші обмеження. Перелік товарів, ввезення та вивезення яких ліцензують, а також квоти щодо них визначає щороку Кабінет Міністрів України.

Порядок дій підприємства для отримання ліцензії на імпорт регулює відповідний наказ Міністерства економіки України<sup>6</sup>.

Для того, щоб отримати ліцензію, потрібно звернутися до відділу нетарифного регулювання Міністерства економічного розвитку та торгівлі України або уповноваженого органу відповідних підрозділів обласних, міських державних адміністрацій. При цьому потрібно подати пакет документів:

- заявка на одержання ліцензії на імпорт;
- лист-звернення щодо оформлення ліцензії з гарантією сплати державного збору за її видачу;
- завірена копія свідоцтва про державну реєстрацію;
- завірена копія зовнішньоекономічного контракту, всі додатки та специфікації до нього;
- оригінал погодження відповідного уповноваженого органу виконавчої влади (у випадках, визначених КМУ, наприклад, імпорт регуляторів росту рослин погоджують з Державним технологічним центром охорони родючості ґрунтів Мінагрополітики, продукції, яка може містити озоноруйнівні речовини, – з Міністерством екології та природних ресурсів).

Чинним законодавством встановлено строк, протягом якого заявки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності на отримання ліцензії мають бути розглянуті (ст. 16 Закону про ЗЕД), зокрема:

- при автоматичному ліцензуванні – не більше 10 робочих днів від дати одержання документів;
- у разі запровадження режиму неавтоматичного ліцензування – не довше 30 днів від дати одержання документів, якщо

---

<sup>6</sup> Наказ Міністерства економіки України «Про затвердження нормативно-правових актів щодо ліцензування імпорту товарів та внесення змін до Порядку розгляду заявок на видачу ліцензій у сфері нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Міністерстві економічного розвитку і торгівлі України» від 14.09.2007 р., № 302.

заявки розглядаються в порядку надходження, та не більше 60 днів від дати закінчення оголошеного строку приймання заявок, якщо всі вони розглядаються одночасно.

Порядок отримання ліцензій на експорт товарів визначає Положення про порядок ліцензування експорту<sup>7</sup>.

Для отримання ліцензій на експорт заявником – суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності подаються такі документи:

- заявка для одержання ліцензії на експорт;
- лист-звернення щодо оформлення ліцензії на експорт з гарантією сплати державного збору за її видачу;
- завірена копія свідоцтва про державну реєстрацію;
- завірена копія зовнішньоекономічного контракту, всі додатки та специфікації до нього;
- експертний висновок (оригінал) з визначенням країни походження та коду товару відповідно до УКТ ЗЕД, виданий Торгово-промисловою палатою України або регіональною торгово-промисловою палатою;
- інші документи, вимоги щодо подання яких встановлені законодавством України.

При позитивному рішенні щодо отримання ліцензії для її одержання потрібно буде сплатити збір за видачу експортних (імпортних) ліцензій<sup>8</sup>:

- у режимі неавтоматичного ліцензування – 780 грн.;
- у режимі автоматичного ліцензування – 220 грн.

Якщо ж експорт та імпорт товарів здійснюється без належно оформленої ліцензії, то згідно зі статтею 16 Закону «Про зовнішньоекономічну діяльність» передбачено накладання штрафу в сумі 10% вартості проведеної операції, перерахованої у валюту України за курсом НБУ на день здійснення операції. Штрафи стягуються органами доходів і зборів на підставі відповідних рішень центрального органу виконавчої влади з питань економічної політики у порядку, визначеному Податковим кодексом України.

<sup>7</sup> Наказ Міністерства економіки України «Про порядок ліцензування експорту товарів» від 09.09.2009 р., № 991.

<sup>8</sup> Постанова Кабінету Міністрів України «Про встановлення розміру збору за видачу експортних (імпортних) ліцензій» від 18.05.2005 р., № 362.

Індивідуальний режим ліцензування може бути застосовано до суб'єктів ЗЕД як санкцію за порушення Закону «Про зовнішньоекономічну діяльність» та/або пов'язаних із ним законів України, що встановлюють заборони, обмеження або порядок здійснення зовнішньоекономічних операцій. Така санкція може застосувати протягом трьох років із дня виявлення порушення законодавства Міністерством економічного розвитку і торгівлі України за поданням органів доходів і зборів, органів державного фінансового контролю, правоохоронних органів, Антимонопольного комітету України, національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, НБУ або за рішенням суду.

Індивідуальний режим ліцензування діє до моменту усунення порушень законодавства України або застосування практичних заходів, що гарантують виконання Закону «Про зовнішньоекономічну діяльність» та/або пов'язаних з ним законів України та скасовується Міністерством економічного розвитку і торгівлі.

Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» встановлено, що ліцензії можуть бути таких видів<sup>9</sup>:

1. Генеральна – відкритий дозвіл на експортні (імпортні) операції на певний товар (товари) та /або з певною країною (групою країн) протягом періоду дії режиму ліцензування на цей товар (товари).

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

3. Відкрита (індивідуальна) – дозвіл на експорт (імпорт) товару протягом певного періоду часу (але не менше одного місяця) з визначенням його загального обсягу.

4. Експортна (імпортна) – належним чином оформлене право на експорт (імпорт) протягом встановленого строку певних товарів або валютних коштів з метою інвестицій та кредитування.

<sup>9</sup> Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» від 15.05.2003 р., № 755-IV.

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

**Квота** – це частка в загальному виробництві, збуті, експорті або імпорті продукції, яку встановлюють для учасників операції (угоди). Походить від латинського терміну «quot» – скільки. Поняття квоти використовується також в інших сферах, наприклад, щодо розміру податку з одиниці оподаткування, частка страховика у страхуванні певного об'єкта тощо. Стосовно ЗЕД **квота експортна (імпортна)** – граничний обсяг товарів певної категорії, визначений у натуральних і вартісних одиницях, який дозволено експортувати з території України (імпортувати на територію України) протягом установленого терміну.

Чинним законодавством визначено такі види квот<sup>10</sup>:

1. Квоти (контингенти) глобальні – квоти, що встановлюються на товар (товари) без зазначення конкретних країн (груп країн), куди товар (товари) експортується або з яких він (вони) імпортується.

2. Квоти (контингенти) групові – квоти, що встановлюються на товар (товари) з визначенням групи країн, куди товар (товари) експортується або з яких він (вони) імпортується.

3. Квоти (контингенти) індивідуальні – квоти, що встановлюються на товар (товари) з визначенням конкретної країни, куди товар (товари) може експортуватись або з якої він (вони) може імпортуватись.

4. Квоти спеціальні – граничний обсяг імпорту в Україну певного товару (товарів), що є об'єктом спеціального розслідування та/або спеціальних заходів, який дозволено імпортувати в Україну протягом установленого, строку і який визначається в натуральних та/або вартісних одиницях виміру.

Таким чином, регулювання зовнішньоекономічних відносин базується на нормативних документах, які стосуються різних видів ЗЕД, враховують їх специфіку, визначають особливі процедури та встановлюють певні обмеження.

<sup>10</sup> Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р., № 959-ХІІ.

### 1.3. | Класифікація товарів та валюти у зовнішньоекономічній діяльності

Переміщення товарів через митний кордон завжди є об'єктом державного регулювання в різних країнах світу. Тому на практиці виникла потреба використовувати код товару як узагальнений показник, який дозволяє групувати товари за певними ознаками. Система цифрового кодування товарів надає необхідну інформацію про товар, його склад, призначення, інші узагальнені характеристики, не враховані безпосередньо в найменуванні товару. З метою уніфікації Всесвітня митна організація запропонувала використовувати Гармонізовану систему опису та кодування товарів (М. Брюссель, 14 червня 1983 р.) країнам, які приєдналися до Міжнародної конвенції про її прийняття. Нині на базі цієї системи побудовано більшість національних товарних номенклатур.

Україна приєдналася до Конвенції у 2002 р.<sup>11</sup> Для нашої держави це має позитивне значення, оскільки у Конвенції визначено, що країни, які до неї приєдналися, не можуть змінити класифікацію товарів та їхній код у межах перших шести знаків, завдяки чому виникли передумови для точного опису товарів, виходячи з їхніх об'єктивних характеристик, а дотримання зазначеного підходу полегшило контроль за товарами, що переміщуються через митний кордон України, зменшило кількість помилок при складанні зовнішньоекономічної документації, забезпечило спрощення й удосконалення обробки статистичних даних про зовнішньоторговельний обіг товарів.

На даний час у більшості країн Європи застосовують Комбіновану номенклатуру Європейського Співтовариства, в основу якої покладено Гармонізовану систему опису та кодування товарів. Комбінована номенклатура має додаткову деталізацію на рівні категорій (вісім знаків товарного коду).

Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД)<sup>12</sup> базується на Гармонізованій системі опису та

<sup>11</sup> Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р., № 959-ХІІ.

<sup>12</sup> Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності» від 21.05.2012 р., № 428.

кодування товарів (на рівні 6-ти знаків) і на Комбінованій номенклатурі Європейського Союзу (7, 8 знаків).

Ведення УКТ ЗЕД, її структура та класифікація товарів передбачається Митним кодексом України.

УКТ ЗЕД – товарна номенклатура Митного тарифу України, затвердженого Законом України «Про Митний тариф України»<sup>13</sup>, який є систематизованим переліком товарів, що містить код товару, ставку мита (повну, пільгову, преференційну), а також правила інтерпретації УКТ ЗЕД, одиниці виміру та обліку, перелік скорочень та символів, примітки до розділів і груп.

Для забезпечення однозначного формування коду УКТ ЗЕД дотримуються таких правил:

- групи товарів не повторюються за змістом;
- у Класифікації перелічені всі товари, які можуть перетинати митний кордон;
- аби виключити можливість присвоєння декількох кодів товару залежно від застосування матеріалу, з якого він виготовлений, чи призначення, товари класифікують за механізмом Основних правил інтерпретації УКТ ЗЕД, які є складовою Митного тарифу.

За класифікацією УКТ ЗЕД кожен товарний код містить десять знаків (рис. 1.4):

12	34	56	78	90
Група	Товарна позиція	Товарна підпозиція	Товарна категорія	Товарна підкатегорія

**Рис. 1.4. Структура десятизначного коду товару в УКТ ЗЕД**

Отже, структура десятизначного цифрового кодового позначення товарів в УКТ ЗЕД містить код групи (перші два знаки), товарної позиції (перші чотири знаки), товарної підпозиції

<sup>13</sup> Закон України «Про Митний тариф України» від 19.09.2013 р., № 584-VII.

(перші шість знаків), товарної категорії (перші вісім знаків), товарної підкатегорії (десять знаків).

Код УКТ ЗЕД має такі рівні класифікації:

**Розділи.** У 21 розділі УКТ ЗЕД товари згруповано за галузями господарства. Так, у I розділі систематизовано живі тварини та продукти тваринного походження, у II – продукти рослинного походження, у V – мінеральні продукти, у VI – продукцію хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості, у VII – полімерні матеріали, пластмаси та вироби з них; каучук, гума та вироби з них. При здійсненні кодування необхідно визначити, до якої галузі належить товар. Порядковий номер розділу не використовується в цифровому коді, але служить для зручності в роботі.

**Групи.** В УКТ ЗЕД товари згруповано у 97 груп за такими ознаками:

- матеріалом, з якого вони виготовлені;
- функціями, які вони виконують;
- ступенем обробки.

Цьому рівню відповідають цифрові позначення з двома знаками від 01 до 97. Вони і є першими двома цифрами у десятизначному коді товару.

**Товарні позиції.** Деталізація товарів на цьому рівні здійснюється за специфічнішими ознаками. Товарні позиції – це чотиризначні коди, перші два знаки в яких є номером групи, решта два – назва позиції.

**Підпозиції.** Товарні підпозиції – це шестизначні коди, перші два знаки в яких є номером групи, а наступні два – номером позиції.

**Категорія** має восьмизначну нумерацію, де перші шість знаків відповідають номеру підпозиції, яка враховує категорію, – це останній рівень деталізації товарів у Комбінованій номенклатурі Європейського Співтовариства. За УКТ ЗЕД введено і **підкатегорію**. На цьому рівні вводять останні додаткові критерії товару.

До кожного розділу УКТ ЗЕД є примітки. Вони дають змогу провести чіткий розподіл між різними товарними позиціями та встановити їхню належність для цілей класифікації товарів,

враховуючи більш визначальне: матеріал, з якого виготовлено товар, чи його функціональне призначення, а також вплив ступеня обробки товарів. Є примітки, які виключають конкретні товари з тих чи інших розділів та зараховують до відповідних груп. Детальна інформація щодо класифікації товарів в УКТ ЗЕД міститься в Поясненнях до Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності<sup>14</sup>, які побудовані на основі Пояснень до Гармонізованої системи опису та кодування товарів 2012 р. і Пояснень до Комбінованої номенклатури Європейського Союзу.

При здійсненні операцій у сфері ЗЕД підприємства самостійно на основі інформації, що міститься в товаросупровідних та інших документах (контракті, технічній документації, дозвільних документах тощо), визначають код товару за УКТ ЗЕД. Товари при їх декларуванні підлягають класифікації, тобто у відношенні товарів визначаються коди відповідно до класифікаційних групувань, зазначених в УКТ ЗЕД.

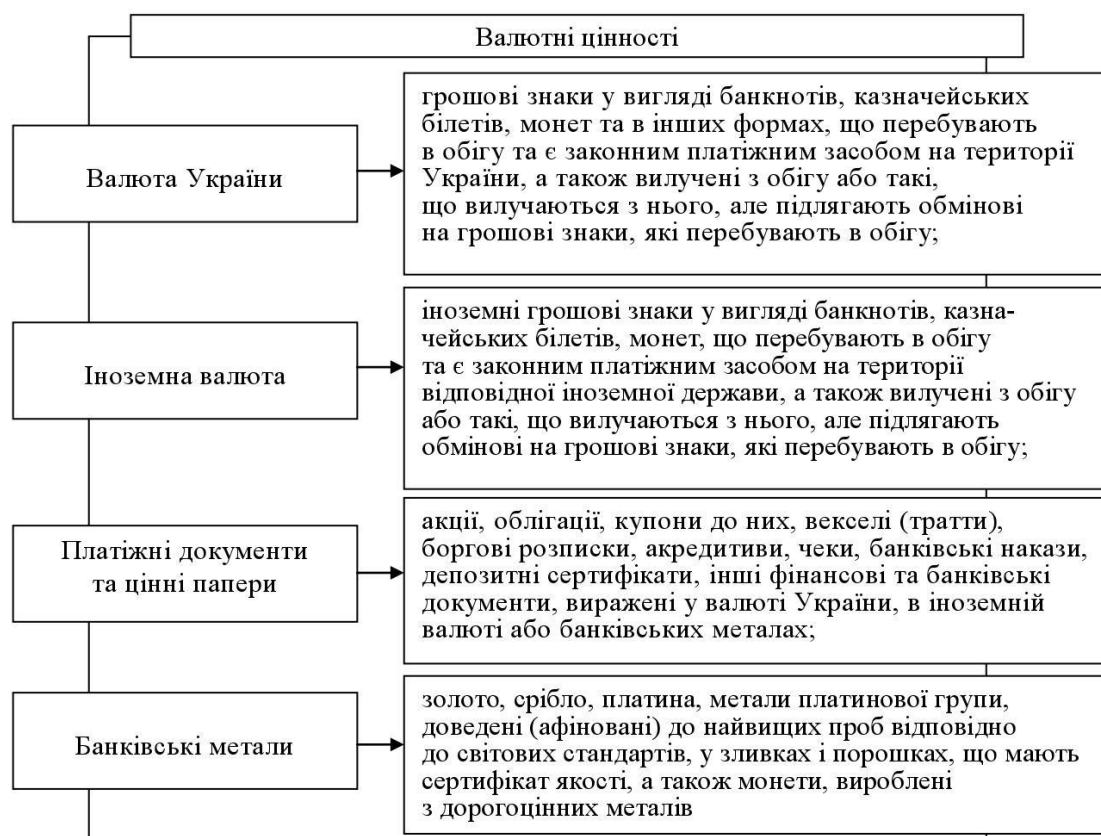
Органи доходів і зборів здійснюють контроль правильності класифікації товарів, поданих до митного оформлення, згідно з УКТ ЗЕД. При цьому на вимогу посадової особи органу доходів і зборів суб'єкти ЗЕД зобов'язані надати усі наявні відомості, необхідні для підтвердження заявлених ними кодів товарів, поданих до митного оформлення, а також зразки таких товарів та/або техніко-технологічну документацію на них.

У разі виявлення під час митного оформлення товарів або після нього порушення правил класифікації товарів орган доходів і зборів має право самостійно класифікувати такі товари. Вирішення особливо складних та спірних випадків присвоєння товару того чи іншого коду УКТ ЗЕД регулюється Порядком роботи відділу митних платежів, підрозділу митного оформлення митного органу та митного поста при вирішенні питань класифікації товарів, що переміщуються через митний кордон.

У процесі провадження зовнішньоекономічної діяльності суб'єктам ЗЕД використовують валюту для розрахунків з іноземними партнерами.

<sup>14</sup> Митний кодекс України від 13.03.2012 р., № 4495-VI.

Згідно з Митним кодексом України до валюти (валютних цінностей) належать (рис. 1.5):



**Рис. 1.5. Класифікація валютних цінностей згідно з Митним кодексом України**

Під валютою розуміють будь-який товар, який здатний виконувати функцію засобу обміну в міжнародних розрахунках. У вужчому розумінні валюта – наявна частина грошової маси, яка переходить з рук у руки в формі грошових банкнот і монет. При цьому валюта забезпечує зв'язок і взаємодію національного та світового господарства<sup>15</sup>.

Залежно від належності (статусу) валюти поділяються на національну, іноземну, міжнародну (регіональну).

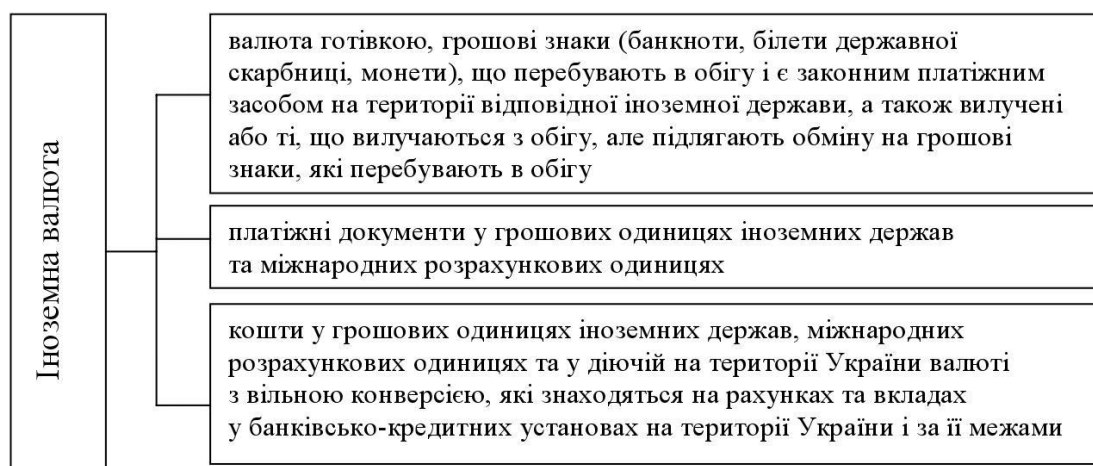
**Національна валюта** – це встановлений законом платіжний засіб певної країни. Зокрема, валюта України – грошові знаки у вигляді банкнотів, казначейських білетів, монет та в інших формах, що

<sup>15</sup> Козак Ю. Г. Міжнародні фінанси: нав. посіб. / Ю. Г. Козак, Н. С. Логвінова, В. В. Ковалевський. – К.: Центр учб. літ., 2007. – 640 с.

перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території України, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу<sup>16</sup>.

**Іноземна валюта** – іноземні грошові знаки, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави та використовуються в міжнародних розрахунках.

До іноземної валюти належать (рис. 1.6):



**Рис. 1.6. Складові іноземної валюти**

**Міжнародна (регіональна) валюта** – міжнародна або регіональна грошова розрахункова одиниця, платіжний та резервний засіб. Наприклад, СПЗ – спеціальні права запозичення, які є резервним та платіжним засобом, що емітується Міжнародним Валютним Фондом (МВФ) та існує лише у безготівковій формі у вигляді записів на банківських рахунках. Євро як офіційна валюта держав Єврозони є регіональною міжнародною валютою.

За матеріально-речовою формою валюта поділяється на готівкову і безготівкову.

За режимом використання розрізняють вільно конвертовану, частково конвертовану та неконвертовану валюту. Такий поділ валют покладено в основу Класифікатора іноземних валют та банківських металів, який використовується в Україні з 1998 р.<sup>17</sup>

<sup>16</sup> Митний кодекс України від 13.03.2012 р., № 4495-VI.

<sup>17</sup> Постанова Правління Національного банку України «Про затвердження Класифікатора іноземних валют та банківських металів» від 04.02.1998 р., № 34.

Класифікатор валют передбачає міжнародні коди для позначення валют, які відповідають міжнародному стандарту ISO 4217 «Коди для подання валют і фондів» та відповідному національному стандарту ДСТУ ISO 4217<sup>18</sup>.

У національній класифікації валют використовується два види кодів:

- тризначний цифровий;
- тризначний літерний (на основі латинської абетки).

Об'єктом класифікації є національні валюти держав світу, які поділені на три групи:

- перша група: вільно конвертовані валюти, які широко використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями та продаються на головних валютних ринках світу і дозволяються для здійснення інвестицій в Україну, та банківські метали (табл. 1.1);

Таблиця 1.1

### Валюти першої групи Класифікатора іноземних валют

Найменування валют	Код валюти	
	цифровий	літерний
Австралійські долари	036	AUD
Англійські фунти стерлінгів	826	GBP
Датські крони	208	DKK
Долари США	840	USD
Ісландські крони	352	ISK
Канадські долари	124	CAD
Норвезькі крони	578	NOK
Шведські крони	752	SEK
Швейцарські франки	756	CHF
Японські єни	392	JPY
Євро	978	EUR
СПЗ	960	XDR
Золото	959	XAU
Паладій	964	XPD
Платина	962	XPT
Срібло	961	XAG

<sup>18</sup> Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження класифікацій валют та держав світу» від 8 липня 2002 р., № 260.

● друга група: вільно конвертовані валюти, які широко не використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями та не продаються на головних валютних ринках світу (наприклад: білоруські рублі; грузинські лари; долари Гонконгу; індійські рупії; латвійські лати; польські злоті; російські рублі тощо);

● третя група: неконвертовані валюти (наприклад: азербайджанські манати; єгипетські фунти; туркменські манати; югославські динари та всі інші валюти, що не належать до 1 та 2 груп Класифікатора валют).

На практиці прийнята в Україні класифікація валют має важливе значення для застосування правильних міжнародних позначень при укладанні договорів (контрактів), підписанні міжнародних угод різного характеру, використовується для обміну інформацією, обліку та статистики у зовнішній торгівлі, банківських та фінансових сферах у тих випадках, коли потрібно скористатися кодовою формою позначення валют.

Крім цього, класифікація валют за різними групами використовується у державному регулюванні ЗЕД і враховується: при здійсненні продажу іноземної валюти залежно від виду зовнішньоекономічної діяльності резидентів; для визначення строку розрахунків за експортно-імпортними операціями; з метою контролю обов'язкового продажу коштів у іноземній валюті тощо.

**Методичні рекомендації до вивчення розділу 1  
«Діяльність у сфері зовнішньоекономічних відносин,  
її нормативно-правове регулювання, особливості  
та завдання обліку»**

В результаті вивчення даного розділу студенти повинні засвоїти поняття та сутність ЗЕД, її види; особливості нормативного регулювання та обліку операцій у сфері ЗЕД; порядок реєстрації суб'єктів ЗЕД; сутність та особливості ліцензування та квотування ЗЕД; класифікацію товарів та валюти у зовнішньоекономічній діяльності.

### План заняття

1. Види діяльності у сфері зовнішньоекономічних відносин.
2. Особливості та завдання обліку діяльності у сфері ЗЕД.
3. Правове забезпечення зовнішньоекономічної діяльності.
4. Порядок реєстрації суб'єктів ЗЕД.
5. Ліцензії та квоти у зовнішньоекономічній діяльності:
  - а) види ліцензій та квот;
  - б) порядок отримання ліцензій на здійснення імпорту (експорту).
6. Класифікація товарів та валюти у зовнішньоекономічній діяльності.

### Теми рефератів

1. Державна митна політика та державна митна справа.
2. Особливості реєстрації вітчизняних та іноземних суб'єктів ЗЕД.
3. Проблеми та напрями удосконалення обліку зовнішньоекономічної діяльності.

### Тестові завдання

1. Зовнішньоекономічна діяльність – це:
  - а) діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, що побудована на взаємовідносинах між ними й має місце як на території України, так і за її межами;
  - б) операція, що здійснюється з дотриманням принципів, визначених Законом України № 996 – XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р.;
  - в) матеріально оформлена угода двох і більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, скерована на встановлення, зміну чи припинення їхніх взаємних прав і обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності.
2. Суб'єкти ЗЕД – це:
  - а) фізичні особи, що володіють цивільною правоздатністю і дієздатністю;
  - б) юридичні особи, які мають постійне місцезнаходження на території України, в тому числі ті, капітал і майно яких повністю перебуває у власності іноземних суб'єктів господарської діяльності;
  - в) об'єднання фізичних, юридичних, фізичних і юридичних осіб;
  - г) підприємства та інші суб'єкти господарської діяльності.

3. Об'єктами обліку зовнішньоекономічної діяльності є:

а) види зовнішньоекономічної діяльності;

б) фінансово-господарська діяльність;

в) майно та джерела його формування, які беруть участь у зовнішньоекономічній діяльності, господарські процеси, які є сукупністю зовнішньоекономічних операцій та їхніх результатів;

г) господарські процеси, що пов'язані зі здійсненням зовнішньоекономічної діяльності.

4. Резиденти – це:

а) фізичні та юридичні особи, суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи, з місцезнаходженням на території України, які здійснюють свою діяльність на підставі законів України, а також філії та представництва підприємств і організацій України за кордоном, що не здійснюють підприємницької діяльності;

б) фізичні та юридичні особи, суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи, з місцезнаходженням на території України, які створені й діють відповідно до законодавства іноземної держави, а також представництва інших організацій і фірм, які не здійснюють підприємницької діяльності на підставі законів України;

в) фізичні та юридичні особи, суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи, що тимчасово перебувають за кордоном, а також представництва інших організацій і фірм, які не здійснюють підприємницької діяльності на підставі законів України;

5. Найвищим органом, що здійснює державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності, є:

а) Верховна Рада України;

б) Кабінет Міністрів України;

в) Національний банк України;

г) Міністерство економічного розвитку і торгівлі України;

д) Антимонопольний комітет України;

е) усе вищевказане.

6. Спеціальна ліцензія – це:

а) право на імпорт в Україну певного товару, який є об'єктом спеціального розслідування та/або спеціальних заходів;

в) право на імпорт в Україну певного товару, який є об'єктом антисубсидійного розслідування та/або компенсаційних заходів;

г) дозвіл на експорт (імпорт) товару протягом певного періоду часу з визначенням його загального обсягу;

7. Відкрита ліцензія – це:

а) дозвіл на експорт (імпорт) товару протягом певного періоду часу (але не менше одного місяця) з визначенням його загального обсягу;

б) разовий дозвіл, який має іменний характер і видається для здійснення кожної окремої операції на період не менший, ніж той, що є необхідним для здійснення експортної (імпортної) операції;

в) право на імпорт в Україну певного товару, який є об'єктом антидемпінгового розслідування та/або антидемпінгових заходів;

г) відкритий дозвіл на експортні (імпортні) операції з певним товаром та/або з певною країною протягом періоду дії режиму ліцензування щодо цього товару.

8. Який режим ліцензування може бути застосовано до суб'єктів ЗЕД як санкцію за порушення Закону «Про зовнішньоекономічну діяльність»:

а) індивідуальний;

б) неавтоматичний;

в) разовий;

г) спеціальний.

9. Разова (індивідуальна) ліцензія – це:

а) право на імпорт в Україну певного товару, який є об'єктом спеціального розслідування та/або спеціальних заходів;

б) відкритий дозвіл на експортні (імпортні) операції з певним товаром та/або з певною країною протягом періоду дії режиму ліцензування за цим товаром;

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

10. Квоти експортні (імпортні) – це:

а) граничний обсяг певної категорії товарів, який дозволено експортувати з території України (імпортувати на територію України) протягом встановленого строку та який визначається у натуральних чи вартісних одиницях;

б) граничний обсяг імпорту в Україну певного товару, що є об'єктом антидемпінгового розслідування та/або антидемпінгових заходів, який дозволено імпортувати в Україну, який визначається в натуральних та/або вартісних одиницях виміру;

в) граничний обсяг імпорту в Україну певного товару, що є об'єктом антисубсидійного розслідування та/або компенсаційних заходів, який дозволено імпортувати в Україну, який визначається в натуральних та/або вартісних одиницях виміру;

г) граничний обсяг імпорту в Україну певного товару, що є об'єктом спеціального розслідування та/або спеціальних заходів, який дозволено імпортувати в Україну й визначається в натуральних та/або вартісних одиницях виміру.

11. Спеціальні квоти – це:

а) граничний обсяг імпорту в Україну певного товару (товарів), що є об'єктом спеціального розслідування та/або спеціальних заходів, який дозволено імпортувати в Україну протягом встановленого строку і який визначається в натуральних та/або вартісних одиницях виміру;

б) граничний обсяг певної категорії товарів, який дозволено експортувати з території України (імпортувати на територію України) протягом встановленого строку та який визначається у натуральних чи вартісних одиницях;

в) квоти, що встановлюються на товар (товари) з визначенням групи країн, куди товар (товари) експортується або з яких він (вони) імпортується.

12. Глобальні квоти – це:

а) граничний обсяг імпорту в Україну певного товару, що є об'єктом спеціального розслідування та/або спеціальних заходів, який дозволено імпортувати в Україну та який визначається в натуральних та/або вартісних одиницях виміру;

б) встановлюються на товар без зазначення конкретних країн, куди товар експортується або з яких імпортується;

в) встановлюються на товар з визначенням конкретної країни, куди товар може експортуватися або з якої він може імпортуватися;

г) встановлюються на товар з визначенням групи країн, куди товар експортується або звідки він імпортується.

### 13. Індивідуальні квоти:

а) встановлюються на товар без зазначення конкретних країн, куди товар експортується або з яких імпортується;

б) встановлюються на товар з визначенням конкретної країни, куди товар може експортуватися або з якої він може імпортуватися;

в) встановлюються на товар з визначенням групи країн, куди товар експортується або звідки він імпортується;

г) граничний обсяг імпорту в Україну певного товару, що є об'єктом спеціального розслідування та/або спеціальних заходів, який дозволено імпортувати в Україну та який визначається в натуральних та/або вартісних одиницях виміру.

### 14. Групові квоти:

а) встановлюються на товар з визначенням конкретної країни, куди товар може експортуватися або з якої він може імпортуватися;

б) встановлюються на товар з визначенням групи країн, куди товар експортується або звідки він імпортується;

в) граничний обсяг імпорту в Україну певного товару, що є об'єктом спеціального розслідування та/або спеціальних заходів, який дозволено імпортувати в Україну та який визначається в натуральних та/або вартісних одиницях виміру;

г) встановлюються на товар без зазначення конкретних країн, куди товар експортується або з яких імпортується.

### 15. Автоматичне ліцензування – це:

а) комплекс дій органу виконавчої влади з надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протягом визначеного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких не встановлюються квоти (кількісні або інші обмеження);

б) комплекс дій органу виконавчої влади з надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протя-

гом визначеного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких встановлюються певні квоти (кількісні або інші обмеження);

в) граничний обсяг імпорту в Україну певного товару (товарів), що є об'єктом спеціального розслідування та/або спеціальних заходів, який дозволено імпортувати в Україну протягом установленого строку і який визначається в натуральних та/або вартісних одиницях виміру;

г) граничний обсяг певної категорії товарів, який дозволено експортувати з території України (імпортувати на територію України) протягом встановленого строку та який визначається у натуральних чи вартісних одиницях.

16. Неавтоматичне ліцензування – це:

а) комплекс дій органу виконавчої влади з надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протягом визначеного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких не встановлюються квоти (кількісні або інші обмеження);

б) комплекс дій органу виконавчої влади з надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протягом визначеного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких встановлюються певні квоти (кількісні або інші обмеження);

в) граничний обсяг імпорту в Україну певного товару (товарів), що є об'єктом спеціального розслідування та/або спеціальних заходів, який дозволено імпортувати в Україну протягом установленого строку і який визначається в натуральних та/або вартісних одиницях виміру;

г) граничний обсяг певної категорії товарів, який дозволено експортувати з території України (імпортувати на територію України) протягом встановленого строку та який визначається у натуральних чи вартісних одиницях.

17. Що означають перші шість цифр української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності?

а) код товару за Гармонізованою системою опису і кодування товару;

б) код товару за комбінованою номенклатурою Європейського Союзу;

в) деталізована товарна позиція в товарній галузі.

18. Систематизований перелік товарів, що містить код товару, ставку мита, а також одиниці виміру та обліку, – це:

- а) класифікація, передбачена Митним кодексом України;
- б) Гармонізована система опису та кодування товарів;
- в) Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності.

19. Скільки рівнів класифікації має українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності?

- а) п'ять;
- б) вісім;
- в) три;
- г) десять.

20. Що означають перші дві цифри Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності?

- а) код групи;
- б) код товарної позиції;
- в) код товарної підпозиції;
- г) код товарної категорії.

21. Грошові знаки, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави та використовуються в міжнародних розрахунках, – це:

- а) національна валюта;
- б) іноземна валюта;
- в) міжнародна валюта;
- г) регіональна валюта.

22. Офіційна валюта держав Єврозони – це:

- а) національна валюта;
- б) іноземна валюта;
- в) міжнародна валюта;
- г) регіональна валюта.

23. Рішення митних органів щодо класифікації товарів для митних цілей є:

- а) обов'язковим для підприємств і громадян;
- б) інформаційним для підприємств і громадян;
- в) допоміжним для підприємств і громадян.

24. На скільки груп поділяються національні валюти держав світу згідно з Класифікатором іноземних валют та банківських металів?

- а) три групи;
- б) шість груп;
- в) десять груп.

25. До якої групи валют згідно з Класифікатором іноземних валют та банківських металів належить російський рубль:

- а) перша група;
- б) друга група;
- в) третя група.

### **Запитання для самоперевірки та контролю**

1. Дайте визначення поняття «зовнішньоекономічна діяльність» за різними нормативними документами.

2. Хто може бути суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності в Україні?

3. Які види зовнішньоекономічної діяльності дозволені в Україні?

4. Які органи здійснюють регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні?

5. Охарактеризуйте особливості обліку діяльності у сфері ЗЕД.

6. Які особливості ліцензування зовнішньоекономічної діяльності?

7. Які особливості квотування зовнішньоекономічної діяльності?

8. Які Ви знаєте методи тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності?

9. Необхідність та особливості класифікації товарів у зовнішньоекономічній діяльності.

10. Необхідність та особливості класифікації валюти у зовнішньоекономічній діяльності.

## РОЗДІЛ 2

---

### ДОГОВОРИ (КОНТРАКТИ) У ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

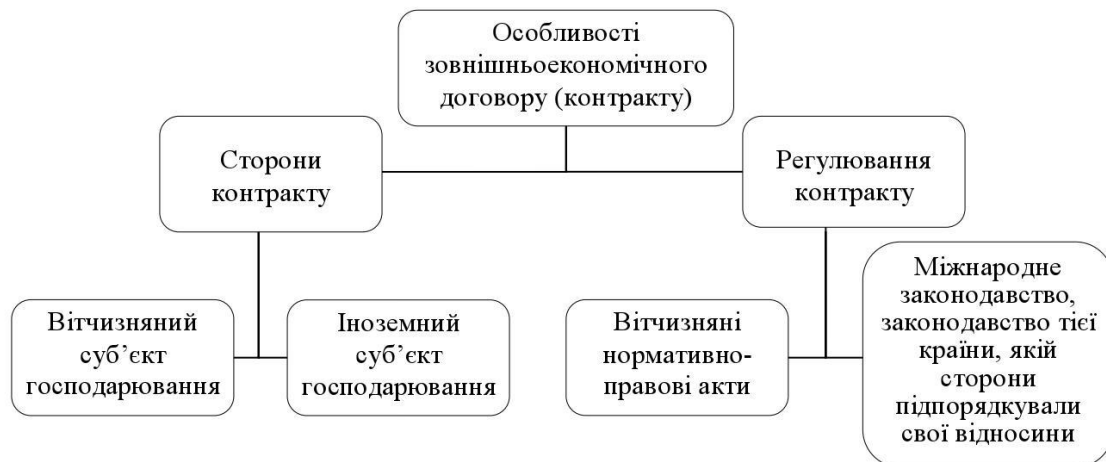
#### 2.1. | Поняття зовнішньоекономічного договору (контракту)

Важливою складовою відносин у сфері зовнішньоекономічної діяльності є укладання договору (контракту) між резидентом та нерезидентом.

**Зовнішньоекономічний договір (контракт)** – матеріально оформлена угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, спрямована на встановлення, зміну або припинення взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності<sup>19</sup>. Договір (контракт) укладається відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», інших законів України та міжнародних вимог. Особливістю зовнішньоекономічного договору є те, що його сторонами виступають як вітчизняний суб'єкт господарювання, так й іноземний, тобто той, який має постійне місцезнаходження (місце проживання) за межами України. Тому, крім вітчизняних нормативно-правових актів, необхідно брати до уваги міжнародні конвенції, а також законодавство країни, якій сторони підпорядкували свої відносини (рис. 2.1).

---

<sup>19</sup> Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р., № 959-ХІІ.



**Рис. 2.1. Особливості зовнішньоекономічного договору (контракту)**

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 укладання 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 такими нормативним документами:

- Цивільний кодекс України;
- Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність»;
- Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті»;
- Закон України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності»;
- Указ Президента України «Про заходи щодо впорядкування розрахунків за договорами, що укладають суб'єкти підприємницької діяльності України»;
- Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю»;
- Постанова Кабінету Міністрів України і Національного банку України «Про типові платіжні умови зовнішньоеконо-

мічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті»;

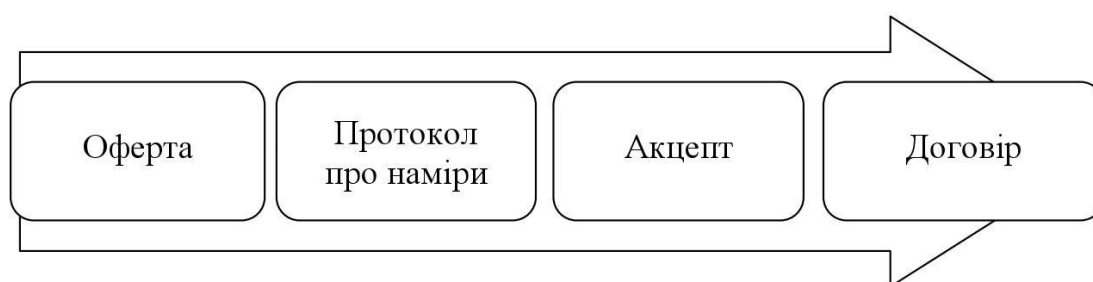
– Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України «Про затвердження Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)».

Договори (контракти) на здійснення зовнішньоекономічних відносин укладаються після детального вивчення ситуації на зовнішньоекономічному ринку, аналізу інформації про попит і пропозицію, ділову репутацію підприємства-нерезидента, його фінансовий стан тощо.

Укладення договорів купівлі-продажу у ЗЕД та права й зобов'язання продавця і покупця, які випливають з такого договору, повинні відповідати Конвенції Організації Об'єднаних Націй про договори міжнародної купівлі-продажу товарів<sup>20</sup>, яка набрала чинності для України з 01.02.1991 р.

Ця Конвенція застосовується до договорів купівлі-продажу товарів між сторонами, комерційні підприємства яких перебувають у різних державах.

Згідно із загальноприйнятою практикою укладання зовнішньоекономічного договору (контракту) здійснюється у такій послідовності (рис. 2.2):



**Рис. 2.2. Послідовність укладання зовнішньоекономічного договору (контракту)**

**Оферта** (лат. offero – пропоную) – формальна пропозиція оферента (певної особи) акцептанту (певній особі, обмеженому

<sup>20</sup> Конвенція Організації Об'єднаних Націй про договори міжнародної купівлі-продажу товарів від 11 квітня 1980 р.

або необмеженому колу осіб) укласти угоду (договір) із зазначенням всіх необхідних для цього умов.

Цивільним кодексом України передбачено, що договір укладається шляхом пропозиції однієї сторони укласти договір (оферту) і прийняття пропозиції (акцепту) другою стороною<sup>21</sup>.

Пропозицію укласти договір (оферту) може зробити кожна із сторін майбутнього договору. При цьому пропозиція повинна містити істотні умови договору та виражати намір особи, яка її зробила, вважати себе зобов'язаною у разі її прийняття.

Пропозиція про укладення договору, адресована одній чи кільком конкретним особам, є офертою, якщо вона досить виразна (містить істотні умови договору) й висловлює намір оферента вважати себе зобов'язаним у разі її прийняття (акцепту). Пропозиція є достатньо виразною, якщо в ній зазначено товар та безпосередньо чи опосередковано встановлюються його кількість і вартість або передбачено порядок їх визначення.

Зразок оферти наведено на рис. 2.3.

		_____
		_____
		_____
		(адреса підприємства)
<b>Оферта</b>		
_____		_____
(місто)		(дата)
_____		
(повна назва підприємства)		
пропонує Вам придбати товар на умовах, перерахованих нижче.		
Найменування товару _____		
Кількість _____		
Ціна _____		
Загальна сума _____		
Умови поставки _____		
Умови оплати _____		
_____		
Строк поставки _____		
Дія оферти (днів) _____		
Директор _____		

**Рис. 2.3. Зразок оферти**

<sup>21</sup> Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р., № 435-IV.

Якщо пропозиція надсилається декільком можливим покупцям, вона є вільною офертою. Тверда оферта означає, що пропозиція надіслана лише одному покупцю.

Після отримання оферти та за результатами переговорів може бути укладений протокол про наміри, в якому сторони виявляють своє бажання укласти контрактні відносини та беруть конкретні зобов'язання на певний строк.

Пропозиція укласти договір може бути відкликана до моменту або в момент її одержання адресатом.

Відповідь особи, якій адресована пропозиція укласти договір (оферта), про її прийняття (акцепт) повинна бути повною і безумовною, а договір вважається укладеним з моменту одержання особою, яка направила пропозицію укласти договір, відповіді про прийняття цієї пропозиції.

Залежно від видів діяльності у сфері ЗЕД договори (контракти) поділяються на такі види:

- купівлі-продажу;
- майнового найму;
- зберігання;
- комісії (консигнації);
- доручення;
- перевезення;
- транспортно-експедиторного обслуговування;
- страхування;
- кредитування;
- дарування;
- застави;
- ліцензійного контракту про використання виняткових або аналогічних прав.

Крім цього, зовнішньоекономічні договори (контракти) класифікуються залежно від умов та строків постачання, обміну, оплати товарів.

Зокрема, **ф'ючерсний контракт** (ф'ючерс) – стандартизований строковий контракт, за яким продавець зобов'язується у майбутньому в установлений строк передати базовий ак-

тив у власність покупця на визначених умовах, а покупець зобов'язується прийняти базовий актив і сплатити за нього ціну, визначену сторонами контракту на дату його укладення<sup>22</sup>.

**Форвардний контракт** – цивільно-правовий договір, за яким продавець зобов'язується у майбутньому в установлений строк передати базовий актив у власність покупця на визначених умовах, а покупець зобов'язується прийняти в установлений строк базовий актив і сплатити за нього ціну, визначену таким договором. Усі умови форварду визначаються сторонами контракту під час його укладення. Такі контракти часто укладаються на товар, який ще не вироблено, наприклад, майбутній урожай. Форвардні контракти, укладені при купівлі-продажу валют, передбачають оплату через певний термін за курсом, зафіксованим у момент укладання договору<sup>22</sup>.

**Компенсаційний контракт** передбачає оплату поставлених машин, обладнання, сировини, наданих кредитів зустрічною поставкою товарів, вироблених з використанням раніше одержаних ресурсів. У міжнародних економічних відносинах такі види контрактів можуть застосовуватися у випадку відсутності в замовника вільно конвертованої валюти для розрахунків.

**Компенсаційний (офсетний) договір** – пов'язаний з контрактом на постачання продукції оборонного призначення, закупівля якої за імпортом здійснюється на умовах одержання Україною відповідних компенсацій.

**Спотовий контракт** укладається під наявний товар і, на відміну від ф'ючерсного договору, передбачає негайну оплату поставленого товару.

**Контракт-своп** – цивільно-правова угода про здійснення обміну потоками платежів (готівкових або безготівкових) чи іншими активами, розрахованими на підставі ціни (котирування) базового активу в межах суми, визначеної договором на конкретну дату платежів (дату проведення розрахунків) протягом дії контракту.

<sup>22</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI.

## 2.2. | Зміст зовнішньоекономічного договору (контракту)

Згідно з Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) зовнішньоекономічний договір обов'язково має містити такі розділи<sup>23</sup>:

**1. Назва, номер договору (контракту), дата та місце його укладення.** Назва контракту визначає вид правовідносин, номер, який у подальшому проставляють на упаковках товару, митній декларації, у товаросупровідних та інших документах. Дата свідчить про день виникнення у сторін взаємних прав і обов'язків, а зазначення місця укладання контракту визначає правове поле законодавства країни, якій сторони підпорядкували свої відносини.

**2. Преамбула.** У ній необхідно правильно (згідно з офіційними реєстраційними документами) і в повному обсязі, без скорочень, зафіксувати організаційно-правову форму та назву кожної зі сторін, країну, імена та прізвища посадових осіб, які підписують контракт від імені юридичної особи, а також документ, на підставі якого це роблять (статут, засновницький договір, положення, довіреність тощо). Кожній стороні як контрагенту присвоюється скорочене визначення (Покупець, Замовник, Постачальник тощо), що відповідає її статусу в контракті.

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

У разі бартерного (товарообмінного) договору (контракту) або контракту на переробку товару визначається також точне найменування (марка, сорт) зустрічних поставок (або назва товару, що є кінцевою метою переробки товару). Якщо товар (робота, послуга) потребує детальнішої характеристики або номенклатура товарів (робіт, послуг) досить велика, то все це зазначається у додатку (специфікації), який повинен бути

<sup>23</sup>Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України «Про затвердження Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів)» від 06.09.2001 р., № 201.

невід'ємною частиною договору (контракту), про що робиться відповідна відмітка в тексті договору (контракту).

Для бартерного (товарообмінного) договору (контракту) згаданий додаток (специфікація) повинен відобразити загальну вартість експорту та імпорту товарів (робіт, послуг).

Характеристику чи номенклатуру товару (робіт, послуг) детально описують у предметі договору або у специфікації, яка має бути невід'ємною частиною контракту (рис. 2.4).

СПЕЦИФІКАЦІЯ					
до контракту № ____ від " ____ " _____ 20 ____ р. підписаного між _____ та _____.					
№	Найменування товару	Од. вим.	Кількість	Ціна, дол. США	Сума, дол. США
Разом					
Загальна вартість Продуктів, що поставляються відповідно до додатку № ____ до цього Контракту складає _____ (сума прописом). Дана специфікація є невід'ємною частиною контракту № _____ від " ____ " _____ 20 ____ р., підписаного між _____ та _____.					
Умови оплати: 1-ша поставка – передплата _____ % подальші поставки – відстрочка платежу _____ днів.					
Умови поставки: _____					
ПОКУПЕЦЬ:			ПРОДАВЕЦЬ:		
_____			_____		

**Рис. 2.4. Зразок специфікації**

У додатку до договору (контракту) про переробку товару зазначається відповідна технологічна схема такої переробки, яка повинна відобразити:

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

**4. Кількість та якість товару (обсяги виконання робіт, надання послуг).** Одиниці виміру зазначають у кілограмах, тоннах, кубометрах, барелях (для нафти), штуках тощо. Зазначені у договорі одиниці виміру та назва товару повинні відповідати Українській класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД).

Якість товару – це одна з головних складових його конкурентоспроможності. Під якістю зазвичай розуміють сукупність властивостей товару, що визначають його придатність для використання за призначенням відповідно до потреб зацікавленої сторони.

Сторони контракту можуть визначити якість товару за докладним описом, зразком, сортом, надійністю, стандартами, у тому числі міжнародними, за сертифікатами (свідоцтвами), що підтверджують якість товару.

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

**5. Базисні умови поставки товарів (приймання-здавання виконаних робіт або послуг).** У цьому розділі зазначається вид транспорту та базисні умови поставки відповідно до Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів, які визначають обов'язки контрагентів щодо поставки товару і встановлюють момент переходу ризиків від однієї сторони до іншої, а також конкретний строк поставки товару (окремих партій товару). У випадку укладення договору (контракту) про виконання робіт (надання послуг) у цьому розділі визначаються умови та строки виконаних робіт (послуг).

**6. Ціна та загальна вартість договору (контракту).** В цьому розділі визначається ціна одиниці виміру товару та загальна вартість товарів або вартість виконаних робіт (наданих послуг), що поставляються згідно з договором (контрактом), крім випадків, коли ціна товару розраховується за формулою, та валюта контракту. Якщо згідно з договором (контрактом) поставляються товари різної якості й асортименту, то ціна вста-

новлюється окремо за одиницю товару кожного сорту, марки, а окремим пунктом договору (контракту) зазначається його загальна вартість. У цьому випадку цінові показники можуть бути зазначені в додатках (специфікаціях), на які робиться посилання в тексті договору (контракту).

Під час проведення експортних (імпортних) операцій у розрахунках з іноземними суб'єктами господарювання застосовуються контрактні (зовнішньоторговельні) ціни, що формуються відповідно до цін і умов світового ринку. При цьому під ціною розуміють вираження у грошовій формі еквіваленту одиниці товару (продукції, робіт, послуг, матеріально-технічних ресурсів, майнових та немайнових прав), що підлягає продажу (реалізації), який повинен застосовуватися як тариф, розмір плати, ставки або збору, крім ставок і зборів, що використовуються в системі оподаткування.

Господарським кодексом України передбачено, що ціна є істотною умовою господарського договору і зазначається в гривнях. Разом з тим, ціни у зовнішньоекономічних договорах (контрактах) можуть визначатися в іноземній валюті за згодою сторін<sup>24</sup>.

У контрактах можуть застосовуватися такі основні види цін: тверда фіксована ціна; тверда ціна з можливістю коригування; ціна з фіксацією на певну дату, наприклад, дату поставки товару; ціна, що розраховується за формулою (змінна); змішана ціна (одна частина ціни фіксована, а інша – змінна) тощо.

При розрахунках ціни договору (контракту) за формулою зазначається орієнтовна вартість договору (контракту) на дату його укладення.

У договорі (контракті) про переробку товару, крім того, зазначається її заставна вартість, ціна та загальна вартість готової продукції, загальна вартість переробки.

У бартерному (товарообмінному) договорі (контракті) зазначається загальна вартість товарів (робіт, послуг), що експортуються, та загальна вартість товарів (робіт, послуг), що

<sup>24</sup> Господарський кодекс України від 16.01.2003 р., № 436-IV.

імпортуються за цим договором (контрактом), з обов'язковим вираженням в іноземній валюті, віднесеній Національним банком України до першої групи Класифікатора іноземних валют.

**7. Умови платежів.** Цей розділ визначає валюту платежу, спосіб, порядок, строки фінансових розрахунків та гарантії виконання сторонами, які підписали договір, взаємних платіжних зобов'язань.

Валюта платежу – будь-яка валюта, в якій здійснюється, згідно з умовами договору, оплата товару.

Найчастіше у зовнішньоекономічній діяльності розрахунки здійснюють у формі документарного акредитиву або документарного інкасо (з гарантією).

Залежно від обраних сторонами умов платежу в тексті договору (контракту) зазначаються:

–умови банківського переказу до та/або після відвантаження товару або умови документарного акредитиву, або інкасо (з гарантією), визначені відповідно до Постанови «Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті»<sup>25</sup>;

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

У цьому ж розділі зазначають фінансові гарантії виконання сторонами взаємних платіжних зобов'язань.

**8. Умови приймання-здавання товару (робіт, послуг).** У цьому розділі визначаються строки та місце фактичної передачі товару, перелік товаросупровідних документів. Приймання-здавання проводиться за кількістю згідно з товаросупровідними документами, за якістю – згідно з документами, що засвідчують якість товару.

<sup>25</sup> Постанова Кабінету Міністрів України і Національного банку України «Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті» від 21 червня 1995 р., № 444.

**9. Упаковка та маркування.** Даний розділ містить інформацію про упаковку товару (ящики, мішки, контейнери тощо), нанесене на ній відповідне маркування (найменування продавця та покупця, номер договору (контракту), місце призначення, габарити, спеціальні умови складування і транспортування та ін.), а при необхідності також умови повернення упаковки. У контракті доцільно передбачити маркування товарів згідно з вимогами країни-імпортера. Крім цього, у договорі може бути передбачено розміщення штрих-коду на упаковці товару.

**10. Форс-мажорні обставини.** Розділ містить відомості про те, за яких випадків умови договору (контракту) можуть бути не виконані сторонами (стихійні лиха, воєнні дії, ембарго, втручання з боку влади тощо). При цьому сторони звільняються від відповідальності за невиконання зобов'язань на строк дії цих обставин або можуть відмовитись від виконання договору (контракту) частково чи загалом без додаткової фінансової відповідальності. В контракті необхідно зазначити, що саме сторони розуміють під форс-мажорними обставинами, які випадки до них зараховують, а які – ні. Як правило, форс-мажором вважають будь-які надзвичайні події зовнішнього характеру, що виникають без вини сторін, поза їхньою волею або бажанням, та які не можна передбачити. Строк дії форс-мажорних обставин підтверджується Торгово-промисловою палатою відповідної країни.

**11. Санкції та рекламації.** У цьому розділі сторони встановлюють порядок застосування штрафних санкцій, відшкодування збитків та пред'явлення рекламацій у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням одним із контрагентів своїх зобов'язань. При цьому мають бути чітко визначені розміри штрафних санкцій (у відсотках від вартості недопоставленого товару або суми неоплачених коштів, строки виплати штрафів – від якого терміну вони встановлюються та упродовж якого часу діють), строки, протягом яких рекламації (санкції) можуть бути заявлені, права та обов'язки сторін договору (контракту) при цьому, а також способи врегулювання рекламацій.

**12. Урегулювання спорів у судовому порядку.** В цьому розділі визначаються умови та порядок вирішення суперечок щодо тлумачення, невиконання та/або неналежного виконання договору (контракту) з визначенням назви суду або чітких критеріїв визначення суду будь-якою зі сторін залежно від предмета та характеру спору, а також погоджений сторонами вибір матеріального і процесуального права, яке буде застосовуватись цим судом, та правил процедури судового урегулювання.

**13. Місцезнаходження (місце проживання), поштові та платіжні реквізити сторін.** В даній частині договору вказуються повні юридичні адреси, поштові та платіжні реквізити (№ рахунка, назва банку) контрагентів договору (контракту).

За домовленістю сторін у договорі (контракті) можуть визначатись додаткові умови щодо страхування, гарантії якості, умови залучення субвиконавців договору (контракту), агентів, перевізників, визначення норм навантаження (розвантаження), умови передачі технічної документації на товар, збереження торгових марок, порядок сплати податків, мита, зборів, різного роду захисні застереження, з якого моменту договір (контракт) починає діяти, кількість підписаних примірників договору (контракту), можливість та порядок внесення доповнень чи змін до договору (контракту) тощо.

### 2.3. | Використання міжнародних правил ІНКОТЕРМС

Правила Incoterms (ІНКОТЕРМС) є скороченням за першими трьома літерами (International commerce terms) торгівельних термінів, які відображають підприємницьку практику в договорах міжнародної купівлі-продажу товарів. Правила ІНКОТЕРМС розробляються і публікуються Міжнародною торговою палатою та визначають переважно обов'язки, вартість і ризики, що виникають при доставці товару від продавців до покупців.

Базисні умови постачання, систематизовані в правилах ІНКОТЕРМС, є сукупністю спеціальних умов, що визначають момент переходу ризиків випадкової загибелі або пошкодження

товару від продавця до покупця, які визначають, яка зі сторін (згідно з умовами договору) організовує перевезення товару, відвантаження, оплачує витрати із страхування товару, проводить його митне оформлення, експортне та імпортне очищення товарів.

Правила ІНКОТЕРМС не вказують на ціну, що підлягає сплаті або спосіб оплати. Вони також не регламентують перехід права власності на товар або наслідки порушення договору. Ці питання зазвичай визначаються в ясно виражених умовах договору купівлі-продажу або у праві, застосованому в такому договорі.

На даний час сторони, які укладають зовнішньоекономічний договір (контракт), можуть застосовувати норми ІНКОТЕРМС-2010, ІНКОТЕРМС-2000 або ІНКОТЕРМС-1990. При цьому в договорі необхідно чітко вказувати, про яку саме редакцію ІНКОТЕРМС йдеться, оскільки за замовчуванням вважається, що чинною є остання з діючих на день укладення договору редакцій (тобто ІНКОТЕРМС-2010).

Одинадцять термінів ІНКОТЕРМС-2010 можна розділити на дві окремі групи: правила для будь-якого виду або видів транспорту (табл. 2.1) та правила для морського і внутрішнього водного транспорту (табл. 2.2):

Таблиця 2.1

**Правила ІНКОТЕРМС  
для будь-якого виду або видів транспорту**

EXW	Ex Works	Франко завод
FCA	Free Carrier	Франко перевізник
CPT	Carriage Paid to	Перевезення оплачено до
CIP	Carriage and Insurance Paid to	Перевезення і страхування оплачені до
DAT	Delivered at Terminal	Постачання на терміналі
DAP	Delivered at Place	Поставка в місці призначення
DDP	Delivered Duty Paid	Постачання з оплатою мита

Таблиця 2.2

**Правила ІНКОТЕРМС для морського  
і внутрішнього водного транспорту**

FAS	Free Alongside Ship	Вільно вздовж борту судна
FOB	Free on Board	Вільно на борту
CFR	Cost and Freight	Вартість і фрахт
CIF	Cost Insurance and Freight	Вартість, страхування і фрахт

Перша група містить сім термінів, які можуть бути використані незалежно від обраного способу перевезення і незалежно від того, використовується один або декілька видів транспорту. До цієї групи належать терміни EXW (Франко завод), FCA (Франко перевізник), CPT (Перевезення оплачено до), CIP (Перевезення і страхування оплачені до), DAT (Постачання на терміналі), DAP (Постачання в місці призначення) і DDP (Постачання з оплатою мита). Ці терміни можуть бути використані, навіть якщо морське перевезення взагалі відсутнє або якщо частково при перевезенні використовується судно.

У другій групі термінів пункт поставки і місце, до якого товар перевозиться покупцем, є портами, тому ці терміни називають «морські та внутрішні водні правила». У цю групу входять терміни FAS (Вільно вздовж борту судна), FOB (Вільно на борту), CFR (Вартість і фрахт) та CIF (Вартість, страхування і фрахт).

До кожного терміна ІНКОТЕРМС-2010 є детальні пояснення, які підкреслюють основні моменти щодо конкретного терміна, наприклад: коли їх слід застосовувати, коли переходить ризик, яким чином розподіляються витрати між продавцем і покупцем. Ці пояснення не є частиною чинних правил ІНКОТЕРМС-2010, їх метою є лише допомога користувачеві в точному та ефективному виборі відповідного міжнародного торгового терміна для конкретної угоди (договору).

## 2.4. Реєстрація та облік зовнішньоекономічних договорів (контрактів)

Кабінет Міністрів України з метою забезпечення відповідності зовнішньоекономічних договорів (контрактів) законодавству України може запроваджувати їх державну реєстрацію.

Види зовнішньоекономічних договорів (контрактів), що підлягають державній реєстрації, а також порядок її здійснення визначаються Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» та іншими нормативно-правовими актами.

Наразі в чинному законодавстві відсутня норма про загальну обов'язкову реєстрацію зовнішньоекономічних договорів, однак для окремих видів діяльності у сфері ЗЕД збережені вимоги щодо державної реєстрації договорів (табл. 2.3).

Виконання зобов'язань, що впливають із зовнішньоекономічних договорів (контрактів), не зареєстрованих в установленому законом порядку, тягне застосування до суб'єктів господарювання, які порушили цю вимогу, адміністративно-господарських санкцій, передбачених законодавством України. Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності несуть відповідальність у видах та формах, передбачених Господарським кодексом, іншими законами України та/або зовнішньоекономічними договорами (контрактами).

Укладені контракти обліковуються на позабалансовому рахунку 03 «Контрактні зобов'язання», який призначений для узагальнення інформації про наявність та рух зобов'язань за укладеними контрактами, а також контролю за їх виконанням.

На рахунку 03 «Контрактні зобов'язання» ведуть облік за деривативами (форвардними і ф'ючерсними контрактами, опціонами) та іншими контрактами, розкриття інформації щодо яких передбачено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Таблиця 2.3

## Умови реєстрації зовнішньоекономічних договорів

Тип зовнішньоекономічного договору, що підлягає реєстрації	Орган реєстрації	Нормативний документ, який регулює порядок реєстрації
Договори на здійснення експортних операцій з металобрухтом	Міністерство економічного розвитку і торгівлі України	Ст. 9 Закону України «Про металобрухт» від 05.05.99 р., № 619-ХІУ, Наказ Міністерства економіки України «Про порядок реєстрації (обліку) зовнішньоекономічних контрактів (договорів) на здійснення експортних операцій з металобрухтом» від 15.12.2005 р., № 505.
Договори про спільну інвестиційну діяльність (виробничу кооперацію, спільне виробництво тощо), не пов'язану зі створенням юридичної особи, за умови, що вона базується на співробітництві двох або більше суб'єктів ЗЕД, серед яких хоча б один є іноземним інвестором	Міністерство економічного розвитку і торгівлі України та уповноважені ним органи	Ст. 24 Закону України «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.96 р., № 93/96-ВР, Положення про порядок державної реєстрації договорів (контрактів) про спільну інвестиційну діяльність за участю іноземного інвестора, затверджене постановою КМУ від 30.01.97 р., № 112, Інструкція про порядок проведення державної реєстрації договорів (контрактів) про спільну інвестиційну діяльність за участю іноземного інвестора, затверджена наказом МЗЕЗторгу України від 20.02.97 р., № 125
Договори, що передбачають виконання резидентами боргових зобов'язань перед нерезидентами за запозиченими в них кредитами, позиками в іноземній валюті	Національний банк України	Ст. 1 Указу Президента України «Про врегулювання порядку одержання резидентами кредитів, позик в іноземній валюті від нерезидентів та застосування штрафних санкцій за порушення валютного законодавства» від 27.06.99 р., № 734/99, Положення про порядок отримання резидентами кредитів, позик в іноземній валюті від нерезидентів і надання резидентами позик в іноземній валюті нерезидентам, затверджене постановою Правління Нацбанку від 17.06.04 р., № 270

Облік зобов'язань здійснюють в оцінці, передбаченій контрактами. Списуються контрактні зобов'язання з рахунків у разі виконання, ліквідації, відмови від виконання, передачі або продажу зобов'язання за контрактом іншим особам. Аналітичний облік зобов'язань ведуть за їх видами.

### **Методичні рекомендації до вивчення розділу 2 «Договори (контракти) у зовнішньоекономічній діяльності»**

Для засвоєння матеріалу за цією темою необхідно ознайомитися з нормативними документами, що регулюють порядок укладання договорів (контрактів) у зовнішньоекономічній діяльності. В результаті вивчення даного розділу студенти повинні засвоїти особливості та порядок складання зовнішньоекономічних договорів, їх структуру, основні вимоги до змісту, реєстрації та обліку договорів.

#### **План заняття**

1. Поняття зовнішньоекономічного договору (контракту).
2. Зміст і структура зовнішньоекономічного договору (контракту).
3. Порядок реєстрації зовнішньоекономічних договорів (контрактів).
4. Відображення інформації про укладені контракти у бухгалтерському обліку.

#### **Теми рефератів**

1. Документальне оформлення зовнішньоекономічних операцій.
2. Порядок оформлення зовнішньоекономічного договору (контракту).
3. Види зовнішньоекономічних контрактів та їх характеристика.
4. Правила ІНКОТЕРМС-2010 та їх практичне застосування.

### Тестові завдання

1. Зовнішньоекономічний договір (контракт) – це:

а) комплексне (інтегроване) поняття, що охоплює і домовленість про виникнення договірних зобов'язань, і форму, якої воно набуває і, нарешті, саме договірне зобов'язання аж до моменту його зникнення;

б) матеріально оформлена домовленість двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів і спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав та обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності;

в) комерційний документ про купівлю-продаж товарів у матеріально-речовій формі.

2. Відповідно до яких документів укладається зовнішньоекономічний договір (контракт)?

а) Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»;

б) інших законів України;

в) міжнародних вимог;

г) усе вищевказане.

3. Форма зовнішньоекономічного договору визначається:

а) правом місця укладання;

б) правом України;

в) правом країни-партнера;

г) правом країни, в якій знаходиться підприємство.

4. Оферта – це:

а) згода адресата у встановлений строк укласти договір на умовах, запропонованих оферентом;

б) пропозиція про укладання договору із зазначенням всіх необхідних для цього умов;

в) участь у торгах шляхом подання тендеру;

г) направлення потенційному покупцеві комерційних пропозицій.

5. Згідно з Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) для них виділені:

а) 13 істотних умов;

б) 12 істотних умов;

- в) 15 істотних умов;
- г) 8 істотних умов.

6. Вираження у грошовій формі еквіваленту одиниці товару, що підлягає продажу (реалізації), який повинен застосовуватися як тариф, розмір плати, ставки або збору – це:

- а) митна вартість товару;
- б) контрактна вартість товару;
- в) ціна товару;
- г) собівартість товару.

7. В якій валюті зазначається ціна товару в зовнішньоекономічному договорі (контракті):

- а) в гривнях;
- б) у валюті контракту, яка відмінна від гривні;
- в) виключно в іноземній валюті;
- г) в гривнях та в іноземній валюті за згодою сторін.

8. Валюта платежу в зовнішньоекономічному контракті – це:

- а) будь-яка валюта, в якій здійснюється, згідно з умовами договору, оплата товару;
- б) гривневий еквівалент валюти, в якій здійснюється оплата товару;
- в) будь-яка валюта з першої групи Класифікатора валют.

9. Форс-мажорні обставини – це:

- а) надзвичайні події зовнішнього характеру, що виникають без вини сторін, поза їхньою волею або бажанням, та які не можна передбачити;
- б) фінансові та платіжні умови зовнішньоекономічного договору;
- в) основа нарахування митної вартості в Україні;
- г) умови, згідно з якими вся відповідальність покладається на покупця.

10. Яким документом передбачені обов'язки, вартість і ризики, що виникають при доставці товару від продавців до покупців:

- а) Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність»;
- б) Конвенція Організації Об'єднаних Націй про договори міжнародної купівлі-продажу товарів;

- в) Гармонізована система опису та кодування товарів;
- г) Правила ІНКОТЕРМС.

11. Яким документом передбачені спосіб оплати, перехід права власності на товар і ризики, що виникають при доставці товару від продавців до покупців:

- а) договір купівлі-продажу;
- б) Конвенція Організації Об'єднаних Націй про договори міжнародної купівлі-продажу товарів;
- в) Гармонізована система опису та кодування товарів;
- г) Правила ІНКОТЕРМС.

12. Правила ІНКОТЕРМС:

- а) діють у всіх випадках укладання зовнішньоекономічних контрактів;
- б) регулюють право власності на товар;
- в) мають юридичну силу тільки за умови, що сторони обумовили це в договорі;
- г) регулюють додаткові гарантії зовнішньоекономічного договору.

13. Яким документом визначається державна реєстрація зовнішньоекономічних договорів (контрактів):

- а) Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність»;
- б) Митним кодексом;
- в) нормативно-правовими актами, які регулюють окремі аспекти ЗЕД;
- г) така вимога в чинному законодавстві відсутня.

14. Які з вказаних типів зовнішньоекономічного договору підлягають реєстрації?

- а) операції з металобрухтом;
- б) спільна інвестиційна діяльність;
- в) виконання резидентами боргових зобов'язань перед нерезидентами за запозиченими в них позиками в іноземній валюті;
- г) все вищевказане;
- д) жодне з вищевказаного, оскільки така вимога в чинному законодавстві відсутня.

15. На якому рахунку обліковуються укладені контракти?
- а) 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»;
  - б) 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»;
  - в) 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»;
  - г) 03 «Контрактні зобов'язання».

## Вправи для практичного заняття

### Завдання 1

На основі наведених даних скласти зовнішньоекономічний договір на здійснення операції з придбання товарів у фірми Renk Xerox (Великобританія).

*Дані для виконання:*

ТОВ «Весна» (покупець) 2 лютого поточного року уклало зовнішньоекономічний договір з фірмою «Renk Xerox» (постачальник) на поставку комплектуючих до копіювальної техніки XEROX 022 K82890 (ролик ф'юзера) за ціною 80 дол. США за 1 шт., XEROX 005 E 91370 (муфта) за ціною 20 дол. США за 1 шт. на умовах ІНКОТЕРМС-2010 – DDP. Митний склад розташований у м. Києві.

*Кількість поставок визначається за порядковим номером студента у групі, перемноженим на число 5.*

КОНТРАКТ № \_\_\_\_\_

м. Тернопіль

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

ТОВ «Весна» м. Тернопіль, Україна в особі директора \_\_\_\_\_, що діє на підставі Статуту, який надалі іменується ПРОДАВЕЦЬ, з однієї сторони, і \_\_\_\_\_, в особі директора \_\_\_\_\_, що діє на підставі статуту, який надалі іменується ПОКУПЕЦЬ, з іншої сторони, уклали між собою даний Контракт про таке:

#### 1. Предмет контракту

1.1. ПРОДАВЕЦЬ продає, а ПОКУПЕЦЬ купує \_\_\_\_\_.

1.2. Кількість, асортимент та технічні умови вказано у специфікації, яка додається до даного Контракту і складає його невід'ємну частину (додаток 1).

## **2. Ціна, кількість, загальна сума контракту**

2.1. Ціна за товар, який продано за даним Контрактом, встановлено \_\_\_\_\_ за одиницю і вказано в доданій до даного Контракту специфікації (додаток 1).

2.2. Ціна включає: вартість митних послуг на території України, витрати на оформлення сертифіката якості, послуги торгово-промислової палати, вартість тари.

2.3. Кількість місць, вага визначається на основі прямої накладної.

2.4. Загальну суму Контракту складає \_\_\_\_\_.

## **3. Строки і умови поставки**

3.1. Товар поставляється ПРОДАВЦЕМ на умовах \_\_\_\_\_, згідно з Міжнародними правилами «Інкотермс – 2010».

3.2. Вантажоотримувачами за даним Контрактом є фірми країн: \_\_\_\_\_.

3.3. Кількість продукції для кожного вантажоотримувача та його реквізити встановлюються ПОКУПЦЕМ згідно листом-рознарядкою.

3.4. Датою поставки рахується день митного оформлення товару (дата виписки ввізної вантажної митної декларації). ПРОДАВЕЦЬ зобов'язується повідомляти ПОКУПЦЮ факсом про відвантаження товару.

3.5. Місце відправки вказується додатково листом-рознарядкою фірми «\_\_\_\_\_».

## **4. Якість товару**

4.1. Якість товару повинні відповідати технічним вимогам, які встановлені у країні виробника.

## **5. Умови платежу**

5.1. Рахунок виписується ПРОДАВЦЕМ на кількість товару, яка вказана в супроводжуючих документах.

Рахунок ПРОДАВЦЯ оплачується повністю без будь-яких утримань за кількістю та якістю товару.

5.2. ПОКУПЕЦЬ перераховує кошти банківським переказом на валютний рахунок ПРОДАВЦЯ \_\_\_\_\_ протягом 30 днів з дати оформлення транспортних документів, але не пізніше 90 днів з дати оформлення МД. Валюта платежу – долари США.

5.3. Належним підтвердженням відвантаження товару є товарно-транспортна накладна та митна декларація, які надаються ПОКУПЦЮ письмово, в тому числі засобами факсимільного зв'язку.

### **6. Приймання товару**

6.1. Кінцева задача приймання товару за кількістю та якістю проводиться на складі ПРОДАВЦЯ.

Надалі ПОКУПЕЦЬ не має права пред'являти претензії при встановленні дефектів, незалежно від їхнього характеру. Задача-приймання товару проводиться в присутності представника ПОКУПЦЯ. Прийняття представником ПОКУПЦЯ продукції за кількістю та якістю вказується в загальних супроводжуючих документах та підтверджується підписами ПОКУПЦЯ.

### **7. Штрафні санкції, відшкодування збитків**

7.1. У разі несвоєчасної оплати товару ПОКУПЕЦЬ оплачує ПРОДАВЦЕВІ штраф у розмірі 0,5% за кожний день прострочення до повного погашення заборгованості.

### **8. Арбітраж**

8.1. Всі спори та розбіжності, що можуть виникнути за даним Контрактом, сторони вирішують шляхом переговорів.

8.2. В разі, коли партнери не можуть дійти згоди протягом 90 днів з перших переговорів, всі спори та розбіжності вирішуються в арбітражному порядку.

8.3. Спори та розбіжності, що можуть виникати за даним контрактом або в зв'язку з ним, підлягають передачі на розгляд і остаточне вирішення в арбітражний суд (вказати адресу арбітражного суду).

Правом, регулюючим даний Контракт, є матеріальне право України.

### **9. Форс-мажорні обставини**

9.1. Сторони Контракту звільняються від відповідальності за повне або часткове невиконання свої обов'язків за контрактом, якщо вони будуть наслідком таких обставин: пожежа, повінь, землетрус, військові дії, страйк, заборона або обмеження експорту зі сторони урядових органів країни ПРОДАВЦЯ.

9.2. Строк виконання зобов'язань у такому випадку зміщується на час дії таких обставин. У разі форс-мажорних обставин сторона повідомляє іншу сторону протягом п'яти днів.

9.3. Достатнім підтвердженням факту форс-мажорних обставин буде довідка торгово-промислової палати країни, де вони виникли.

### **10. Інші умови**

10.1. Всі зміни і доповнення до даного Контракту дійсні лише в тому випадку, якщо вони вчинені у письмовій формі, в тому числі засобами факсимільного зв'язку і підписані сторонами Контракту або компетентними на це представниками сторін.

10.2. При неможливості виконання ПОКУПЦЕМ умов Контракту, зобов'язання цієї сторони може виконати інша сторона за письмовою згодою ПРОДАВЦЯ.

10.3. Даний контракт складений і підписаний у двох екземплярах українською мовою. Один екземпляр для ТзОВ «Весна» (Україна) інший для \_\_\_\_\_.

10.4. Контракт набуває чинності з моменту підписання і діє до «\_\_» \_\_\_\_ 20\_\_ р., а після оплати – до повного виконання фінансових зобов'язань ПОКУПЦЯ за даним контрактом.

10.5. За узгодженням сторін строк дії даного Контракту може бути продовжений.

### **11. Юридичні адреси сторін:**

« ПРОДАВЕЦЬ»

« ПОКУПЕЦЬ»

### **Завдання 2**

За попереднім взірцем (див. завдання 1) скласти контракт, предметом якого є:

- операція з експорту товарів;
- операція з імпорту товарів;
- бартерна операція;
- операція з переробки товару на території України.

### **Запитання для самоперевірки та контролю**

1. Поняття зовнішньоекономічних договорів (контрактів) у зовнішньоекономічній діяльності.
2. Нормативні документи, якими необхідно керуватися при укладанні договорів у сфері зовнішньоекономічної діяльності.
3. Послідовність укладання зовнішньоекономічного договору.
4. Види зовнішньоекономічних договорів та їх особливості.
5. Зміст зовнішньоекономічного договору (контракту).
6. Поняття ІНКОТЕРМС.
7. Умови реєстрації зовнішньоекономічних договорів.
8. Особливості обліку зовнішньоекономічних договорів (контрактів).

## РОЗДІЛ 3

---

### ОБЛІК ВАЛЮТНИХ КОШТІВ

#### 3.1. | Загальні вимоги щодо обліку валютних коштів

У сфері зовнішньоекономічної діяльності розрахунки, як правило, здійснюються у грошовій формі з використанням іноземної валюти.

**Іноземна валюта** – іноземні грошові знаки у вигляді банкнотів, казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обмінові на грошові знаки, які перебувають в обігу<sup>26</sup>. Тобто під поняттям «іноземна валюта» розуміється як власне іноземна валюта, так і банківські метали, платіжні документи та інші цінні папери, виражені в іноземній валюті або банківських металах<sup>27</sup>.

**Валютні операції** – це операції, які пов'язані з:

– переходом права власності на валютні цінності, за винятком операцій, що здійснюються між резидентами у валюті України;

– використанням валютних цінностей в міжнародному обігу як засобу платежу з передаванням заборгованостей та інших зобов'язань, предметом яких є валютні цінності;

– ввезенням, переказуванням і пересиланням на територію України та вивезенням, переказуванням і пересиланням за її межі валютних цінностей<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> Митний кодекс України від 13.03.2012 р., № 4495-VI.

<sup>27</sup> Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» від 19.02.1993 р., № 15-93.

Порядок відображення операцій в іноземній валюті в бухгалтерському обліку визначений нормами П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

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 зумовлює особливий порядок обліку операцій в іноземній валюті, є принцип єдиного грошового вимірника.

Принцип єдиного грошового вимірника – це принцип, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці<sup>28</sup>.

Валюта України є єдиним законним засобом платежу на території України, який приймається без обмежень для оплати будь-яких вимог та зобов'язань. Отже, принцип єдиного грошового вимірника обумовлює перерахунок всіх операцій, відображених в іноземній валюті, в єдиний грошовий вимірник – гривню.

Для перерахунку використовується **валютний курс** – встановлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни<sup>29</sup>.

При здійсненні операцій в іноземній валюті виникає необхідність первісного визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів та витрат.

Первісне визнання валютної операції здійснюється на дату:

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

Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній

<sup>28</sup> Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р., № 73.

<sup>29</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р., № 193.

валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня, дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Підприємство може операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті відобразити у валюті звітності у сумі, визначеній у документах банку, з урахуванням особливостей застосування банком валютного курсу на дату здійснення операції у разі, якщо це не суперечить вимогам податкового і митного законодавства в частині застосування валютного курсу.

Одним із принципів формування фінансової звітності є принцип обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. У зв'язку з цим П(С)БО 21 передбачає особливі правила визнання авансів при здійсненні операцій в іноземній валюті.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) та отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати сплати авансу. В разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

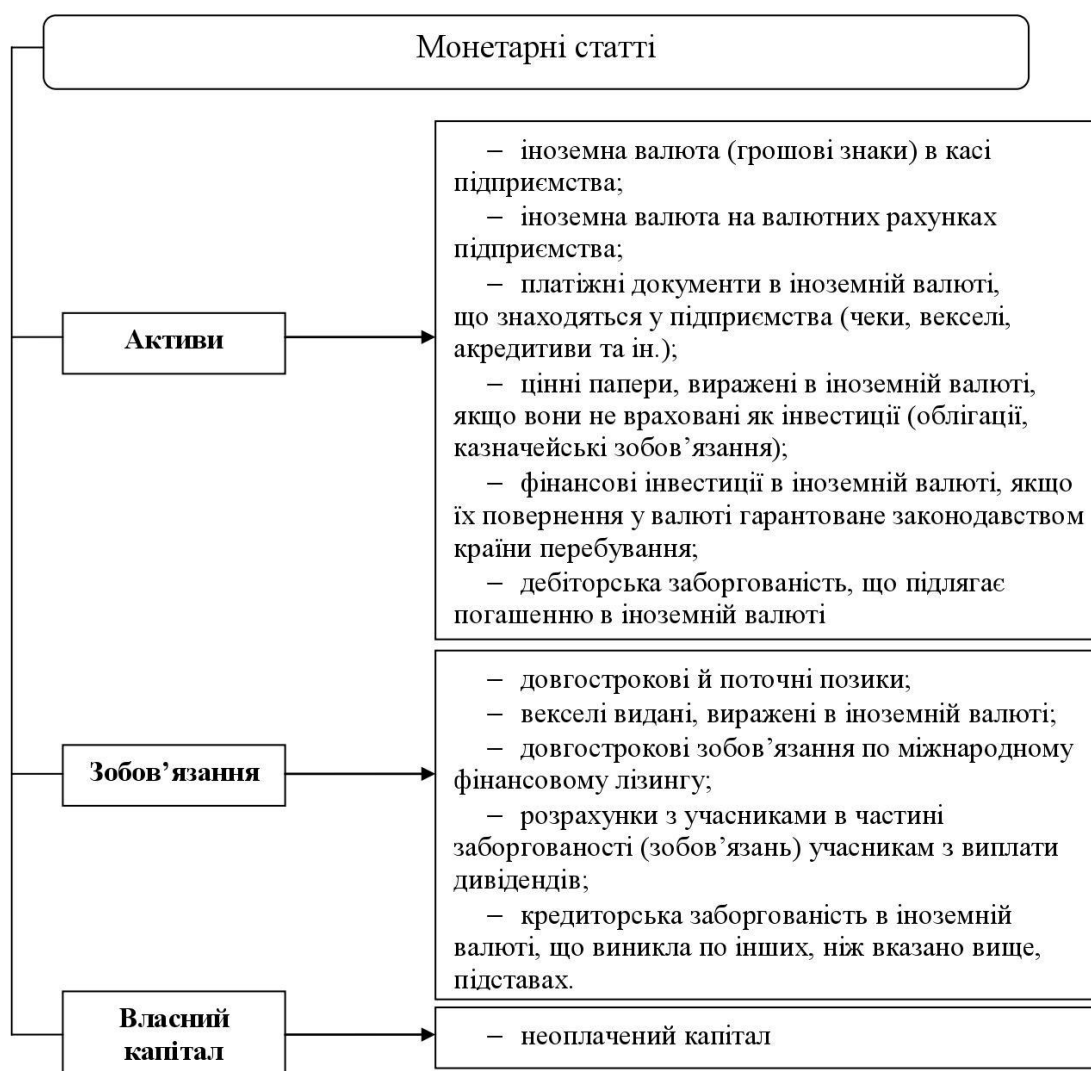
Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для поставлення готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати одержання авансу. В разі одержання від покупця авансових платежів в іноземній валюті частинами та відвантаження частинами покупцеві немонетарних активів (робіт, послуг) дохід від реалізації активів (робіт, послуг) визнається за сумою

авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності одержання авансових платежів.

При цьому потрібно враховувати, що статті балансу, згідно з нормами П(С)БО 21, поділяються на монетарні та немонетарні.

**Монетарні статті** – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів<sup>30</sup>.

До монетарних статей належать (рис. 3.1):



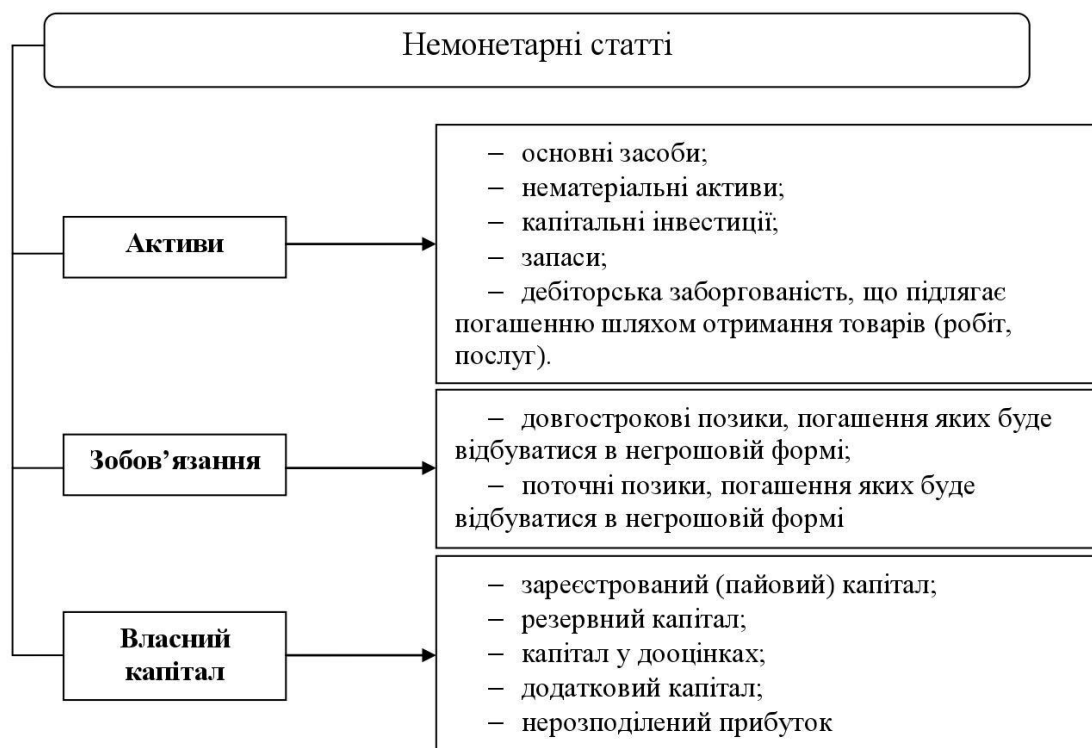
**Рис. 3.1. Складові монетарних статей**

<sup>30</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р., № 193.

На кожну дату балансу монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на кінець дня дати балансу, тобто підлягають перерахунку при зміні валютного курсу.

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

До немонетарних статей належать (рис. 3.2):



**Рис. 3.2. Складові немонетарних статей**

Немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на початок дня дати здійснення операції, а немонетарні статті, які відображаються за справедливою вартістю в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на початок дня дати визначення цієї справедливої вартості.

### 3.2. | Курсові різниці: поняття, порядок визначення і відображення в обліку

**Курсова різниця** – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах<sup>31</sup>. Курсові різниці визначаються лише за монетарними статтями балансу.

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.

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (відповідно до визначеної підприємством облікової політики). При цьому для визначення курсових різниць на дату балансу застосовується валютний курс на кінець дня дати балансу, а при визначенні курсових різниць на дату здійснення господарської операції застосовується валютний курс на початок дня дати здійснення операції. Підприємство може здійснити перерахунок залишків на кінець дня за монетарними статтями в іноземній валюті, за якими протягом дня здійснювались господарські операції із застосуванням валютного курсу, встановленого на кінець цього дня.

Порядок відображення курсових різниць узагальнено в табл. 3.1.

<sup>31</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р., № 193.

Таблиця 3.1

**Порядок відображення курсових різниць**

<b>Види курсових різниць</b>	<b>Відображення курсових різниць згідно з П(С)БО 21</b>	<b>Синтетичні рахунки</b>
Перерахунок грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність	Інші операційні доходи (витрати)	714 «Дохід від операційної курсової різниці»; 945 «Витрати від операційної курсової різниці»
Перерахунок монетарних статей про інвестиційну діяльність	Інші доходи (витрати)	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»; 974 «Втрати від неопераційної курсової різниці»
Перерахунок монетарних статей про фінансову діяльність	Інші доходи (витрати)	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»; 974 «Втрати від неопераційної курсової різниці»
Перерахунок зобов'язань засновників при формуванні статутного капіталу	Додатковий капітал	423 «Накопичені курсові різниці»
Перерахунок дебіторської заборгованості та зобов'язань за розрахунками із господарською одиницею за межами України, погашення яких не плануються і не є ймовірними в найближчій перспективі	Інший сукупний дохід	423 «Накопичені курсові різниці»

Отже, залежно від виду діяльності, в ході якої виникають курсові різниці, вони поділяються на операційні, які відображаються у складі інших операційних доходів чи витрат, та неопераційні, які відображають у складі інших доходів чи витрат.

### 3.3. | Відкриття рахунків підприємств в іноземній валюті у банку

Для проведення розрахунків за поточними торговельними операціями між резидентами і нерезидентами при здійсненні зовнішньоекономічних відносин підприємство може відкрити в банку поточний рахунок в іноземній валюті. Для цього подаються ті ж документи, що й для відкриття поточного рахунка в національній валюті. Якщо суб'єкт господарювання вже має в цьому банку поточний рахунок, цей клієнт ідентифікований банком і сформована справа з юридичного оформлення рахунка, то відкриття поточного рахунка в іноземній валюті здійснюється за умови подання клієнтом заяви про відкриття рахунка та засвідченої в установленому порядку картки зі зразками підписів і відбитка печатки (картки зі зразками підписів).

Якщо суб'єкт господарювання не має в цьому банку рахунків, то відкриття йому поточного рахунка здійснюється в такому порядку.

Перш за все, особа, яка від імені суб'єкта господарювання відкриває поточний рахунок, повинна:

– пред'явити паспорт або інший документ, що посвідчує особу. Представники юридичних осіб мають також надати документи, що підтверджують їх повноваження. Фізичні особи-резиденти додатково пред'являють документ, виданий відповідним органом державної податкової служби, що засвідчує їх реєстрацію в Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків;

– подати документи (копії документів, засвідчені в установленому порядку), визначені Інструкцією про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах<sup>32</sup>.

На підставі поданих документів уповноважений працівник банку здійснює ідентифікацію клієнта та осіб, уповноважених

<sup>32</sup> Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затверджена Постановою Правління Національного банку України від 12.11.2003 р., № 492.

розпоряджатися поточним рахунком. Між банком і клієнтом укладається в письмовій формі договір банківського рахунка.

Банк відкриває поточний рахунок юридичній особі на підставі таких документів:

–заяви про відкриття поточного рахунка (рис. 3.3). Заяву підписує керівник юридичної особи або інша уповноважена на це особа;

<b>Заява про відкриття поточного рахунка</b>	
Найменування банку _____	
Найменування клієнта банку, що відкриває рахунок, _____ (повне і точне)	Код за ЄДРПОУ або реєстраційний (обліковий) номер платника податків  □ _____ □ _____
найменування юридичної особи / відокремленого підрозділу) _____	
Просимо відкрити _____ рахунок у _____ (вид поточного рахунка) (вид валюти)	
Зі змістом Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах ознайомлені. Вимоги цієї Інструкції для нас обов'язкові. Додаткова інформація _____	
Керівник _____ (посада) (підпис, прізвище, ініціали)	
« _____ » _____ 20__ р. М. П.	
Відмітки банку Відкрити _____ рахунок (вид поточного рахунка) дозволяю Керівник (уповноважена керівником особа)  _____ (підпис)	Документи на оформлення відкриття рахунка перевірів (посада і підпис уповноваженої особи, на яку покладено обов'язок відкривати рахунки клієнтів)
Дата відкриття рахунка « _____ » _____ 20__ р.	
№ балансового рахунка	№ особового рахунка
Головний бухгалтер (інша відповідальна особа, яка контролює правильність присвоєння номера рахунка) (підпис)	

**Рис. 3.3. Зразок заяви  
про відкриття поточного рахунка**

–копії належним чином зареєстрованого установчого документа (статуту/засновницького договору/установчого акта/положення). Юридичні особи публічного права, які діють на підставі законів, установчий документ не подають. Юридична особа, яка створена та/або діє на підставі модельного статуту, затвердженого Кабінетом Міністрів України, подає копію рішення про її створення або про провадження діяльності на підставі модельного статуту, підписаного усіма засновниками;

–копії виписки з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, що містить відомості про юридичну особу;

–картки зі зразками підписів і відбитка печатки.

За поточним рахунком в іноземній валюті здійснюють різноманітні розрахунки в безготівковій та готівковій формах за торговельними операціями. Зокрема, це можуть бути розрахунки:

- між юридичними особами-резидентами і юридичними особами-нерезидентами при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності за торговельними операціями;

- між юридичними особами-резидентами на території України за умови наявності індивідуальної ліцензії Національного банку України;

- між юридичними особами-нерезидентами та юридичними особами-резидентами через юридичних осіб – посередників резидентів за договорами (контрактами, угодами), що укладені відповідно до чинного законодавства України;

- інші розрахунки, що здійснюються відповідно до чинного законодавства України;

- операції на міжбанківському валютному ринку України тощо.

Крім того, за цими рахунками здійснюють погашення заборгованості за кредитами в іноземній валюті, а також поточні неторговельні операції, зокрема:

- виплату готівкою іноземної валюти на витрати за відрядженнями;

- здійснення обмінних операцій з іноземною валютою;

- виплату готівкової іноземної валюти за чеками та пластиковими картками фізичним особам (резидентам і нерезидентам);
- купівлю платіжних документів в іноземній валюті фізичними особами (резидентами та нерезидентами);
- виплату авторських гонорарів і платежів за користування авторськими правами;
- перерахування коштів на проведення міжнародних виставок, конгресів, симпозіумів, конференцій та інших міжнародних зустрічей;
- оплату праці нерезидентів, які згідно з укладеними трудовими угодами (контрактами) працюють в Україні;
- перерахування коштів в іноземній валюті за навчання, лікування, патентування, сплату митних платежів, членських внесків;
- платежі з відшкодування витрат судових, арбітражних, нотаріальних, правоохоронних органів;
- виплату готівкової іноземної валюти за переказами з-за кордону чи за межі України (пенсії, аліменти, оплата праці, спадщина, допомога родичам тощо);
- інші виплати та перекази в іноземній валюті, що не суперечать чинному законодавству України.

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

Право першого підпису належить керівнику підприємства, якому відкривається рахунок, а також відповідним службовим особам, уповноваженим керівником. Право другого підпису належить головному бухгалтеру, а в разі відсутності такої посади – особі, що користується правами головного бухгалтера, або службовій особі, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку та звітності, чи відповідним службовим особам, уповноваженим керівником.

Особи, які мають право першого та другого підпису, вказуються в картці зі зразками підписів. Зразок підпису керівника включається в картку обов'язково. Право першого підпису не може бути надано головному бухгалтеру та іншим особам, які

мають право другого підпису. Право другого підпису не може бути надано особам, які користуються правом першого підпису.

За рахунками юридичних осіб, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями, право другого підпису належить головному бухгалтеру централізованої бухгалтерії та особам, ним уповноваженим. За рахунками юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів, у штаті яких відсутні особи, яким може бути надане право другого підпису, а також підприємців без створення юридичної особи в установу банку подається засвідчена відповідно до вимог картка зі зразками підписів осіб, яким належить право першого підпису.

У картку зі зразками підписів та відбитком печатки обов'язково включається зразок відбитка наданої підприємству і його відособленим підрозділам печатки. Печатки підприємств-суб'єктів підприємницької діяльності та їх відокремлених підрозділів мають містити їх ідентифікаційні коди. Використання печаток, призначених для спеціальних цілей, наприклад «для пакетів», «для перепусток», є неприпустимим.

Картка зі зразками підписів та відбитком печатки має бути засвідчена підписом керівника чи заступника керівника вищестоящего органу та печаткою вищестоящего органу або нотаріально. У разі заміни чи доповнення хоча б одного з підписів подається нова картка зі зразками підписів усіх осіб, які мають право першого чи другого підпису.

Картка зі зразками підписів та відбитком печатки подається в установу банку у двох примірниках.

У картці зазначаються повне і скорочене найменування власника рахунка, його місцезнаходження, номер телефону, назва організації, якій клієнт адміністративно підпорядкований, ідентифікаційний код цього клієнта або реєстраційний (обліковий) номер платника податків. Уповноважений працівник банку зазначає в картці номер рахунка.

При реорганізації підприємства (припиненні юридичної особи унаслідок злиття, приєднання, поділу, перетворення) поточний рахунок закривається, а для відкриття нового подаються такі ж документи, як і для відкриття рахунка.

У випадку припинення діяльності юридичної особи внаслідок ліквідації для проведення ліквідаційної процедури використовується один поточний рахунок юридичної особи, що ліквідовується, визначений комісією з припинення (ліквідатором, ліквідаційною комісією тощо).

Поточні рахунки закриваються в установах банку:

- на підставі заяви клієнта;
- на підставі рішення відповідного органу, на який згідно із законом покладено функції щодо припинення юридичної особи або припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця (за заявою ліквідатора, голови або члена ліквідаційної комісії, управителя майна тощо);
- у разі смерті власника рахунка – фізичної особи – за зверненням спадкоємця;
- у разі смерті власника рахунка фізичної особи – підприємця – за зверненням третьої особи, зокрема спадкоємця;
- на інших підставах, передбачених законодавством України або договором між банком і клієнтом.

Банк може відмовитися від договору банківського рахунка та закрити поточний рахунок клієнта, якщо операції за цим рахунком не здійснюються протягом трьох років підряд і на цьому рахунку немає залишку коштів.

Банк закриває поточний рахунок юридичної особи на підставі документа, виданого державним реєстратором у порядку, установленому законодавством України, який підтверджує державну реєстрацію припинення юридичної особи.

Банк не може закрити поточний рахунок клієнта, якщо за рахунком здійснювалися розрахунки за зовнішньоекономічним договором, зобов'язання за яким не виконані в повному обсязі. Банк, який здійснює контроль за своєчасністю розрахунків за зовнішньоекономічними операціями клієнта, закриває рахунок лише після зняття зовнішньоекономічних операцій з контролю.

Закриття поточного рахунка за бажанням власника здійснюється на підставі його заяви (рис. 3.4).

<b>ЗАЯВА</b> <b>про закриття рахунка</b>	
Найменування установи банку _____	
Найменування підприємства _____ <small>(повна і точна назва)</small>	
Просимо закрити рахунок _____ <small>(вид рахунка)</small>	№ _____ <small>(номер рахунка)</small>
залишок коштів перерахувати на рахунок _____ <small>(номер рахунка)</small>	
відкритий у _____ <small>(назва установи банку)</small>	
Керівник (посада) _____ <small>(підпис)</small>	_____ <small>(прізвище та ініціали)</small>
Головний бухгалтер _____ <small>(підпис)</small>	_____ <small>(прізвище та ініціали)</small>
Дата заповнення заяви: «__» _____ 20__ р.	
М. П.	
Відмітки банку	
1. Дата, час отримання банком заяви	«__» _____ 20__ р. о __ год.
2. Залишок коштів на рахунку за станом _____ грн. _____ коп. на дату отримання банком заяви	
3. Дата перерахування залишку	«__» _____ 20__ р.
4. Дата закриття рахунка	«__» _____ 20__ р.
Головний бухгалтер _____	(підпис)

**Рис. 3.4. Зразок заяви про закриття поточного рахунка**

Установа банку здійснює остаточні операції за рахунком, зокрема за перерахуванням залишку коштів на підставі платіжного доручення власника рахунка на інший рахунок, зазначений у заяві.

Датою закриття рахунка вважається день, наступний за днем останньої операції за рахунком. Справа з юридичного оформлення рахунка залишається в установі банку.

Крім транзитного й поточного валютних рахунків, підприємство може відкрити в банку депозитний валютний рахунок.

**Вкладний (депозитний) рахунок** – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання гро-

шей, що передаються клієнтом в управління на встановлений строк або без зазначення такого строку під визначений процент (дохід) і підлягають поверненню клієнту відповідно до законодавства України та умов договору.

Вклади поділяють на:

– депозити до запитання – кошти, розміщені в банку на умовах видачі депозиту на першу вимогу вкладника або проведення за його розпорядженням розрахунків;

– строкові депозити – грошові кошти, розміщені вкладниками на певний строк.

Для обліку інформації щодо депозиту необхідно розрізняти:

- суму депозиту;
- відсотки, які банк нараховує у валюті вкладу, якщо інше не передбачене договором.

Для організації обліку депозитних коштів необхідно проводити розрахунок курсових різниць, тому що основна сума депозиту згідно з податковим законодавством визнається заборгованістю, а тому підлягає перерахунку на:

– кінець звітного періоду, виходячи із валюти, що залишилась на депозиті;

– дату повернення депозиту (частини або повної суми).

З метою оподаткування для визначення курсової різниці за депозитною заборгованістю потрібно знати її балансову вартість на дату:

- вкладу;
- повернення депозиту або його частини (заборгованість вважають погашеною);
- останнього звітного періоду в частині непогашеної суми.

Термін **«балансова вартість іноземної валюти»** означає вартість іноземної валюти, визначену за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, на дату звітного балансу або на дату здійснення операції залежно від того, яка дата настала пізніше<sup>33</sup>.

<sup>33</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI.

Для розрахунку курсових різниць перший раз (за звітний період, коли зроблено вклад) потрібно порівнювати суму депозиту за курсом НБУ на дату:

- вкладення коштів;
- останнього дня звітного періоду.

При зростанні валютного курсу в підприємства виникнуть доходи, при зниженні курсу – відповідно, витрати.

У наступні періоди порівнюють балансову вартість:

- на початок звітного періоду, яка буде дорівнювати вартості валюти на кінець попереднього періоду;
- на дату повернення коштів або на кінець звітного періоду.

Відповідно до Податкового кодексу України, проценти – це дохід, який сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора як плата за використання залучених на визначений або невизначений строк коштів чи майна. До процентів, зокрема, включається платіж за використання коштів, залучених у депозит.

Згідно з Положенням про порядок здійснення банками України вкладних (депозитних) операцій з юридичними і фізичними особами<sup>34</sup>, залучення банком вкладів (депозитів) юридичних і фізичних осіб підтверджується: договором банківського рахунка; договором банківського вкладу (депозиту) з видачею ощадної книжки; договором банківського вкладу (депозиту) з видачею ощадного (депозитного) сертифіката; договором банківського вкладу (депозиту) з видачею іншого документа, що підтверджує внесення грошової суми або банківських металів і відповідає вимогам, установленим законом, іншими нормативно-правовими актами у сфері банківської діяльності (банківськими правилами) та звичаями ділового обороту.

Доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, включаються до доходів звітного періоду за датою, визначеною відповідно до Податкового кодексу, на підставі

<sup>34</sup> Положення про порядок здійснення банками України вкладних (депозитних) операцій з юридичними і фізичними особами, затверджене постановою Правління Національного банку України від 3 грудня 2003 р. № 516.

первинних документів, що підтверджують отримання платником податків доходів, і складаються з доходу від операційної діяльності та інших доходів. Інші доходи включають, зокрема, доходи у вигляді процентів. Датою отримання доходів платника податку від проведення кредитно-депозитних операцій є дата визнання процентів (комісійних та інших платежів, пов'язаних зі створенням або придбанням кредитів, вкладів (депозитів), визначена згідно з правилами бухгалтерського обліку. Згідно з П(С)БО 15 «Дохід» проценти визнаються доходом у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами. З урахуванням зазначеного доходи у вигляді процентів, що сплачуються (нараховуються) банківською установою як плата за залучення коштів платника податку за договором банківського рахунка (вкладу), належать до інших доходів платника податку.

### 3.4. | Облік купівлі-продажу валюти

Операції, для яких необхідна валюта, визначені Положенням про порядок та умови торгівлі іноземною валютою<sup>35</sup> (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

#### Операції, для яких необхідна іноземна валюта

Види операцій	Використання валюти
1	2
Поточні торговельні операції	–розрахунки за експорт та імпорт товару без відстрочення платежу або з відстроченням, що відповідно до договору не перевищує строки, установлені законодавством України для здійснення таких розрахунків; –розрахунки на території України між резидентами-суб'єктами господарювання за товар на підставі індивідуальної ліцензії НБУ

<sup>35</sup> Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою, затверджене Постановою Правління Національного банку України від 10.08.2005 р., № 281.

## Продовж. табл. 3.2

1	2
Поточні неторговельні операції	<ul style="list-style-type: none"> <li>–перекази з оплати праці, стипендій, пенсій, аліментів, допомоги, виплат і компенсацій тощо;</li> <li>–виплати на підставі вироків, рішень, ухвал і постанов судових, слідчих та інших правоохоронних органів;</li> <li>–оплата зборів (мита) за дії, пов'язані з охороною прав на об'єкти права інтелектуальної власності, включаючи оплату послуг, які надаються патентними відомствами та патентними повіреними за кордоном;</li> <li>–оплата витрат, пов'язаних із закордонним відрядженням, виплата авторських гонорарів, премій, призів фізособам за використання об'єктів права інтелектуальної власності;</li> <li>–виконання зобов'язань за укладеними договорами з юридичними особами-нерезидентами стосовно відшкодувань витрат, здійснених ними на користь фізичних осіб-резидентів, які тимчасово перебувають за межами України;</li> <li>–перерахування вступних і членських внесків у міжнародні організації</li> </ul>
Операції, пов'язані з рухом капіталу	<ul style="list-style-type: none"> <li>–надання та отримання резидентами фінансових кредитів і позик; операції, пов'язані з виконанням зобов'язань за гарантіями, поруками та заставою;</li> <li>–операції, пов'язані з виконанням зобов'язань за лізингом та факторингом;</li> <li>–здійснення іноземних інвестицій в Україну та прямих чи портфельних інвестицій за межі України;</li> <li>–виплата прибутків, доходів та інших коштів, отриманих іноземними інвесторами в Україні;</li> <li>–операції з цінними паперами;</li> <li>–розміщення коштів на вкладних рахунках;</li> <li>–операції, розрахунки за якими передбачають надання та отримання відстрочення платежу або кредитування на строк, який перевищує встановлений законодавством України;</li> <li>–міжнародні перекази за угодами, пов'язаними з накопиченням пенсійних активів;</li> <li>–інші валютні операції, які не є поточними</li> </ul>

Покупець зобов'язаний надати банку заяву про купівлю іновалюти незалежно від мети, з якою валюта буде використана (торговельні, неторговельні операції чи операції, пов'язані з рухом капіталу) (Рис. 3.5).

<b>ЗАЯВА</b>			
на купівлю іноземної валюти або банківських металів			
№ _____ від « ____ » _____ 20__ р.			
Найменування клієнта _____			
Місцезнаходження/адреса _____			
№ тел./факсу _____			
Прізвище, ім'я, по батькові працівника, який уповноважений вирішувати питання щодо купівлі іноземної валюти або банківських металів _____			
№ телефону: _____ Зразок підпису: _____			
Поточний рахунок у гривнях № _____ у (назва банку) _____ МФО _____			
Рахунок в іноземній валюті № _____ у (назва банку) _____ МФО _____			
Підстава для купівлі іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку України _____			
Доручаємо купити іноземну валюту або банківські метали на умовах, що зазначені нижче.			
Назва іноземної валюти, що купується, її код	Сума купівлі іноземної валюти або маса банківських металів	Курс купівлі в грн.	Сума купівлі в грн. відповідно до курсу, що зазначений у заяві
Зобов'язуємося перерахувати на рахунок _____ (вказати номер)			
_____, код банку _____ (найменування уповноваженого банку)			
кошти в гривнях у розмірі, що потрібний для купівлі іноземної валюти або банківських металів за курсом, зазначеним у цій заяві. Після купівлі валюти доручаємо банку перерахувати суму збору на обов'язкове державне пенсійне страхування згідно з чинним законодавством України.			
Якщо після виконання заяви залишаються не використаними кошти в гривнях, то просимо уповноважений банк перерахувати їх на поточний рахунок _____ (вказати номер)			
У _____, код банку _____ (найменування уповноваженого банку)			
Надаємо право на утримання комісійної винагороди в гривнях у розмірі _____ %.			
Доручаємо уповноваженому банку перерахувати придбану іноземну валюту або банківські метали на поточний рахунок в іноземній валюті або банківських металах _____ у (вказати номер)			
_____, код банку _____ (найменування уповноваженого банку)			
Якщо придбана на міжбанківському валютному ринку України іноземна валюта згідно з цією заявою не буде перерахована нами за призначенням у визначений законодавством України строк після зарахування на наш поточний рахунок, то доручаємо уповноваженому банку продати цю іноземну валюту на міжбанківському валютному ринку України.			
Підписи: _____			
М. П. _____		(підпис)	
_____		(підпис)	

Рис. 3.5. Зразок заяви на купівлю іноземної валюти

Клієнт у заяві про купівлю іноземної валюти або банківських металів має зазначити:

– що він доручає уповноваженому банку, який його обслуговує, купити іноземну валюту або банківські метали на умовах, що зазначені в заяві про купівлю іноземної валюти або банківських металів;

–що він доручає уповноваженому банку, який його обслуговує, утримати із суми в гривнях, що перерахована на купівлю іноземної валюти або банківських металів, комісійну винагороду;

–на який поточний рахунок має бути зарахований залишок коштів у гривнях після купівлі іноземної валюти або банківських металів, найменування та код банку, в якому відкрито цей рахунок;

–що він доручає уповноваженому банку, який його обслуговує, продати іноземну валюту на міжбанківському валютному ринку України, якщо куплена іноземна валюта не буде перерахована ним за призначенням у визначений законодавством України строк у встановленому порядку.

Клієнт має право в заяві про купівлю іноземної валюти або банківських металів доручити уповноваженому банку перерахувати зі свого поточного рахунка суму в гривнях, що потрібна для купівлі іноземної валюти або банківських металів, згідно з реквізитами, зазначеними в такій заяві, за умови, що це передбачено в договорі банківського рахунка.

Під час здійснення кожної операції з купівлі іноземної валюти сплачується збір на обов'язкове державне пенсійне страхування в розмірі 0,5% від суми в гривнях, що витрачена на купівлю іноземної валюти без урахування комісійної винагороди за цими операціями. У зв'язку з цим банки вимагають від клієнтів у заяві на купівлю іноземної валюти зазначити, що клієнт доручає банку перерахувати суму збору до Пенсійного фонду України. Уповноважений банк зобов'язаний нараховувати, утримувати збір на обов'язкове державне пенсійне страхування одночасно з виконанням заяв про купівлю іноземної валюти від імені та за рахунок клієнтів цього банку і за власними операціями банку та перераховувати цей збір до Державного бюджету України в установленому законодавством України порядку.

Клієнт подає заяви про купівлю або продаж іноземної валюти чи банківських металів до уповноваженого банку, що його обслуговує, не менше, ніж у двох примірниках.

Придбання валюти для здійснення торговельних операцій проводиться на міжбанківській валютній біржі за заявою на купівлю на основі договорів, вантажних митних декларацій, актів виконаних робіт, довідок податкових інспекцій про реєстрацію підприємства як платника податків та відомостей про його рахунки в банках.

Заява про купівлю іноземної валюти або банківських металів приймається уповноваженим банком до виконання протягом 30 днів, починаючи з дня її оформлення.

Клієнти-резиденти для купівлі іноземної валюти з метою здійснення розрахунків з нерезидентами за торговельними операціями, крім заяви про купівлю, повинні надати такі документи:

– договір з нерезидентом, оформлений відповідно до вимог законодавства України;

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

– документи, 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.

Детальний перелік документів, необхідних для придбання валюти з метою здійснення неторговельних операцій чи операцій, пов'язаних з рухом капіталу, передбачений Положенням про порядок та умови торгівлі іноземною валютою<sup>36</sup>.

<sup>36</sup> Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою, затверджене Постановою Правління Національного банку України від 10.08.2005 р., № 281.

Для розрахунку суми гривень, необхідної для купівлі іноземної валюти, можна використати таку формулу:

$$ЗС_{\text{грн}} = C_{\text{інв}} \times (100 + ПЗ + C_{\text{к}}) / 100,$$

де  $ЗС_{\text{грн}}$  – загальна сума гривень для купівлі іноземної валюти;  
 $C_{\text{інв}}$  – сума коштів, необхідна безпосередньо для придбання іноземної валюти (кількість іноземної валюти, помножена на очікуваний максимальний курс купівлі);

ПЗ – ставка збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;

$C_{\text{к}}$  – ставка комісії банку у відсотках.

**Приклад.** Підприємству потрібно придбати 1000 євро. Курс на міжбанківському валютному ринку України (МВРУ) – 18,7000 грн. за 1 євро (саме цей курс зазначатиметься у Заяві). Комісія за купівлю валюти – 1,5%. Загальна сума коштів, яку необхідно перерахувати банку, становитиме:

$$ЗС_{\text{грн}} = 1000 \times 18,7 \times (100 + 0,5 + 1,5) / 100 = 19074,00 \text{ грн.}$$

#### *Облік придбання іноземної валюти*

Згідно з П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня, дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Підприємство може операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті відображати у валюті звітності в сумі, визначеній у документах банку, з урахуванням особливостей застосування банком валютного курсу на дату здійснення операції у разі, якщо це не суперечить вимогам податкового і митного законодавства в частині застосування валютного курсу.

Згідно з П(С)БО 15 **балансова вартість валюти** – вартість іноземної валюти, визначена за валютним курсом грошової одиниці України до іноземної валюти на дату здійснення господарської операції або на дату складання балансу.

Установа банку купує іноземну валюту за курсом відповідної валюти на МВРУ, тобто комерційним курсом, який, як правило, відрізняється від курсу НБУ. У зв'язку з цим в обліку виникає різниця між сумою придбаної валюти в гривневому еквіваленті на дату її зарахування на валютний рахунок та сумою гривень, фактично витрачених на придбання валюти. Таку різницю відображають:

– за кредитом субрахунка 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» – якщо комерційний курс купівлі іноземної валюти нижчий від курсу НБУ, за яким валюту зарахували на баланс;

– за дебетом субрахунка 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» – якщо комерційний курс купівлі іноземної валюти вищий від курсу НБУ, за яким валюту зарахували на баланс.

Податковим кодексом визначено, що у разі придбання іноземної валюти до витрат або доходів звітного періоду включається різниця між курсом іноземної валюти до гривні, за яким придбавається іноземна валюта, та курсом, за яким визначається балансова вартість такої валюти. Тобто операції з купівлі-продажу іноземної валюти не розглядаються як реалізація активів та не відображаються у складі доходів і витрат діяльності суб'єкта ЗЕД.

Банк зобов'язаний зарахувати придбану за дорученням суб'єкта господарювання іноземну валюту на його поточний рахунок за винятком купівлі валюти для покриття акредитиву.

Перераховані для купівлі іноземної валюти гривні відображають за дебетом рахунка 333 «Грошові кошти у дорозі в національній валюті».

**Приклад.** Підприємство перерахувало 535000,00 грн. для придбання 40000 дол. США для оплати товару за імпортом контрактом. Комерційний курс купівлі валюти – 13,07 грн. за 1 дол. США. Комісійна винагорода банку – 0,4% вартості придбаної валюти. Курс НБУ на дату зарахування іноземної валюти на рахунок – 12,993 грн. за 1 дол. США.

Таблиця 3.3

**Відображення в обліку  
операцій з придбання іноземної валюти**

	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Перераховано банку грошові кошти для купівлі 40000 дол. США.	333	311	535000,00
2.	Зараховано на поточний валютний рахунок 40000 дол. США за курсом НБУ (40000×12,993).	312	333	40000,00
				519720,00
3.	Нараховано збір до Пенсійного фонду (40000 × 13,07 × 0,5%).	94; 92	65	2614,00 *
4.	Перераховано збір до Пенсійного фонду з операції купівлі іноземної валюти.	65	333	2614,00
5.	Списано різницю між фактичним курсом купівлі іноземної валюти та курсом НБУ (13,07–12,993) × 40000.	942	333	3080,00 *
6.	Відображено утриману банком комісійну винагороду (40000 × 13,07) × 0,4%).	92	685	2091,20 *
		685	333	2091,20
7.	Повернено невитрачену суму грошових коштів на поточний рахунок (535000,00 – 519720,00 – 2614,00 – 2091,20 – 3080,00).	311	333	7494,80

\* Витрати в податковому обліку.

*Облік продажу іноземної валюти*

Продаж іноземної валюти суб'єктами ЗЕД здійснюється як добровільно, тобто за дорученням підприємства, так і в обов'язковому порядку, який визначається чинним законодавством.

Для продажу іноземної валюти за дорученням підприємства суб'єкту ЗЕД необхідно подати до банку заяву про продаж іноземної валюти (рис. 3.6).

**ЗАЯВА**  
**про продаж іноземної валюти або банківських металів**

№ \_\_\_\_\_ від « \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Найменування клієнта/ прізвище, ім'я, по батькові \_\_\_\_\_  
Місцезнаходження/місце проживання \_\_\_\_\_  
№ тел./факсу \_\_\_\_\_

Прізвище, ім'я, по батькові працівника, який уповноважений вирішувати питання щодо продажу іноземної валюти або банківських металів, \_\_\_\_\_, № телефону \_\_\_\_\_

Зразок підпису: \_\_\_\_\_

Рахунок в іноземній валюті або банківських металах \_\_\_\_\_  
(значити номер)

У \_\_\_\_\_, код банку \_\_\_\_\_  
(найменування уповноваженого банку)

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

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

Зобов'язуємося перерахувати на рахунок \_\_\_\_\_ суму іноземної валюти  
(значити номер)

або масу банківських металів, що підлягає продажу.

Доручаємо уповноваженому банку перерахувати гривневий еквівалент проданої іноземної валюти або масу банківських металів на поточний рахунок \_\_\_\_\_  
(значити номер)

У \_\_\_\_\_, код банку \_\_\_\_\_  
(найменування уповноваженого банку)

Надаємо право на утримання комісійної винагороди в гривнях у розмірі \_\_\_\_%.

У разі неможливості виконання заяви просимо уповноважений банк повернути іноземну валюту або банківські метали на рахунок \_\_\_\_\_  
(значити номер)

Підписи: \_\_\_\_\_  
М. П. \_\_\_\_\_ (підпис)  
\_\_\_\_\_ (підпис)

**Рис. 3.6. Зразок заяви на продаж іноземної валюти**

Уповноважений банк, що обслуговує суб'єкта ЗЕД, після здійснення операцій з продажу іноземної валюти або банківських металів надає клієнту інформацію в письмовій або електронній формі про суму проданої іноземної валюти, курс, за яким іноземна валюта була продана на міжбанківському валютному ринку України, суму всіх витрат, яку сплатив клієнт за проведення цих операцій, тощо. Один із примірників заяви про продаж іноземної валюти, який засвідчений підписами відповідальних осіб клієнта та відбитком печатки клієнта (крім фізичних осіб), банк залишає

на зберіганні в своїх документах. Інший примірник заяви повертається клієнту. Заявку про продаж іноземної валюти уповноважений банк зобов'язаний виконати протягом 30 днів, починаючи з дня її оформлення (день оформлення заяви не враховується).

Умови відкликання заяв про купівлю або продаж іноземної валюти чи банківських металів та відшкодування клієнтом витрат уповноваженому банку передбачаються в договорах банківського рахунка.

Іноземну валюту, перераховану банку для продажу, відображають за дебетом субрахунка 334 «Кошти в дорозі в іноземній валюті» та кредитом субрахунка 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» за курсом НБУ на дату здійснення операції.

Одночасно в обліку визначають різницю між ціною продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю, розрахованою за курсом НБУ на дату реалізації іноземної валюти. При цьому до складу доходів або витрат, відповідно, включається додатна або від'ємна різниця між доходом від продажу та балансовою вартістю такої валюти.

**Приклад.** У серпні 2014 р. виручка від експорту готової продукції ТОВ «Сегмент» становила 50000 дол. США. Курс НБУ, за яким були визнані грошові кошти, – 13,993 грн. за 1 дол. США.

ТОВ перерахувало уповноваженому банку для продажу 50000 дол. США, курс НБУ на цю дату становив 12,994 грн. за 1 дол. США.

Валюту продано за комерційним курсом обслуговуючого банку 13,07 грн. за 1 дол. США.

Комісійна винагорода за послуги банку становила 0,4% від вартості валюти за комерційним курсом.

Таблиця 3.4

**Відображення в обліку  
операцій з продажу іноземної валюти**

	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Отримано виручку від реалізації продукції на експорт.	312	362	<u>50000,00</u> 699650,00
2.	Перераховано банку валюту для продажу (курс НБУ – 12,994 грн. за 1 дол. США).	334	312	<u>50000,00</u> 649700,00
3.	Відображено курсову різницю за перерахованою валютою ((50000 × (13,993–12,994)).	945	312	49950,00
4.	Зараховано кошти на поточний рахунок (50000 × 13,07 – (50000 × 13,07 × 0,4%).	311	377	650886,00
5.	Відображено утриману банком комісійну винагороду (50000 × 13,07 × 0,4%).	92	685	2614,00
		685	377	2614,00
6.	Нараховано дохід на різницю між комерційним курсом та курсом НБУ (50000 × (13,07–12,994)).	377	711	3800,00
7.	Зараховано зобов'язання з купівлі-продажу валюти.	377	334	649700,00

Згідно з нормативно-правовими актами Національного банку<sup>37</sup> кошти в іноземній валюті, які надійшли на адресу клієнта-резидента (юридичної особи, фізичної особи, яка здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи), підлягають попередньому зарахуванню на розподільчий рахунок. В обліку з цією метою застосовується субрахунок 314 «Інші рахунки в банку в національній валюті».

Надходження в іноземній валюті 1-ї групи Класифікатора іноземних валют та банківських металів і в російських рублях підлягають обов'язковому продажу на міжбанківському валютному ринку України. Решта надходжень в іноземній валюті за-

<sup>37</sup> Постанова Правління Національного Банку України «Про зміну строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів і запровадження обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті» від 16.11.2012 р., № 475.

лишається у 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.

Обов'язковий продаж іноземної валюти відображається в обліку аналогічно до продажу за дорученням підприємства. При цьому комісійна винагорода банку нараховується в обох випадках: за умови продажу валюти за дорученням підприємства і за умови її обов'язкового продажу. Уповноважений банк, що обслуговує суб'єкта ЗЕД, має право утримати комісійну винагороду з виручки від продажу валюти без її зарахування на поточний рахунок суб'єкта господарювання в національній валюті, якщо це передбачено в заяві на продаж іноземної валюти<sup>38</sup>.

#### *Обмін однієї іноземної валюти на іншу*

**Обмін (конвертація) іноземної валюти** – це операція з купівлі (продажу) однієї іноземної валюти за іншу іноземну валюту. Конвертація здійснюється аналогічно до операцій з купівлі іноземної валюти.

Залежно від потреб суб'єктів ЗЕД конвертація може здійснюватися для розрахунків за поточними торговельними операціями, поточними неторговельними операціями, валютними операціями, пов'язаними з рухом капіталу. Під час проведення операції з обміну (конвертації) іноземної валюти суб'єкт ЗЕД подає до уповноваженого банку, який його обслуговує, заяву про купівлю або продаж іноземної валюти чи банківських металів за довільною формою, але із зазначенням обов'язкових реквізитів, передбачених Положенням про порядок та умови торгівлі іноземною валютою.

<sup>38</sup> Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою, затверджене Постановою Правління Національного банку України від 10.08.2005 р., № 281.

Уповноважений банк має право без отримання заяви від клієнта здійснювати обмін (конвертацію) у випадку укладання відповідного договору, в якому зазначається порядок проведення таких операцій, умови обміну, перелік реквізитів, крос-курс тощо. При цьому крос-курс – це співвідношення між двома валютами, яке визначається на підставі їх курсу щодо третьої валюти.

Уповноважені банки здійснюють операції з обміну іноземної валюти в межах однієї групи Класифікатора іноземних валют. Зазначене обмеження не поширюється на операції, що здійснюються за дорученням клієнтів:

– на міжбанківському валютному ринку України та на міжнародних валютних ринках для забезпечення виконання договорів з імпорту;

– на міжнародних валютних ринках з купівлі іноземної валюти 1-ї групи Класифікатора за іноземну валюту інших груп Класифікатора.

Для відображення операцій з продажу іноземної валюти використовують субрахунок 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті», за дебетом якого відображають валюту, перераховану для продажу за курсом НБУ на дату перерахування валюти, а за кредитом – вартість придбаної валюти за курсом НБУ на дату її зарахування на валютний рахунок підприємства.

Різницю між вартістю придбаної та проданої іноземної валюти у гривневому еквіваленті відображають:

– якщо різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю додатна – на субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» (Дт 334 Кт 711);

– якщо різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти від’ємна – на субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» (Дт 942 Кт 334).

Комісійна винагорода банку, яка пов’язана з конвертацією валюти, відображається у складі адміністративних витрат.

## Методичні рекомендації до вивчення розділу 3

### «Облік валютних коштів»

Для засвоєння матеріалу за наведеною темою необхідно ознайомитись з особливостями відкриття валютних рахунків у банку, зрозуміти поняття іноземної валюти, валютних операцій, монетарних та немонетарних статей, курсових різниць. Необхідно вивчити зміст нормативних документів, які регулюють валютні операції в Україні, П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів» та особливості обліку курсових різниць.

### План заняття

1. Поняття іноземної валюти.
2. Поняття валютних операцій.
3. Монетарні та немонетарні статті.
4. Порядок відкриття та обслуговування рахунків в іноземній валюті у банку.
5. Порядок визначення та відображення курсових різниць.
6. Облік купівлі іноземної валюти.
7. Облік продажу іноземної валюти.
8. Облік обміну іноземної валюти.

### Теми рефератів

1. Нормативне регулювання валютних операцій в Україні.
2. Відображення в обліку курсових різниць відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку.
3. Порядок відкриття валютних рахунків юридичними та фізичними особами.
4. Особливості купівлі-продажу іноземної валюти юридичними та фізичними особами.

### Тестові завдання

1. Операція в іноземній валюті – це:
  - а) господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті;
  - б) господарська операція, яка потребує розрахунків в іноземній валюті;

в) господарська операція, яка відображена в єдиному грошовому вимірнику;

г) господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

2. Який принцип обліку зумовлює особливий порядок відображення операцій в іноземній валюті?

а) єдиного грошового вимірника;

б) обачність;

в) повне висвітлення;

г) нарахування та відповідність доходів і витрат.

3. 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, – це:

а) монетарні статті;

б) немонетарні статті;

в) валютні статті;

г) балансові статті.

4. Статті, що відображають активи чи зобов'язання, які не будуть сплачені у фіксованій сумі грошей або їх еквівалентів, – це:

а) монетарні статті;

б) немонетарні статті;

в) валютні статті;

г) балансові статті.

5. Дебіторська заборгованість, що підлягає погашенню в іноземній валюті, зараховується до:

а) монетарних статей;

б) немонетарних статей;

в) валютних статей;

г) балансових статей.

6. Несплачений статутний капітал зараховується до:

а) монетарних статей;

б) немонетарних статей;

в) валютних статей;

г) балансових статей.

7. Які статті балансу при зміні валютного курсу підлягають перерахунку?

- а) монетарні статті;
- б) немонетарні статті;
- в) валютні статті;
- г) балансові статті.

8. Довгострокові й поточні позики, погашення яких буде відбуватися в негрошовій формі, зараховується до:

- а) монетарних статей;
- б) немонетарних статей;
- в) валютних статей;
- г) балансових статей.

9. Які статті відображаються на дату складання фінансової звітності за історичною або справедливою собівартістю і при зміні валютного курсу перерахунку не підлягають?

- а) монетарні статті;
- б) немонетарні статті;
- в) валютні статті;
- г) балансові статті.

10. Різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах – це:

- а) курсова різниця;
- б) монетарні статті;
- в) валютні статті;
- г) балансові статті.

11. Операційні курсові різниці при розрахунках в іноземній валюті відображають у складі:

- а) інших операційних доходів (витрат);
- б) інших доходів (витрат);
- в) операційних доходів (витрат);
- г) іншого додаткового капіталу.

12. Неопераційні курсові різниці при розрахунках в іноземній валюті відображають у складі:

- а) інших операційних доходів (витрат);

- б) інших доходів (витрат);
- в) іншого додаткового капіталу;
- г) інших доходів (витрат) та іншого додаткового капіталу.

13. Курсові різниці від перерахунку монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність відображаються у складі:

- а) інших операційних доходів (витрат);
- б) інших доходів (витрат);
- в) іншого додаткового капіталу;
- г) інших доходів (витрат) та іншого додаткового капіталу.

14. Курсові різниці, які виникають внаслідок перерахунку зобов'язань засновників при формуванні статутного капіталу, відображаються у складі:

- а) інших операційних доходів (витрат);
- б) інших доходів (витрат);
- в) іншого додаткового капіталу;
- г) інших доходів (витрат) та іншого додаткового капіталу.

15. Залишок іноземної валюти на рахунках у банку або в касі підприємства – це:

- а) курсова різниця;
- б) монетарні статті;
- в) валютні статті;
- г) балансові статті.

16. Додатний результат від курсової різниці на дату списання валюти з балансу відображають на рахунку:

- а) 714 «Дохід від операційної курсової різниці»;
- б) 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;
- в) 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»;
- г) 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти».

17. Від'ємний результат від курсової різниці на дату списання валюти з балансу відображають на рахунку:

- а) 714 «Дохід від операційної курсової різниці»;
- б) 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;
- в) 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»;
- г) 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти».

18. Рахунок в іноземній валюті, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей і здійснення розрахунково-касових операцій за допомогою платіжних інструментів, – це:

- а) депозитний рахунок;
- б) поточний рахунок;
- в) вкладний рахунок;
- г) валютний рахунок.

19. Рахунок в іноземній валюті, який відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей, що передаються клієнтом в управління на встановлений строк або без зазначення такого строку під визначений процент, – це:

- а) депозитний (вкладний) рахунок;
- б) поточний рахунок;
- в) вкладний рахунок;
- г) валютний рахунок.

20. На який рахунок підлягають попередньому зарахуванню кошти в іноземній валюті, що надійшли на адресу клієнта-резидента?

- а) депозитний (вкладний) рахунок;
- б) поточний рахунок;
- в) розподільчий рахунок;
- г) валютний рахунок.

21. Надходження в якій іноземній валюті підлягають обов'язковому продажу на міжбанківському валютному ринку України?

- а) 1-ї групи Класифікатора іноземних валют та в російських рублях;
- б) усіх груп Класифікатора іноземних валют;
- в) жодної валюти;
- г) на розсуд підприємства, у сумі, визначеній НБУ.

22. Надходження в якій іноземній валюті залишається в розпорядженні резидентів і використовується ними відповідно до правил валютного регулювання?

а) 1-ї групи Класифікатора іноземних валют та в російських рублях;

б) усіх, крім 1-ї групи Класифікатора іноземних валют та російських рублів;

в) жодної валюти;

г) на розсуд підприємства, у сумі, визначеній НБУ.

23. Нарахування комісійної винагороди банку за обслуговування при продажі залишку іноземної валюти відображається проводкою:

а) дебет 942 кредит 685;

б) дебет 685 кредит 311;

в) дебет 334 кредит 332;

г) дебет 312 кредит 714.

24. Перерахунок комісійної винагороди банку при продажі іноземної валюти відображається проводкою:

а) дебет 942 кредит 685;

б) дебет 685 кредит 311;

в) дебет 334 кредит 332;

г) дебет 312 кредит 714.

25. Операції з обміну (конвертації) іноземної валюти здійснюються уповноваженими банками:

а) в межах однієї групи Класифікатора іноземних валют;

б) в межах будь-якої групи Класифікатора іноземних валют;

в) заборонені чинним законодавством.

## **Вправи для практичного заняття**

### **Завдання 1**

На основі наведених господарських операцій зазначити кореспонденцію рахунків та вказати первинні документи у реєстраційному журналі господарських операцій.

## Журнал реєстрації господарських операцій

№ з/п	Дата	Зміст господарської операції	Первинні документи	Сума		Кореспонденція рахунків	
				дол. США	грн.	Дебет	Кредит

1 варіант	Перераховано банку національну валюту для купівлі іноземної валюти.
	Нараховано комісійну винагороду банку за продаж іноземної валюти.
	Одержано в касу іноземну валюту з поточного валютного рахунка для виплати авансу на відрядження.
	Зараховано валютну виручку з транзитного на поточний валютний рахунок.
2 варіант	Нараховано комісійну винагороду банку за купівлю валюти.
	Оприбутковано іноземну валюту, придбану на міжбанківській валютній біржі.
	Відображено курсову різницю за довгостроковим валютним кредитом при збільшенні валютного курсу.
	Відображено додатну курсову різницю між ціною купівлі-продажу валюти.
3 варіант	Віднесено на витрати комісійну винагороду банку, сплачену при купівлі валюти.
	Відображено додатну курсову різницю за коштами на поточному рахунку.
	Зараховано на валютний рахунок придбану іноземну валюту.
	Відображено витрати, пов'язані з купівлею валюти.
4 варіант	Зараховано на поточний рахунок іноземну валюту в погашення дебіторської заборгованості.
	Відображено курсову різницю за короткостроковим валютним кредитом.
	Відображено від'ємну курсову різницю між ціною купівлі-продажу валюти.
	Одержано виручку від іноземного покупця на транзитний валютний рахунок.
5 варіант	Перераховано суму збору до Пенсійного фонду при придбанні іноземної валюти.
	Перераховано з транзитного валютного рахунка виручку для продажу.
	Перераховано валюту для її конвертації в іншу іноземну валюту.
	Визначено додатну курсову різницю за заборгованістю іноземних покупців.

### Завдання 2

Відобразити у журналі реєстрації господарських операцій наведені дані.

*Дані для виконання.* Підприємство 20.03 поточного року подало до банку заяву на купівлю 2 000 USD за договірним курсом 14,2 UAH / USD. При цьому комісійна винагорода банку за проведення операції складає 2%. Курс НБУ на дату здійснення операції – 13,150 UAH / USD.

### Завдання 3

Відобразити у журналі реєстрації господарських операцій наведені дані.

*Дані для виконання.* Підприємство 15.03 поточного року відвантажило іноземному покупцю продукцію на суму 1 000 USD. Кошти від покупця надійшли на валютний рахунок 03.04 поточного року. Курси НБУ на дати здійснення операцій: 15.03 – 12,10 UAH/USD; 30.03 – 12,15 UAH/USD; 03.04 – 13,01 UAH/USD.

### Завдання 4

Відобразити у журналі реєстрації господарських операцій наведені дані.

*Дані для виконання.* 12 вересня поточного року підприємство отримало оплату від нерезидента за поставлену продукцію в сумі 10 000 EUR. Курс НБУ на дату отримання коштів – 17,80 UAH / EUR. Курс НБУ на дату балансу (30 вересня ц. р.) – 18,00 UAH / EUR.

19 грудня поточного року іноземна валюта у сумі 10000 EUR продана за гривні. Курс НБУ на момент продажу – 18,50 UAH/EUR. Комісія банку складає 100 грн. (умовно).

### Запитання для самоперевірки та контролю

1. Охарактеризуйте поняття «іноземна валюта», «валютні операції» та «операції з валютними цінностями».
2. Дайте характеристику монетарних та немонетарних статей, наведіть приклади.

3. Види валютних рахунків, що відкриваються в установах банків.
4. Порядок відкриття валютних рахунків в установах банків.
5. Поняття торговельних, неторговельних операцій та операцій, пов'язаних з рухом капіталу.
7. Поняття депозитного валютного рахунка та особливості обліку депозитів.
8. Порядок документування операцій на поточному валютному рахунку.
9. Курсові різниці та порядок їх відображення в обліку.
10. Документальне забезпечення операцій з купівлі-продажу іноземної валюти.
11. Порядок відображення в обліку операцій з купівлі валюти.
12. Порядок відображення в обліку операцій з продажу іноземної валюти.

## РОЗДІЛ 4

---

### ОБЛІК ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

#### 4.1. | Поняття та умови здійснення експортних операцій

Відповідно до статті 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність в Україні» **експорт товарів** – це продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою у негрошовій формі) з вивезенням або без вивезення товарів через митний кордон України.

Для цілей митного контролю **експорт** – митний режим, відповідно до якого товари вивозяться за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання повернути їх на цю територію і без установлення умов їх використання за межами вказаної території України<sup>39</sup>.

Відповідно до положень Податкового кодексу товари (продукція) вважаються вивезеними (експортованими) платником податку за межі митної території України, якщо їх вивезення (експортування) засвідчене належно оформленою митною декларацією.

Тобто поняття «експорт», наведене в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність», відрізняється від поняття «експорт» для цілей оподаткування. З метою оподаткування під експортом розуміються виключно операції з продажу товарів, вивезених за межу України, з метою їх споживання за її межами. Тобто при зарахуванні операції до експортної вирішальне значення має наявність факту вивезення товарів, підтвердженого митною декларацією. Таким чином, з метою продажів това-

---

<sup>39</sup> Митний кодекс України від 13.03.2012 р., № 4495-VI.

рів нерезидентам на митній території України не розцінюється з погляду оподаткування як експортна операція.

Юридична особа може здійснювати експорт товарів у разі дотримання таких 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, встановлені законодавством України.

Ліцензування експорту регулюється Положенням про порядок ліцензування експорту товарів та Інструкцією про заповнення ліцензії на експорт товарів. Щорічно відповідно до вимог статті 16 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» Кабінетом Міністрів України визначається обмеження щодо товарів, експорт яких підлягатиме ліцензуванню, та обсяги квот на наступний календарний рік. На експорт окремих товарів видаються ліцензії і встановлюються квоти<sup>40</sup>.

## 4.2. | Документальне забезпечення митного оформлення товарів, що експортуються

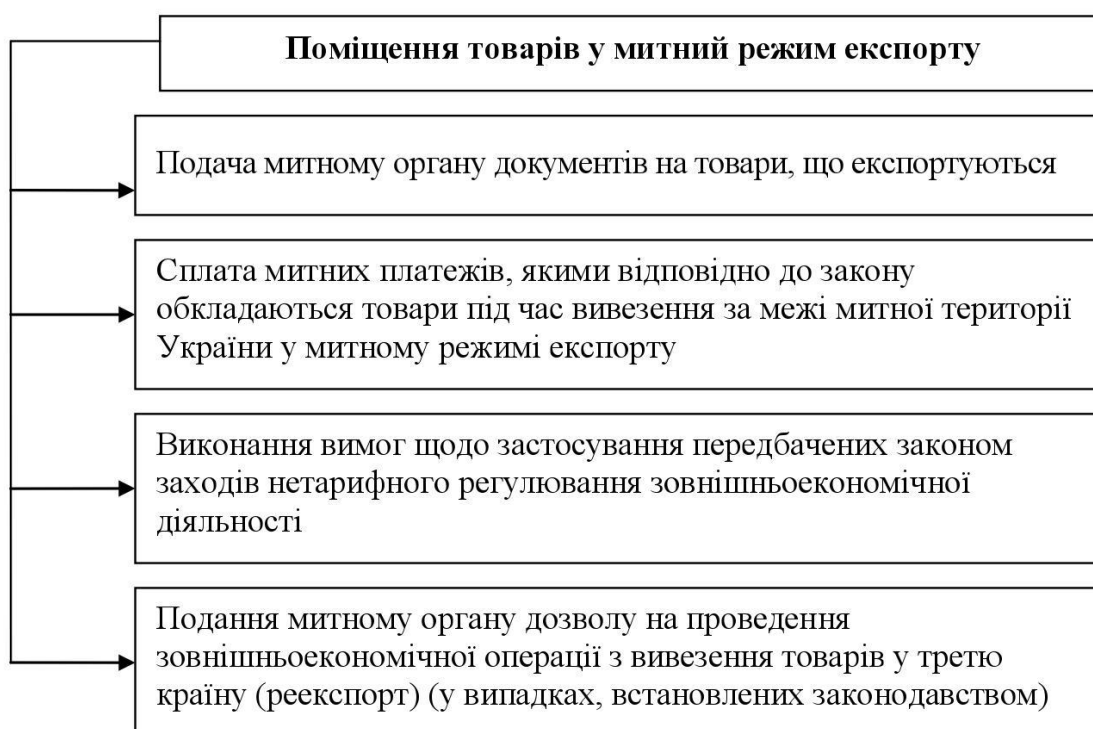
Перед здійсненням експортної операції (як і будь-якої іншої зовнішньоекономічної операції) підприємство зобов'язане, перш за все, стати на облік у митному органі.

Товари, які поміщаються у митний режим експорту, повинні пройти процедуру митного оформлення. Митне оформлення – виконання митних формальностей, необхідних для випуску товарів, транспортних засобів комерційного призначення. 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

<sup>40</sup> Детальний порядок ліцензування розглянуто у розділі 1.

електронного декларування). Митне оформлення здійснюється в місцях розташування відповідних підрозділів органів доходів і зборів протягом робочого часу, встановленого для цих органів.

Порядок поміщення товарів у митний режим експорту визначається Митним кодексом України і містить такі обов'язкові вимоги (рис. 4.1):



**Рис. 4.1. Порядок поміщення товарів у митний режим експорту**

Для здійснення експортної операції необхідно подати на митницю: митну декларацію; транспортні накладні (СМР, залізнична накладна, авіанакладна, коносамент, товарно-транспортна накладна, пакувальні листи); рахунки-фактури, інвойси; довідку про декларування валютних цінностей, доходів та майна, що належать резиденту України і знаходяться за її межами, або довідку про відсутність за межами України валютних цінностей; ліцензію Міністерства економіки України на товари, що підлягають ліцензуванню.

Митному контролю підлягають всі товари, які переміщуються через митний кордон України. Процес митного оформлення товарів передбачає заповнення митної декларації, яка відповідно підтверджує розміщення товарів під певний митний режим.

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

Митна декларація для декларування товарів (крім тих, що пересилаються через митний кордон України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях) заповнюється на:

–товари, митна вартість яких перевищує суму, еквівалентну 100 євро;

–товари, які підлягають державному експортному контролю та переміщення яких через митний кордон України згідно із законодавством потребує надання відповідного дозволу чи висновку;

–товари, які ввозяться на митну територію України і підлягають державній реєстрації відповідно до законодавства;

–товари, які поміщуються в митні режими митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території України, переробки за межами митної території України.

Митна декларація оформляється відповідно до Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа<sup>41</sup> та підтверджує право експортера на розміщення товару і транспортних засобів у заявленому режимі, а також права й обов'язки учасників зовнішньоекономічного контракту. Уся процедура митного оформлення закінчується видачею представникові підприємства чи митному брокерові оригіналу митної декларації. Перші чотири аркуші митної декларації заповнюються для митниці, п'ятий – передається декларанту. Всі

<sup>41</sup> Порядок заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.05.2012 р., № 651.

аркуші декларації повинні містити відбиток особистої номерної печатки посадової особи митниці, яка оформляла товари.

У митній декларації вказують дві вартості товару:

–контрактну (фактурну), тобто вартість, яка фактично сплачена чи підлягає сплаті або повинна компенсуватися зустрічними поставками товарів. Вона вказується в рахунку-фактурі згідно з умовами зовнішньоторговельного контракту купівлі-продажу чи міни;

–митну, тобто вартість, яка визначається на основі ціни товару, що зазначена у рахунках-фактурі та рахунках-проформі (ст. 66 МК).

До митної вартості товарів, що вивозяться (експортуються), також включаються фактичні витрати, якщо вони не були раніше до неї включені:

●на навантаження, вивантаження, перевантаження, транспортування та страхування до пункту перетинання митного кордону України;

●комісійні й брокерські винагороди;

●ліцензійні та інші платежі за використання об'єктів права інтелектуальної власності, які покупець повинен прямо чи побічно здійснити як умову продажу (експорту) товарів, які оцінюються.

Документами, які підтверджують митну вартість товарів, є:

–декларація митної вартості та документи, що підтверджують числові значення складових митної вартості;

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

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

–якщо рахунок сплачено – банківські платіжні документи, що стосуються оцінюваного товару;

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

–транспортні (перевізні) документи, якщо за умовами поставки витрати на транспортування не включені у вартість това-

ру, а також документи, що містять відомості про вартість перевезення оцінюваних товарів;

–копія імпоротної ліцензії, якщо імпорт товару підлягає ліцензуванню;

–якщо здійснювалося страхування, – страхові документи, а також документи, що містять відомості про вартість страхування.

Відомості про митну вартість товарів використовуються для: нарахування митних платежів; застосування інших заходів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності України; ведення митної статистики; розрахунку податкового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки.

Якщо товари поміщені у митний режим експорту, то вони втрачають статус українських товарів з моменту їх фактичного вивезення за межі митної території України. Товари, що знаходяться за межами митної території України, втрачають статус українських товарів з моменту поміщення їх у митний режим експорту.

#### *Розрахунки при здійсненні експортних операцій*

При здійсненні розрахунків із зовнішньоекономічних операцій необхідно враховувати вимоги, встановлені Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті»<sup>42</sup>.

При здійсненні експортних операцій суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності виручка резидентів у іноземній валюті підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках.

Таке зарахування здійснюється у строки виплати заборгованостей, зазначені в контрактах, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення (виписки вивізної вантажної митної декларації) продукції, що експортується. У разі експорту робіт (послуг), прав інтелектуальної власності – з моменту підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності.

<sup>42</sup> Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23 вересня 1994 р., № 185/94-ВР (зі змінами та доповненнями).

Перевищення зазначеного строку потребує висновку центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку.

Початком відліку законодавчо встановленого терміну розрахунків в іноземній валюті при здійсненні резидентами України експортних операцій вважаються:

–при експорті товарів – наступний календарний день після дати митного оформлення (виписки вивізної вантажної митної декларації) продукції, що експортується;

–робіт (послуг) – наступний календарний день після дати підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт (надання послуг), експорт прав інтелектуальної власності.

Разом з тим, Національний банк України має право запроваджувати інші строки розрахунків, ніж ті, що визначені Законом. Так, постановою Правління Національного банку України встановлено, що розрахунки за операціями з експорту та імпорту товарів здійснюються у строк, що не перевищує 90 календарних днів. Зазначені зміни передбачено Законом України № 5480-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо розширення інструментів впливу на грошово-кредитний ринок» від 6 листопада 2012 р. до Закону № 185 та постановою Правління Національного банку України № 270 «Про зміну строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів і запровадження обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті» від 12 травня 2014 р.

Порушення вказаних термінів спричиняє стягнення пені за кожен день прострочення у розмірі 0,3% від суми неодержаної виручки. Перевищення зазначених термінів здійснення розрахунків при експортних операціях допускається при зарахуванні здійснюваних операцій до операцій кооперації, консигнації, комплексного будівництва, оперативного та фінансового лізингу, постачання складних технічних виробів і товарів спеціального призначення при отриманні індивідуальної ліцензії НБУ.

### 4.3. | Бухгалтерський облік експортних операцій

При обліку експортних операцій суб'єкти господарювання застосовують П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів», однак підприємства, які подають звітність за міжнародними стандартами обліку, повинні використовувати Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 21 «Вплив змін валютних курсів».

МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» застосовується до обліку операцій та залишків в іноземних валютах, за винятком операцій з тими похідними інструментами і залишків за ними, на які поширюється сфера застосування Міжнародного стандарту фінансової звітності (МСФЗ) 9 «Фінансові інструменти»; у разі переведення результатів та фінансового стану закордонних господарських одиниць, що входять до фінансової звітності суб'єкта господарювання шляхом консолідації, пропорційної консолідації або методом участі в капіталі; в разі переведення результатів і фінансового стану суб'єкта господарювання у валюту подання<sup>43</sup>.

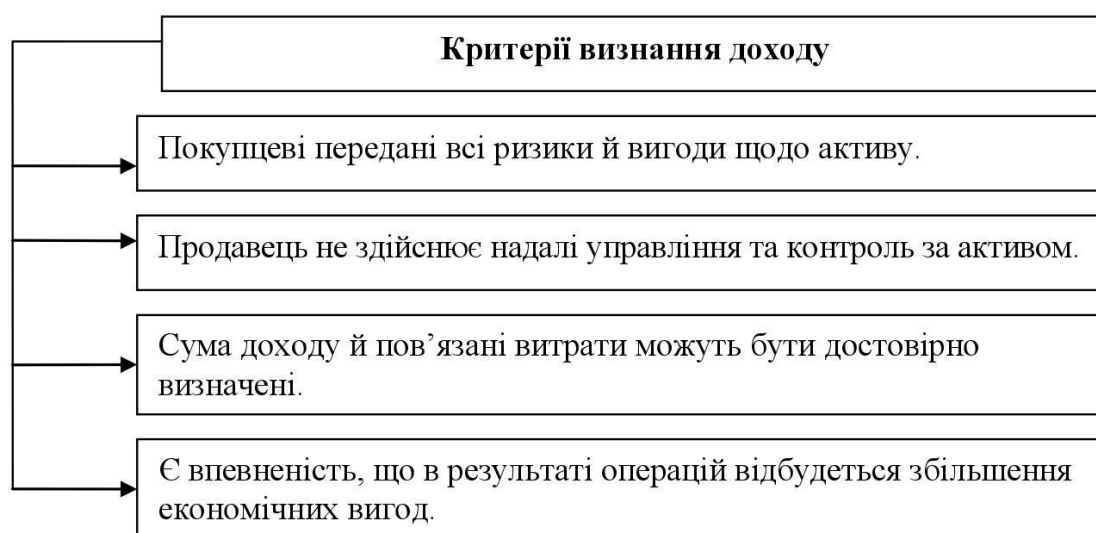
Операції в іноземній валюті при первісному визнанні відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в інвалюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат) (п. 5 П(С)БО 21).

При цьому підприємство може операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті відобразити у валюті звітності у сумі, визначеній у документах банку, з урахуванням особливостей застосування банком валютного курсу на дату здійснення операції у разі, якщо це не суперечить вимогам податкового і митного законодавства в частині застосування валютного курсу. Дохід від експорту обліковують за принципом нарахування, незалежно від надходження оплати. Згідно з П(С)БО 15 «Дохід» дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за

<sup>43</sup> Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320294/file/IAS%2021.pdf>.

винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена за умови дотримання таких критеріїв (рис. 4.2).

Після переходу права власності від продавця до покупця в бухгалтерському обліку дохід від реалізації відображається за дебетом рахунка 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» і кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації». Суму доходу при цьому перераховують у національну валюту із застосуванням курсу НБУ на дату його визнання. Витрати за експортними операціями списуються у звичайному порядку: за дебетом рахунка 90 «Собівартість реалізації» і кредитом рахунка 28 «Товари» або 26 «Готова продукція».



**Рис. 4.2. Критерії визнання доходів**

Дебіторська заборгованість, відображена на рахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями», належить до монетарних статей балансу і за нею розраховують курсові різниці на дату балансу (відповідно датою балансу є 31 березня, 30 червня, 30 вересня і 31 грудня) та на дату проведення розрахунків. В обліку курсові різниці відображають на рахунках 714 «Дохід від операційної курсової різниці» або 945 «Витрати від операційної курсової різниці». При отриманні оплати експортери відображають в обліку погашення дебіторської заборгованості за курсом НБУ на початок дня дати отримання коштів на рахунок.

Розглянемо приклад відображення операцій з експорту продукції за умови наступної оплати за експортовані товари в бухгалтерському обліку.

**Приклад.** Підприємство здійснило операцію з експорту товару на суму 15000 дол. США. За умовами зовнішньоекономічного договору нерезидент оплачує вартість товару за фактом поставки. Митна декларація оформлена 26.12.13 р. Курс НБУ на момент оформлення митної декларації – 11,79 грн. за 1 дол. США. Сума сплаченого мита – 500 грн. (умовно). Курс НБУ на 31.12.13 р. – 11,70 грн. Оплата надійшла 12.01.14 р. Курс НБУ на день оплати – 11,70 грн. за 1 дол. США. В обліку вказані операції відображаються так:

Таблиця 4.1

**Відображення в обліку  
експортних операцій за умови наступної оплати**

№ з/п	Дата операції	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
			Дебет	Кредит	
1.	26.12.13 р.	Відвантажено товар на експорт. Курс НБУ на день відвантаження – 11,79 грн. за 1 дол. США (15000 × 11,79 грн.)	362	702	<u>15000</u> 176850
2.		Списано собівартість відвантаженого товару.	902	281	50000
3.		Нараховано мито.	93	377	500
4.		Перераховано мито.	377	311	500
5.	31.12.13 р.	Відображено курсову різницю на кінець звітного періоду. Курс НБУ – 11,70 грн. за 1 дол. США [15000 × (11,79 грн. – 11,70 грн.)].	945	362	1350
6.	12.01.14 р.	Надійшла оплата від нерезидента на поточний рахунок. Курс НБУ – 11,70 грн. за 1 дол. США (15000 × 11,70 грн.)	312	362	<u>15000</u> 175500

Однак з метою регулювання валютного ринку Національним банком встановлено норму, що надходження в іноземній валюті підлягають обов'язковому продажу на міжбанківсько-

му валютному ринку України у розмірі 75 відсотків. Решта надходжень в іноземній валюті залишається в розпорядженні суб'єктів господарювання та використовується відповідно до правил валютного регулювання.

Особливістю такої ситуації є те, що для продажу 75% валютних надходжень банк зараховує всю валюту, що надійшла, на окремий розподільчий рахунок. А далі, не пізніше наступного робочого дня після зарахування, самостійно продає 75% валюти без доручення клієнта. Отриманий від її продажу гривневий еквівалент банк перераховує підприємству на поточний гривневий рахунок. Ну а решту 25% (що не підлягають обов'язковому продажу) банк у той же строк із розподільчого рахунка переказує прямо на поточний валютний рахунок підприємства.

Тому в даному випадку доцільними будуть такі проведення:

–дебет 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті», кредит 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» – на всю суму оплати за товар;

–дебет 312 «Поточні рахунки в банку в іноземній валюті», кредит 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» – на суму 25% виручки, що не підлягає обов'язковому продажу<sup>44</sup>.

Облік експорту за умови попередньої оплати

Відповідно до П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів» сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для поставлення готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати одержання авансу<sup>45</sup>.

Таким чином, при відображенні експортних операцій в бухгалтерському обліку слід врахувати, що при отриманні авансу дохід перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати отримання авансу. Це означає, що

<sup>44</sup> Облік продажу валюти розглянуто у темі 3.

<sup>45</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р., № 193.

доходи визнаються на дату відвантаження товарів, що експортуються, але при цьому визначаються за курсом на дату авансу.

Отримання попередньої оплати від покупця в обліку відображають як кредиторську заборгованість за кредитом рахунка 681 «Розрахунки за авансами одержаними».

Обов'язковий продаж валютної виручки в обліку відображається у такому порядку:

–дебет 314 «Інші рахунки в банках в іноземній валюті», кредит 681 «Розрахунки за авансами одержаними» – на всю суму авансу, що надійшов на розподільчий рахунок за курсом НБУ на дату надходження коштів;

–дебет 312 «Поточні рахунки в банку в національній валюті», кредит 314 «Інші рахунки в банках в іноземній валюті» на суму коштів, які зараховуються у валюті.

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

**Приклад.** Підприємство 26.02.14 р. отримало передоплату за товар на свій поточний рахунок в сумі 15000 дол. США (курс НБУ – 11,79 грн. за 1 дол. США). Товар відвантажено 12.03.14 р. Курс НБУ – 11,70 грн. за 1 дол. США. Митні платежі склали 500 грн. (умовно).

Таблиця 4.2

### Облік експортних операцій на умовах попередньої оплати

№ з/п	Дата операції	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
			Дебет	Кредит	
1.	26.02.14 р.	Отримано попередню оплату. Курс НБУ на день відвантаження – 11,79 грн. за 1 дол. США (15000 x 11,79 грн.).	312	681	<u>15000</u> 116850
2.	12.01.14 р.	Нараховано митні платежі.	93	377	500
3.		Перераховано митні платежі.	377	311	500
4.		Відвантажено товар покупцеві. Курс НБУ – 11,79 грн. за 1 дол. США.	362	702	<u>15000</u> 116850
5.		Списано собівартість відвантаженого товару.	902	281	50000
6.		Проведено взаємозалік заборгованості.	681	362	<u>15000</u> 116850

Таким чином, як видно з прикладу, курсова різниця не розраховується, оскільки кредиторська заборгованість, що виникла перед покупцем після отримання авансу, належить до немонетарних статей балансу.

#### *Бухгалтерський облік експорту із частковою оплатою*

Також можливим є варіант, коли від покупців оплата надходить частинами. У випадку одержання від покупця авансових платежів в іноземній валюті частинами та відвантаження частинами покупцеві немонетарних активів (робіт, послуг) дохід від реалізації активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності одержання авансових платежів. У випадку, якщо сума авансу є частковою і вартість реалізованих на експорт товарів перевищує суму авансу, об'єм такого перевищення визначається із застосуванням валютного курсу на дату визнання доходу.

Надходження попередньої оплати від покупців відображають за дебетом 312 «Поточний рахунок в іноземній валюті» і кредитом 681 «Розрахунки за авансами одержаними». Однак, як ми вже зазначали, із введенням обов'язкового продажу іноземної валюти кошти потрапляють на розподільчий рахунок 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» і, відповідно, будуть відображатися за дебетом 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» й кредитом 681 «Розрахунки за авансами одержаними» (на суму часткового авансу) та дебетом 312 «Поточний рахунок в іноземній валюті» і кредитом 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» на суму 25% суми надходжень, що не підлягає обов'язковому продажу). Дохід відображають за дебетом 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» та кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації» і визначають: за курсом НБУ на початок дня дати отримання попередньої оплати (у частині вартості товарів, за які була отримана попередня оплата) та курсом НБУ на дату визнання доходу (в частині вартості товарів, які попередньо не були оплачені). Тобто дохід при експорті з частковою оплатою складається з доходу в частині отриманих авансів і доходу в частині неоплаченої вартості поставлених товарів.

Кредиторська заборгованість, яка виникла після отримання авансу за кредитом субрахунка 681 «Розрахунки за авансами одержаними», є немонетарною статтею і курсова різниця за нею не розраховується.

**Приклад.** Підприємство 12 лютого 2014 р. отримало аванс у розмірі 30% передоплати за товар у сумі 6 000 дол. США. Курс НБУ – 11,70 грн. за 1 дол. США. Товар відвантажено 15 квітня 2014 р. на суму 20 000 дол. США. Курс НБУ – 11,8 грн. за 1 дол. США. На митниці сплачено мито – 10% (ставка умовна). 29 квітня 2014 р. було одержано решту оплати за товар. Курс НБУ – 11,90 грн. за 1 дол. США. Собівартість реалізованих товарів – 200 000 грн.

Таблиця 4.3

### Відображення в бухгалтерському обліку експортних операцій за умови часткової оплати

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Отримано часткову оплату за товар (6000 × 11,70 грн.).	312	681	<u>6000</u> 70200
2.	Відвантажено товари покупцю (6000 × 11,70 грн. + 14000 × 11,80 грн.).	362	702	<u>20000</u> 235400
3.	Списано собівартість реалізованих товарів.	902	28	200000
4.	Сплачено мито (20000 × 11,80 грн.) × 10%.	377	311	23600
5.	Нараховано мито.	93	377	23600
6.	Відображено взаємозалік заборгованості.	681	362	<u>6000</u> 70200
7.	Отримано плату за товар (14000 × 11,90 грн.).	312	362	<u>14000</u> 166600
8.	Відображена курсова різниця на дату проведення розрахунків (14000 × (11,90 грн. – 11,80 грн.)).	362	714	1400

### Облік експортних операцій без вивезення товарів

Експортом без вивезення називають операцію, коли продавний нерезиденту товар не вивозиться за межі митної території України. У зовнішньоекономічному контракті в цьому випад-

ку не зайвим буде вказати, що товари продаються іноземному суб'єкту без фактичного їх вивезення з митної території України, а також слід навести перелік товаросупровідних документів, згідно з яким проводитимуться розрахунки в іноземній валюті та на підставі яких фіксуватимуться операції в бухгалтерському обліку.

Такий експорт може здійснюватися за умови, коли:

- товар передається нерезиденту на митній території України;
- товар придбано за межами митної території України й продається без його ввезення на територію України.

**Приклад.** Згідно з контрактами резидент придбав товар у фірми «Альфа» на загальну суму 10 000 дол. США. Цей товар було продано фірмі «Альфа 2» на суму 15 000 дол. США. Товар доставлено покупцеві транзитом без увезення в Україну. Облік указаних операцій буде таким:

Таблиця 4.4

#### Відображення в обліку експортних операцій без вивезення товарів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Перераховано оплату за товар фірмі «Альфа». Курс НБУ – 10,46 грн. за 1 дол. США (10000 × 10,46 грн.).	371	312	$\frac{10000}{104600}$
2.	Відвантажено товар фірмою «Альфа» фірмі «Альфа 2». Курс НБУ – 10,26 грн. за 1 дол. США (15000 × 10,26 грн.).	362	702	$\frac{15000}{153900}$
3.	Отримано оплату за товари від фірми «Альфа 2». Курс НБУ – 10,53 грн. за 1 дол. США (15000 × 10,53 грн.).	312	362	$\frac{15000}{157950}$
4.	Відображено курсову різницю між валютними курсами на дату відвантаження товару і отримання оплати [15000 × (10,53 грн. – 10,26 грн.)].	362	714	4050
5.	Списано собівартість реалізованого товару. Курс НБУ – 10,46 грн. за 1 дол. США (10000 × 10,46 грн.).	902	632	$\frac{10000}{104600}$
6.	Проведено зарахування заборгованості.	362	371	$\frac{10000}{104600}$

#### 4.4. | Оподаткування експортних операцій

Оподаткування доходів від експортних операцій регулюється п. 153.1.1 Податкового кодексу, згідно з яким доходи, отримані / нараховані платником податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів, виконанням робіт, наданням послуг, у частині їхньої вартості, що не була сплачена в попередніх звітних податкових періодах, перераховуються в національну валюту за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, який діяв на дату визнання таких доходів, а в частині раніше отриманої оплати – за курсом, що діяв на дату її отримання<sup>46</sup>.

Тобто за умови отримання попередньої оплати за експортований товар зазначена сума не включається до доходів для цілей оподаткування, оскільки дохід від реалізації товарів за Податковим кодексом визнається на дату переходу до покупця права власності на товар (п. 137.1 Податкового кодексу).

За умови часткової попередньої оплати сума доходу визначається: за курсом НБУ на дату отримання попередньої оплати (в частині вартості товарів, яка була оплачена у звітному періоді, що передує періоду, в якому визнано дохід) і за курсом НБУ на дату визнання доходів (у частині вартості товарів, які не були попередньо оплачені та / або за які була отримана попередня оплата у звітному періоді, в якому визнано дохід).

Таким чином, дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар, а дохід від надання послуг і виконання робіт за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

Що стосується визнання витрат при експорті, то відповідно до Податкового кодексу (п. 138.4) витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, включаються до витрат того звітного періоду, в якому визнано доходи.

**Податкові зобов'язання щодо ПДВ.** Операція вивезення товару (супутніх послуг) у митному режимі експорту за межі державного кордону України є об'єктом обкладення ПДВ

<sup>46</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI.

(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 митною декларацією. Отже, податкові зобов'язання виникнуть лише після фактичного перетину товарами митного кордону України, який оформляється митною декларацією. Таким чином, при експорті товарів податкові зобов'язання у продавця не виникають:

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

База обкладення ПДВ при експорті визначається в загальному порядку згідно з п. 188.1 Податкового кодексу. База оподаткування операцій з постачання товарів / послуг визначається, виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче від звичайних цін з урахуванням загальнодержавних податків і зборів (крім податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками-суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів).

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податку безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів / послуг.

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.

Оскільки експорт товару – це оподатковувана операція, за умови використання товару в господарській діяльності підприємство-експортер має право на податковий кредит за ним і на бюджетне відшкодування.

Таким чином, підставою для застосування нульової ставки ПДВ та нарахування податкових зобов'язань є три документи:

- зовнішньоторговельний контракт (його копія);

–виписка банку, що підтверджує фактичне надходження експортної виручки в український банк;

–митна декларація (її копія) з відміткою української митниці, що підтверджує вивезення.

Якщо місцем поставки товарів є митна територія України, то зазначена операція є об'єктом оподаткування ПДВ за ставкою 20% договірної вартості.

На суму вивезених (експортованих) товарів виписуються податкові накладні, які реєструються в реєстрі виданих та отриманих податкових накладних, з якого показники переносяться в декларацію з ПДВ.

Наступним обов'язковим платежем є мито.

**Мито** – це загальнодержавний податок, встановлений Податковим кодексом України та Митним кодексом, який нараховується і сплачується відповідно до кодексів, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

В Україні застосовуються такі види мита:

–ввізне мито;

–вивізне мито;

–сезонне мито;

–особливі види мита: спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне.

Під час експорту товарів з підприємств-експортерів стягується вивізне мито, яке нараховується на товари та інші предмети при їх вивезенні за межі митної території України згідно з такими законами України:

–Закон України «Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур» від 10.09.99 р., № 1033-XIV;

–Закон України «Про вивізне (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину» від 07.05.96 р., № 180/96-ВР;

–Закон України «Про вивізне (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів» від 24.10.02 № 216-IV;

–Закон України «Про ставки вивізного (експортного) мита на брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням» від 13.12.06 р., № 441-V.

Починаючи з 1 січня року, що настає після вступу України до Світової організації торгівлі, передбачено поетапне зниження експортного мита кожного року на відповідний відсоток. Базою оподаткування митом є митна вартість товарів. Об'єктами оподаткування митом є товари, митна вартість яких перевищує еквівалент 100 євро (за винятком випадків, передбачених Митним кодексом).

Певні особливості оподаткування існують і щодо акцизного податку. Так, згідно зі ст. 213.2 Податкового кодексу 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 з акцизним податком, суми такого акцизного податку повертаються, виходячи з митної вартості пропорційно до суми іноземної валюти, яка фактично надійшла на рахунок підприємства, але не більше від суми акцизного податку, сплаченого до бюджету виробником або постачальником підакцизного товару.

#### **Методичні рекомендації до вивчення розділу 4 «Облік експортних операцій»**

Для підготовки до заняття необхідно ознайомитися із визначеннями експорту в нормативних документах, вивчити порядок документального оформлення експортних операцій, відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку, ознайомитися з особливостями оподаткування експортних операцій відповідно до Податкового кодексу України.

#### **План заняття**

1. Основні завдання обліку експортних операцій.
2. Документальне забезпечення митного оформлення експорту товарів.
3. Бухгалтерський облік експортних операцій:
  - 3.1. Облік експортних операцій за умови наступної оплати.
  - 3.2. Облік експортних операцій за умови попередньої оплати.
  - 3.3. Облік експортних операцій за умови часткової оплати.

### Теми рефератів

1. Документальне оформлення експортних операцій.
2. Порядок митного оформлення експортних поставок та їх відображення в бухгалтерському обліку.
3. Особливості експорту послуг.

### Тестові завдання

1. Експорт відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність в Україні» – це:

а) продаж товарів українськими суб'єктами ЗЕД іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою у негрошовій формі) з вивезенням або без ввезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів;

б) 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;

в) ввезення товарів на митну територію України;

г) вивезення товарів (робіт, послуг) за межі митної території України.

2. Відповідно до Митного кодексу України експорт – це:

а) продаж товарів українськими суб'єктами ЗЕД іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою у негрошовій формі) з вивезенням або без ввезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів;

б) митний режим, відповідно до якого товари вивозяться за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання повернути їх на цю територію і без установаження умов їх використання за межами території України;

г) вивезення товарів (робіт, послуг) за межі митної території України.

3. Митна вартість – це:

а) заявлена декларантом або визначена митним органом вартість товарів, що переміщуються через митний кордон України, яка обчислюється на момент перетину товарами митного кордону України;

б) продажна вартість експортних товарів у валюті контракту відповідно до базисних умов поставки;

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

в) вартість, що відображається в бухгалтерському обліку і служить для визначення суми кредиторської заборгованості нерезидента.

4. До митної вартості товарів, що вивозяться (експортуються), також включаються фактичні витрати, якщо вони не були раніше до неї включені:

а) на навантаження, вивантаження, перевантаження, транспортування та страхування до пункту перетину митного кордону України; комісійні й брокерські винагороди; ліцензійні та інші платежі за використання об'єктів права інтелектуальної власності, які покупець повинен прямо чи опосередковано здійснити як умову експорту товарів, які оцінюються;

б) на рекламу і просування продукту;

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

5. Нараховано та сплачено на митниці мито:

а) Дебет 93 Кредит 377 і одночасно Дебет 377 Кредит 311;

б) Дебет 93 Кредит 685 і одночасно Дебет 685 Кредит 311;

в) Дебет 702 Кредит 641;

г) Дебет 362 Кредит 702.

6. Відвантажено товари на експорт:

а) Дебет 93 Кредит 642 і одночасно Дебет 642 Кредит 311;

б) Дебет 93 Кредит 685 і одночасно Дебет 685 Кредит 311;

в) Дебет 702 Кредит 641;

г) Дебет 362 Кредит 702.

7. Списано купівельну вартість реалізованих товарів:

а) Дебет 362 Кредит 702;

б) Дебет 902 Кредит 281;

- в) Дебет 93 Кредит 631;
- г) Дебет 314 Кредит 362.

8. Акцептовано рахунок транспортної організації за перевезення товару:

- а) Дебет 362 Кредит 702;
- б) Дебет 902 Кредит 281;
- в) Дебет 93 Кредит 685;
- г) Дебет 314 Кредит 362.

9. На транзитний валютний рахунок надійшла виручка від іноземного покупця:

- а) Дебет 362 Кредит 702;
- б) Дебет 902 Кредит 281;
- в) Дебет 93 Кредит 631;
- г) Дебет 314 Кредит 362.

10. Відображено позитивну курсову різницю за заборгованістю покупців на дату оплати:

- а) Дебет 362 Кредит 702;
- б) Дебет 902 Кредит 281;
- в) Дебет 93 Кредит 631;
- г) Дебет 362 Кредит 714.

11. Зараховано на валютний рахунок аванс від іноземного покупця (банківська виписка):

- а) Дебет 312 Кредит 681;
- б) Дебет 93 Кредит 642 та Дебет 93 Кредит 685;
- в) Дебет 642 Кредит 311;
- г) Дебет 685 Кредит 311.

12. Який зміст бухгалтерської проводки: Дебет 312 Кредит 362?

- а) отримані кошти від іноземного покупця;
- б) повернений аванс іноземному покупцю у зв'язку з розірванням договору;
- в) відображено курсову різницю від перерахунку коштів в іноземній валюті, що надійшли від покупців.

13. За якою ставкою оподатковуються ПДВ експортні операції?

- а) 20%;
- б) це пільгові операції, тому вони не оподатковуються;

- в) 0%;
- г) 15%.

14. На дату балансу здійснюється перерахунок:

- а) всіх статей балансу;
- б) монетарних статей балансу;
- в) немонетарних статей балансу;
- г) правильної відповіді не запропоновано.

15. Яка бухгалтерська проводка складається під час зарахування виручки від покупця-нерезидента на поточний рахунок?

- а) Дебет 362 Кредит 312;
- б) Дебет 312 Кредит 362;
- в) Дебет 312 Кредит 334;
- г) Дебет 312 Кредит 681.

16. Яким чином відображається в бухгалтерському обліку отримання авансу від покупця-нерезидента в іноземній валюті за готову продукцію, що підлягає експорту?

- а) Дебет 313 Кредит 362;
- б) Дебет 312 Кредит 681;
- в) Дебет 312 Кредит 377;
- г) Дебет 312 Кредит 334.

17. Документом, який підтверджує розміщення товарів під певний митний режим, є:

- а) митна декларація;
- б) вантажно-митна декларація;
- в) декларація митної вартості;
- г) зовнішньоекономічний договір.

18. Вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари, – це:

- а) контрактна вартість;
- б) митна вартість;
- в) фактична вартість;
- г) фактурна вартість.

19. Коли здійснюється перерахунок доходу у валюту звітності та визначення курсових різниць при відображенні експортних операцій за умов авансової оплати?

- а) на дату відвантаження товарів;
- б) на дату балансу;
- в) на дату проведення розрахунків і на дату балансу;
- г) перерахунок не здійснюється.

20. При експорті товарів податкові зобов'язання з ПДВ у продавця виникають:

- а) на дату отримання передоплати;
- б) на дату відвантаження товару;
- в) після фактичного перетину товарами митного кордону України, який оформляється митною декларацією;
- г) не виникають у жодному випадку.

21. В які терміни виручка резидентів у іноземній валюті підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки?

- а) виключно у строки, зазначені в контрактах;
- б) не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення;
- в) у строки, встановлені митними органами;
- г) у строки, зазначені у митній декларації.

22. Який зміст бухгалтерської проводки: Дебет 362 Кредит 714?

- а) відвантажено іноземному покупцю готову продукцію;
- б) отримані кошти від іноземного покупця;
- в) повернений аванс іноземному покупцю у зв'язку з розривом договору;
- г) відображено курсову різницю від перерахунку коштів в іноземній валюті, що надійшли від покупців.

23. Який зміст бухгалтерської проводки: Дебет 681 Кредит 362?

- а) відвантажено іноземному покупцю готову продукцію;
- б) отримано аванс від іноземного покупця;
- в) повернений аванс іноземному покупцю через розривання договору;
- г) відображено залік заборгованості за раніше отриманим від покупця авансом.

## Завдання для практичного заняття

### Завдання 1

ТзОВ «Весна» 10 липня поточного року відвантажило товари на експорт японській фірмі «Альфа». Відповідно до митної декларації контрактна вартість товару – 30 000 дол. США, мито – 5%. Собівартість реалізованих на експорт товарів – 80 000 грн. ТзОВ «Весна» оплатило послуги транспортної організації з перевезення товарів до пункту навантаження в сумі 4 500 грн. (у т. ч. ПДВ). Оплата за товар, що експортується, надійшла 10 серпня ц. р.

Курси НБУ на дати здійснення операцій: 10 липня – 11,95 грн. за 1 дол. США, 30 липня – 11,00 грн. за 1 дол. США, 10 серпня – 11,10 грн. за дол. США

*Відобразити господарські операції підприємства на рахунках бухгалтерського обліку, вказати первинні документи.*

### Завдання 2

Підприємством відвантажено 15.06 поточного року товари на експорт. Відповідно до митної декларації митна вартість товару – 10 000 дол. США, мито – 5%, собівартість реалізованих на експорт товарів – 35 000 грн. Підприємство оплатило послуги транспортної організації з перевезення товарів до пункту навантаження в сумі 1 800 грн. (у т. ч. ПДВ). Оплата за товар, що експортується, надійшла 15.07 поточного року.

Курси НБУ на дати здійснення операцій: 15.06 – 11,10 грн. за 1 дол. США; 30.06 – 11,2 грн. за 1 дол. США; 15.07 – 11,3 грн. за дол. США.

*Відобразити господарські операції підприємства на рахунках бухгалтерського обліку, вказати первинні документи.*

### Завдання 3

Підприємство уклало договір про надання послуг іноземному підприємству. Згідно із зовнішньоекономічним договором контрактна вартість наданих послуг – 2 000 дол. США. Акт про надання послуг був підписаний 10.07 поточного року. Собівартість наданих послуг склала 6 000 грн. Оплата надійшла 20.07. поточного року. Курс НБУ за цей період не змінився і складав 11,05 грн. за 1 дол. США.

*Відобразити господарські операції підприємства на рахунках бухгалтерського обліку, вказати первинні документи.*

### Завдання 4

Підприємство уклало зовнішньоекономічний експортний контракт з іноземною фірмою на поставку товарів контрактною вартістю 30 000 дол. США. 18.02 поточного року від іноземного покупця надійшла передоплата в сумі 7 500 дол. США. Поставка товарів була проведена 03.04 поточного року на всю суму. Купівельна вартість експортованих товарів – 120 000 грн. На митниці підприємство сплатило мито – 5%. Дебіторська заборгованість була погашена 01.05 поточного року.

Курси НБУ на дати здійснення операцій: 18.02 – 11,2 грн. за 1 дол. США; 03.04 – 11,25 грн. за дол. 1 США; 30.04 – 11,15 грн. за 1 дол. США; 1.05 – 11,17 грн. за дол. США.

*Відобразити господарські операції підприємства на рахунках бухгалтерського обліку, вказати первинні документи.*

### Запитання для самоперевірки та контролю

1. Дайте визначення експорту за нормативними документами.
2. Якими нормативними актами регламентуються операції з експорту?
3. Дайте характеристику митної, фактичної та облікової вартості експортних товарів.
4. Які документи застосовуються при експортних операціях?
5. На яких рахунках відображаються експортні операції?
6. Який порядок визначення доходу від продажу товарів на експорт?
7. Як визначаються доходи від експорту для цілей оподаткування?
8. Назвіть особливості оподаткування ПДВ експортних операцій.
9. Які особливості обліку експортних операцій за умови попередньої оплати?
10. Які особливості обліку експортних операцій за умови наступної оплати?
11. Які особливості обліку експортних операцій за умови часткової оплати?

## РОЗДІЛ 5

---

### ОБЛІК ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

#### 5.1. | Поняття імпортних операцій

**Імпорт** – це придбання (купівля) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів із ввезенням їх на територію України, включаючи придбання товарів, призначених для споживання установами і організаціями України, розташованими за її межами<sup>47</sup>.

Відповідно до Митного кодексу України, **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<sup>48</sup>.

**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.

Передумовою здійснення імпортних операцій є проведення переговорів з іноземним контрагентом та укладання імпортного контракту.

Для того, щоб ввезти товари на митну територію України, підприємство повинне зареєструватися в митних органах і відкрити в банку валютний рахунок.

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

---

<sup>47</sup> Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р., № 959-XII.

<sup>48</sup> Митний кодекс України від 13.03.2012 р., № 4495-V.

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.

Якщо імпортовані товари входять у перелік тих, що ліцензуються, то необхідно додатково подати ліцензію, яка видається Мінекономіки України на підставі заяви підприємства на її отримання з прикладеними до неї листом-зверненням про оформлення ліцензії, в якому гарантують оплату збору за оформлення акта експертизи товарів, що ввозяться, виданого торговельно-промисловою палатою (регіональним відділенням), завірених керівником підприємства копії контракту (якщо є специфікації, то їх також додають) та свідоцтва про державну реєстрацію. Зокрема, подаються такі документи:

- технічні паспорти, креслення, інструкції із встановлення, монтажу, налагодження;

- сертифікати якості, відвантажувальні специфікації, пакувальні листи, комплектуючі відомості;

- залізничні накладні, багажні квитанції, коносаменти, автотранспортні накладні тощо;

- акти приймання товарів, докові розписки про приймання вантажів на зберігання в іноземному порту;

- рахунки-фактури;

- заяви на переказ валюти, інкасові доручення, доручення про відкриття акредитива, чеки, заяви на розподіл експортної виручки;

- митні декларації, сертифікати походження товарів, довідки про оплату мита, акцизного збору;

- претензійні листи, позовні заяви до суду або арбітражу, постанови цих органів;

- комерційні акти, в яких зафіксовано нестачі, аварійні сертифікати, рекламації.

Обов'язковою умовою є наявність сертифіката, що засвідчує відповідність імпортованих товарів встановленим в Україні санітарним, ветеринарним, екологічним, фармакологічним нормам.

Імпорт товарів здійснюється за угодами (контрактами), що укладаються між резидентами-підприємствами (установами, організаціями) України і нерезидентами з урахуванням Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів ІНКОТЕРМС.

Одним із найважливіших у контракті на здійснення діяльності у сфері зовнішньоекономічних відносин є розділ «Ціна і загальна вартість товарів». Ціни на товари, що імпортуються, визначаються за домовленістю сторін з урахуванням цін світового ринку, які публікуються в каталогах, прейскурантах, бюлетенях, зокрема у бюлетені «Огляд цін українських і зовнішніх товарних ринків», що видається Державним інформаційно-аналітичним центром моніторингу зовнішніх ринків.

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

Перший етап – оформлення митної декларації.

Посадовці митного органу проводять:

- звіряння відповідності даних, внесених декларантом у графу митної декларації, з даними, що містяться в документах, які подані разом з нею;

- перевірку наявності всіх документів, вказаних у реєстрі.

За відсутності яких-небудь претензій митні органи здійснюють прийом митної декларації до оформлення шляхом проставлення відмітки «Під митним контролем» на всіх її аркушах, а також присвоюють митній декларації реєстраційний номер;

- звіряння даних електронної копії митної декларації з даними митної декларації на паперових носіях;

- перевірку відповідності товарної номенклатури Митному тарифу України при класифікації товарів, тобто перевіряється правильність визначення кодів товарів;

- перевірку правильності визначення декларантом митної вартості товарів;

- перевірку правильності нарахування податків і зборів, а також контроль за надходженням грошових коштів;

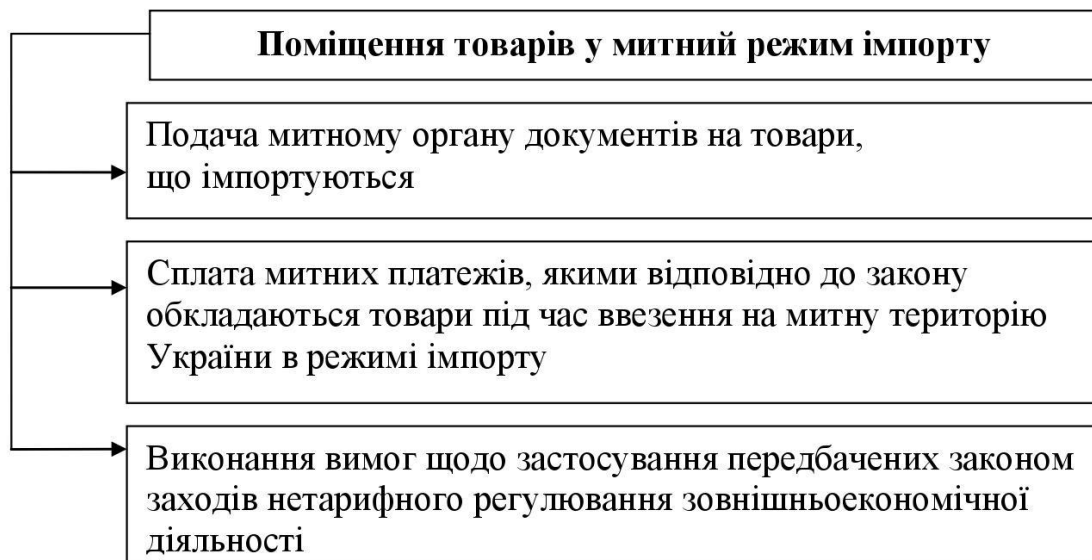
–перевірку відповідності даних про товари, вказані у митній декларації, даним, вказаним у дозвільних документах уповноважених держорганів;

–підготовку запиту в митну лабораторію за необхідності проведення лабораторних досліджень.

На другому етапі митним органом ухвалюється рішення про необхідність проведення митного огляду. В ухвалення позитивного рішення огляд здійснюється у присутності власника і декларанта. За наслідками огляду складається акт про проведення митного огляду товарів.

На третьому етапі виконується нарахування та стягнення платежів і завершується проходження митного оформлення.

Підсумовуючи, відмітимо, що поміщення товарів у митний режим імпорту відбувається у такій послідовності (ст. 75 Митного кодексу) (рис. 5.1).

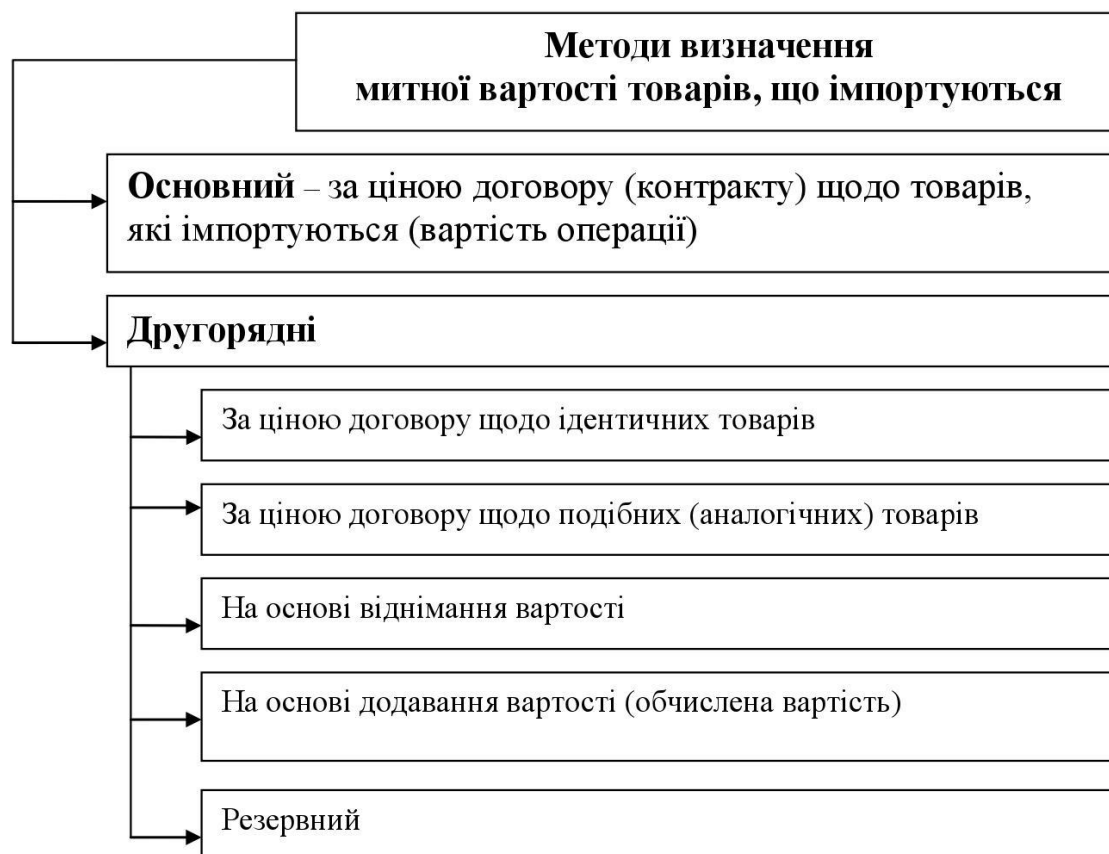


**Рис. 5.1. Порядок поміщення товарів у митний режим імпорту**

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 (рис. 5.2):



**Рис. 5.2. Методи визначення митної вартості товарів, що імпортуються в Україну**

Основним методом визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного ре-

жиму імпорту, є перший метод – за ціною договору (вартість операції). Відповідно, ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті, – це загальна сума всіх платежів, які були здійснені або повинні бути здійснені покупцем оцінюваних товарів продавцю чи на користь продавця через третіх осіб та / або на пов'язаних із продавцем осіб для виконання зобов'язань продавця.

Метод визначення митної вартості за ціною договору (контракту) застосовується у разі, якщо:

1) немає жодних обмежень щодо прав покупця (імпортера) на використання оцінюваних товарів;

2) щодо продажу оцінюваних товарів або їх ціни відсутні будь-які умови або застереження, які унеможливають визначення вартості цих товарів;

3) жодна частина виручки від будь-якого подальшого перепродажу, розпорядження або використання товарів покупцем не надійде прямо чи опосередковано продавцеві, якщо тільки не буде зроблено відповідне коригування з урахуванням положень Митного кодексу;

4) покупець та продавець не пов'язані між собою особи або хоч і пов'язані між собою особи, однак ці відносини не вплинули на ціну товарів.

Кожний наступний метод застосовується лише у разі, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування попереднього методу відповідно до норм Митного кодексу. Застосуванню другорядних методів передують процедура консультацій між митним органом та декларантом з метою визначення основи вартості згідно з положеннями Митного кодексу. Методи на основі віднімання і додавання вартості (обчислена вартість) можуть застосовуватися у будь-якій послідовності на прохання декларанта або уповноваженої ним особи.

У разі, якщо неможливо застосувати жоден із зазначених методів, митна вартість визначається за резервним методом.

Під час таких консультацій митний орган та декларант можуть здійснити обмін наявною у кожного з них інформацією за умови додержання вимог щодо її конфіденційності.

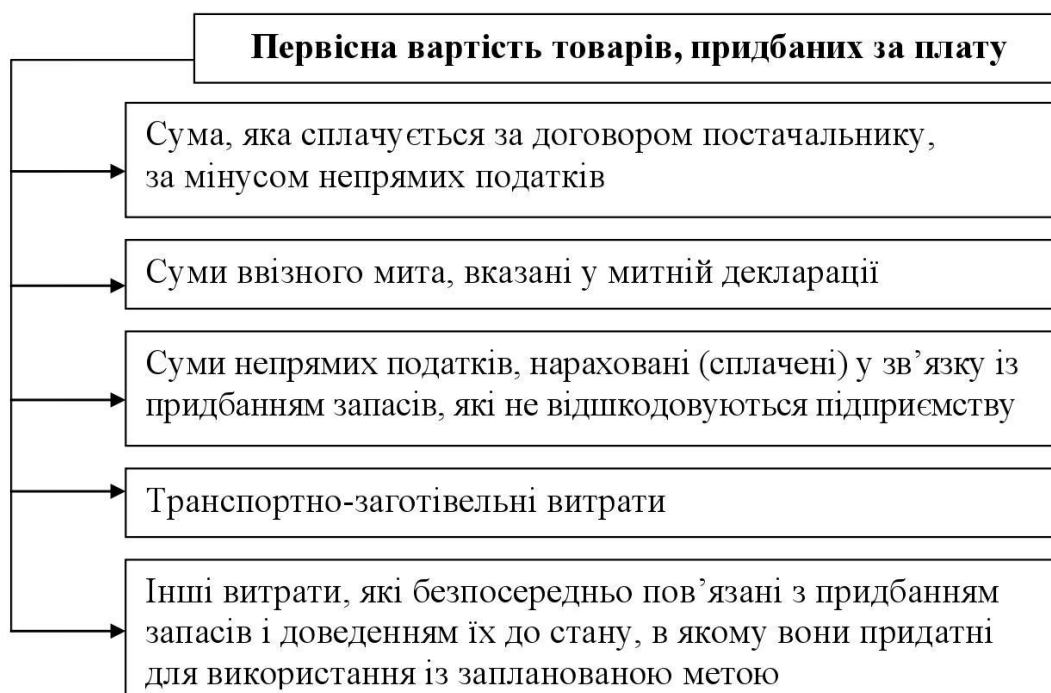
Відомості про митну вартість товарів використовуються для:

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

Імпортні поставки в Україну здійснюються, як правило, за умови розрахунків в іноземній валюті. Основне завдання бухгалтера під час надходження таких товарів – правильно визначити їх первісну вартість. Розглянемо порядок визначення первісної вартості імпортованих товарів і відображення розрахунків з нерезидентами в бухгалтерському обліку.

*Формування первісної вартості товарів  
у бухгалтерському обліку*

Товари є одним із видів запасів підприємства. До первісної вартості запасів, придбаних за плату, включаються (п. п. 8, 9 П(С)БО 9) (рис. 5.3):



**Рис. 5.3. Складові первісної вартості товарів, що імпортуються**

При формуванні первісної вартості імпортованих товарів потрібно пам'ятати про те, що існує чітка відмінність між фактурною вартістю товару та його митною вартістю. Обидві ці величини вказано у митній декларації.

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

До транспортно-заготівельних витрат при імпортуванні запасів можуть бути віднесені витрати на оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи й транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів.

Суму ТЗВ, відповідно до прийнятої на підприємстві облікової політики, можна відображати в обліку двома способами:

- включати до собівартості придбаних запасів;
- показувати загальною сумою на окремому субрахунку рахунків обліку запасів.

Включати ТЗВ до первісної вартості запасів доцільно в момент, коли можна достовірно визначити суму таких витрат, безпосередньо пов'язану із придбанням запасів. В інших випадках суми ТЗВ краще узагальнювати за окремими групами запасів на окремому субрахунку і щомісяця розподіляти між вартістю запасів за станом на кінець звітного місяця та вартістю запасів, які вибули у звітному місяці.

До первісної вартості запасів можна також включити інші витрати:

- суми недостач і втрат у межах установлених норм природних втрат;
- витрати на отримання різних дозвільних документів на ввезення запасів в Україну;
- вартість послуг із сертифікації запасів;
- плату за зберігання запасів у зоні митного контролю;

–витрати на відрядження, пов’язані з придбанням і доставкою запасів;

–плату за послуги митних брокерів тощо.

Не включаються до первісної вартості запасів, а відносяться до витрат періоду, в якому їх здійснено (п. 14 П(С)БО 9):

–проценти за користування позиками;

–витрати на утримання відділів постачання;

–курсові різниці за розрахунками з іноземними постачальниками;

–витрати, пов’язані з придбанням інвалюти для розрахунків за отримані запаси;

–суми наднормативних втрат і недостач;

–витрати на збут;

–адміністративні та інші витрати, не пов’язані безпосередньо з придбанням і доставкою запасів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання із запланованою метою.

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

Первинними документами для бухгалтерських записів при імпорті товарів є такі документи:

–зовнішньоекономічний договір (контракт);

–митна декларація;

–транспортні накладні: міжнародна автомобільна накладна (CMR); залізнична накладна (Rail Waybill); авіаційна вантажна накладна (AIR Waybill); коносамент (Bill of Lading); акт приймання матеріалів; акт виконаних послуг;

–рахунок (invoice) – документ для оплати відвантажених товарів;

–страхові поліси тощо.

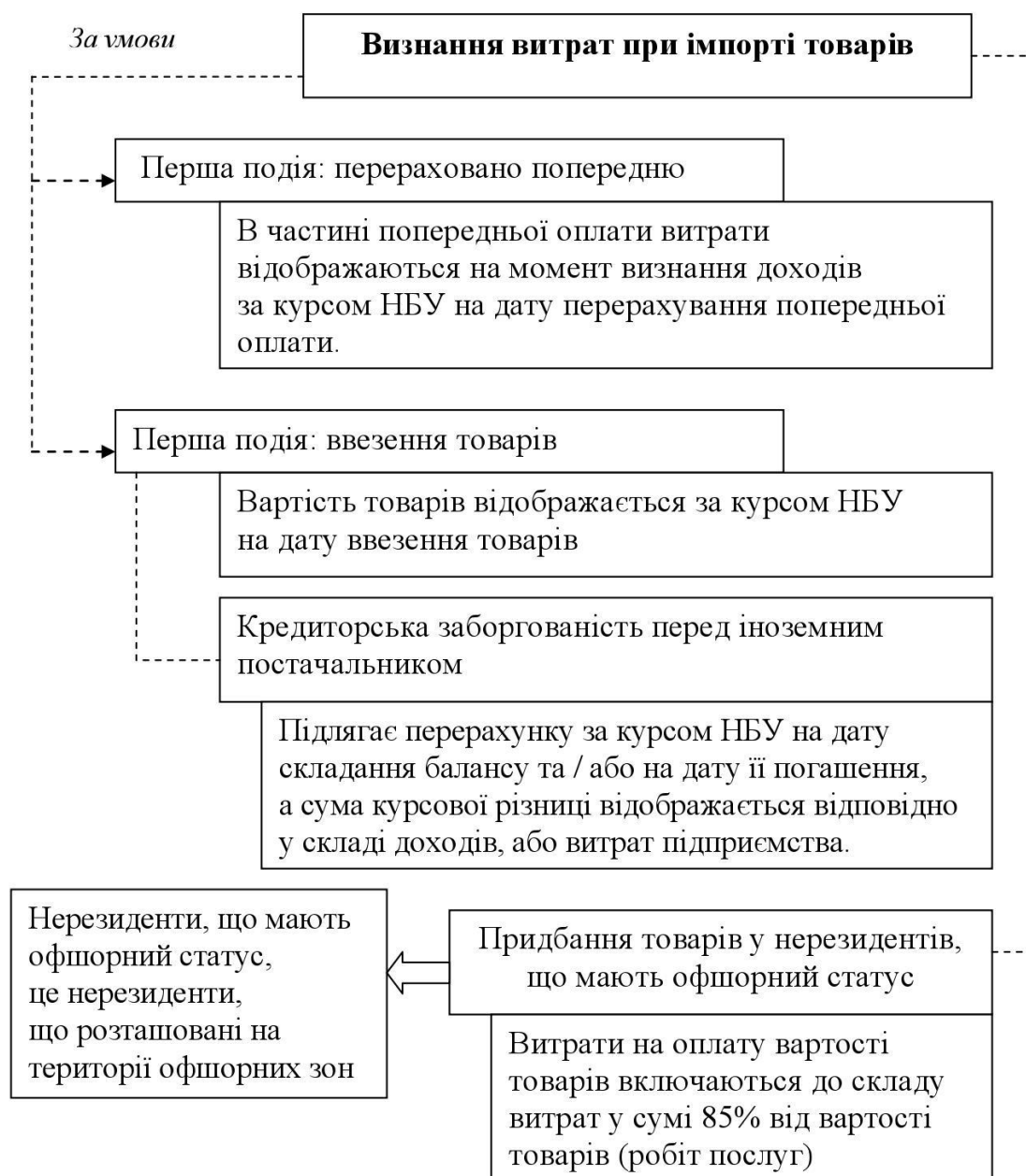
## 5.2. | Оподаткування імпортних операцій

Імпортні операції для цілей оподаткування відображаються платниками податку на прибуток за нормами Податкового кодексу, тобто загальним принципом формування витрат. Так, відповідно витрати, що формуються собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, крім нерозподілених постійних зальновиробничих витрат, які включаються до складу собівартості реалізованої продукції в періоді їх виникнення, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг (п. 138.4 ПКУ)<sup>49</sup>. Також при здійсненні операцій з імпорту товарів необхідно враховувати, що собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу (п. 138.6 ПКУ). Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Таким чином, витрати на придбання імпортних товарів відображатимуться не у момент їх фактичного здійснення (ввезення товарів), а на момент їх продажу покупцю, оскільки собівартість реалізованих товарів платник відображає одночасно з доходами від продажу товарів. Витрати, що за нормами Податкового кодексу зараховуються до складу інших витрат, відображаються у витратах того звітного періоду, в якому їх здійснено.

Також при визнанні витрат для цілей оподаткування необхідно враховувати валютний курс. Так, згідно зі ст. 153.1 Податкового кодексу 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

<sup>49</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI.

таким курсом, що діяв на дату здійснення оплати<sup>50</sup>. Таким чином, визнання витрат залежить від дати здійснення попередньої оплати або від дати ввезення товарів (рис. 5.4).



**Рис. 5.4. Визнання витрат при здійсненні імпорту товарів**

<sup>50</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI.

Окрім того, під час ввезення товарів на митну територію України сплачуються такі митні платежі:

- мито;
- акцизний податок;
- податок на додану вартість.

**Податок на додану вартість.** Ввезення товарів у митному режимі імпорту (а також супутні йому послуги) є об'єктом обкладення ПДВ за ставкою 20%. Згідно зі ст. 190.1 базою оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України є договірна (контрактна) вартість, але не менша від 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, яка включається до ціни товарів / послуг згідно із законом.

При визначенні бази оподаткування перерахунок іноземної валюти в національну валюту здійснюється за офіційним курсом національної валюти до цієї валюти, встановленим Національним банком України, що діє на день подання митної декларації для митного оформлення, а в разі нарахування суми податкового зобов'язання митним органом у випадках, коли митна декларація не подавалася, – на день визначення податкового зобов'язання.

Для послуг, які постачаються нерезидентами на митній території України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни постачання відповідно до законодавства. Визначена вартість перераховується в національну валюту за валютним (обмінним) курсом Національного банку України на дату виникнення податкових зобов'язань. У разі отримання послуг від нерезидентів без їх оплати база оподаткування визначається, виходячи зі звичайних цін на такі послуги без урахування податку.

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення. Датою виникнення подат-

кових зобов'язань за операціями з постачання послуг нерезидентами, місцем надання яких є митна територія України, вважається дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату послуг або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом, залежно від того, яка з подій відбулася раніше.

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 митна декларація, що свідчить про сплату ПДВ. При цьому імпортований товар повинен використовуватися в оподатковуваних операціях у рамках господарської діяльності платника ПДВ.

Сума ПДВ обчислюється за формулою:

$$\text{Спдв} = (B + C_a + M) \times 20\%,$$

де: Спдв – сума податку на додану вартість;

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

C<sub>a</sub> – сума акцизного податку;

M – 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.

Ввізне мито є диференційованим:

– до товарів, що походять з тих країн, які входять разом з Україною до митних союзів або утворюють з нею спеціальні митні зони, і в разі встановлення будь-якого спеціального преференційного митного режиму згідно з міжнародними договорами за участю України застосовуються преференційні ставки ввізного мита Митного тарифу України;

–до товарів, що походять з країн або економічних союзів, які користуються в Україні режимом найбільшого сприяння, який означає, що іноземні суб'єкти господарської діяльності цих країн або союзів мають пільги щодо мита, за винятком випадків, коли зазначене мито та пільги щодо нього встановлені в рамках спеціального преференційного митного режиму, застосовуються пільгові ставки ввізного мита Митного тарифу України;

–до товарів, що походять з України, застосовуються пільгові ставки ввізного мита, визначені Митним тарифом України, за винятком товарів, які звільняються від сплати мита відповідно до законодавства України;

–до товарів, що походять з держав-членів Світової організації торгівлі (СОТ), застосовуються пільгові ставки ввізного мита, що діють у режимі найбільшого сприяння;

при митному оформленні товарів, що ввозяться в Україну з країн, з якими укладено угоди про вільну торгівлю, за умови виконання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності всіх норм, установлених відповідними міжнародними угодами, застосовуються положення міжнародної угоди.

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

$$C_{ма} = (B \times Ma) : 100,$$

де  $C_{ма}$  – сума ввізного (вивізного) мита;

$B$  – митна вартість товару (в грн.);

$Ma$  – ставка ввізного (вивізного) мита, встановлена у відсотках до митної вартості товару.

При нарахуванні сум увізного мита, справлених за специфічними ставками, установленими в грошовому виразі за кілограм маси товару, або комбінованими ставками зі специфічною складовою в грошовому виразі за кілограм маси товару, як розрахункова база використовується маса товару з урахуванням первинної тари (упаковки) цього товару, яка невіддільна від товару до його споживання і в якій товар подається для роздрібного продажу.

Щодо товарів, які обкладаються ввізним (вивізним) митом за ставками в євро за одиницю товару, основою для нарахування є відповідна кількість товару або фізична характеристика товару в натуральному виразі.

Обчислення суми ввізного (вивізного) мита щодо товарів, які обкладаються ввізним (вивізним) митом за ставками в євро за одиницю товару, здійснюється за формулою:

$$C_{mc} = N \times M \times K_{\epsilon},$$

де  $C_{mc}$  – сума ввізного (вивізного) мита;

$N$  – кількісна або фізична характеристика товару в натуральному виразі;

$M$  – ставка ввізного (вивізного) мита в євро за одиницю товару;

$K_{\epsilon}$  – курс євро, встановлений Національним банком України на день прийняття митної декларації.

**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).

Об'єктом оподаткування є вартість товарів (продукції), які імпортуються (ввозяться, пересилаються) на митну територію України. Ставки акцизного збору встановлюються або у відсотках до бази оподаткування, або у фіксованих сумах, при цьому:

– базою для нарахування акцизного податку із застосуванням ставки у фіксованих сумах при ввезенні товарів є їх вага, обсяг, кількість або інший натуральний показник, визначений у фізичних одиницях виміру, встановлених відповідними законами України:

$$C_{ap} = N \times C_{\text{стап}},$$

де  $C_{ap}$  – сума акцизного податку;  $N$  – кількість товару в фізичних одиницях виміру (шт., кг, л тощо);  $C_{\text{стап}}$  – ставка акцизного податку, грн.;

– базою для нарахування акцизного податку із застосуванням ставки акцизного збору в відсотках є вартість товарів за

встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на них без урахування податку на додану вартість і акцизного податку (але не менше від митної вартості таких товарів з урахуванням сум ввізного мита):

$$C_{ап} = (C_{м} + C_{вм}) \times C_{таз} \% : 100\%,$$

де  $C_{м}$  – митна вартість;  $C_{вм}$  – сума ввізного мита;  $C_{таз} \%$  – ставка акцизного збору, %.

### 5.3. | Бухгалтерський облік імпортних операцій

Для розрахунків з іноземними постачальниками за придбані товари використовується рахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». Облік на цьому рахунку ведеться як у національній, так і в іноземній валюті. Адже заборгованість за придбані товари є монетарною статтею і при зміні валютного курсу на кінець періоду та на момент розрахунків необхідно робити перерахунок курсової різниці.

Оприбуткування запасів, отриманих від іноземного постачальника, відображають в обліку за дебетом рахунків 28 «Товари», 20 «Запаси», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети» і кредитом 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». Оплату відображають за дебетом субрахунка 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» і кредитом 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

*Облік імпортних операцій за умови відстрочення платежу*

Якщо першою подією є отримання товару, за який у майбутньому передбачається перерахувати валютні кошти, то 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).

Розглянемо на прикладі відображення в обліку імпортних операцій за умови попередньої поставки.

**Приклад.** Підприємство-нерезидент 20 січня поточного року здійснило поставку товарів підприємству-резиденту України на умовах відстрочення платежу на суму 10000 дол. США.

Оплата товарів відбулася 3 квітня поточного року. Ставка ввізного мита – 10%, ПДВ 20% – ? грн. Курси НБУ за 1 дол. США: 20 січня – 12,00 грн. за 1 дол. США, 31 березня – 12,50 грн. за 1 дол. США, 3 квітня – 13 грн. за 1 дол. США. Послуги транспортної організації з доставки товарів – 5000 грн.

Таблиця 5.1

**Відображення в обліку імпорتنих операцій за умови відстрочення платежу**

	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Сплачено при митному оформленні ввізне мито ( $10000 \times 12,00 \text{ грн.} \times 10\%$ ).	377	311	12000
2.	Сплачено ПДВ ( $((10000 \times 12,00 \text{ грн.}) + 12000) \times 20\%$ ).	377	311	26400
3.	Оприбутковано імпорتنі товари	28	632	$\frac{10000}{120000}$
4.	Нараховано і сплачено транспортній організації за доставку товару.	28	685	5000
		685	311	5000
5.	Суму мита включено до вартості товарів.	28	377	12000
6.	Суму ПДВ включено до податкового кредиту.	641	377	26400
7.	Відображено курсову різницю за кредиторською заборгованістю на кінець кварталу (31 березня) ( $10000 \times (12,50 \text{ грн.} - 12,00 \text{ грн.})$ ).	945	632	5000
8.	Погашено заборгованість перед нерезидентом ( $10000 \times 13,00 \text{ грн.}$ ).	632	312	$\frac{10000}{130000}$
9.	Перераховано курсову різницю на дату погашення заборгованості ( $((12,50 \text{ грн.} - 13,00 \text{ грн.}) \times 10000)$ ).	945	632	5000

Таким чином, у бухгалтерському обліку відстрочення платежу – монетарний актив, вартість якого перераховується як на дату балансу, так і на дату здійснення розрахунків. Тобто вартість товарів, перерахована за курсом НБУ на дату митного оформлення, буде первісною вартістю товару (п. 5 П(С)БО 21), а кредиторська заборгованість підлягає перерахунку як на дату балансу, так і на дату розрахунків з нерезидентом (п. 8 П(С)БО 21).

### Облік імпорتنих операцій за умови попередньої оплати

Попередню оплату іноземному постачальнику відображають в обліку за дебетом 371 «Розрахунки за виданими авансами» та кредитом 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» за курсом НБУ на початок дня дати перерахування коштів. Оскільки дебіторська заборгованість, що виникла за виданим авансом немонетарна стаття, то курсова різниця за нею не розраховується. При подальшому оприбуткуванні товару його первісна вартість розраховується із застосуванням курсу НБУ на дату оплати.

**Приклад.** Підприємство-нерезидент на умовах передоплати здійснило поставку товару підприємству – резиденту України на суму 10 000 дол. США. На митниці сплачено мито 10%, ПДВ – ? грн. Перевезення товару здійснюється українським підприємством (платником податку на прибуток на загальних підставах). Вартість автоперевезення – 9 000 грн. (в т. ч. ПДВ). Курс НБУ за 1 дол. США: на дату попередньої оплати – 12,0 грн., на дату митного оформлення – 12,5 грн.

Таблиця 5.2

### Відображення в обліку імпорتنих операцій на умовах попередньої оплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Перераховано попередню оплату іноземному постачальнику (10000 × 12,00 грн.).	371	312	$\frac{10000}{120000}$
2.	Сплачено при митному оформленні ввізне мито (10000 × 12,50 грн. × 10%).	377	311	12500
3.	Сплачено ПДВ ((10000 × 12,50 грн.) + 12500) × 20%.	377	311	27500
4.	Оприбутковано імпорتنі товари.	28	632	$\frac{10000}{120000}$
5.	Нараховано транспортній організації за доставку товарів.	28	685	7500
6.	Відображено податковий кредит з ПДВ.	641	685	1500
7.	Сплачено транспортній організації за доставку товару.	685	311	9000
8.	Суму мита включено до вартості товарів.	28	377	12500
9.	Суму ПДВ включено до податкового кредиту.	641	377	27500
10.	Проведено взаємозалік заборгованості.	632	371	$\frac{10000}{120000}$

Таким чином, при оприбуткуванні товару, що імпортується, 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). Податкові зобов'язання з ПДВ та сплати мита виникають на дату оформлення митної декларації, незалежно від порядку розрахунків з іноземним постачальником.

*Облік імпортних операцій  
за умови часткової попередньої оплати*

При здійсненні імпортних операцій за умови часткової попередньої оплати витрати, що формують первісну вартість товару, розраховують:

частині сплаченого авансу – за курсом НБУ на початок дня дати здійснення попередньої оплати;

у частині, яку суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності оплачує після отримання товарів, – за курсом НБУ на дату оприбуткування товарів.

Таким чином, вартість товарів визначається за двома курсами: курсом НБУ на початок дня дати здійснення попередньої оплати та курсом НБУ на початок дня дати отримання товарів.

Однак після оприбуткування товарів за кредитом рахунка 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» з'явиться заборгованість частині вартості товарів, яка ще не оплачена постачальнику. Відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» – це монетарна стаття, і відповідно за нею на дату балансу та / або на дату її погашення (списання) необхідно розраховувати курсові різниці.

**Приклад.** Підприємство уклало зовнішньоекономічний контракт на поставку товарів на суму 10 000 дол. США. За умовами контракт оплата здійснюється частинами. Попередня оплата відбулася 20 січня у розмірі 4 000 дол. США, поставка товару – 25 січня на всю суму контракту, оплата за товар – 30 січня. Ставка ввізного мита – 10%, ПДВ 20% – ? грн. Курси НБУ за 1 дол. США: 20 січня – 12,00 грн. за 1 дол. США, 25 січня – 12,50 грн. за дол. США, 30 січня – 13 грн. за 1 дол. США. Послуги транспортної організації з доставки товарів – 5 000 грн.

Таблиця 5.3

**Відображення в обліку імпорتنих операцій за умови часткової попередньої оплати**

	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Перераховано аванс нерезиденту (4000 × 12 грн.).	371	312	<u>4000</u> 48000
2.	Сплачено при митному оформленні: ввізне мито (10000 × 12,5 грн. × 10%).	377	311	12500
3.	Сплачено ПДВ (((10000 × 12,5 грн.) + 12500) × 20%).	377	311	27500
4.	Оприбутковано імпорتنі товари (10000 × 12,5 грн.).	28	632	<u>10000</u> 125000
5.	Проведено залік заборгованості у частині сплаченого авансу.	632	371	<u>4000</u> 48000
6.	Нараховано і сплачено транспортній організації за доставку товару.	28	685	5000
		685	311	5000
7.	Суму мита включено до вартості товарів	28	377	12500
8.	Суму ПДВ включено до податкового кредиту.	641	377	27500
9.	Погашено заборгованість перед нерезидентом (6000 × 13,00 грн.).	632	312	<u>6000</u> 78000
10.	Відображено курсову різницю на дату погашення заборгованості ((13,00 грн. - 12,50 грн.) × 6000).	945	632	3000

Таким чином, якщо першою подією є передня оплата, 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). Якщо за однією поставкою чергуються передоплати і відвантаження, то необхідно відстежувати подію, яка відбулася раніше, та формувати вартість товару з урахуванням вимог П(С)БО 21.

## **Методичні рекомендації до вивчення розділу 5 «Облік імпорتنих операцій»**

Для підготовки до заняття необхідно вивчити основні положення здійснення імпорتنих операцій, порядок документального оформлення імпорتنих операцій та відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

### **План заняття**

1. Основні завдання обліку імпорتنих операцій.
2. Документальне забезпечення митного оформлення імпорту товарів.
3. Оподаткування імпорتنих операцій.
4. Бухгалтерський облік імпорتنих операцій.

### **Теми рефератів**

1. Документальне оформлення імпорتنих операцій.
2. Порядок митного оформлення імпорتنих операцій та їх відображення в бухгалтерському обліку.
3. Особливості нарахування та сплати ПДВ при імпорті, порядок відображення в бухгалтерському обліку.
4. Особливості митного оформлення та сплати митних платежів при імпорті.

### **Тестові завдання**

1. Відповідно до Закону – це «Про зовнішньоекономічну діяльність в Україні» імпорт (імпорт товарів):

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

б) продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою у негрошовій формі) з вивезенням або без ввезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів;

в) 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.

2. Відповідно до Митного кодексу України, імпорт – це:

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

б) ввезення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності на територію України товарів для вільного обігу;

в) 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.

3. Сума акцизного податку за умови застосування фіксованої ставки обчислюється за формулою:

а)  $S_{аз} = MB \times Стаз$ ;

б)  $S_{аз} = N \times Стаз$ ;

в)  $S_{аз} = (C_{м} + C_{вм}) \times Стаз \% : 100\%$ .

4. Сума акцизного податку за умови застосування ставки акцизного збору у відсотках обчислюється за формулою:

а)  $S_{аз} = MB \times Стаз$ ;

б)  $S_{аз} = N \times Стаз$ ;

в)  $S_{аз} = (C_{м} + C_{вм}) \times Стаз \% : 100\%$ .

5. Сума ПДВ при імпорті товарів визначається за формулою:

а)  $S_{аз} = MB \times Стаз$ ;

б)  $S_{пдв} = (C_{м} + C_{вм}) \times Стаз \% : 100\%$ ;

в)  $S_{пдв} = (C_{м} + C_{вм} + S_{аз}) \times Н : 100\%$ .

6. Оприбутковано товари за вартістю, вказаною у митній декларації:

- а) Дебет 281 Кредит 632;
- б) Дебет 282 Кредит 362;
- в) Дебет 281 Кредит 685;
- г) Дебет 281 Кредит 23.

7. Нараховано мито при імпорті:

- а) Дебет 281 Кредит 377;
- б) Дебет 282 Кредит 362;
- в) Дебет 281 Кредит 685;
- г) Дебет 281 Кредит 641.

8. Нараховано транспортній організації кошти за перевезення імпортного товару:

- а) Дебет 281 Кредит 642;
- б) Дебет 282 Кредит 362;
- в) Дебет 281 Кредит 685;
- г) Дебет 281 Кредит 641.

9. Визначено курсову різницю щодо заборгованості постачальнику на дату її погашення:

- а) Дебет 632 Кредит 945;
- б) Дебет 632 Кредит 714;
- в) Дебет 281 Кредит 714;
- г) Дебет 281 Кредит 945.

10. Сплачено з поточного валютного рахунка кошти в погашення заборгованості:

- а) Дебет 632 Кредит 312;
- б) Дебет 631 Кредит 311;
- в) Дебет 632 Кредит 311;
- г) Дебет 685 Кредит 311.

11. Здійснено передоплату іноземному постачальнику:

- а) Дебет 371 Кредит 312;
- б) Дебет 312 Кредит 632;
- в) Дебет 685 Кредит 312;
- г) Дебет 631 Кредит 312.

12. Що є митною вартістю імпортованих товарів?

- а) контрактна вартість товарів з урахуванням ввізного мита;
- б) ціна, яка дорівнює ціні за товар, що була фактично сплачена або підлягає сплаті, розрахована із застосуванням методів, наведених у Митному кодексі;
- в) контрактна вартість товарів разом з ввізним митом;
- г) контрактна вартість товарів разом з ввізним митом та акцизним податком.

13. Що є датою виникнення податкового зобов'язання з ПДВ під час ввезення товарів на митну територію України?

- а) дата відвантаження товарів нерезидентом;
- б) дата оформлення ввізної митної декларації;
- в) дата оплати отримання товарів або дата надходження товарів на склад, залежно від того, що відбулося раніше;
- г) дата отримання товарів на склад підприємства.

14. Яким чином відображається в бухгалтерському обліку надання авансу постачальнику-нерезиденту в іноземній валюті за матеріали, що підлягають імпорту?

- а) Дебет 371 Кредит 312;
- б) Дебет 632 Кредит 311;
- в) Дебет 371 Кредит 311;
- г) Дебет 632 Кредит 334;

15. Які з перелічених нижче складових входять до складу первісної вартості товарів, що імпортуються?

- а) відсотки за користування позикою, одержаною для розрахунку за такі товари;
- б) сума сплаченого мита;
- в) ПДВ, сплачене при імпорті;
- г) на утримання складу, де зберігаються такі товари після оприбуткування.

16. Розкрийте зміст бухгалтерської проводки: Дебет 201 «Сировина і матеріали» Кредит 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»:

- а) нараховане ввізне мито по запасах, що надійшли від іноземного постачальника;
- б) повернені матеріали іноземному постачальнику;
- в) згідно з митною декларацією надійшли і оприбутковані сировина, і матеріали від іноземного постачальника;
- г) відображена курсова різниця від перерахунку кредиторської заборгованості.

17. З якої вартості розраховується сума податку на додану вартість під час імпорту товарів на митну територію України?

- а) з митної вартості;
- б) з контрактної (договірної) вартості з врахуванням суми акцизного податку та суми ввізного мита;
- в) з митної вартості з урахуванням витрат на навантаження, розвантаження, транспортування та страхування до пункту перетину митного кордону України, а також мита і акцизного податку;
- г) з митної вартості, мита без урахування акцизного збору та витрат на навантаження, розвантаження, транспортування і страхування до пункту перетину митного кордону України.

18. За якою ставкою оподатковуються податком на додану вартість імпорتنі операції?

- а) 20%;
- б) це пільгові операції – не оподатковуються;
- в) 0%;
- г) за ставкою, встановленою Митним кодексом та Законом «Про митний тариф України».

19. Який документ є підставою для відображення податкового кредиту при імпорті матеріалів?

- а) податкова накладна;
- б) митна декларація;

- в) виписка банку, що підтверджує сплату ПДВ;
- г) податковий кредит при імпорті не виникає.

20. Митне оформлення імпорту вважається завершеним:

а) після виконання всіх митних формальностей, що засвідчується органом доходів і зборів шляхом проставлення відміток на митній декларації або документі, який відповідно її замінює;

б) після фактичного отримання і оприбуткування продукції на склад покупця;

в) після фактичного відвантаження товару від продавця, що підтверджується відповідними товаросупровідними документами;

г) після обов'язкового виконання усіх зазначених вище вимог.

21. Якою мовою подаються документи, необхідні для здійснення митного контролю та митного оформлення товарів?

а) українською мовою;

б) офіційною мовою митних союзів, членом яких є Україна;

в) іноземною мовою міжнародного спілкування;

г) усі зазначені відповіді є вірними.

22. Основним методом визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, є:

а) за ціною договору (контракту) щодо товарів, які імпортуються (вартість операції);

б) за ціною договору щодо ідентичних товарів;

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

г) на основі віднімання або додавання вартості.

23. Яка вартість товарів у режимі імпорту визначається із застосуванням П(С)БО 9 «Запаси»?

а) митна вартість;

б) первісна вартість;

в) фактурна вартість;

г) в режимі імпорту вартість визначається виключно із застосуванням вимог Митного кодексу.

24. Як визначається первісна вартість товару в режимі імпорту, якщо першою подією є передоплата?

- а) із застосуванням курсу НБУ на дату попередньої оплати;
- б) із застосуванням курсу НБУ на дату фактичного перетину товарів митного кордону;
- в) із застосуванням курсу НБУ на дату фактичного оприбуткування товарів на склад покупця;
- г) із застосуванням курсу НБУ на дату балансу.

25. Обчислення суми ввізного мита щодо товарів здійснюється за формулою:

- а) сума ввізного мита є фіксованою величиною і не потребує розрахунку;
- б)  $(\text{митна вартість} + \text{сума акцизного податку}) \times \text{ставка ввізного мита \%} : 100$ ;
- в)  $(\text{митна вартість} + \text{сума акцизного податку} + \text{ПДВ}) \times \text{ставка ввізного мита \%} : 100$ ;
- г)  $(\text{митна вартість} \times \text{ставка ввізного мита \%}) : 100$ .

26. Сума акцизного податку в режимі імпорту визначається за формулою:

- а) сума акцизного податку є фіксованою величиною і не потребує розрахунку;
- б)  $(\text{митна вартість} + \text{сума ввізного мита}) \times \text{ставка податку \%} : 100$ ;
- в)  $(\text{митна вартість} + \text{сума ввізного мита} + \text{ПДВ}) \times \text{ставка податку \%} : 100$ ;
- г)  $(\text{митна вартість} \times \text{ставка податку \%}) : 100$ .

27. Дебіторська заборгованість постачальника, що виникає в режимі імпорту:

- а) є немонетарною статтею і тому на кінець звітного періоду та на дату погашення заборгованості не підлягає перерахунку;
- б) є немонетарною статтею і тому на кінець звітного періоду та на дату погашення заборгованості підлягає перерахунку;
- в) є монетарною статтею і підлягає перерахунку на кінець звітного періоду та на дату погашення заборгованості;

г) підлягає перерахунку на дату балансу як монетарна стаття та не підлягає перерахунку на дату погашення заборгованості як немонетарна стаття.

28. Відображення доходу від курсової різниці на дату балансу за кредиторською заборгованістю при імпорті товарів відображається проводкою:

а) Дебет 714 Кредит 632;

б) Дебет 632 Кредит 714;

в) Дебет 632 Кредит 945;

г) курсова різниця не виникає, оскільки кредиторська заборгованість у даному випадку є немонетарною статтею.

## Завдання для практичного заняття

### Завдання 1

Підприємством оприбутковано імпортний товар вартістю 1000 дол. США. Курс НБУ, зафіксований у митній декларації, склав 12,30 грн. за 1 дол. США. На митниці було сплачено мито – 2% та ПДВ.

Транспортні послуги з доставки товару на склад підприємства склали 720 грн. (з ПДВ).

На дату перерахування грошових коштів постачальникові курс НБУ склав 12,80 грн. за 1 дол. США.

*Відобразити господарські операції підприємства на рахунках бухгалтерського обліку, вказати первинні документи.*

### Завдання 2

Підприємство 10.05 поточного року перерахувало нерезиденту попередню оплату в розмірі 2 400 дол. США. Товар було одержано 20.06 поточного року на суму 2 000 дол. США. При ввезенні товару на митну територію України було сплачено мито – 2% та ПДВ – ?

Залишок коштів було повернуто 01.07 поточного року.

Курси НБУ на дату здійснення операцій 10.05 поточного року – 12,20 грн. за 1 дол. США; 31.05 – 12,30 грн. за 1 дол. США;

20.06 – 12,50 грн. за 1 дол. США; 30.06– 12,25 грн. за 1 дол. США; 1.07 – 13,25 грн. за 1 дол. США.

*Відобразити господарські операції підприємства на рахунках бухгалтерського обліку, вказати первинні документи.*

### **Завдання 3**

ТзОВ «Весна» уклало договір з польською фірмою «Колмо» на імпорт товарів вартістю 4 500 дол. США. Імпортовані товари було одержано 7 червня поточного року. На митниці було сплачено мито – 2% та ПДВ. Крім того, за умовами контракту оплата послуг із транспортування та страхування вантажу здійснюється українським покупцем. Відповідно до цього перевізнику було сплачено 500 дол. США за доставку товару до місця призначення, а також послуги страхової організації у сумі 800 грн. Оплата за одержані товари була проведена 20 червня.

Курси НБУ на дату здійснення операцій 7.06 поточного року – 12,90 грн. за 1 дол. США; 20.06 – 13,00 грн. за 1 дол. США.

*Відобразити господарські операції підприємства на рахунках бухгалтерського обліку, вказати первинні документи.*

### **Завдання 4**

Підприємство придбало в нерезидента товари договірною вартістю 10 000 дол. США. Поставка відбувається на умовах попередньої оплати. Кошти підприємство перераховує двома платежами: 15 червня ц. р. – 5000 дол. США та 20 червня – 5 000 дол. США. Товари оприбутковано 5 липня ц. р. На митниці сплачено мито 5% та ПДВ – ? Курси НБУ: 15 червня – 12,30 грн. за 1 дол. США, 20 червня – 12,60 грн. за 1 дол. США; 5 липня – 12,90 грн. дол. США.

*Відобразити господарські операції підприємства на рахунках бухгалтерського обліку, вказати первинні документи.*

### **Запитання для самоперевірки та контролю**

1. Дайте визначення імпорту в нормативних документах.
2. Якими нормативними актами регламентуються операції з імпорту?

3. Дайте характеристику митної, фактичної та облікової вартості експортних товарів.
4. Які документи застосовуються при імпортних операціях?
5. На яких рахунках відображаються імпортні операції?
6. Які документи підтверджують імпорт товарів?
7. Назвіть особливості оприбуткування імпортних товарів.
8. Які особливості обліку імпортних операцій за умови попередньої оплати?
9. Які особливості обліку імпортних операцій за умови наступної оплати?
10. Які особливості обліку імпортних операцій за умови часткової оплати?

## **РОЗДІЛ 6**

---

### **ОБЛІК БАРТЕРНИХ (ТОВАРООБМІННИХ) ОПЕРАЦІЙ**

#### **6.1. | Поняття бартерних (товарообмінних) операцій та їх документальне оформлення**

Особливості здійснення бартерних (товарообмінних) операцій регламентуються нормами Цивільного кодексу України, Господарського кодексу, Податкового кодексу, Митного кодексу, Закону України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» тощо.

Згідно з Цивільним кодексом за договором міни кожна зі сторін зобов'язується передати другій стороні у власність один товар в обмін на інший. Визначення бартеру відповідно до Господарського кодексу передбачає, що за договором міни (бартеру) кожна зі сторін зобов'язується передати другій стороні у власність, повне господарське відання чи оперативне управління певний товар в обмін на інший товар. Тобто згідно з бартерним договором розрахунки за товари відбуваються у негрошовій формі. Разом з тим, якщо обмінюється товар більшої вартості на товар меншої вартості, договором може бути встановлена доплата.

Договором може також бути встановлений обмін майна на роботи (послуги). Право власності на обмінювані товари переходить до сторін одночасно після виконання зобов'язань щодо передання майна обома сторонами, якщо інше не встановлено договором або законом.

Не може бути об'єктом обміну (бартеру) майно, віднесене законодавством до основних фондів, яке належить до державної або комунальної власності, у разі, якщо друга сторона догово-

ру міни (бартеру) не є відповідно державним чи комунальним підприємством. Законодавством можуть бути встановлені також інші особливості здійснення бартерних (товарообмінних) операцій, пов'язаних з придбанням і використанням окремих видів майна, а також здійснення таких операцій в окремих галузях господарювання.

До бартерного договору застосовуються правила, що регулюють договори купівлі-продажу, поставки, контрактації, елементи яких містяться в договорі міни (бартеру), якщо це не суперечить законодавству і відповідає суті відносин сторін.

Згідно з Податковим кодексом України **бартерна (товарообмінна) операція** – господарська операція, яка передбачає проведення розрахунків за товари (роботи та послуги) у негрошовій формі в рамках одного договору.

Закон України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» визначає бартер як один з видів експортно-імпорتنих операцій, оформлених бартерним договором або договором зі 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.

Отже, важливою специфікою бартеру є те, що як продавець, так і покупець виконують одночасно функції один одного, оскільки рух коштів фактично відсутній, а здійснюється лише обмін товарами, роботами, послугами.

Оцінка товарів за бартерними договорами здійснюється з метою створення належних умов для 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 зовнішньо-

економічних 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.

**Індикативні ціни** – це ціни на товар, що склалися або складаються на відповідний товар на ринку експортера або імпортера на момент здійснення експортної (імпортної) операції з урахуванням умов постачання і умов здійснення розрахунків, визначених відповідно до законодавства України.

З метою еквівалентності обміну та правильності визнання доходу при будь-яких бартерних операціях використовується критерій подібності, оскільки обмін може відбуватися як подібними активами, так і неподібними, при цьому:

– подібними є об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість;

– якщо об'єкти, які обмінюються, мають різне функціональне призначення та їх справедлива вартість відрізняється, що передбачає потребу у грошовій доплаті, то такі об'єкти вважаються неподібними.

Якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість, то дохід не визнається<sup>51</sup>.

При цьому справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Методика визначення первісної вартості об'єкта обміну в бухгалтерському обліку залежить від його виду і регулюється відповідним П(С)БО.

У бартерному договорі зазначається загальна вартість товарів, що імпортуються, та загальна вартість товарів (робіт, послуг), що експортуються за цим договором, з обов'язковим ви-

<sup>51</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р., № 290.

раженням в іноземній валюті, віднесеній Національним банком України до першої групи Класифікатора іноземних валют.

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 (дати оформлення митної декларації на експорт) товарів, що фактично експортовані за бартерним договором, а в разі експорту за бартерним договором робіт і послуг – з дати підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг.

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.

У разі, коли замість поставок товарів (робіт, послуг), що імпортуються за бартерним договором, іноземний контрагент виконує свої зобов'язання шляхом перерахування коштів на рахунок суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності України – сторони договору, підставою для зняття з контролю органу доходів і зборів питання щодо імпортової частини за бартерним договором є подання зазначеним суб'єктом до органу доходів і зборів довідки уповноваженого банку про надходження коштів у рахунок цього договору в установлені законодавством України строки на суму, еквівалентну вартості товарів (робіт, послуг), зазначених у договорі, та копії додаткових угод, які зумовлюють зміну характеру договору.

Порушення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності України передбачених строків ввезення товарів (виконання робіт, надання послуг), що імпортуються за бартерним договором, тягне за собою стягнення пені за кожний день прострочення у розмірі 0,3 відсотка вартості неодержаних товарів (робіт, послуг), що імпортуються за бартерним договором, проте загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати розміру заборгованості.

У випадку недотримання термінів контракту чи виникнення заборгованості за бартерним договором через форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили) строки, передбачені чинним законодавством, зупиняються і пеня за їх порушення протягом дії цих обставин не стягується.

Разом з тим, настання та закінчення дії обставин непереборної сили повинно бути підтверджено довідкою офіційного органу, уповноваженого державою, де такі обставини мали місце. Обставини форс-мажору підтверджуються в установленому законом порядку.

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності України, які здійснили експорт або імпорт робіт, послуг за бартерним договором, зобов'язані протягом п'яти робочих днів з дня підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт чи надання послуг, повідомити орган доходів і зборів – митницю (якщо імпортується або експортується за таким договором товари) або державну податкову інспекцію (якщо імпортується або експортується за таким договором роботи чи послуги) про факт здійснення експорту товарів (робіт, послуг). Неподання або несвоєчасне подання такої інформації тягне за собою нарахування пені у розмірі одного відсотка вартості експортованих товарів (робіт, послуг) за кожний день прострочення. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати вартості експортованих товарів (робіт, послуг).

Митні органи здійснюють контроль за надходженням товарів за імпортом згідно з бартерними договорами та інформують органи доходів і зборів про порушення строків надходження товарів, передбачених Законом України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності».

Органи доходів і зборів здійснюють контроль за своєчасним імпортом робіт і послуг згідно з бартерними договорами та інформують митниці про фактичний експорт робіт і послуг для забезпечення контролю за своєчасним надходженням товарів, що мають бути імпортовані.

Органи доходів і зборів мають право за результатами документальних перевірок стягувати пеню, передбачену чинним законодавством, у безспірному порядку із суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України і спрямовувати її до Державного бюджету України.

Як було сказано раніше, сума зовнішньоекономічного бартерного договору встановлюється в іноземній валюті, віднесеній до першої групи класифікатора іноземних валют, а для перерахунку іноземної валюти у гривні застосовують курс НБУ, який діяв на дату відвантаження товарів (підписання акта виконаних робіт).

Оподаткування бартерних операцій регулюється Податковим кодексом, відповідно до якого доходи та витрати від проведення товарообмінних (бартерних) операцій визначаються відповідно до договірної ціни такої операції, але не нижчої (вищої) від звичайних цін.

Звичайна ціна – ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено Податковим кодексом. Якщо не доведено зворотне, то вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. У разі, якщо ціни на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню згідно із законодавством, то звичайною вважається ціна, встановлена відповідно до правил такого регулювання.

Операція з вивезення товарів за межі митної території України, у тому числі при здійсненні товарообмінної (бартерної) операції, є об'єктом оподаткування ПДВ. При цьому в разі експорту товарів датою виникнення податкових зобов'язань є дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства.

У випадку, коли платник ПДВ здійснює згідно з договором бартеру постачання послуг на користь нерезидента чи отримання послуг від нерезидента, йому слід врахувати:

– якщо місце постачання цих послуг розташоване за межами митної території України, то така операція не є об'єктом оподаткування;

—якщо постачаються (отримуються) послуги, місце постачання яких розташоване на митній території України, то така операція є об'єктом оподаткування ПДВ. При цьому датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Операція із ввезення товарів на митну територію України, у тому числі при здійсненні товарообмінної (бартерної) операції, є об'єктом оподаткування ПДВ.

При визначенні бази оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, перерахунок іноземної валюти у валюту України здійснюється за офіційним курсом валюти України до цієї іноземної валюти, встановленим НБУ, що діє на день подання митної декларації для митного оформлення.

У разі ввезення товарів на митну територію України датою виникнення податкових зобов'язань є дата подання митної декларації для митного оформлення. Нарахувавши і сплативши податкові зобов'язання, пов'язані із ввезенням товарів на митну територію України, платник ПДВ отримує право віднести відповідні суми ПДВ до податкового кредиту. В цьому випадку документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, є митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку.

## **6.2. | Бухгалтерський облік бартерних операцій**

Дохід у бухгалтерському обліку визнається лише тоді, коли обмін здійснюється неподібними активами, якщо ж сторони бартерного договору обмінюються продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), яка є подібною за призначенням і має однакову справедливу вартість, то дохід не визнається. Пояснюється це тим, що дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, якщо ж здійснюється обмін подібними активами з однаковою вартістю, то й оборотів за субрахунками 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» та 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» у сторін бартерної угоди не буде.

У бухгалтерському обліку величина доходу від здійснення бартерної операції неподібними активами (роботами, послугами) визначається за справедливою вартістю таких активів, робіт та послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, яка має бути зменшена або збільшена відповідно на суму переданих чи одержаних грошових коштів та їхніх еквівалентів. Якщо справедливу вартість таких активів, робіт і послуг визначити неможливо, то дохід визнається за справедливою вартістю активів, робіт та послуг, переданих за бартерними контрактом. У цьому випадку при обміні в обліку відбувається збільшення доходу за кредитом субрахунка 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» та списується балансова вартість за дебетом 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

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<sup>52</sup>.

Дохід відображається за кредитом субрахунка 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», а балансова вартість списується за дебетом субрахунка 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Основні засоби, визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів згідно з П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Вартість таких активів відображається за дебетом

<sup>52</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р., № 92.

субрахунка 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації. У разі оцінки за чистою вартістю реалізації сума коригування балансової вартості визнається іншими операційними доходами (витратами) звітного періоду – субрахунки 719 «Інші доходи від операційної діяльності» або 949 «Інші витрати операційної діяльності».

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 – субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів<sup>53</sup>.

Зауважимо, що під час формування первісної вартості запасів, отриманих за договором бартеру (незалежно від того, подібні чи неподібні активи обмінювались), слід врахувати вимоги П(С)БО 9 «Запаси», яким передбачено перелік фактичних витрат, які може понести одна зі сторін договору під час придбання. Відповідно первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну, дорівнює балансовій вартості переданих запасів або справедливій вартості (якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість) і збільшується на транспортно-заготівельні витрати.

Оскільки у бартерному контракті вартість предметів фіксується у вартісному вираженні, тому при здійсненні бартерних операцій, пов'язаних із зовнішньоекономічною діяльністю існує специфіка у відображенні дебіторської (кредиторської) заборгованості, яка виникає в іноземній валюті.

Це зумовлено вимогою П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів», згідно з яким у бухгалтерському обліку зміна валютно-

<sup>53</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2000 р., № 246.

го курсу впливає лише на монетарні статті балансу, при цьому валютні курсові різниці визначаються на дату проведення розрахунків та на дату балансу (тобто наприкінці звітної періоду). Такі курсові різниці щодо операційної діяльності відображають у складі інших операційних доходів (за субрахунком 714 «Дохід від операційної курсової різниці») або витрат (субрахунок 945 «Витрати від операційної курсової різниці»).

За немонетарними статтями курсові різниці не виникають, оскільки у бухгалтерському обліку вони відображаються виключно за тим курсом валюти, який був встановлений на дату здійснення господарської операції, і, відповідно, не повинні перераховуватись на кожну дату балансу. Таким чином, оскільки розрахунки за зовнішньоекономічним бартерним контрактом здійснюються не коштами або їх еквівалентами, а активами, то такі ознаки відносять зовнішньоекономічні бартерні операції до немонетарних статей балансу. Отже, якщо при здійсненні бартерної операції не провадиться часткова оплата поставок коштами, то відображені у бухгалтерському обліку відповідні статті активів та зобов'язань будуть немонетарними. Курсові різниці за немонетарними статтями в іноземній валюті не визначаються. Якщо зовнішньоекономічні бартерні розрахунки проводяться у змішаній формі, тобто частково грошовими коштами, то заборгованість у частині грошових розрахунків, яка виникла на кінець звітної кварталу, перераховують відповідно до розміру валютного курсу, що діяв на дату балансу.

**Приклад.** За умовами бартерного контракту українська сторона в особі ТОВ «Весна» відвантажила 10 жовтня поточного року іноземній компанії «ЕРС» товари на суму 15000,00 дол. США. Валютний курс 10 жовтня (дата оформлення вивізної МД) становив 12,25 грн. за 1 дол. США. Собівартість експортованих товарів – 125700,00 грн. Сума мита при експорті товарів – 8032,50 грн. Зустрічну поставку товару (імпорт) нерезидент здійснював на суму 15000,00 дол. США 25 жовтня поточного року. Валютний курс на 25 жовтня (дата оформлення ввізної МД) становив 12,35 грн. за 1 дол. США. На митниці сплачено ввізне мито – 8025,00 грн.

Таблиця 6.1

**Відображення в обліку  
резидента виконання бартерного контракту**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Відвантаження товару (експорт)				
1.	Експортовано товари нерезиденту відповідно до бартерного контракту (15000 × 12,25 грн.).	362	702	183750,00
2.	Списано на фінансовий результат суму отриманого доходу.	702	791	183750,00
3.	Відображено собівартість експортованих товарів.	902	281	125700,00
4.	Списано на фінансовий результат собівартість експортованих товарів.	791	902	125700,00
5.	Сплатчено суму експортного мита.	377	311	8032,50
6.	Списано суму експортного мита.	93	377	8032,50
Отримання товару (імпорт)				
1.	Отримано імпортовані товари від нерезидента.	281	632	183750,00
2.	Сплатчено імпортне мито.	377	311	8025,00
3.	Включено до первісної вартості товару суму ввізного мита.	281	377	8025,00
4.	Сплатчено ПДВ при імпорті товарів.	641	311	38655,00
5.	Включення сплаченого ПДВ до податкового кредиту.	644	341	38655,00
6.	Залік взаємних вимог у рамках бартерного договору.	632	362	183750,00

**Методичні рекомендації до вивчення розділу 6  
«Облік бартерних (товарообмінних) операцій»**

Для підготовки до вивчення теми необхідно ознайомитися з поняттям бартерних (товарообмінних) операцій, особливостями їх регулювання із нормами чинного законодавства, зокрема Закону України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності»; вивчити особливості документального оформлення оподаткування та бухгалтерського обліку бартерних (товарообмінних) операцій.

### План заняття

1. Поняття бартеру в зовнішньоекономічній діяльності.
2. Порядок митного оформлення бартерних операцій.
3. Бухгалтерський облік бартерних операцій.

### Теми рефератів

1. Бартер як форма міжнародної торгівлі.
2. Переваги і недоліки бартеру як форми торгівлі.
3. Місце бартерних (товарообмінних) операцій у ЗЕД України.

### Тестові завдання

1. Відповідно до Податкового кодексу під бартером (товарним обміном) розуміють:

а) господарську операцію, що передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) в будь-якій формі, відмінній від грошової;

б) один з видів експортно-імпортних операцій, оформлених бартерним договором або договором зі змішаною формою оплати, яким оплата експортних (імпортних) поставок передбачена в натуральній формі;

в) господарську операцію, яка передбачає проведення розрахунків за товари (роботи та послуги) у негрошовій формі в рамках одного договору.

2. Відповідно до Закону України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» під товарообмінною (бартерною) операцією у ЗЕД розуміють:

а) господарську операцію, яка передбачає проведення розрахунків за товари (роботи та послуги) у негрошовій формі в рамках одного договору;

б) господарську операцію, що передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) в будь-якій формі, відмінній від грошової;

в) вид експортно-імпортних операцій, оформлених бартерним договором, що передбачає збалансований за вартістю обмін товарами, роботами, послугами у будь-якому поєднанні, не опосередкований рухом коштів у готівковій або безготівковій формі.

3. Ціни на товар, що склалися або складаються на відповідний товар на ринку експортера або імпортера на момент здійснення експортної (імпортної) операції з урахуванням умов постачання і умов здійснення розрахунків – це:

- а) індикативні ціни;
- б) ринкові ціни;
- в) справедлива вартість;
- г) ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору.

4. Яке майно не може бути об'єктом обміну (бартеру)?

- а) майно, віднесене законодавством до основних фондів;
- б) майно, яке належить до державної або комунальної власності;
- в) якщо друга сторона договору міни (бартеру) не є відповідно державним чи комунальним підприємством;
- г) усе вищевказане.

5. Умовою еквівалентності обміну за бартерним договором є:

- а) обмін товарами (роботами, послугами) за цінами, що визначаються суб'єктами зовнішньоекономічних відносин України на договірних засадах з урахуванням попиту та пропозиції;
- б) обмін товарами за цінами, які встановлені митними органами;
- в) обмін товарами за цінами, які встановлені виключно іноземною стороною;
- г) обмін товарами за справедливою вартістю.

6. Подібними є об'єкти, які:

- а) мають однакове функціональне призначення;
- б) мають однакову справедливу вартість;
- в) мають однакову митну вартість;
- г) лише а) та б).

7. Неподібними є об'єкти, які:

- а) мають різне функціональне призначення;
- б) мають різну справедливу вартість;
- в) обмін об'єктами передбачає потребу в грошовій доплаті;
- г) усе вищевказане.

8. Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», при обміні подібними об'єктами дохід:

- а) не визнається;
- б) визнається;
- в) визнається в частині різниці між справедливими вартостями.

9. Дохід від бартерної операції не визначається:

- а) при обміні неподібними активами;
- б) при обміні неподібними активами;
- в) визначається в будь-якому випадку;
- г) не визнається в жодному випадку.

10. При відвантаженні на експорт товарів за бартерним договором складається проводка:

- а) Дебет 362 Кредит 702;
- б) Дебет 702 Кредит 641;
- в) Дебет 641 Кредит 631;
- г) Дебет 281 Кредит 631.

11. Справедлива вартість при бартері – це:

а) ціна на товар, що склалася або складається на відповідний товар на ринку експорту чи імпорту на момент здійснення експортної (імпортної) операції з врахуванням умов поставки і умов здійснення розрахунків, визначених відповідно до законодавства України;

б) ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору;

в) сума, за якою може бути здійснено обмін активу в результаті операції між поінформованими, зацікавленими та незалежними сторонами;

г) сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

12. В якій валюті зазначається загальна вартість товарів у бартерному договорі?

а) у валюті першої групи Класифікатора іноземних валют;

б) у валюті першої та другої груп Класифікатора іноземних валют;

в)у валюті першої групи Класифікатора іноземних валют та російського рубля;

г)будь-якій валюті.

13. Операція з вивезення товарів за межі митної території України при здійсненні товарообмінної (бартерної) операції:

а)є об'єктом оподаткування ПДВ аналогічно до оподаткування експорту;

б)є об'єктом оподаткування ПДВ аналогічно до оподаткування імпорту;

в)не є об'єктом оподаткування ПДВ;

г)оподатковується ПДВ за пільговою ставкою.

14. Чому дорівнює первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси?

а)балансовій вартості переданих запасів;

б)справедливій вартості переданих запасів;

в)справедливій вартості отриманих запасів;

г)митній вартості переданих (отриманих) запасів.

15. Чому дорівнює первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт?

а)залишковій вартості переданого об'єкта;

б)справедливій вартості переданого об'єкта;

в)справедливій вартості отриманого об'єкта;

г)митній вартості переданого (отриманого) об'єкта.

## **Вправи для практичного заняття**

### **Завдання 1**

На основі наведених господарських операцій скласти журнал реєстрації господарських операцій, зазначивши кореспонденцію рахунків, та вказати первинні документи:

1. Оприбутковано імпорتنі товари за умови бартерного контракту.

2. Нараховано пеню за несвоєчасне одержання імпоротної частини бартерного контракту.

3. Відвантажено іноземному покупцю продукцію в рахунок бартерного контракту.

4. Перераховано до бюджету пеню за несвоєчасне одержання імпортової частини бартерного контракту.

5. Сплачено мито при імпорті обладнання.

## Завдання 2

На основі наведених даних провести записи у журналі реєстрації господарських операцій.

Підприємство уклало бартерний контракт з іноземним суб'єктом господарської діяльності на обмін товарів, контрактна вартість яких 12 000 дол. США. 10.09. поточного року одержано товар на повну суму договору, причому на митниці сплачено мито – 5% та ПДВ. 15.09 було проведено зустрічну поставку, при якій на митниці сплачено мито – 2%. Облікова вартість відвантаженого товару – 72 000 грн. Курси валют на дати здійснення господарських операцій: 10.09 – 15,90 грн. за 1 дол. США; 15.09 – 15,05 грн. за 1 дол. США.

## Запитання для самоперевірки та контролю

1. Дайте визначення бартерної (товарообмінної операції) згідно з чинним законодавством.

2. Який порядок визнання доходу за бартерним контрактом?

3. Який порядок оподаткування бартерних операцій?

4. Назвіть дати виникнення доходів і витрат при бартерних операціях.

5. Поясніть виникнення і відображення курсових різниць при бартерних операціях.

6. Поясніть порядок визначення первісної вартості запасів, отриманих у результаті обміну на подібні та неподібні запаси.

7. Поясніть порядок визначення первісної вартості об'єктів основних засобів, отриманих у результаті обміну на подібні та неподібні об'єкти.

## РОЗДІЛ 7

---

### ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

#### 7.1. | Поняття давальницької сировини та сутність операцій з нею

У сфері зовнішньоекономічної діяльності операції з давальницькою сировиною регламентуються Податковим та Митним кодексами України.

Податковий кодекс визначає, що давальницька сировина – це 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 чи її частини їх власникові або за його дорученням іншій особі.

Відповідно, операцією з давальницькою сировиною є 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.

Учасниками операцій з давальницькою сировиною є дві сторони:

– замовник – суб'єкт господарювання, який надає давальницьку сировину для виготовлення готової продукції;

– виконавець – суб'єкт господарювання, який здійснює переробку давальницької сировини.

Право власності на давальницьку сировину на кожному етапі її переробки, а також на вироблену з неї готову продукцію належить замовникові. Ця особливість є вирішальним факто-

ром, який вирізняє такі операції серед інших як в оподаткуванні, так і в бухгалтерському обліку.

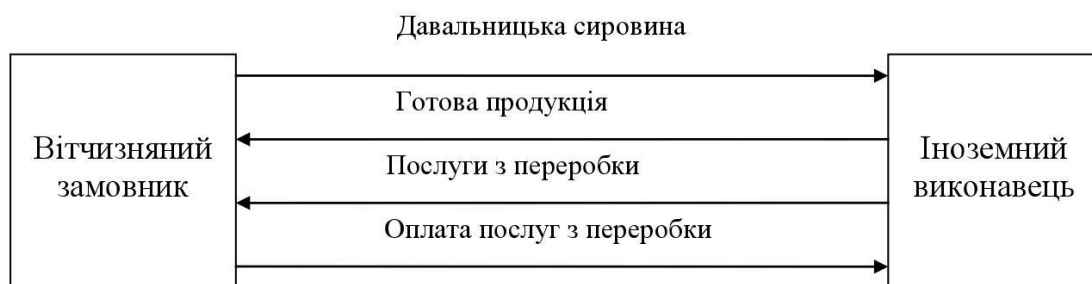
Згідно з вимогами Податкового кодексу, до операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції.

Згідно з Митним кодексом, операції з давальницькою сировиною можуть підпадати під такі види митного режиму: переробка на митній території та переробка за межами митної території.

#### *Переробка на митній території*

**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.

Давальницьку сировину (іноземні товари) іноземний замовник ввозить на митну територію України для її переробки українським переробником і виготовлення з неї готової продукції (рис. 7.1).



**Рис. 7.1. Переробка давальницької сировини на митній території**

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.

Тобто за умови дотримання вимог митного режиму (в тому числі реекспорт продуктів переробки) митні платежі, ПДВ, акцизний податок не сплачуються. Відповідно, якщо митного режиму переробки не дотримано або ж планується, що частину продуктів переробки не буде реекспортовано, то потрібно сплатити митні платежі, ПДВ, акцизний податок з тієї частини сировини, яка стосується таких продуктів переробки.

Поміщення товарів у митний режим переробки на митній території допускається лише з письмового дозволу органу доходів і зборів за заявою власника цих товарів або уповноваженої ним особи.

Разом із заявою власник товарів або уповноважена ним особа подає органу доходів і зборів такі документи:

–зовнішньоекономічні договори або документи, що їх замінюють, на основі яких здійснюватиметься переробка товарів і які повинні містити, зокрема, відомості про обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки, конкретний об'єм робіт і строк їх виконання. Якщо зовнішньоекономічний договір не містить таких відомостей, то вони додаються окремими документами;

–технологічні схеми переробки (крім випадків ввезення товарів з метою ремонту, в тому числі модернізації, відновлення та регулювання), в яких повинні бути зазначені дані про всі етапи переробки та процесу перетворення товарів на продукти переробки, кількісні показники товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, та інших товарів, що витрачаються підприємством на здійснення операцій з переробки, з обґрунтуванням виробничих втрат товарів на кожному етапі, а також інформація про назви та кількість відходів переробки;

–договори на переробку товарів з іншими підприємствами, якщо окремі операції (або повний цикл) з переробки товарів здійснюватимуться іншими підприємствами;

–інші документи за бажанням власника товарів або уповноваженої ним особи, зокрема: висновки державних органів, експертних установ, організацій, державні стандарти й стандарти підприємства, технічні умови, описи чи креслення зразків, відповідно до яких здійснюватиметься переробка, тощо.

Дозвіл на переробку товарів на митній території України, в якому зазначається перелік операцій з переробки та спосіб їх здійснення, видається органом доходів і зборів підприємству безоплатно протягом п'яти робочих днів від дати реєстрації відповідної заяви. При цьому обов'язково враховуються обмеження і заборони, встановлені Переліком товарів, поміщення яких у митний режим переробки на митній території України забороняється<sup>54</sup>. Заборона поширюється на такі товари:

- м'ясо та їстівні субпродукти;
- одяг та інші вироби, що використовувалися;
- брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів і напівфабрикати з їх використанням.

Операції з переробки товарів можуть включати:

- власне переробку товарів, у тому числі: обробку, монтаж, демонтаж, використання окремих товарів, які сприяють чи полегшують процес виготовлення продуктів переробки;
- ремонт товарів, у тому числі модернізацію, відновлення та регулювання, калібрування.

При цьому загальна кількість операцій з переробки товарів у митному режимі переробки на митній території не обмежується.

Строк переробки товарів на митній території України встановлюється органом доходів і зборів у кожному окремому випадку під час видачі дозволу підприємству, виходячи з тривалості процесу переробки товарів та розпорядження продуктами їх переробки. При цьому загальний строк переробки не може перевищувати 365 днів.

Важливою особливістю митного режиму переробки на митній території є те, що товари, поміщені в такий режим, продукти їх переробки, залишки (відходи) зберігають статус іноземних товарів, тому протягом всього строку перебування в цьому режимі знаходяться під митним контролем. Тобто органи доходів і зборів можуть проводити перевірку ввезених товарів,

<sup>54</sup> Перелік товарів, поміщення яких у митний режим переробки на митній території України забороняється, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 27 березня 2013 р., № 295.

а також продуктів їх переробки у підприємства, яке виконує свої зобов'язання на давальницьких умовах.

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.

Товари, що утворюються в результаті переробки на митній території України, під час реекспорту продуктів переробки 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, то такі продукти підлягають митному оформленню відповідно до митного режиму імпорту з оподаткуванням митними платежами та застосуванням заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, передбачених законом.

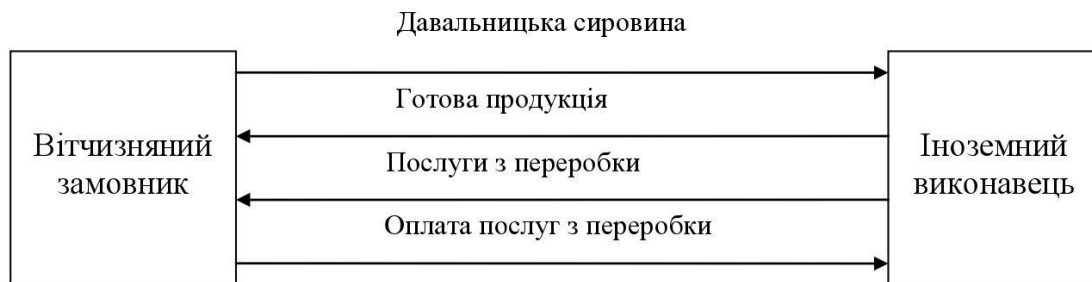
Реалізація на митній території України продуктів переробки, власником яких є нерезидент, здійснюється через зареєстроване в Україні його представництво, на яке покладається обов'язок з декларування цих продуктів переробки для вільного обігу. При цьому продукти переробки також можуть бути реалізовані підприємству, яке їх виготовило з подальшим митним оформленням для вільного обігу на території України.

Митний режим переробки на митній території завершується шляхом реекспорту продуктів переробки чи поміщення їх в інший митний режим.

### *Переробка за межами митної території*

**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.

За умовами цього митного режиму вітчизняний замовник вивозить за межі митної території України давальницьку сировину для її переробки іноземним виконавцем з метою виготовлення готової продукції (рис. 7.2).



**Рис.7. 2. Переробка давальницької сировини за межами митної території**

Отримання дозволу на переробку за межами митної території, документальне оформлення таких операцій, строки переробки товарів, ідентичні порядку переробки на митній території України, розглянуто вище.

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

Поміщення товарів у митний режим переробки за межами митної території в установлених законом випадках здійснюється зі сплатою вивізного мита, а товари протягом всього строку перебування у цьому режимі перебувають під митним контролем.

Якщо умовами переробки товарів за межами митної території України передбачено проведення розрахунків частиною товарів, призначених для переробки, то така частина товарів при вивезенні за межі митної території України декларується у митному режимі експорту.

Під час ввезення продуктів переробки іноземні товари, які були витрачені у процесі переробки товарів, що вивозилися, декларувати не підлягають.

Повне звільнення від оподаткування митними платежами застосовується до товарів, які були поміщені у митний режим пе-

переробки за межами митної території та в межах визначеного законодавством строку, повертаються на митну територію України:

–у тому самому стані, в якому вони були вивезені за межі митної території України;

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

При цьому продукти переробки можуть ввозитися на митну територію України однією чи кількома партіями.

До продуктів переробки застосовується часткове звільнення від оподаткування митними платежами, відповідно до якого сплаті підлягає позитивна різниця між сумою митних платежів, нарахованою на продукти переробки, та сумою митних платежів, яка підлягала б сплаті у разі імпорту відповідних товарів, які були вивезені за межі митної території України для переробки.

Товари, поміщені у митний режим переробки за межами митної території, та/або продукти їх переробки можуть бути реалізовані за межами митної території України за умови їх митного оформлення відповідно до режиму експорту. Залишки і відходи, що утворилися в результаті здійснення операцій з переробки українських товарів за межами митної території України і залишаються за межами цієї території, митному контролю та митному оформленню не підлягають.

Для окремих видів давальницької сировини можуть застосовуватися заходи гарантування додержання митного режиму переробки за межами митної території – фінансові гарантії<sup>55</sup>.

Застосування фінансової гарантії до товарів, що вивозяться у митному режимі переробки за межами митної території, є засобом гарантування повернення на митну територію України продуктів переробки, що визначені Кабінетом Міністрів України як обов'язкові до повернення на митну територію України<sup>56</sup>.

<sup>55</sup> Порядок застосування заходів гарантування під час вивезення у митному режимі переробки за межами митної території товарів, продукти переробки яких обов'язкові до повернення на митну територію України і випуску у вільний обіг, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 4 грудня 2013 р., № 879.

<sup>56</sup> Перелік продуктів переробки та товарів, поміщених у митний режим переробки за межами митної території, продукти переробки яких підлягають обов'язковому поверненню на митну територію України і випуску у вільний обіг, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 4 грудня 2013 р., № 879.

Гарантування під час вивезення товарів у митному режимі переробки за межами митної території здійснюється шляхом надання митниці фінансової гарантії у вигляді документа чи у вигляді внесення грошової застави на відповідний рахунок. Розмір фінансової гарантії дорівнює сумі вартості товарів, що вивозяться у митному режимі переробки за межами митної території, зазначеній у рахунку-фактурі чи рахунку-проформі.

Грошова застава вноситься суб'єктом ЗЕД (або уповноваженою ним особою) у безготівковій формі.

У випадку, якщо митну декларацію складено на партію товарів, яка переміщується декількома транспортними засобами, розмір фінансової гарантії дорівнює вартості товарів, задекларованих у митній декларації.

Грошова застава також може бути забезпечена за рахунок коштів авансових платежів (передоплати), внесених суб'єктом ЗЕД (або уповноваженою ним особою) на рахунки митниць як попереднє грошове забезпечення майбутніх митних платежів.

Зауважимо, що розмір фінансової гарантії розраховується у валюті України, а у випадку, якщо для обчислення розміру фінансової гарантії необхідно здійснити перерахування іноземної валюти, застосовується офіційний курс валюти.

Грошова застава повертається митницею протягом трьох банківських днів у випадках:

– виконання суб'єктом ЗЕД зобов'язань щодо повернення на митну територію України продуктів переробки товарів та після завершення митного оформлення;

– повернення на митну територію України товарів, вивезених за її межі у митному режимі переробки за межами митної території, до завершення строку їх переробки у тому самому стані, в якому вони були вивезені, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик та випуску у вільний обіг продуктів переробки чи неперероблених і повернутих на митну територію України товарів.

У разі невиконання зобов'язань, забезпечених фінансовою гарантією, або неповернення на митну територію України това-

рів, вивезених за її межі у митному режимі переробки за межами митної території, грошова застава підлягає перерахуванню до державного бюджету.

У разі виконання зобов'язань, забезпечених фінансовою гарантією, не в повному обсязі грошова застава, що підлягає перерахуванню до державного бюджету, визначається митницею пропорційно до кількості не повернутих на митну територію України продуктів переробки, а у разі, коли переробка вивезених за межі митної території України товарів не здійснювалась і ці товари не повернуті на митну територію України, – пропорційно до кількості таких товарів.

Митний режим переробки за межами митної території завершується:

- шляхом імпорту продуктів переробки;
- шляхом реімпорту товарів, що вивозилися в режимі переробки за межами митної території;
- шляхом експорту продуктів переробки чи товарів, що вивозилися в режимі переробки за межами митної території;
- припинення органом доходів і зборів митного режиму переробки у випадку конфіскації товарів чи їх повної втрати.

## 7.2. | Облік операцій з давальницькою сировиною

### *Облік давальницької сировини за умов переробки на митній території*

Давальницька сировина є власністю замовника, отже, у випадку передавання її виконавцю для переробки право власності на сировину до виконавця не переходить.

Ввезена нерезидентом сировина для переробки на давальницьких умовах оприбутковується на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» субрахунок 022 «Матеріали, прийняті для переробки» на основі товаросупровідних документів (товарно-транспортної накладної, накладної, залізничної накладної, коносаменту тощо) у розрізі замовників, видів сировини, місць зберігання чи переробки, за цінами, зазначеними у договорі на переробку давальницької сировини.

Давальницька сировина обліковується на позабалансовому рахунку, проте на неї розповсюджуються загальні вимоги щодо організації обліку товарно-матеріальних цінностей. Важливим моментом є перевірка відповідності даних товаросупровідних документів і фактичних показників отриманої сировини за кількістю та якістю. Необхідно перевірити відповідність партії поставленої сировини даним, вказаним у сертифікатах якості, специфікаціях, пакувальних ярликах та інших документах, які, як правило, додаються до товарно-транспортних накладних.

Якщо при одержанні продукції виявлено факт нестачі (надлишку), то одержувач зобов'язаний скласти комерційний акт з підписами осіб, які проводили приймання продукції в той день, коли нестача (надлишок) були виявлені.

До акта приймання, яким встановлюється нестача (надлишок) продукції, повинні бути додані документи, на основі яких було встановлено невідповідність, зокрема: пакувальні ярлики; квитанції станції призначення про перевірку ваги вантажу; пломби від тарних місць, в яких виявлена недостача; оригінал транспортного документа; документ, в якому відображені дані ваги та обмірів, тощо.

Якщо при одержанні сировини були виявлені невідповідності супровідних документів щодо якості одержаної продукції, то необхідно скласти комерційний акт про приховані недоліки.

Акт про приховані недоліки повинен бути складений протягом 5 днів з дня їхнього виявлення, але не пізніше чотирьох місяців з дня надходження продукції на склад підприємства, яке виявило недоліки, якщо інші терміни не встановлені обов'язковими для сторін правилами. До акта про приховані недоліки додаються документи, які підтверджують виявлену невідповідність якості: документи виробника (відправника), які підтверджують якість і комплектність продукції; транспортний документ (товарно-транспортна накладна, коносамент); акт відбору зразків і висновків про результати аналізу зразків; інші документи.

Облік на складах і в бухгалтерії повинен забезпечувати чіткий контроль за наявністю, надходженням і вибуттям давальницької сировини. Місця зберігання сировини повинні бути на-

лежно підготовленими і надійними, щоб виключити псування чи крадіжки. Кожне з них (склад, комора тощо) повинне мати відповідний шифр (номер), який обов'язково вказують у всіх первинних документах. Місця зберігання потрібно забезпечити необхідними контрольно-вимірювальними приладами (лічильниками, вагами, мірниками тощо), обладнати відповідними стелажками, полицями, шафами, комірками, засіками тощо, на яких повинні бути ярлики, де вказані назви, інвентарні номери, шифри, ціни, вимірники (тонни, центнери, кілограми, грами, штуки, кубометри, літри), за якими сировину обліковують.

Дані бухгалтерського обліку повинні містити інформацію про норми та обсяг виходу продуктів переробки, залишки або відходи, що утворилися в результаті здійснення операцій з переробки іноземних товарів.

Органи доходів і зборів, в свою чергу, здійснюють контроль за обов'язковим обсягом виходу продуктів, що утворюються в результаті переробки товарів на митній території України, та перевіряють відповідність інформації, зазначеній у зовнішньоекономічному договорі (контракті) на переробку товарів або в окремому документі, що подається підприємством органу доходів і зборів для отримання дозволу на переробку товарів на митній території України.

Облік витрат на переробку або доробку давальницької сировини ведеться на рахунок 23 «Виробництво» (за замовленнями, видами сировини та матеріалами, місцями їхнього зберігання або переробки) з наступним списанням суми на субрахунок 903 «Собівартість наданих послуг» у момент підписання акта виконаних робіт. Аналітичний облік ведеться за кожною партією давальницької сировини, яка переробляється.

Облік витрат на переробку давальницької сировини повинен відповідати вимогам П(С)БО 16 «Витрати». Витрати, що формують собівартість наданих послуг з переробки давальницької сировини, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Витрати, понесені у зв'язку з продажем/обміном товарів, виконанням робіт, наданням послуг за операціями з даваль-

ницькою сировиною, визнаються в розмірі, що не перевищує доходи, отримані від такого продажу/обміну.

Реалізація послуг відображається за дебетом субрахунка 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» та за кредитом субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Якщо при переробці давальницької сировини на митній території митному органу надається фінансова гарантія, то у бухгалтерському обліку виконавця відповідна сума наданої гарантії відображається на позабалансовому рахунку 05 «Гарантії та забезпечення надані».

При виконанні зобов'язання, забезпеченого гарантією, вона повертається (у вигляді коштів чи документа) митним органом особі, яка її надавала. У цей момент у бухгалтерському обліку виконавця сума наданої гарантії списується з рахунка 05.

У випадку невиконання забезпеченого гарантією зобов'язання здійснюється перерахування митних платежів до бюджету, що в бухгалтерському обліку виконавця відображається записом за дебетом рахунка 93 «Витрати на збут» та кредитом субрахунка 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». Крім того, сума гарантії списується з позабалансового рахунка 05.

Дохід від здійснення операцій з давальницькою сировиною має визначатися на рівні, не нижчому за звичайні ціни. Дохід, отриманий/нарахований платником податку в іноземній валюті у зв'язку з наданням послуг у частині їх вартості, що не була сплачена в попередніх звітних податкових періодах, перераховується в національну валюту за офіційним курсом до іноземної валюти, що діяв на дату визнання таких доходів, а в частині раніше отриманої оплати – за курсом, що діяв на дату її отримання. Крім того, підприємствам, що здійснюють операції з давальницькою сировиною, слід врахувати, що у разі отримання ними сум у вигляді попередньої оплати та авансів у рахунок оплати наданих послуг при визначенні об'єкта оподаткування такі кошти не враховуються у складі доходів.

Датою визнання доходу від надання послуг з переробки сировини є дата складання акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

Податковим кодексом України для ввезення товарів у митному режимі переробки та вивезення виготовленої з них продукції у митному режимі реекспорту встановлені особливості оподаткування таких операцій.

Зокрема, вартість продукції, виготовленої на митній території України з товарів, ввезених у митному режимі переробки, та яка вивозиться у митному режимі реекспорту для цілей оподаткування ПДВ, складається з<sup>57</sup>:

–вартості товарів, ввезених у митному режимі переробки. Вивезення таких перероблених товарів у митному режимі реекспорту звільняється від оподаткування податком на додану вартість;

–вартості послуг з переробки товарів, які передбачають роботи з рухомим майном, тобто з товарами, ввезеними на митну територію України для переробки. Зазначені послуги, що входять до складу собівартості перероблених товарів при реекспорті, оподатковуються за нульовою ставкою податку;

–вартості товарів, що придбані на митній території України та повністю використані під час переробки іноземних товарів та які платник податку має право при вивезенні заявити (крім палива та енергії) у митний режим експорту із застосуванням нульової ставки податку на додану вартість.

Датою виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість у разі вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту товарів (у тому числі реекспорту) є дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства. Отже, за операцією з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту (в тому числі реекспорту) податкові зобов'язання з податку на додану вартість визначаються на дату фактичного здійснення такого вивезення, тобто на дату оформлення митної декларації контролюючим органом.

Розглянемо приклад відображення в обліку операцій з переробки давальницької сировини у виконавця.

<sup>57</sup> Лист Міністерства доходів України «Щодо обкладення ПДВ та акцизним податком операцій з вивезення з України готової продукції, виробленої із давальницької сировини нерезидента» № 12600/9/99-99-19-03-02-15, від 08.07.2014 р.

**Приклад.** Фірма «Весна» отримала від іноземного замовника для переробки на митній території України давальницьку сировину на суму 12 000,00 євро. Вартість переробки сировини – 15 000,00 євро. Фактичні витрати на переробку склали – 100 000,00 грн. Готову продукцію буде вивезено за межі митної території України повністю. Валютні кошти надійшли на рахунок переробника після підписання акта виконаних робіт.

Курси НБУ становлять:

- на дату митного оформлення давальницької сировини – 18,30 грн. за 1 євро;
- на дату підписання акта переробки – 18,50 грн. за 1 євро;
- на дату отримання оплати послуг в іноземній валюті – 18,45 грн. за 1 євро.

Таблиця 7.1

### Відображення в обліку операцій з переробки давальницької сировини на митній території

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, євро / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Оприбутковано давальницьку сировину, отриману для переробки. $12000,00 \times 18,3 \text{ грн.} = 219600,00 \text{ грн.}$	022		<u>12000,00</u> 219600,00
2.	Підписано акт виконаних робіт. $15000,00 \times 18,5 \text{ грн.} = 277500,00 \text{ грн.}$	362	703	277500,00
3.	Відображено витрати, пов'язані з переробкою давальницької сировини.	23	20, 66, 65, 13	100000,00
4.	Списано витрати на переробку давальницької сировини.	90 79	23 90	100000,00 100000,00
5.	Списано доходи на фінансовий результат.	70	79	277500,00
6.	Списано вартість давальницької сировини при вивезенні готової продукції.		022	<u>12000,00</u> 219600,00
7.	Отримано іноземну валюту за переробку давальницької сировини. $15000 \text{ євро} \times 18,45 \text{ грн.} = 276750,00 \text{ грн.}$	312	362	<u>15000,00</u> 276750,00
8.	Нараховано курсову різницю. $15000 \text{ євро} \times (18,45 \text{ грн.} - 18,5 \text{ грн.}) = 750,00 \text{ грн.}$	945	362	750,00
9.	Списано курсову різницю на фінансовий результат.	79	945	750,00

*Облік давальницької сировини  
за умов переробки за межами митної території*

При переробці за межами митної території резидент-замовник передає давальницьку сировину виконавцеві-нерезиденту, який переробляє отриману сировину і повертає резиденту готову продукцію. Отже, право власності на сировину до виконавця-нерезидента не переходить, а вартість переданої давальницької сировини відображається в бухгалтерському обліку замовника.

Передача сировини на переробку в замовника відображається записом за дебетом субрахунка 206 «Матеріали, передані в переробку» та кредитом відповідних рахунків, зокрема: субрахунка 201 «Сировина та матеріали», 26 «Готова продукція», 28 «Товари» тощо.

Отримання від виконавця продукції переробки відображається за дебетом рахунків, на яких ведеться облік відповідних виробів, та кредитом субрахунка 206 «Матеріали, передані в переробку».

Якщо отримана продукція переробки надалі продаватиметься, то її обліковують на рахунку 28 «Товари».

Якщо отримана продукція переробки буде використана як напівфабрикат чи комплектуючий виріб для комплектації продукції, яка випускається резидентом-замовником та потребує додаткових витрат праці з обробки або збирання, то використовується субрахунок 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби».

Якщо отримана продукція переробки використовуватиметься з іншою метою, то застосовується інший відповідний субрахунок обліку запасів.

Розрахунки за отримані послуги з переробки сировини відображаються на субрахунку 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

Оскільки в більшості випадків розрахунок за переробку давальницької сировини здійснюватиметься в іноземній валюті, можуть виникати курсові різниці.

У випадку, якщо першою подією в митному режимі переробки за межами митної території є дата підписання акта виконаних робіт, то сума заборгованості за субрахунком 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» та вартість виконаних робіт відображається за валютним курсом на дату підписання акта виконаних робіт.

Згідно з П(С)БО 21 кредиторська заборгованість, яка виникатиме на субрахунку 632, відноситься до монетарних статей, за якими нараховуються курсові різниці при зміні валютного курсу на дату балансу та на дату погашення заборгованості.

Операційна курсова різниця відображається у складі доходів (субрахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці») або витрат (субрахунок 945 «Витрати від операційної курсової різниці»).

У випадку, якщо першою подією в митному режимі переробки за межами митної території є здійснення попередньої оплати, то сума такої заборгованості (дебет субрахунка 371 «Розрахунки за виданими авансами») зараховується до немонетарних статей, за якими, згідно з П(С)БО 21, курсові різниці не нараховуються. Сума заборгованості відобразатиметься за валютним курсом на дату здійснення попередньої оплати.

Приклад. Фірма «Весна» (резидент, платник ПДВ) за договором передала нерезиденту-виконавцю давальницьку сировину на суму 6 000 євро для переробки і виготовлення з неї готової продукції за межами митної території України. Вартість виконаних нерезидентом робіт згідно з договором – 1 500 євро.

Митна вартість продукції переробки, яку буде ввезено на митну територію України повністю, становить 8 000 євро. Отриману замовником-резидентом продукцію переробки призначено для подальшого продажу.

Розрахунок за переробку здійснюється коштами після підписання акта виконаних робіт.

Для давальницької сировини ставка вивізного мита становить 2%, ПДВ – 20%. Для продукції переробки – відповідно 5% та 20%.

Курс НБУ становить:

– на дату митного оформлення давальницької сировини – 18,4 грн. за 1 євро;

– на дату підписання акта переробки – 18,5 грн. за 1 євро;

– на дату митного оформлення продукції переробки – 18,55 грн. за 1 євро;

– на дату перерахування коштів за послуги – 18,6 грн. за 1 євро.

Бухгалтерський облік операцій наведено у табл. 7.2.

Таблиця 7.2

**Відображення в обліку операцій з переробки давальницької сировини за межами митної території**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, євро / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Передано давальницьку сировину на переробку виконавцю-нерезиденту. 6000 євро × 18,4 грн. = 110400,00 грн.	206	201	<u>6000,00</u> 110400,00
2.	Підписано акт виконаних робіт (переробки). 1500 євро × 18,5 грн. = 27750,00 грн.	28	632	<u>15750,00</u> 27750,00
3.	Оприбутковано продукцію переробки.	28	206	110400,00
4.	Нараховано і сплачено мито при ввезенні продукції переробки. (8000 євро × 18,55 грн. × 5%) – (6000 євро × 18,55 грн. × 2%) = 5194,00 грн.	377 28	311 377	5194,00 5194,00
5.	Нараховано і сплачено суму ПДВ при ввезенні продукції переробки. (8000 євро × 18,55 грн. × 20%) – (6000 євро × 18,55 грн. × 20%) = 7420,00 грн.	377 641	311 377	7420,00 7420,00
6.	Перераховано валюту нерезиденту за переробку. 1500 євро × 18,6 грн. = 27900,00 грн.	632	312	<u>1500,00</u> 27900,00
7.	Відображено курсову різницю. 1500 євро × (18,6 – 18,5) = 150,00 грн.	945	632	150,00
8.	Списано курсову різницю на фінансовий результат.	791	945	150,00

Послуги із переробки за межами митної території вітчизняні суб'єкти ЗЕД можуть оплачувати частиною давальницької сировини або виготовленою з неї готовою продукцією. У тако-

му випадку документальне оформлення оплати виконаних робіт буде мати певну специфіку.

Наприклад, при розрахунках сировиною необхідно оформити дві митних декларації: одну – на сировину, яка буде перероблена на готову продукцію, іншу – на ту частину сировини, що буде передана для оплати послуг іноземного переробника.

Якщо ж розрахунки за послуги буде здійснено частиною готової продукції, то митна декларація складається на всю кількість сировини, що вивозиться для переробки, а письмове зобов'язання про ввезення готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, видається з урахуванням передачі частини її в оплату послуг із переробки.

**Приклад.** Фірма «Весна» (резидент, платник ПДВ) за договором передала нерезиденту-виконавцю давальницьку сировину на суму 7 000 євро для переробки і виготовлення з неї готової продукції за межами митної території України.

Частину давальницької сировини первісною вартістю 44 000 грн. буде використано для оплати робіт з переробки нерезиденту-виконавцю і поміщено в митний режим експорту. Договірна і митна вартість цієї сировини – 2 500 євро.

Іншу частину давальницької сировини первісною вартістю 84 000 грн. поміщено в митний режим переробки за межами митної території України. Митна вартість давальницької сировини становить 4 500 євро.

Митна вартість продукції переробки, яку буде ввезено на митну територію України повністю, становить 10 000 євро. Отриману замовником-резидентом продукцію переробки призначено для подальшого продажу.

Для давальницької сировини ставка вивізного мита становить 2%, ПДВ – 20%. Для продукції переробки – відповідно 5% та 20%. Курс НБУ становить:

– на дату митного оформлення давальницької сировини – 18,4 грн. за 1 євро;

– на дату підписання акта переробки – 18,5 грн. за 1 євро;

– на дату митного оформлення продукції переробки – 18,55 грн. за 1 євро.

Таблиця 7.3

**Відображення в обліку операцій з переробки  
за межами митної території та оплати виконаних робіт  
частиною давальницької сировини**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, євро / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Передано на експорт сировину для оплати послуг з переробки. $2500 \text{ євро} \times 18,4 \text{ грн.} = 46000 \text{ грн.}$	362	712	<u>2500</u> 46000
2.	Списано собівартість сировини, переданої для оплати послуг із переробки.	943	201	44000
3.	Віднесено на фінансовий результат: – собівартість реалізації; – дохід від реалізації.	791 712	943 791	44000 46000
4.	Передано нерезиденту давальницьку сировину для переробки.	206	201	84000
5.	Підписано акт виконаних робіт з переробки.	28	632	<u>2500</u> 46000
6.	Зараховано заборгованість з оплати робіт з переробки.	632	362	<u>2500</u> 46000
7.	Нараховано і сплачено мито при ввезенні продукції переробки. $(10000 \text{ євро} \times 18,55 \text{ грн.} \times 5\%) - (4500 \text{ євро} \times 18,55 \text{ грн.} \times 2\%) = 7605,50 \text{ грн.}$	377 28	311 377	7605,50 7605,50
8.	Нараховано і сплачено суму ПДВ при ввезенні продукції переробки. $(10000 \text{ євро} \times 18,55 \text{ грн.} \times 20\%) - (4500 \text{ євро} \times 18,55 \text{ грн.} \times 20\%) = 20405,00 \text{ грн.}$	377 641	311 377	20405,00 20405,00
9.	Оприбутковано продукцію переробки.	28	206	84000

**Методичні рекомендації до вивчення розділу 7  
«Облік операцій з давальницькою сировиною»**

Для підготовки до вивчення теми необхідно засвоїти особливості нормативного регулювання операцій з давальницькою сировиною у різних митних режимах; зрозуміти порядок документального оформлення, оподаткування і бухгалтерського обліку операцій при переробці давальницької сировини за умов переробки на митній території та за її межами.

### План заняття

1. Поняття давальницької сировини.
2. Сутність та оподаткування операцій з переробки на митній території.
3. Сутність та оподаткування операцій з переробки за межами митної території.
4. Аналітичний і синтетичний облік операцій з переробки давальницької сировини на митній території.
5. Аналітичний і синтетичний облік операцій з переробки давальницької сировини за межами митної території.

### Теми рефератів

1. Облік операцій з давальницькою сировиною українського замовника: порядок здійснення та відображення в бухгалтерському обліку.
2. Облік операцій з давальницькою сировиною українського виконавця: порядок здійснення та відображення в бухгалтерському обліку.
3. Особливості розрахунків за переробку давальницької сировини.

### Тестові завдання

1. Давальницька сировина в зовнішньоекономічній діяльності – це:
  - а) 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;
  - б) сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, ввезені на митну територію України іноземним замовником (чи закуплені іноземним замовником за іноземну валюту в Україні);
  - в) продукція (товар), виготовлена з використанням давальницької сировини (крім тієї частини, яка використовується для проведення розрахунків за її переробку) та визначена як кінцева в договорі між замовником і виконавцем.

2. Право власності на давальницьку сировину на кожному етапі її переробки, а також на виготовлену з неї готову продукцію належить:

- а) замовнику;
- б) переробникові;
- в) посереднику.

3. Операцією з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах:

а) є 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;

б) операція з виготовлення готової продукції, напівфабрикатів тощо призначених для споживання на митній території України;

в) операція, пов'язана з використанням сировини, напівфабрикатів тощо для виготовлення готової продукції чи товарів.

4. Згідно з вимогами Податкового кодексу до операцій з давальницькою сировиною належать операції:

а) в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції;

б) в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не більш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції;

в) з переробки на митній території та/або переробки за межами митної території.

5. Вартість сировини, отриманої для переробки на митній території, обліковується на:

- а) позабалансовому субрахунку 022;
- б) позабалансовому субрахунку 023;
- в) субрахунку 206;
- г) субрахунку 201.

6. Вартість виготовленої з давальницької сировини продукції обліковується на:

- а) позабалансовому субрахунку 022;
- б) позабалансовому субрахунку 023;
- в) субрахунку 20;
- г) субрахунку 26.

7. Учасниками операцій з давальницькою сировиною є:

- а) замовник – суб'єкт господарювання, який надає давальницьку сировину для виготовлення готової продукції;
- б) виконавець – суб'єкт господарювання, який здійснює переробку давальницької сировини;
- в) посередник – суб'єкт господарювання, який забезпечує перевезення та документальне оформлення операцій з давальницькою сировиною;
- г) усе вищевказане;
- д) лише а) та б).

8. 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 – це:

- а) переробка на митній території;
- б) переробка за межами митної території;
- в) операція з давальницькою сировиною;
- г) бартерна (товарообмінна) операція.

9. Поміщення товарів у митний режим переробки на митній території за умови дотримання усіх вимог митного режиму здійснюється:

- а) з повним звільненням від оподаткування митними платежами;
- б) з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами;
- в) за умови сплати митних платежів, ПДВ, акцизного податку з частини сировини, яка стосується продуктів переробки;
- г) за умови повної сплати митних платежів, ПДВ, акцизного податку.

10. Яким є максимальний строк переробки давальницької сировини на митній території України?

- а) встановлюється органом доходів і зборів у кожному окремому випадку;
- б) залежить від тривалості процесу переробки товарів та розпорядження продуктами їх переробки;
- в) не може перевищувати 365 днів;
- г) усе вищевказане.

11. Надана митному органу сума фінансової гарантії при переробці давальницької сировини на митній території відображається у бухгалтерському обліку виконавця:

- а) на позабалансовому рахунку 05;
- б) на позабалансовому рахунку 022;
- в) на позабалансовому рахунку 06;
- г) на рахунку 93.

12. Відповідно до якого митного режиму оформляються продукти переробки, якими передбачено проведення розрахунків за послуги з переробки на митній території України?

- а) імпорту з оподаткуванням митними платежами;
- б) імпорту з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами;
- в) експорту з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами;
- г) експорту з оподаткуванням митними платежами.

13. Українські товари, поміщені у митний режим переробки за межами митної території:

- а) отримують статус іноземних товарів з моменту їх фактичного вивезення за межі митної території України, крім продуктів їх переробки;
- б) отримують статус вітчизняних товарів з моменту їх фактичного ввезення з-за меж митної території України;
- в) товари та продукти їх переробки отримують статус іноземних товарів з моменту їх фактичного вивезення за межі митної території України;
- г) зберігають статус вітчизняних товарів, оскільки продовжують належати резиденту.

14. Повне звільнення від оподаткування митними платежами до товарів, які були поміщені у митний режим переробки за межами митної території застосовується:

- а) у випадку повернення на митну територію України в межах визначеного законодавством строку;
- б) у випадку повернення на територію України у тому самому стані, в якому вони були вивезені за межі митної території України;

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

г) все вищевказане.

15. Засобом гарантування повернення на митну територію України продуктів переробки, що визначені Кабінетом Міністрів України як обов'язкові до повернення на митну територію України, є:

а) застосування фінансової гарантії до товарів, що вивозяться у митному режимі переробки за межами митної території;

б) застосування засобів митного контролю до товарів, що вивозяться у митному режимі переробки за межами митної території;

в) надання таким товарам статусу іноземних з подальшим їх контролем;

г) усе вищевказане.

### Вправи для практичного заняття

#### Завдання 1

На основі наведених господарських операцій зазначити кореспонденцію рахунків та первинні документи:

1 варіант	1. Оприбутковано давальницьку сировину для переробки. 2. Підписано акт виконаних робіт з переробки отриманої давальницької сировини 3. Відображено витрати, пов'язані з переробкою давальницької сировини.
2 варіант	1. Одержано кошти від іноземного замовника в оплату послуг із переробки давальницької сировини. 2. Відображено у складі фінансових результатів витрати, пов'язані з переробкою давальницької сировини. 3. Відображено у складі фінансових результатів доходи, пов'язані з переробкою давальницької сировини.
3 варіант	1. Передано давальницьку сировину на переробку виконавцю-нерезиденту. 2. Підписано акт виконаних робіт (переробки) з переробки переданої давальницької сировини. 3. Оприбутковано продукцію переробки від виконавця-нерезидента.
4 варіант	1. Нараховано і сплачено мито при ввезенні продукції переробки давальницької сировини. 2. Нараховано і сплачено суму ПДВ при ввезенні продукції переробки давальницької сировини. 3. Перераховано валюту нерезиденту за переробку давальницької сировини.
5 варіант	Передано на експорт сировину для оплати послуг з переробки. Списано собівартість сировини, переданої для оплати послуг із переробки. Передано нерезиденту давальницьку сировину для переробки. Підписано акт виконаних робіт з переробки давальницької сировини нерезидентом. Нараховано і сплачено мито та ПДВ при ввезенні продукції переробки давальницької сировини.

## Завдання 2

На основі наведених даних скласти журнал реєстрації господарських операцій.

Згідно з контрактом ТзОВ «Весна» 10 жовтня поточного року вивезло давальницьку сировину на суму 7 000 євро для переробки за межами митної території фірмою «Браун» (Англія).

Оплата за переробку давальницької сировини згідно з контрактом складає 1 500 євро. Акт виконаних робіт підписано на загальну суму 25 жовтня поточного року.

Митна вартість продукції переробки, яку оприбутковано 29 жовтня поточного року повністю, становить 10 000 євро. Отриману замовником-резидентом продукцію переробки призначено для комплектації.

Розрахунок за переробку на загальну суму, передбачену контрактом, здійснено 30 жовтня.

Для давальницької сировини ставка вивізного мита становить 2%, ПДВ – 20%. Для продукції переробки – відповідно 5% та 20%.

Курс НБУ становить:

- 10 жовтня – 18,3 грн. за 1 євро;
- 25 жовтня – 18,2 грн. за 1 євро;
- 29 жовтня – 18,35 грн. за 1 євро;
- 30 жовтня – 18,5 грн. за 1 євро.

## Завдання 3

На основі наведених даних скласти журнал реєстрації господарських операцій.

Замовник-нерезидент ввозить давальницьку сировину на територію України для переробки. Переробку здійснює український виконавець, який працює на загальній системі оподаткування і є платником ПДВ. Контрактна вартість сировини – 20 000 євро. Готову продукцію буде вивезено за межі митної території України повністю. Вартість послуг з переробки – 2 500 євро. Кошти надійдуть виконавцю після складання акта про надання послуг.

Курс НБУ становить:

- на дату митного оформлення давальницької сировини – 18,25 грн. за 1 євро;
- на дату підписання акта наданих послуг з переробки – 18,27 грн. за 1 євро;
- на дату оплати послуг – 18,24 грн. за 1 євро.

### **Запитання для самоперевірки та контролю**

1. Дайте визначення терміна «давальницька сировина» згідно з чинним законодавством.
2. Дайте визначення терміна «операція з давальницькою сировиною» згідно з чинним законодавством.
3. Назвіть терміни здійснення операцій з давальницькою сировиною у ЗЕД.
4. Які особливості документального оформлення операцій з давальницькою сировиною?
5. Поясніть особливості митного режиму переробки на митній території.
6. Поясніть особливості митного режиму переробки за межами митної території.
7. В чому полягають сутність та особливості застосування фінансової гарантії до товарів, що вивозяться у митному режимі переробки за межами митної території?
8. Особливості обліку давальницької сировини за умов переробки на митній території.
9. Особливості обліку давальницької сировини за умов переробки за межами митної території.
10. Поясніть особливості визначення курсових різниць за умови відображення в обліку операцій з давальницькою сировиною.

## РОЗДІЛ 8

---

### ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ІНШИХ ВИДІВ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ

#### 8.1. | Облік реекспортних операцій

В процесі діяльності у суб'єктів ЗЕД може виникати необхідність повернення товарів іноземним партнерам. Причини повернення можуть бути різноманітні, зокрема: поставка неякісного товару або товару неналежної комплектації, фінансові проблеми, які зумовлюють неможливість здійснення розрахунків із контрагентом, труднощі в подальшій реалізації товару покупцям. У таких випадках раніше імпортований товар повертається нерезиденту, тобто вивозиться за межі митної території України.

Митним кодексом України передбачено, що товари, які повертаються нерезиденту, поміщаються у митний режим реекспорту.

Відповідно до Митного кодексу, **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.

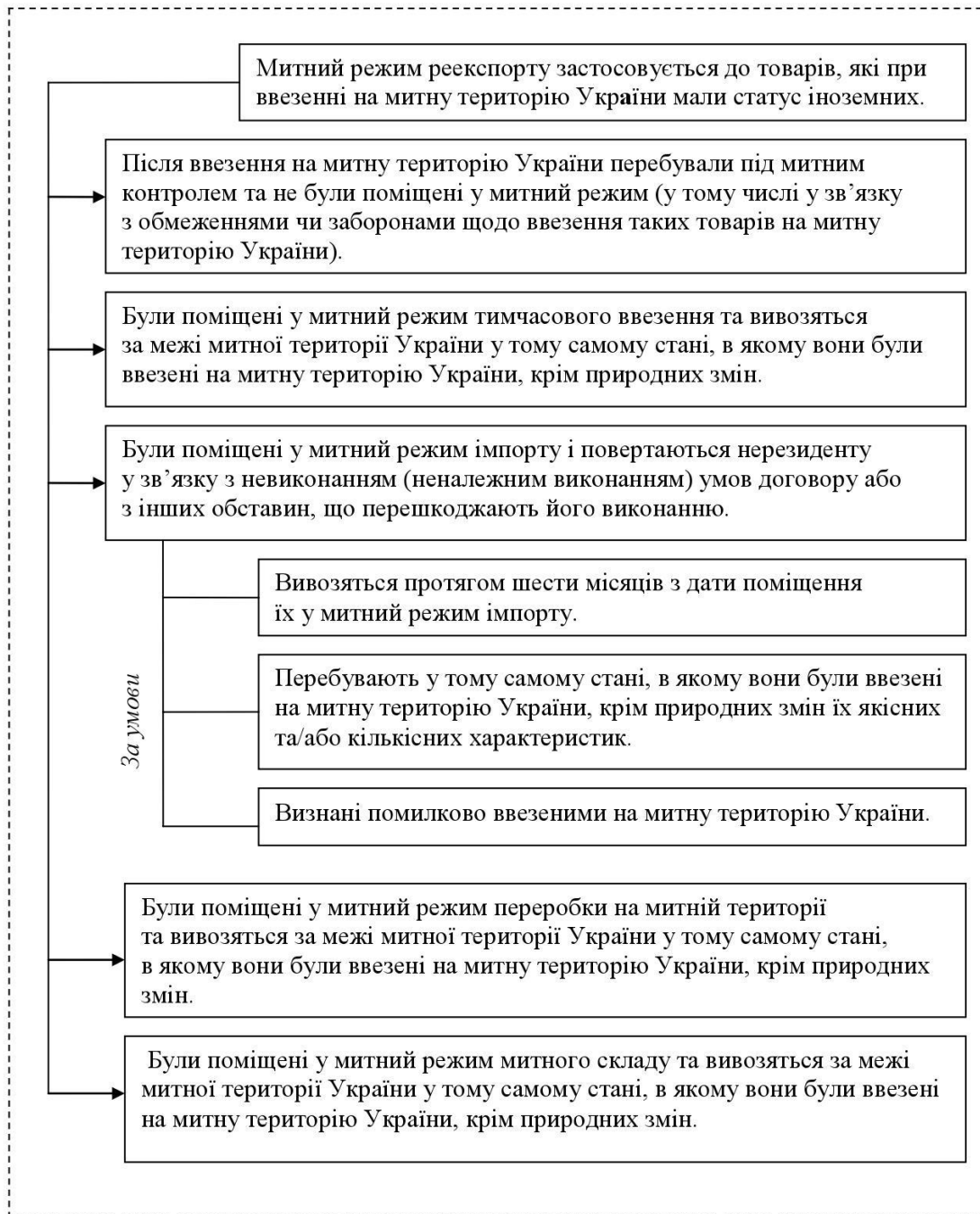
Митний режим реекспорту може бути застосований до товарів, які при ввезенні на митну територію України мали статус іноземних за певних умов, визначених Митним кодексом України (рис. 8.1).

Якщо ж суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності не дотримується умов Митного кодексу, то вивезення товарів відбувається у режимі експорту.

Звільнення від оподаткування товарів, що реекспортуються, регулюється виключно податковим законодавством України.

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

1) ПДВ нараховують за нульовою ставкою;



**Рис. 8.1. Умови поміщення товарів у митний режим реекспорту**

2) після поміщення товарів у митний режим реекспорту суми ввізного мита, сплачені при імпорті цих товарів, повертаються особам, які їх сплачували, або їх правонаступникам;

3) акцизний податок не справляється.

Операції з вивезення товарів у митному режимі реекспорту, відповідно до податкового законодавства, звільняються від оподаткування ПДВ. Якщо платник податку використав право на податковий кредит і в подальшому здійснює їх вивезення у митному режимі реекспорту, то у податковому періоді, на який припадає таке вивезення, платник повинен здійснити нарахування ПДВ. База оподаткування, відповідно, визначається, виходячи із ціни придбання таких товарів. Операції з вивезення товарів у митному режимі реекспорту відповідно до Митного кодексу оподатковуються за нульовою ставкою податку.

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 з П(С)БО 16 зараховуються до складу інших операційних витрат.

При реекспорті збут фактично не відбувається, тому витрати, понесені при здійсненні цих операцій, у бухгалтерському обліку також зараховуються до складу інших операційних витрат, а з метою оподаткування – до інших витрат суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності.

**Приклад.** У лютому 2014 року ТОВ «Весна» перерахувало нерезиденту передоплату за товар вартістю 10 000 дол. США та ввезло товар на митну територію України. Курс НБУ на дату перерахування передоплати (3 лютого) – 9,82 грн. за 1 дол. США. Курс НБУ на дату оформлення митної декларації (24 лютого) – 9,85 грн. за 1 дол. США. Сума ввізного мита – 9 000 грн. (умовно), ПДВ – 21500 грн.  $((10000 \times 9,85 + 9000) \times 20\%)$ .

При оприбуткуванні з'ясувалося, що поставлений товар виявився неналежної комплектації, у зв'язку з чим сторони домовилися про повернення товару. У квітні 2014 року підприємство

повернуло товар нерезиденту, отримавши за нього суму перерахованих раніше грошових коштів. Курс НБУ на дату повернення оплати нерезидентом (24 квітня) – 10,04 грн. за 1 дол. США.

Таблиця 8.1

### Відображення в обліку отримання та повернення товару нерезиденту

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
Придбання товару (імпорт)				
1.	Переховано нерезиденту передоплату (10000 × 9,82 = 98200 грн.).	371	312	$\frac{10000}{98200}$
2.	Оприбутковано імпортований товар.	28	632	$\frac{10000}{98200}$
3.	Сплачено мито.	377	311	9000
4.	Сплачено ПДВ.	377	311	21500
5.	Включено до первісної вартості товару суму ввізного мита.	281	377	9000
6.	Віднесено до складу податкового кредиту суму ввізного ПДВ.	641	377	21500
7.	Здійснено залік заборгованості.	632	371	$\frac{10000}{98200}$
Повернення товару нерезиденту (експорт)				
8.	Повернено товар нерезиденту (методом «червоне сторно»).	28	632	$\frac{10000}{98200}$
9.	Списано на витрати суму сплаченого мита.	949	281	9850
10.	Повернуто оплату нерезидентом (курс НБУ – 10,04 грн. за 1 дол. США).	312	632	$\frac{10000}{100400}$
11.	Відображено позитивну курсову різницю, що виникла на дату повернення оплати нерезидентом (10000 × (10,04 – 9,82)) = 2200 грн.).	632	714	2200

**Приклад.** У квітні 2014 року ТОВ «Весна» ввезло товар на митну територію України. Курс НБУ на дату оформлення митної декларації (24 квітня) – 9,85 грн. за 1 дол. США. Сума ввізного мита – 9 000 грн. (умовно), ПДВ – 21 500 грн. ((10000 × 9,85 + 9000) × 20%).

Однак підприємство через відсутність коштів оплати за нього так і не перерахувало, у зв'язку з чим сторони у червні 2014 року

домовилися про розірвання договору та повернення товару нерезиденту. Курс НБУ на 31 березня – 10,15 грн. за 1 дол. США.

Таблиця 8.2

**Відображення в обліку  
отримання та повернення товару нерезиденту**

	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
Придбання товару (імпорт)				
1.	Оприбутковано імпортований товар.	28	632	$\frac{10000}{98500}$
2.	Сплачено мито.	377	311	9000
3.	Сплачено ПДВ.	377	311	21500
4.	Включено до первісної вартості товару суму ввізного мита.	281	377	9000
5.	Віднесено до складу податкового кредиту суму ввізного ПДВ.	641	377	21500
6.	Визначено курсову різницю за монетарною заборгованістю в іноземній валюті на дату балансу (курс НБУ – 10,15 грн. за 1 дол. США) ( $10000 \times (10,15 - 9,85) = 30000$ грн.).	945	632	3000
Повернення товару нерезиденту (експорт)				
7.	Повернено товар нерезиденту (методом «червоне сторно»).	28	632	$\frac{10000}{98500}$
8.	Списано на витрати суму митних платежів ввізного мита.	949	281	9000

## 8.2. | Облік реімпортних операцій

Раніше експортований товар може повертатися підприємству-продавцю, тобто ввозитися на митну територію України. У цьому випадку раніше експортований товар може бути ввезено на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту. Для ввезення товарів у режимі реімпорту суб'єктам ЗЕД необхідно дотримуватися певних умов та правил, визначених Митним кодексом. Режим реімпорту також може бути застосовано, якщо ввезеться лише частина раніше експортованої партії товарів.

**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. Відповідно, Митний кодекс дозволяє поміщати товари у митний режим реімпорту за умови дотримання таких вимог (рис. 8.2):



**Рис. 8.2. Умови поміщення товарів у митний режим реімпорту**

Таким чином, як видно із рис. 8.2, необхідною умовою є походження товарів з митної території України та ввезення товарів на митну територію України не пізніше, ніж через шість місяців після їх вивезення (експорту) за межі митної території України. Товари ввозяться у тому ж стані, в якому вони перебували на момент вивезення (експорту), крім змін внаслідок природного зношення або втрат за нормальних умов транспортування та зберігання.

Для поміщення товарів у митний режим реімпорту особа, на яку покладається обов'язок щодо дотримання вимог митного режиму, повинна:

1) ввезти товари на митну територію України не пізніше, ніж у встановлений законодавством строк після їх вивезення за межі митної території України;

2) подати митному органу, що здійснює випуск товарів у митному режимі реімпорту, документи на такі товари;

3) надати митному органу документи та відомості, необхідні для ідентифікації товарів, що реімпортуються<sup>58</sup>.

Товари, що ввозяться в режимі реімпорту, звільняються від ввізного мита. При цьому в разі реімпорту суми ввізного (експортного) мита, сплачені раніше при експорті таких товарів, можуть бути повернені з бюджету власникам таких товарів за їх заявою.

Що стосується оподаткування податком на додану вартість реімпортних операцій, то згідно з Податковим кодексом України операції із ввезення товарів у митному режимі реімпорту звільняються від оподаткування, крім операцій із ввезення товарів, які були у митному режимі експорту (остаточного вивезення) і повертаються особі, яка їх експортувала, у зв'язку з невиконанням (неналежним виконанням) умов зовнішньоекономічного договору, згідно з яким ці товари поміщувалися у режим експорту, або з інших обставин, що перешкоджають виконанню договору. Останні оподатковуються податком за основною ставкою.

<sup>58</sup> Митний кодекс України від 13.03.2012 р., № 4495-VI.

Акцизний податок при реімпорті сплачують на загальних підставах, оскільки звільнення у цьому випадку законодавством не передбачено.

Якщо ж умов реімпорту не дотримуватися, то ввезення раніше експортованих товарів здійснюється в митному режимі звичайного імпорту з повним оподаткуванням (сплатою ввізного мита, акцизного податку та ПДВ).

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, тобто необхідно надати митному органу документи та відомості, необхідні для ідентифікації товарів, що реімпортуються.

Особа, яка переміщує товари в режимі реімпорту, сплачує суми, одержані експортером як виплати або за рахунок інших пільг, наданих під час вивезення (експорту) цих товарів, а також проценти з цих сум, нараховані за обліковою ставкою Національного банку України.

З облікової точки зору 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, на транспортування товару відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» включаються до складу інших операційних витрат, а з метою оподаткування – до витрат звітного періоду.

**Приклад.** У квітні 2014 року підприємство експортувало товар вартістю 10 000 дол. США. Сума мита – 1 500 грн. (умовно). Курс НБУ на дату оформлення митної декларації 21 квітня – 9,95 грн. за 1 дол. США. Курс НБУ на дату оплати нерезидентом коштів (19 травня) – 10,11 грн. за 1 дол. США.

Згодом нерезидент-покупець та резидент-продавець домовилися про повернення товару.

Товар було імпортовано у червні 2014 року. Курс НБУ на дату оформлення митної декларації (28 червня) – 10,10 грн. за 1 дол. США. При імпорті сплачено ПДВ:  $(10000 \times 10,10) \times 20\%$  – 20200 грн. Курс НБУ на дату повернення оплати нерезиденту 29 квітня – 10,00 грн.

Таблиця 8.3

**Відображення в обліку відвантаження та повернення товару від нерезидента (за умови надходження оплати від нерезидента)**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
Відвантаження товару (експорт)				
1.	Відвантажено товар на експорт (10000 × 9,95 = 99500 грн.).	362	702	<u>10000</u> 99500
2.	Сплачено мито.	377	311	1500
3.	Віднесено на витрати суму сплаченого мита.	93	377	1500
4.	Списано собівартість відвантаженого товару.	902	281	50000
5.	Надійшла оплата за товар від нерезидента (курс НБУ 10,11 грн. за дол. США).	312	362	<u>10000</u> 101100
6.	Відображено курсову різницю при отриманні оплати від нерезидента (10000 × (10,11 – 9,95) = 1600 грн.).	362	714	1600
7.	Списано на фінансовий результат: – дохід від реалізації товару; – собівартість реалізованого товару; – витрати із сплати мита; – курсові різниці.	702 791 791 714	791 902 93 791	99500 50000 1500 1600
Повернення товару від нерезидента (імпорт)				
8.	Відображено повернення товару нерезидентом (червень) (на вартість раніше експортованого товару).	704	362	<u>10000</u> 99500
9.	Відображено курсову різницю на дату здійснення операції повернення (курс НБУ – 10,10 грн. за 1 дол. США).	945	362	1500
10.	Сплачено ПДВ.	377	311	20200
11.	Віднесено до складу податкового кредиту суму ввізного ПДВ (на підставі МД).	641	377	20200
12.	Оприбутковано повернений товар (методом «сторно»).	902	281	50000
13.	Повернуто оплату за товар нерезиденту (курс НБУ – 10,00 грн. за 1 дол. США).	362	312	<u>10000</u> 100000
14.	Відображено курсову різницю при поверненні оплати (10000 × (10,00 – 10,10) = 1000 грн.).	362	714	1000
15.	На вартість поверненого товару відкориговано фінансовий результат (методом «червоне сторно»).	791	902	50000
16.	Списано на фінансовий результат: – вирахування з доходу у зв'язку з поверненням товару; – суми курсових різниць.	791 714 791	704 791 945	99500 1000 1500

**Приклад.** У квітні 2014 року підприємство експортувало товар вартістю 10 000 дол. США. Сума мита – 1 500 грн. (умовно). Курс НБУ на дату оформлення митної декларації 21 квітня – 9,95 грн. за 1 дол. США.

Собівартість відвантаженого товару – 65 000 грн. Однак нерезидент-покупець не зміг розрахуватися з підприємством за товар, у зв'язку з чим сторони домовилися про розірвання договору та повернення товару нерезидентом. Товар було імпортовано у липні 2014 року. Курс НБУ на дату оформлення митної декларації 2 липня – 10,10 грн. за 1 дол. США. При імпорті сплачено ПДВ:  $(10000 \times 10,10) \times 20\% = 20200$  грн. Курс НБУ на 30 червня – 10,15 грн. за 1 дол. США.

Таблиця 8.4

### Відображення в обліку відвантаження та повернення товару від нерезидента (якщо оплата від нерезидента не надходила)

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
Відвантаження товару (експорт)				
1.	Відвантажено товар на експорт ( $10000 \times 9,95 = 99500$ грн.).	362	702	$\frac{10000}{99500}$
2.	Сплачено мито.	377	311	1500
3.	Віднесено на витрати поточного періоду суму сплаченого мита.	93	377	1500
4.	Списано собівартість відвантаженого товару.	902	281	65000
5.	На дату балансу у бухгалтерському обліку визначено курсові різниці за монетарною заборгованістю в іноземній валюті (курс НБУ – 10,15 грн. за 1 дол. США) ( $10000 \times (10,15 - 9,95) = 2000$ ).	362	714	2000
6.	Списано на фінансовий результат: – дохід від реалізації товару; – собівартість реалізованого товару; – курсові різниці.	702 791 714	791 902 791	99500 65000 2000
Повернення товару від нерезидента (імпорт)				
7.	Відображено повернення товару нерезидентом (липень) (на вартість раніше експортованого товару).	704	362	$\frac{10000}{99500}$
8.	Сплачено ПДВ.	377	311	20200
9.	Віднесено до складу податкового кредиту суму ввізного ПДВ (на підставі Митної декларації)*.	641	377	20200
10.	Оприбутковано повернений товар (методом «червоне сторно»).	902	281	65000
11.	Відкориговано курсову різницю (методом «червоне сторно»)*.	362	714	2000
12.	Списано на фінансовий результат: – вирахування з доходу у зв'язку з поверненням товару; – вартість поверненого товару (методом «червоне сторно»).	791 791	704 902	99500 50000

\* У зв'язку з тим, що дебіторська заборгованість за поставлені товари була погашена не оплатою коштів, а поверненням товарів, відбулася перекласифікація дебіторської заборгованості з монетарної статті в немонетарну, в результаті чого необхідно провести коригування нарахованої раніше в бухгалтерському обліку курсової різниці методом «червоне сторно».

### 8.3. | Облік комісійних (консигнаційних) операцій з нерезидентами

У зовнішньоекономічних відносинах нерідко здійснюються операції щодо експорту чи імпорту товарів на умовах комісії, тобто товар продається комісіонером (консигнантом), залишаючись власністю комітента (консигнанта). При цьому комісіонер отримує певну винагороду.

За нормами Митного кодексу такі операції відбуваються у режимі митного складу.

**Митний склад** – це митний режим, відповідно до якого іноземні або українські товари зберігаються під митним контролем із умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності<sup>59</sup>.

Таким чином, застосування режиму митного складу найчастіше використовують посередники у випадках, коли нерезидент дає такі товари на реалізацію на митній території України за договором консигнації або комісії, оскільки товари на реалізації у режимі митного складу можна поміщати партіями в режим імпорту і сплачувати митні платежі в міру їх продажу покупцям.

Визначення механізму зарахування операцій резидентів до таких, що здійснюються за договорами консигнації, та визначення терміну «консигнаційна операція» регулюється Порядком продовження строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2007 р., № 1409.

Отже, **консигнаційні операції** – це операції з реалізації товарів, відповідно до яких одна сторона (консигнатор) зобов'язується за дорученням другої сторони (консигнанта) продати протягом визначеного часу (строку дії угоди консигнації) за обумовлену винагороду з консигнаційного складу від свого імені товари, які належать консигнанту<sup>60</sup>.

<sup>59</sup> Митний кодекс України від 13.03.2012 р., № 4495-VI.

<sup>60</sup> Порядок продовження строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2007 р., № 1409.

Товари, які ввозяться на митну територію України згідно з договорами консигнації, у зв'язку з відсутністю на території України консигнаційних складів розміщуються на митних складах у режимі митного складу. Діяльність митних складів на території України регулюється Порядком надання складським об'єктам статусу «митний склад» та позбавлення такого статусу, яке затверджене Наказом Міністерства фінансів України 16.07.2012 р., № 835.

**Митний склад** – це відповідним чином облаштовані складське приміщення, резервуар, холодильна чи морозильна камера, критий чи відкритий майданчик, призначені для зберігання товарів під митним контролем. Митний склад може бути закритого або відкритого типу (рис. 8.3).



**Рис. 8.3.** Класифікація митних складів

**Митний склад відкритого типу** – це склад, який може використовувати для зберігання товарів будь-яка особа. **Митний склад закритого типу** – це склад, який використовується для зберігання товарів, що належать власнику складу. Декларування товарів на митних складах закритого типу здійснює власник складу, який і несе відповідальність за сплату всіх митних платежів. Декларування товарів при їхньому випуску з митного складу відкритого типу може як власник складу, так і власник

товару. При цьому відповідальність за сплату всіх належних митних платежів несе особа, що здійснює декларування товарів.

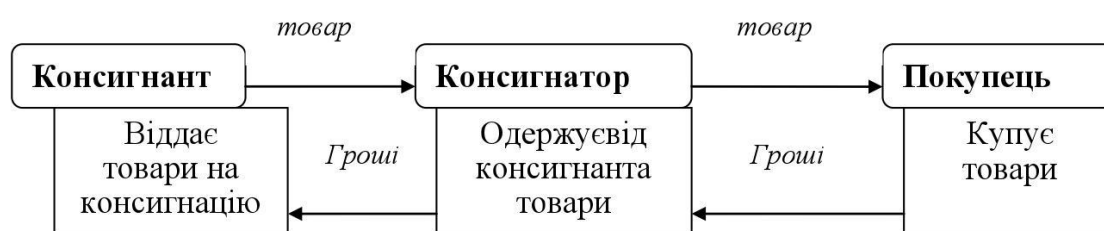
Для того, щоб помістити товари у митний режим митного складу на митницю, необхідно подати такі документи: митну декларацію, товарно-транспортний документ; документ, у якому зазначена вартість товарів (рахунок, інвойс).

У консигнаційних операціях беруть участь:

– **консигнант (комітент)** – принципал, яка віддає агенту (консигнатору, комісіонеру) свої товари на консигнацію (комісію) для реалізації за кордоном;

– **консигнатор (комісіонер)** – особа, яка одержує від консигнанта (комітента) товари і надалі продає їх від свого імені за винагороду.

Суб'єкти консигнаційних операцій зображені на рис. 8.4.



**Рис. 8.4. Суб'єкти консигнаційних операцій**

Взаємовідносини між суб'єктами консигнаційних операцій регулюються укладеним договором (контрактом), у якому визначається вартість товару, умови поставки і розрахунків, винагорода консигнатора, відповідальність сторін, арбітраж.

**Договір консигнації** – це договір, за яким одна сторона (консигнатор) зобов'язується впродовж певного часу за винагороду продати від свого імені і за рахунок консигнанта товари, доставлені на склад, розташований у країні консигнатора. Істотними умовами договору консигнації є:

– вартість партії товару, що поставляється на консигнацію;

– порядок оформлення товарів, що надійшли на консигнаційний склад, умови їх реалізації, зберігання, перерахування валютної виручки;

– умови повернення консигнанту нереалізованого відповідно до договору товару;

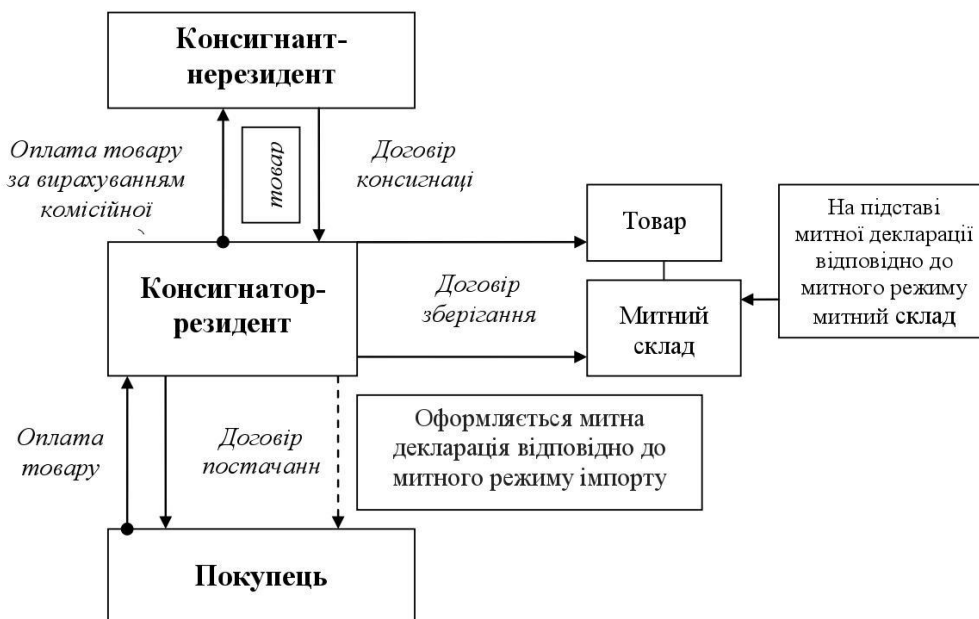
- строк, протягом якого товар має бути реалізований;
- строк дії договору.

Для договорів консигнації застосовується правило зарахування виручки на рахунки резидентів в уповноважених банках у термін виплати заборгованості, що визначена у контрактах, але не пізніше 90 календарних днів з дати митного оформлення вивізної митної декларації.

Специфічними особливостями консигнаційних операцій є:

- у консигнаційному договорі обов'язково зазначається строк, протягом якого товар має бути реалізований, та строк дії договору;
- операції здійснюються на платній основі;
- торгівля здійснюється від імені консигнатора;
- постачання товарів консигнатором відбувається в режимі митного складу, а товари поміщаються на митний склад шляхом укладання угоди з власником митного складу або отриманням ліцензії на право відкриття митного складу.

При імпорті товарів для продажу їх на умовах комісії підприємство України є консигнатором (комісіонером), а іноземний партнер – консигнантом (комітентом), відносини яких можна схематично представити (рис. 8.5).



**Рис. 8.5. Взаємовідносини контрагентів при здійсненні консигнаційних операцій (ввезення товарів на митну територію України)**

Таким чином, консигнатору для забезпечення реалізації імпортного товару на території України необхідно:

–укласти договір консигнації між резидентом України (консигнатор) і нерезидентом (консигнант);

–укласти договір зберігання між консигнатором і власником митного складу (або ж отримати ліцензію на право відкриття митного складу);

–фактично поставити товар на митний склад;

–укласти договір поставки між консигнатором і третіми особами (покупцями).

#### *Оподаткування консигнаційних операцій*

При ввезенні товарів та розміщенні їх у режимі митного складу застосовується умовне повне звільнення від обкладання податком на додану вартість. При подальшому оформленні митної декларації у режимі імпорту ПДВ сплачується у загальному для імпорту порядку за датою подання митної декларації до оформлення. Після сплати ПДВ у підприємства-комісіонера (резидента) виникає право на податковий кредит за цим податком, як і при звичайному імпорті товарів. Винагорода консигнатора-резидента є об'єктом обкладання ПДВ, а податкові зобов'язання нараховуються за основною ставкою за правилом першої події.

До доходів посередника-консигнатора не включаються кошти і вартість майна, отримані в рамках договору консигнації, а платежі в розмірі вартості товарів на користь консигнанта не включаються до складу витрат. Однак у складі доходів і витрат посередник відображає суму винагороди і пов'язані з консигнацією витрати, які за умовами договору здійснюються за його рахунок, а також курсові різниці від перерахунку заборгованості за посередницькі послуги і фінансовий результат від продажу іноземної валюти. До витрат комісіонера (консигнатора)-резидента можуть включатися суми мита, сплачені при ввезенні товарів на умовах комісії.

Виручка від реалізації товарів, переданих від нерезидента резидентів, не є доходом, отриманим нерезидентом із джерел походження з України<sup>61</sup>. Якщо резиденти надають посередницькі послуги в межах звичайної діяльності, то податок з доходу нерезидентів не сплачується.

#### Бухгалтерський облік консигнаційних операцій

Товари, що надходять від коміонера-нерезидента, не є власністю підприємства, а тому оприбутковуються на позабалансовий рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні», який призначено для обліку цінностей, що тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю або прийняті на комісію. Для обліку товарів, прийнятих на комісію використовують субрахунок 024 «Товари, прийняті на комісію», на якому за дебетом обліковуються одержані товари у межах договорів комісії, (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, які уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари. Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію (консигнацію), ведеться за видами товарів та комітентами<sup>62</sup>. Після продажу комісійних товарів консигнатор списує їх з цього рахунка.

Доходи від продажу комісійних товарів консигнатор відображає за кредитом рахунка 702 «Дохід від реалізації товарів». Оскільки виручку необхідно буде перерахувати консигнанту, її суму консигнатор відображає на субрахунку 704 «Вирахування з доходу». Відповідно, за дебетом відображаються суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції та товарів й інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунка 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

<sup>61</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI.

<sup>62</sup> Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р., № 291.

Нарахована консигнатором винагорода за послуги, пов'язані з продажем товарів консигнанта, відображається за кредитом субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Облік собівартості реалізованих за звітний період консигнаційних послуг відображається у консигнатора за дебетом субрахунка 903 «Собівартість реалізованих товарів і послуг».

Облік витрат, пов'язаних зі зберіганням, страхуванням та іншими витратами, пов'язаними з розміщенням товарів на митному складі, залежить від того, за чий рахунок їх передбачено здійснювати за умовами договору. Для прикладу, якщо зберігання товарів на митному складі здійснюється за рахунок посередника-консигнатора, то ці витрати зараховують до витрат на збут і відповідно відображають за дебетом рахунка 93 «Витрати на збут». Якщо ж витрати відшкодовуються нерезидентом, то вони відповідно відображаються на рахунках розрахунків з нерезидентом.

**Приклад.** Резидент України (резидент-консигнатор) уклав договір консигнації з резидентом Німеччини (нерезидент-консигнант) про реалізацію зі складу в Україні товарів нерезидента за винагороду. За умовами договору витрати на зберігання товарів на митному складі та інші витрати здійснюються за рахунок резидента-консигнатора. На виконання договору консигнації резидент-консигнатор укладає договори купівлі-продажу з резидентами України на продаж нерозмитнених товарів із консигнаційного складу за ціною не нижче 40 дол. США за одиницю з оплатою у гривнях за курсом НБУ на дату реалізації товарів, купує іноземну валюту і перераховує її нерезиденту. Митне оформлення товарів здійснюється за рахунок резидентів-покупців. На консигнацію прийнято 1 000 одиниць товару за мінімальною ціною реалізації 40 дол. США за одиницю. Вартість послуг за зберігання товарів на митному складі – 9 600 грн. (в т. ч. ПДВ).

Відображення в обліку операцій з продажу товарів на умовах консигнації у резидента-консигнатора наведено у табл. 8.5.

Таблиця 8.5

**Відображення в обліку операцій з продажу товарів  
на умовах консигнації у резидента-консигнатора**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Оприбутковано товари, що надійшли на консигнацію від комітента (комісонера)-нерезидента (1000 од. товару за ціною 40 дол. США).	024	–	\$ 40000
2.	Відображено вартість послуг зберігання товарів на митному складі.	93	685	8000
3.	Відображено податковий кредит з ПДВ.	641	685	1600
4.	Оплачено за зберігання товарів на митному складі.	685	311	9600
5.	Реалізовано товари за вартістю, визначеною комісіонером, та отримано за них гроші від покупців (курс НБУ – 10,50 грн. за 1 дол. США).	361	703	<u>40000</u> 420000
6.	Відображено заборгованість перед нерезидентом (курс НБУ – 10,50 грн. за 1 дол. США).	704	632	<u>40000</u> 420000
7.	Списано реалізовані товари з позабалансового рахунка.		024	\$ 40000
8.	Отримано оплату від резидента-покупця.	311	361	420000
9.	Перераховано банку гривні для купівлі 40000 дол. США.	333	311	424500
10.	Зараховано валюту на поточний рахунок (курс НБУ – 10,30 грн. за 1 дол. США. курс купівлі на МБВР – 10,60 за 1 дол. США).	312	333	<u>40000</u> 412000
11.	Відображено витрати від купівлі іноземної валюти $(10,6-10,3) \times 40000$ .	942	333	12000
12.	Відображено комісійну винагороду банку.	92	333	500
13.	Перераховано іноземну валюту нерезиденту.	632	312	<u>40000</u> 412000
14.	Відображено курсову різницю від перерахунку заборгованості за товари.	632	714	8000
15.	Підписано акт виконаних послуг на суму 2000 дол. США (курс НБУ – 10,50 грн. за 1 дол. США).	362	703	<u>2000</u> 21000
16.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ.	703	641	3500
17.	Отримано комісійну винагороду.	312	362	<u>2000</u> 21000

Наступною особливістю консигнаційних операцій є відображення в обліку операцій комісії, коли комітент передає комісіонерові свої товари для їхньої реалізації нерезиденту. Суб'єкти консигнаційних операцій при експорті товарів для продажу на умовах консигнації зображені на рис. 8.6.



**Рис. 8.6. Суб'єкти консигнаційних операцій при продажі товарів нерезиденту**

Необхідно зауважити, що такі операції мають свої особливості обкладання податком на додану вартість. Згідно з Податковим кодексом, право на нульову ставку та бюджетне відшкодування в разі комісійного експорту має лише комітент (платник ПДВ). Водночас комісіонер не нараховує податкових зобов'язань із ПДВ і не оформляє податкову накладну на вартість товару, отриманого від комітента для експорту. Тобто у випадку, якщо платник (комісіонер) експортує товари за межі митної території України, отримані від іншого платника (комітента) на умовах комісії (консигнації, доручення чи інших видів договорів, які не передбачають переходу права власності на такі товари від такого іншого платника до експортера), право на отримання бюджетного відшкодування має такий інший платник податку (комітент)<sup>63</sup>. Однак комісійна винагорода, отримана експортером-комісіонером від комітента, обкладається ПДВ за ставкою 20% і не включається до митної вартості товарів, які експортуються. При цьому датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ буде одна з подій, що сталася раніше: або дата надходження грошових коштів (від нерезидента, якщо договором передбачено, що свою винагороду комісіонер отримує із виручки чи від комітента), або дата підписання акта наданих комісійних послуг.

<sup>63</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI.

При експорті вітчизняних товарів на умовах консигнації підприємство України – комітент (консигнант) повинно подати в митницю оригінал та копію контракту, товарно-транспортну накладну та попередню митну декларацію<sup>64</sup>. Безпосередньо реалізація товарів відображається в іншій митній декларації на основі повідомлення консигнанта про фактичну реалізацію товару або за випискою банку про надходження коштів на рахунок у банку – залежно від того, за якою з цих умов визначено у контракті момент переходу власності на товар від комітента до комісіонера. Однак при цьому з часу оформлення попередньої митної декларації до оформлення наступної не повинно пройти більше 90 днів, інакше комітент буде сплачувати пеню за кожний день перевищення цього терміну в розмірі 0,3% від суми неотриманої виручки.

Згідно з Податковим кодексом, у разі продажу товарів за договором комісії платником податку – комітентом датою отримання доходу від продажу вважається дата продажу товарів, що належать комітенту, яка зазначена у звіті комісіонера. Таким чином, доходи виникають за датою переходу права власності на товар до комісіонера, тобто за датою його повідомлення про реалізацію товару.

Передані на комісію товари відображають за дебетом субрахунка 283 «Товари на комісії», списуючи їх за кредитом субрахунка 281 «Товари на складі» за собівартістю. У товарно-транспортній накладній вказують контрактну вартість товару в іноземній валюті. Крім того, виписують податкову накладну, в якій вартість товарів зазначають у гривнях, але податок на додану вартість вказують за нульовою ставкою. Обидва примірники податкової накладної зберігаються у комітента.

Після отримання повідомлення про реалізацію товарів їх собівартість списують за дебетом субрахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів». Вартість реалізованого товару списується в кредит рахунка 702 «Дохід від реалізації товарів». Дохід від здійснення консигнаційних операцій (різниця між ціною продажу та вартістю придбання) відображається на рахунку 791 «Результат основної діяльності».

<sup>64</sup> Якщо товар, що ввозиться, належить до ліцензованих або на нього встановлено квоту на експорт, то необхідно подати ліцензію.

**Приклад.** Підприємство «Альфа» доручає комісіонеру-підприємству «Весна» продати товари за межами України (нерезиденту) за 10 000 дол. США. Собівартість товару – 60 000 грн. Після затвердження звіту комісіонеру виплачують винагороду в сумі 3 600 грн. (в т. ч. ПДВ). На митниці сплачено мито – 950 грн. (умовно).

Таблиця 8.6

### Відображення в обліку комісії на продаж товарів нерезиденту

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
	<i>Облік у комітента</i>			
1.	Передано товари на комісію за собівартістю.	283	281	60000
2.	Реалізовано товари (курс НБУ – 12 грн. за 1 дол. США).	362	702	<u>10000</u> 120000
3.	На підставі повідомлення комісіонера-нерезидента списано собівартість реалізованих товарів.	902	283	60000
4.	Надійшли кошти від нерезидента (курс НБУ – 12 грн. за 1 дол. США).	312	362	<u>10000</u> 120000
5.	На підставі звіту посередника збільшено витрати:			
	– на суму сплаченого мита;	93	377	950
	– на суму винагороди;	93	377	3000
	– на суму ПДВ.	641	377	600
6.	Перераховано комісіонеру компенсацію щодо сплаченого мита та винагороду.	377	311	4550
	<i>Облік у комісіонера</i>			
1.	Отримано товар на реалізацію.	024		120000
2.	Сплачено мито.	377	311	950
3.	Відвантажено товар не резиденту (курс НБУ – 12 грн. за дол. США).	362	702	<u>10000</u> 120000
4.	Відображено заборгованість перед комітентом.	704	685	<u>10000</u> 120000
5.	Списано товари.		024	120000
6.	Отримано оплату за відвантажені товари (курс НБУ – 12 грн. за 1 дол. США).	312	362	<u>10000</u> 120000
7.	Складено звіт, відображено комісійну винагороду та податкове зобов'язання з ПДВ.	361 703	703 641	3600 600
8.	Перераховано оплату комітенту.	685	312	<u>10000</u> 120000
9.	Отримано компенсацію витрат і комісійну винагороду.	311 311	377 361	950 3600

## 8.4. | Облік лізингових операцій

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

За договором фінансового лізингу лізингодавець зобов'язується набути у власність річ у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов і передати її у користування лізингоодержувачу на певний строк не менше одного року за встановлену плату (лізингові платежі)<sup>65</sup>. Після закінчення терміну дії контракту лізингоодержувач може повернути об'єкт оренди лізингодавцю чи купити його за кінцевою вартістю.

У Господарському кодексі України **лізинг** трактується як господарська діяльність, спрямована на інвестування власних чи залучених фінансових коштів, яка полягає в наданні за договором лізингу однією стороною (лізингодавцем) у виключне користування другій стороні (лізингоодержувачу) на визначений строк майна, що належить лізингодавцю або набувається ним у власність (господарське відання) за дорученням чи погодженням лізингоодержувача у відповідного постачальника (продавця) майна, за умови сплати лізингоодержувачем періодичних лізингових платежів<sup>66</sup>.

Суб'єкти лізингу згідно із Законом України «Про фінансовий лізинг» зображені на рис. 8.7.

Таким чином, у лізинговій операції беруть участь:

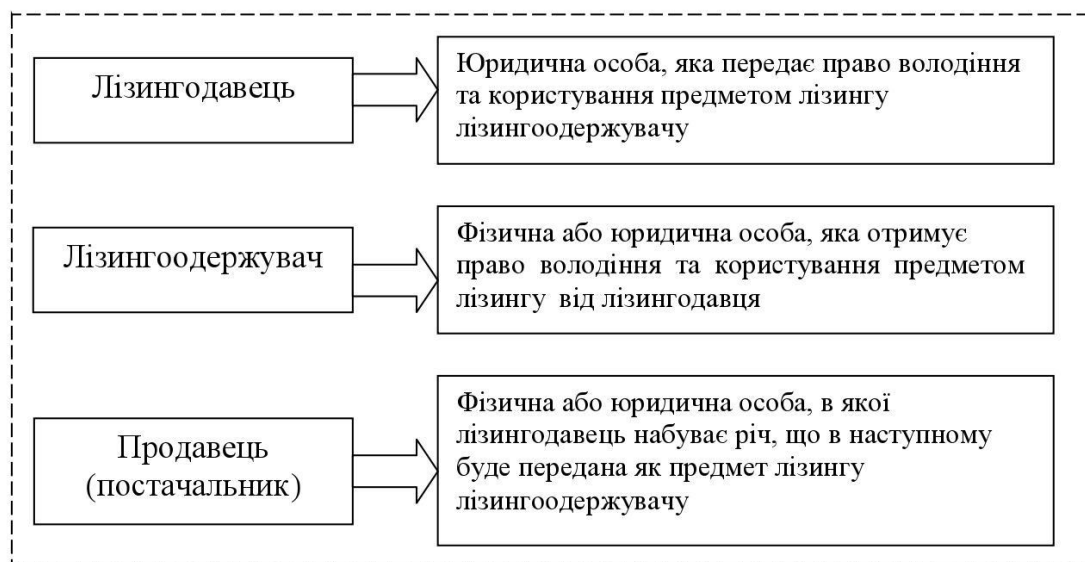
- орендодавець (лізингодавець);
- орендар (лізингоодержувач);
- продавець, постачальник.

Лізинг визнається міжнародним за умови, коли лізингова компанія та орендатор, лізингова компанія і постачальник чи всі три учасники операції знаходяться в різних країнах. Відповідно, міжнародний лізинг – лізингова діяльність, в якій беруть участь

<sup>65</sup> Закон України «Про фінансовий лізинг» від 16.12.1997 р., № 723/97-ВР.

<sup>66</sup> Господарський кодекс України від 16.01.2003 р., 436-IV.

лізингові компанії та суб'єкти господарювання будь-яких двох і більше іноземних держав<sup>67</sup>.



**Рис. 8.7. Суб'єкти лізингу**

Необхідно зауважити, що лізингові операції в зовнішньоекономічній діяльності мають як переваги, так і недоліки.

До переваг лізингу для лізингодержувача можна віднести:

–одночасне вирішення питань як придбання обладнання, так і фінансування цієї операції;

–сприятливе співвідношення для підприємця між власною та запозиченою частинами функціонуючого капіталу;

–створення поля для оперативного реагування на ринкові зміни завдяки можливості оренди додаткового обладнання і нових технологій;

–сталість лізингових платежів, які не залежать від індексу цін.

Інвестиційними перевагами лізингу є такі:

●компанії чи підприємству легше одержати майно в лізинг, ніж позику для його купівлі, оскільки об'єкт лізингу виступає як застава;

●лізинг не потребує значної частки власних коштів, як при наданні кредиту банком, адже банківський кредит зазвичай на-

<sup>67</sup> Конвенція про міждержавний лізинг, Міжнародний документ від 25.11.1998 р.

дається під 75 – 80% вартості придбаного майна, а лізинг забезпечує 100% вартості операції й значно прискорює оборот;

- інвестування у формі майна на відміну від грошового кредитування знижує ризик неповернення коштів, оскільки лізингодавець зберігає права власності на майно;

- лізинг дає можливість зекономити кошти і спрямувати їх на вирішення інших інвестиційних завдань фірми чи підприємства<sup>68</sup>.

Таким чином, використання лізингу дозволяє застосовувати у господарській діяльності дорогу техніку без одноразових витрат, а фінансування та придбання обладнання здійснюються одночасно, тобто відбувається стовідсоткове кредитування угоди, а для орендаря, відповідно, головною перевагою лізингу є використання сучасного іноземного обладнання.

З метою здійснення лізингових операцій між лізингодавцем і лізингоодержувачем укладається договір. Договір лізингу (лізинговий контракт) – укладена у письмовій формі угода між лізингодавцем та лізингоодержувачем, спрямована на встановлення, зміну або припинення цивільних прав і обов'язків у зв'язку з предметом лізингу<sup>69</sup>.

При підготовці лізингового договору суб'єкти лізингу повинні враховувати, що в існуючій практиці немає єдиних типових лізингових договорів. У договорі повинно бути чітко визначено місцезнаходження об'єкта договору. При зміні місця його знаходження потрібна письмова згода лізингової фірми. У статті про період дії лізингового договору необхідно вказати термін, протягом якого договір не можна розірвати. Він, як правило, становить від 40% до 90% терміну користування майном відповідно до вимог експлуатації.

Лізинговий договір набуває чинності з дати підписання акта прийому обладнання як об'єкта угоди, зданого в експлуатацію, і діє протягом встановленого в ньому терміну.

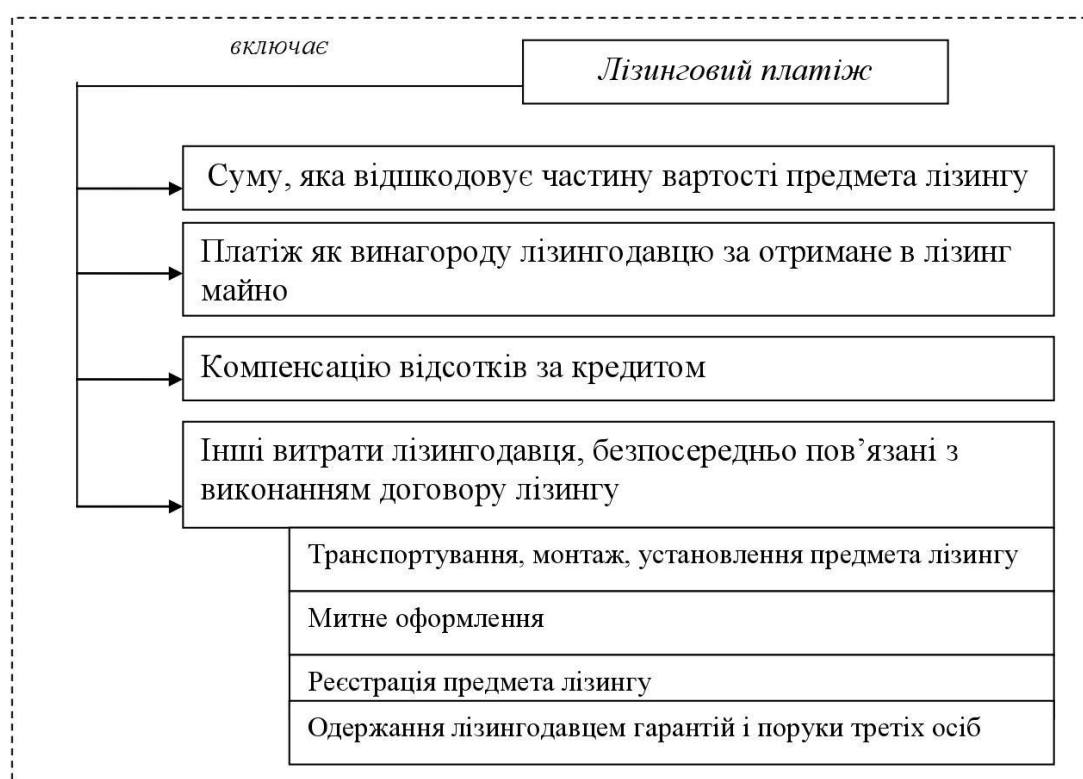
Оплата лізингових платежів здійснюється в порядку, передбаченому лізинговим договором.

<sup>68</sup> Рогач О. І. Міжнародні фінанси : підруч. / О. І. Рогач. – К. : Либідь, 2003. – 784 с.

<sup>69</sup> Конвенція про міждержавний лізинг, Міжнародний документ від 25.11.1998 р.

Лізинговий платіж – платіжна операція лізингоодержувача (фінансова, майнова або інша) на адресу лізингодавця, що включає в себе вартість амортизації предмета лізингу, плату за залучені кредитні ресурси на реалізацію лізингової угоди, лізингову маржу і ризикову премію та інші платежі відповідно до договору лізингу і національного законодавства.

Як правило, лізингові платежі можуть включати в себе такі складові (рис. 8.8).



**Рис. 8.8. Структура лізингових платежів**

### *Оподаткування лізингових операцій*

Згідно з Податковим кодексом України, фінансовим лізингом є господарська операція, яка здійснюється фізичною або юридичною особою та передбачає передачу орендарю майна, що є основним засобом, придбаного або виготовленого орендодавцем, а також усіх ризиків і винагород, пов'язаних із правом користування і володіння об'єктом лізингу.

Лізинг (оренда) вважається фінансовим, якщо договір лізингу містить одну з таких умов:

–об’єкт лізингу передається на строк, протягом якого амортизується не менше 75% його первісної вартості, та орендар зобов’язаний придбати об’єкт лізингу у власність протягом строку дії договору лізингу або у момент його закінчення за ціною, визначеною у такому договорі;

–балансова (залишкова) вартість об’єкта лізингу на момент закінчення дії такого договору становить не більше 25% первісної вартості ціни такого об’єкта лізингу на початок строку дії лізингового договору;

–сума лізингових (орендних) платежів з початку строку оренди дорівнює первісній вартості об’єкта лізингу або вище неї;

–майно, яке передається у фінансовий лізинг, виготовлене на замовлення лізингоотримувача (орендаря) і після закінчення дії лізингового договору не може бути використане іншими особами, крім лізингоотримувача, виходячи з його технологічних та якісних характеристик<sup>70</sup>.

Оподаткування операцій лізингу (оренди) згідно з Податковим кодексом 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

<sup>70</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI.

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<sup>71</sup>.

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, в 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, то 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 не сплаченими 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.

Місце постачання послуг з надання в оренду (лізинг) транспортних засобів визначається в загальному порядку згідно з Податковим кодексом – за місцем реєстрації постачальника. Таким

<sup>71</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI.

чином, послуги з надання в оперативний або фінансовий лізинг транспортних засобів нерезидентом, який не має постійного представництва в Україні, не є об'єктом оподаткування ПДВ<sup>72</sup>.

Базою оподаткування ПДВ при здійсненні операцій постачання майна у фінансовий лізинг є:

– за наданими послугами – уся сума лізингового платежу без урахування відсотків за кредитом і суми, яка відшкодовує частину вартості предмета лізингу;

– за поставленим майном – договірна вартість, але не нижче за ціну купівлі об'єкта лізингу.

Базою оподаткування ПДВ послуг при здійсненні операцій з постачання майна в оперативний лізинг буде уся сума лізингового платежу.

При цьому особою, відповідальною за нарахування і сплату податку до бюджету в разі постачання послуг в Україні нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами – неплатниками податку, є одержувач послуг. Таким чином, послуги з надання лізингодавцем (нерезидентом України) в оперативний або фінансовий лізинг рухомого майна (за винятком транспортних засобів і банківських сейфів), які надаються резиденту України, є об'єктом обкладення ПДВ та оподатковуються в загальному порядку за ставкою 20 відсотків. Якщо згадані послуги з рухомим майном надаються лізингодавцем (нерезидентом України) нерезиденту України, який не має постійного представництва на митній території України, то ці послуги не є об'єктом обкладення ПДВ.

#### *Облік оренди в орендаря (лізингоодержувача)*

Відповідно до П(С)БО 14 «Оренда» орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. Відповідно, **мінімальні орендні платежі** – це платежі, що підлягають сплаті лізингоотримувачем протягом строку оренди (за винятком вартості послуг і податків, що підлягають сплаті лізингодавцю, та непе-

<sup>72</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI.

редбаченої орендної плати), збільшені для орендаря і для орендодавця на суму гарантованої ліквідаційної вартості об'єкта.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображається у бухгалтерському обліку та звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду. Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду. Якщо в угоді про фінансову оренду не вказана орендна ставка відсотка, то для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря<sup>73</sup>.

Для відображення розрахунків із фінансового лізингу передбачено субрахунок 531 «Зобов'язання з фінансової оренди». За кредитом цього субрахунка відображається збільшення заборгованості перед орендодавцем за отримані об'єкти довгострокової оренди, за дебетом – її погашення, списання та ін. Аналітичний облік ведеться щодо кожного орендодавця та об'єкта оренди. Прийняті від нерезидента на умовах фінансового лізингу основні засоби відображаються за дебетом рахунка 10 і кредитом рахунка 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», субрахунок 531 «Зобов'язання з фінансової оренди» – на вартість взятих у фінансову оренду об'єктів основних фондів. Підприємство України (лізингоодержувач) нараховує амортизацію на взяті у фінансову оренду основні засоби і відображає її за дебетом відповідного рахунка з обліку витрат виробництва та кредитом субрахунка 131 «Знос основних засобів».

Щомісячна сума лізингових платежів відображається за кредитом субрахунка 373 і дебетом субрахунка 531 «Зобов'язання з фінансової оренди» – на суму нарахованої амортизації на повне відновлення взятих у фінансову оренду основних засобів. Погашення заборгованості з лізингової плати відображається за дебетом рахунка 373 і кредитом рахунків з обліку грошових коштів.

<sup>73</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р., № 181.

Типова кореспонденція рахунків за операціями фінансового лізингу, коли підприємство України є лізингоодержувачем, відображена у табл. 8.7.

Таблиця 8.7

## Відображення в обліку операцій з фінансового лізингу

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Прийнято основні засоби у фінансову оренду.	10	531	150000
2.	Нараховано поточну орендну плату за перший місяць у частині відшкодування вартості основних засобів відповідно до виставленого рахунка.	531	611	3494
3.	Нараховано поточну орендну плату за перший місяць у частині фінансових витрат згідно з актом наданих послуг (відсотки за кредит та страхування).	952	684	1980
4.	Суму фінансових витрат віднесено на фінансові результати.	792	952	1980
5.	Перераховано кошти за оренду в частині вартості устаткування згідно з випискою банку.	611	312	3494
6.	Перераховано кошти за оренду в частині фінансових витрат згідно з випискою банку.	684	311, 312	1980

## Облік у орендодавця (лізингодавця)

Орендодавець відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу (доходу від реалізації необоротних активів). Одночасно залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів). Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми, що визначена за орендною ставкою відсотка, є фінансовим доходом орендодавця. Розподіл фінансового до-

ходу між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду<sup>74</sup>.

П(С)БО 14 також визначає особливості відображення продажу активу при укладанні угоди про його одержання продавцем у фінансову оренду:

– якщо продажна вартість активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань із доходу) менше або дорівнює балансовій вартості проданого активу, то дохід від продажу активу за звітний період визнається в сумі продажної вартості активу;

– якщо продажна вартість активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) вище, ніж балансова вартість, то дохід від продажу за звітний період дорівнює балансовій (залишковій) вартості. Суму перевищення продажної вартості над балансовою продавець-орендар включає до складу доходів майбутніх періодів для подальшого віднесення до складу доходів відповідних звітних періодів протягом строку фінансової оренди;

– собівартістю реалізованих активів визнається їх балансова (залишкова) вартість.

В лізингодавця для обліку заборгованості за майно, що передане у фінансову оренду, використовують субрахунок 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду». За дебетом цього субрахунка відображаються чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, розраховані відповідно до вимог П(С)БО 14, за кредитом – погашення заборгованості. Аналітичний облік ведеться щодо кожного дебітора, а також за строками виникнення. Після сплати повної викупної вартості об'єктів лізингу вони переходять у власність лізингоодержувача.

Щомісячна частина зобов'язання з фінансового лізингу в лізингодавця (вартість основних засобів, що взяті у фінансову оренду, розділена на кількість місяців фінансової оренди) відображається за кредитом рахунка 18, субрахунок 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» і дебетом субрахунка 373 «Розрахунки за нарахованими доходами». Одночасно належ-

<sup>74</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р., № 181.

на до одержання сума орендної плати відображається за дебетом субрахунка 373 у кореспонденції з кредитом субрахунка 703.

Після надходження орендної плати на суму, що вказана в розрахункових документах, дебетуються рахунки з обліку грошових коштів у кореспонденції з кредитом субрахунка 373.

Витрати, пов'язані з фінансовим лізингом (оплату праці, відрахування і т. п.), лізингодавець відображає за дебетом субрахунка 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» та кредитом рахунка 23 «Виробництво». Типова кореспонденція рахунків за операціями фінансового лізингу, коли підприємство України є лізингодавцем, наведена у табл. 8.8.

Таблиця 8.8

## Відображення в обліку операцій з фінансового лізингу

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Придбано обладнання на замовлення лізингоотримувача.	281	631	200000
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ згідно з отриманою податковою накладною.	641	631	40000
3.	Перераховано кошти постачальнику згідно з випискою банку.	631	311	240000
4.	Передано обладнання у фінансовий лізинг згідно з актом приймання-передачі.	181	702	240000
5.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	40000
6.	Дохід від реалізації списано на фінансовий результат.	702	791	200000
7.	Списано собівартість реалізованого обладнання.	902	281	200000
8.	Списано собівартість на фінансовий результат.	791	902	200000
9.	Нараховано поточний лізинговий платіж за перший місяць у частині, яка відшкодовує вартість обладнання, згідно з розрахованими даними та виставленим рахунком.	377	181	2000
10.	Нараховано поточний лізинговий платіж за перший місяць у частині фінансового доходу згідно з розрахунком.	373	732	11200
11.	Віднесено на фінансовий результат суму фінансового доходу.	732	792	11200
12.	Отримано орендну плату на розрахунковий рахунок у частині відшкодування вартості устаткування згідно з банківською випискою.	312	377	2000
13.	Отримано орендну плату на розрахунковий рахунок у частині фінансового доходу згідно з банківською випискою.	312	373	11200

## **Методичні рекомендації до вивчення розділу 8 «Особливості обліку інших видів зовнішньоекономічних операцій»**

Для засвоєння матеріалу необхідно ознайомитись з особливостями обліку реекспортних і реімпортних операцій, консигнаційних операцій та лізингових операцій у зовнішньоекономічній діяльності; зрозуміти порядок документального оформлення, оподаткування і бухгалтерського обліку реекспортних реімпортних операцій, консигнаційних і лізингових операцій.

### **План заняття**

1. Поняття реекспортних операцій.
2. Особливості поміщення товарів у митний режим реекспорту.
3. Облік реекспортних операцій.
4. Поняття реімпортних операцій.
5. Особливості поміщення товарів у митний режим реімпорту.
6. Облік реімпортних операцій.
7. Особливості обліку консигнаційних (комісійних) операцій.
8. Види та форми лізингових операцій.
9. Порядок документування лізингових операцій.
10. Відображення операцій лізингу на рахунках бухгалтерського обліку.

### **Теми рефератів**

1. Оформлення договорів міжнародного лізингу.
2. Митне оформлення лізингових операцій.
3. Переваги та недоліки консигнаційної торгівлі.
4. Особливості обліку та оподаткування реімпортних операцій.
5. Особливості обліку та оподаткування реекспортних операцій.

### **Тестові завдання**

1. Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», реімпорт – це:
  - а) ввезення товару, раніше вивезеного з митної території України;

б) митний режим, за якого товари, що походять з України і вивезені за межі митної території України, відповідно до митного режиму експорту, не пізніше, ніж у встановлений законодавством термін ввозяться на митну територію України для вільного обігу;

в) вивезення товару, раніше ввезеного на митну територію України.

2. Відповідно до Митного кодексу України, реімпорт – це:

а) ввезення товару, раніше вивезеного з митної території України;

б) 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.

3. Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», реекспорт – це:

а) продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України;

б) митний режим, відповідно до якого товари, що походять з інших країн, не пізніше, ніж у встановлений законодавством строк з моменту їх ввезення на митну територію України вивозяться з цієї території в режимі експорту.

4. Відповідно до Митного кодексу України, реекспорт – це:

а) продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України;

б) 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.

5. Реекспортні операції оподатковуються ПДВ:

а) за нульовою ставкою;

б) за ставкою 20%.

6. За реекспортними операціями мито та плата за митне оформлення:

а) сплачується на загальних підставах за ставками, встановленими для експорту;

б) не сплачується.

7. При виконанні консигнаційного договору право власності на товар до моменту реалізації покупцю:

а) залишається у консигнанта;

б) належить консигнатору.

8. Товари, відвантажені за договором консигнації, обліковують на балансі консигнанта до моменту реалізації їх з консигнаційного складу і відображають на рахунку:

а) 28 «Товари» з віднесенням на відповідні субрахунки і статті аналітичного обліку;

б) 26 «Готова продукція»;

в) 024 «Товари, прийняті на комісію».

9. У бухгалтерському обліку вартість реалізованих товарів у консигнанта списується:

а) проводкою Дебет 901 Кредит 26 та одночасно Дебет 36 Кредит 901;

б) проводкою Дебет 903 Кредит 23 та одночасно Дебет 36 Кредит 903;

в) проводкою Дебет 902 Кредит 28 та одночасно Дебет 36 Кредит 702.

10. Товари, прийняті консигнатором:

а) не є його власністю, тому їх зберігають на митному ліцензійному складі й обліковують на позабалансовому рахунку 024 «Товари, прийняті на комісію»;

б) зараховуються в дебет рахунка 281;

в) зараховуються за первісною вартістю до складу активів та обліковуються на рахунку 26.

11. При прийнятті товарів консигнатором:

а) дебетують рахунок 024 «Товари, прийняті на комісію»;

б) дебетують рахунок 28 «Товари»;

в) кредитують рахунок 024 «Товари, прийняті на комісію».

12. Вартість проданих і повернутих товарів у результаті консигнаційної операції:

- а) дебетують рахунок 024 «Товари, прийняті на комісію»;
- б) дебетують рахунок 28 «Товари»;
- в) кредитують рахунок 024 «Товари, прийняті на комісію».

13. Консигнатор за своє посередництво одержує від консигнанта:

- а) комісійну винагороду, зазначену в договорі;
- б) оплату відсотків;
- в) оплату вартості послуг.

14. Склад, на якому консигнатор розміщує товари, отримані ним на консигнацію, – це:

- а) консигнаційний склад;
- б) митний склад;
- в) склад підприємства-консигнатора.

15. Суб'єкт підприємницької діяльності, який передає в користування об'єкти лізингу за договором лізингу, – це:

- а) продавець лізингового майна;
- б) лізингодавець;
- в) лізингоодержувач.

16. Різновид підприємницької діяльності, яка спрямована на інвестування коштів у нерухоме майно, що передається для використання в підприємницьких цілях на певний період, називається:

- а) консигнацією;
- б) компенсацією;
- в) лізингом.

17. Отримання у фінансову оренду імпортного обладнання від іноземної фірми орендодавця відображається проводкою:

- а) Дебет 01;
- б) Дебет 152 Кредит 531;
- в) Дебет 181 Кредит 10.

18. Отримання коштів у погашення залишкової вартості об'єкта фінансової оренди в орендодавця відображається проводкою:

- а) Дебет 312 Кредит 377;
- б) Дебет 312 Кредит 683;
- в) Дебет 377 Кредит 713.

19. Перехід об'єкта оренди у власність орендаря після закінчення строку фінансової оренди:

- а) Дебет 10 Кредит 531;
- б) Дебет 10 Кредит 10;
- в) Дебет 01.

20. Нараховано ПДВ при ввезенні об'єктів оперативного та фінансового лізингу:

- а) Дебет 644 Кредит 641;
- б) Дебет 641 Кредит 311;
- в) Дебет 641 Кредит 644.

21. Акцептовано рахунок-фактуру іноземної фірми-лізингодавця за імпордне обладнання, що отримується у фінансовий лізинг:

- а) Дебет 152 Кредит 685;
- б) Дебет 644 Кредит 641;
- в) Дебет 152 Кредит 312.

22. Визначено курсову різницю за лізинговими платежами:

- а) Дебет 945 Кредит 684;
- б) Дебет 952 Кредит 684;
- в) Ваш варіант.

23. Усі відносини між консигнатором (комісіонером) і консигнантом (комітентом) оформляються:

- а) договором міни;
- б) спеціальним договором (контрактом) консигнації;
- в) договором на експорт;
- г) договором на імпорт.

24. Консигнатор – це:

а) суб'єкт господарювання чи фізична особа, що передає для реалізації товари на комісійних умовах;

б) власник продукції чи товарів;

в) нерезидент, що виступає в ролі продавця;

г) суб'єкт господарювання чи фізична особа, що взяла для реалізації товари на комісійних умовах.

25. Консигнаційні операції:

а) дозволені законодавством України;

б) заборонені законодавством України.

26. При виконанні консигнаційного договору право власності на товар до моменту реалізації покупцю:

- а) залишається у консигнанта;
- б) належить консигнатору.

27. Товари, відвантажені за договором консигнації, обліковують на балансі консигнанта до моменту реалізації їх з консигнаційного складу і відображають на рахунку:

- а) 28 «Товари» з віднесенням на відповідні субрахунки і статті аналітичного обліку;
- б) 26 «Готова продукція»;
- в) 024 «Товари, прийняті на комісію».

## Завдання для практичного заняття

### Завдання 1

4 травня ц. р. підприємство перерахувало попередню оплату за товар іноземному постачальнику. 7 травня товар було отримано. При цьому підприємство сплатило мито – 3 000 грн., акцизний податок – 800 грн. та ПДВ – 22 080 грн.

10 травня весь товар було повернуто іноземному постачальнику. При реекспорті підприємством понесено транспортні витрати – 240 грн. (в т. ч. ПДВ), витрати на сплату мита – 1 000 грн. Кошти від іноземного постачальника надійшли 19 травня ц. р. Курс НБУ протягом місяця був незмінним і становив 10,95 грн./дол. США.

*Відобразити господарські операції підприємства на рахунках бухгалтерського обліку, вказати первинні документи.*

**При розв'язанні задачі необхідно врахувати:** В бухгалтерському обліку вивезення за межі митної території України раніше імпортованого товару відображається як повернення товару. У зв'язку з цим витрати, понесені при імпорті, включаються до собівартості товару та згідно із П(С)БО 16 «Витрати» відносяться до складу інших операційних витрат. При реекспорті фактичного збуту не відбувається, тому витрати, понесені при здійсненні цих операцій, у бухгалтерському обліку також відносяться до складу інших операційних витрат, а з метою оподаткування – до витрат суб'єкта ЗЕД.

## Завдання 2

Підприємство 1 квітня відвантажило іноземному покупцю товар, собівартість якого – 40 140 грн., контрактна вартість товару – 10 000 дол. США. При експорті понесені транспортні витрати в сумі 2 400 грн. (в т. ч. ПДВ). Митне оформлення проведене через митного брокера, вартість послуг якого – 360 грн. (в т. ч. ПДВ). На митниці сплачено мито – 2% митної вартості товару.

10 квітня надійшла оплата від іноземного покупця.

19 квітня половина товару була повернута підприємству. При реімпорті понесені транспортні витрати в розмірі 1 200 грн. (в т. ч. ПДВ), витрати з оплати послуг митного брокера – 480 грн. (в т. ч. ПДВ). На митниці сплачено мито – 2%, акцизний податок – 10% та ПДВ.

Кошти перераховано нерезиденту за реімпортний товар 30 квітня.

Курс протягом місяця не змінювався і становив 10,05 грн./дол. США.

*Відобразити господарські операції підприємства на рахунках бухгалтерського обліку, вказати первинні документи.*

## Завдання 3

*На підставі наведених господарських операцій скласти журнал реєстрації господарських операцій, зазначивши кореспонденцію рахунків, та вказати первинні документи, при цьому при цьому суми обрати самостійно.*

*Дані для виконання:*

1. Оприбутковано товар на склад консигнатора.
2. Нараховано консигнатором мито при імпорті товарів.
3. Списано з обліку консигнатора реалізований товар.
4. Відображено у консигнатора частину виручки, яка належить консигнатору-нерезиденту.
5. Переведено товар на консигнацію.



1.	Нараховано ПДВ при ввезенні об'єктів оперативного та фінансового лізингу.
2.	Сплачено суму ПДВ.
3.	Одержано право на податковий кредит при міжнародному фінансовому лізингу.
4.	Нараховано суму лізингових платежів у відшкодування вартості об'єкта фінансового лізингу.
5.	Нараховано лізингові платежі за об'єктом оперативного лізингу, що використовується у виробництві.
6.	Одержано обладнання від іноземного лізингодавця у фінансовий лізинг.
7.	Сплачено лізингоодержувачем витрати з доставки обладнання, одержаного у фінансовий лізинг.
8.	Нараховано винагороду лізингодавцю за фінансовим лізингом.
9.	Нараховано мито при ввезенні обладнання, одержаного у фінансовий лізинг.
10.	Одержано обладнання в оперативний лізинг.
11.	Перераховано лізингові платежі нерезиденту.

### Завдання 6

*За наведеними даними скласти журнал реєстрації господарських операцій, вказати первинні документи*

*Дані для виконання:*

ТОВ «Весна» за договором фінансового лізингу згідно з графіком 31 травня ц. р. нарахувало лізинговий платіж, який необхідно сплатити іноземному лізингодавцю, у розмірі 9 000 дол. США, у тому числі 6 000 дол. США – відшкодування вартості об'єкта лізингу, 2 500 дол. США – винагорода (лізинговий відсоток). Податок на репатріацію доходів складає 15% від суми винагороди. Його сплату було здійснено 6 червня ц. р. Об'єкт лізингу використовується у господарській діяльності лізингоодержувача.

### Запитання для самоперевірки та контролю

1. Якими нормативними актами регламентуються операції з реімпорту та реекспорту?
2. Які документи застосовуються при реекспортних та реімпортних операціях?
3. Назвіть особливості оподаткування реімпортних та реекспортних операцій.

4. Назвіть види лізингу за терміном угоди.
5. За якими умовами лізинг вважається фінансовим?
6. За якими умовами лізинг вважається оперативним?
5. Які є форми лізингу за формою платежу?
6. Дайте визначення консигнаційної операції.
7. Який порядок обліку продажу товарів на умовах комісії, коли підприємство України є комітентом (консигнантом)?
8. Який порядок обліку продажу товарів на умовах комісії, коли підприємство України є комісіонером (консигнатором)?

## РОЗДІЛ 9

---

### ОБЛІК РОЗРАХУНКОВИХ ТА КРЕДИТНИХ ОПЕРАЦІЙ

#### 9.1. | Облік операцій при розрахунках акредитивом

Одним із засобів забезпечення надійності та безпечності розрахунків у зовнішньоекономічній діяльності є акредитиви. За своєю формою акредитиви поділяються на грошові та документарні, проте при здійсненні розрахунків за експортними та імпорнтними операціями застосовуються документарні акредитиви.

Розрахунки з використанням документарного акредитиву суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності здійснюють відповідно до Уніфікованих правил і звичаїв для документарних акредитивів (УПДА)<sup>75</sup> та Положення про порядок здійснення уповноваженими банками операцій з документарних акредитивів у розрахунках за зовнішньоекономічними операціями<sup>76</sup>.

Під акредитивом розуміють угоду, незалежно від її назви або означення, за якою банк (банк-емітент), діючи на прохання і на підставі інструкцій клієнта (наказодавця акредитиву) або від свого імені:

– повинен провести платіж третій особі або її представнику (бенефіціару) чи повинен оплатити або акцептувати переказні векселі (тратти), виставлені бенефіціаром;

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

---

<sup>75</sup> Уніфіковані правила та звичаї для документарних акредитивів (зі змінами і доповн. 1993 р., публ. МТП № 500), Міжнародний документ від 01.01.1994 р., № 500.

<sup>76</sup> Положення про порядок здійснення уповноваженими банками операцій з документарних акредитивів у розрахунках за зовнішньоекономічними операціями, затверджене постановою Правління Національного банку України від 03.12.2003 р., № 514.

–дає повноваження неогоціювати (придбати або врахувати) іншому банку – проти передбачених документів, якщо дотримано строки й умови акредитиву.

Згідно з Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні у національній валюті, **акредитив** – договір, що містить зобов'язання банку-емітента, за яким цей банк за дорученням клієнта (заявника акредитиву) або від свого імені проти документів, які відповідають умовам акредитиву, зобов'язаний виконати платіж на користь бенефіціара<sup>77</sup> або доручає іншому (виконуючому) банку здійснити цей платіж<sup>78</sup>. При здійсненні операції з акредитивами всі сторони мають справу лише з документами (проти яких здійснюється платіж), а не з товарами чи іншими видами зобов'язань.

Виходячи із визначення акредитиву, його економічна сутність полягає у тому, що платіж за основним договором на користь продавця товарів (робіт, послуг) здійснює не безпосередньо покупець, а уповноважений ним банк-емітент акредитиву, який потім уже розраховується з покупцем товарів (робіт, послуг). Тобто за акредитивом зобов'язується сплатити зазначену в ньому грошову суму на користь продавця не покупець, а його банк. При цьому продавець має гарантію того, що він у повному обсязі отримає належні йому кошти.

Акредитив є загальноприйнятою й досить розповсюдженою в діловій практиці формою здійснення розрахунків. Найчастіше розрахунки за допомогою акредитивів застосовуються в угодах між контрагентами, які тільки починають співробітництво та ще не встигли пересвідчитися в надійності іншої сторони; у тих випадках, коли є сумніви щодо платоспроможності покупця чи здатності продавця поставити товари (виконати роботи), а також для фінансування великих проектів, замовлень.

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

–платник одержує можливість уникнути попередньої оплати й здійснити оплату після фактичного відвантаження на його

<sup>77</sup> Бенефіціар – особа, якій призначений платіж або на користь якої відкрито акредитив.

<sup>78</sup> Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 р., № 22.

адресу товарів (надання результатів робіт, послуг), що належним чином підтверджено документально;

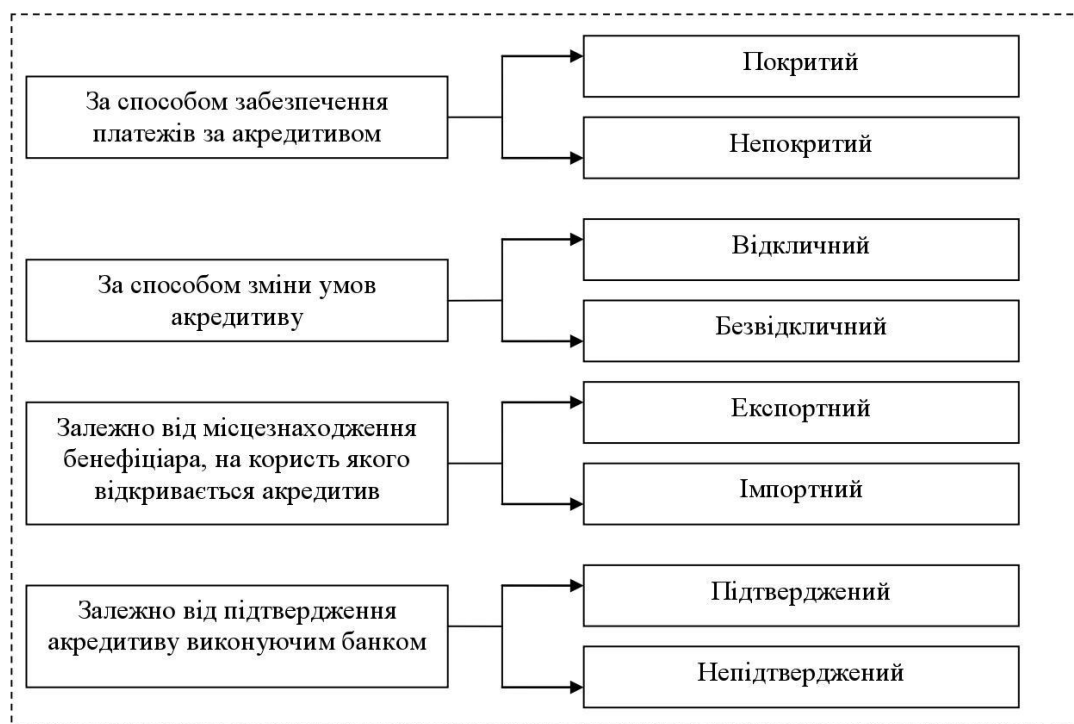
–платник має можливість залучити банківський кредит для оплати за акредитивом;

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

–одержувач має гарантії банку щодо своєчасної та повної оплати.

При здійсненні розрахунків за договорами в іноземній валюті особи можуть застосовувати всі види акредитивів, передбачені УПДА або іншими міжнародними документами, які регулюють розрахунки акредитивами, затвердженими Міжнародною торговельною палатою з урахуванням міжнародної банківської практики й особливостей, визначених Положенням Національного банку України<sup>79</sup>, які не суперечать законодавству України.

Акредитиви класифікують за такими ознаками (рис. 9.1):



**Рис. 9.1. Класифікація акредитивів**

<sup>79</sup> Положення про порядок здійснення уповноваженими банками операцій з документарних акредитивів у розрахунках за зовнішньоекономічними операціями, затверджене постановою Правління Національного банку України від 03.12.2003 р., № 514.

**Покритий акредитив** – це акредитив, для здійснення платежів за яким попередньо бронюються кошти платника в повній сумі на окремому рахунку в банку-емітенті або виконуючому банку.

У свою чергу, **непокритий акредитив** – це акредитив, платежі за яким при тимчасовій відсутності коштів на рахунках платника гарантуються банком-емітентом за рахунок банківського кредиту (в такий спосіб своєчасність і повноту розрахунків буде забезпечено банком-емітентом при наявності тимчасових ускладнень у платника за акредитивом). В обох випадках бенефіціар після відкриття акредитиву має достатні гарантії одержання оплати.

**Відкличний акредитив** може бути змінено або анульовано банком-емітентом у будь-який час без попереднього повідомлення бенефіціара (наприклад, у разі недотримання умов, передбачених договором, дострокової відмови банком-емітентом від гарантування платежів за акредитивом).

Відкликання акредитиву не створює зобов'язань банку-емітента перед бенефіціаром. Усі розпорядження про зміни умов відкличного акредитиву або його анулювання заявник може надати бенефіціару лише через банк-емітент, який повідомляє виконуючий банк, а останній – бенефіціара. Виконуючий банк не має права приймати розпорядження безпосередньо від заявника акредитиву (за винятком, якщо банк-емітент є виконуючим банком). Якщо виконуючий банк не є банком-емітентом, то зміна умов відкличного акредитиву або його анулювання відбуваються лише після отримання від виконуючого банку відповідного повідомлення, яким підтверджується те, що до часу зміни умов або анулювання акредитиву документи за акредитивом не були подані.

Документи за акредитивом, що відповідають умовам акредитиву, подані бенефіціаром і прийняті виконуючим банком до отримання останнім повідомлення про зміну умов або анулювання акредитиву, підлягають оплаті. У разі здійснення виконуючим банком платежу до отримання повідомлення про зміну або анулювання акредитиву проти документів, які за зовніш-

німи ознаками відповідають умовам акредитиву, банк-емітент зобов'язаний відшкодувати втрати виконуючому банку, який уповноважений на здійснення платежу<sup>80</sup>.

**Безвідкличний акредитив** – це акредитив, який може бути анульовано або умови якого можуть бути змінені лише за згодою бенефіціара, на користь якого він був відкритий. Безвідкличний акредитив, що підтверджений виконуючим банком, не може бути змінений або анульований без згоди виконуючого банку.

Безвідкличний акредитив – це зобов'язання банку-емітента сплатити кошти в порядку та у строки, визначені умовами акредитиву, якщо документи, що передбачені ним, подано до банку, зазначеного в акредитиві, або до банку-емітента і дотримані строки та умови акредитиву. Умови акредитиву є діючими для бенефіціара, поки він не повідомить про згоду на внесення змін до нього того банку, який авізував ці зміни. Бенефіціар має письмово повідомити про погодження або відмову щодо внесення змін. Бенефіціар може достроково відмовитися від використання акредитиву.

**Експортний акредитив** відкривається іноземним банком-емітентом на користь бенефіціара, який перебуває на території України.

**Імпортний акредитив** відкривається уповноваженим банком-емітентом за дорученням наказодавця акредитиву або за дорученням іншого банку чи від власного імені на користь бенефіціара, який перебуває за межами України або на території України за умови відкриття трансферабельного акредитиву.

**Підтверджений акредитив** – це коли виконуючий банк додає своє власне платіжне зобов'язання до зобов'язання банку-емітента здійснити платіж проти документів за безвідкличним акредитивом з урахуванням того, що документи за акредитивом подані з дотриманням строків та умов акредитиву. За підтвердженим акредитивом перед продавцем зобов'язується у сплаті акредитиву не тільки банк-емітент, а й підтверджуючий банк, що, безумовно, додатково підвищує надійність такого акредитиву. Продавець товарів (робіт,

<sup>80</sup> Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 р., № 22.

послуг) у зв'язку з цим отримує право звернутися з вимогою погасити заборгованість за акредитивом до будь-якого з цих банків.

**Непідтверджений акредитив** означає, що банк експортера обмежується лише повідомленням експортера про відкриття акредитиву і платить тільки в тому випадку, якщо банк імпортера перерахує йому відповідну суму.

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

Кредитна функція акредитиву означає можливість для заявника акредитиву залучити банківський кредит для забезпечення покриття за цим акредитивом. При розрахунках акредитивом у ЗЕД обов'язково беруть участь такі суб'єкти:

–наказодавець акредитиву (покупець, імпортер, платник коштів) – особа, за дорученням якої в банку-емітенті відкривається акредитив;

–бенефіціар (продавець, експортер, одержувач коштів) – особа, на користь якої відкривається акредитив;

–банк-емітент – банк, який за дорученням наказодавця акредитиву або за дорученням іншого банку чи від власного імені відкриває акредитив на користь бенефіціара. Переважно це банк, що обслуговує наказодавця акредитиву;

–авізуючий банк – це банк, який на прохання банку-емітента або іншого банку авізує та повідомляє бенефіціара про умови акредитиву. Частіше за все, це банк бенефіціара;

–перевізник-експедитор, який здійснює доставку товару покупцеві та передає транспортні документи продавцеві.

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

– укладається зовнішньоекономічний контракт, в якому зазначається, що сторони здійснюватимуть розрахунки за допомогою документарного акредитиву;

– продавець повідомляє покупця про готовність товару до відправлення на його адресу;

– покупець подає заяву своєму банку про відкриття акредитиву;

– банк-емітент відкриває акредитив і направляє повідомлення продавцю (бенефіціару) через авізуючий банк, який, як правило, обслуговує бенефіціара. Банк повідомляє (авізує) продавця про відкриття акредитиву. Зазначимо, що повідомлення про відкриття акредитиву 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 документи (або інші документи, які визначено умовами акредитиву) 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) або неогоціції (купівлі);

– банк-емітент перевіряє отримані документи і (у разі виконання всіх умов акредитиву) 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.

Документарний акредитив є одним із видів розрахунків між суб'єктами ЗЕД, що використовується у валютних операціях. Тому, відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України

«Про систему валютного регулювання і валютного контролю»<sup>81</sup>, він підпадає під валютний контроль. За вимогами зазначеного нормативного документа розрахунки між резидентами і нерезидентами здійснюються лише через уповноважені банки, які контролюють ці валютні операції.

Підставою для валютного контролю є лише імпортні операції, розрахунки за якими здійснюються акредитивом. Валютний контроль за розрахунками в іноземній валюті, а також контроль законодавчо встановленого строку для завершення імпоротної операції (180 календарних днів), які здійснюються на умовах відстрочення поставки, починаються, зокрема, з моменту здійснення уповноваженим банком платежу на користь нерезидента за акредитивом.

Відповідно до Інструкції про порядок здійснення контролю за експортними, імпортними операціями<sup>82</sup>, відлік встановленого 180-денного строку починається не з моменту списання коштів з валютного рахунка резидента (як, наприклад, при здійсненні резидентом авансового платежу на користь нерезидента), а з дати списання коштів з рахунка в банку, який обслуговує резидента та є емітентом акредитиву. Таким рахунком є кореспондентський рахунок банку-емітента або у виконуючому (підтверджуючому) банку. Згідно з Положенням про порядок здійснення уповноваженими банками операцій за документарними акредитивами в розрахунках за зовнішньоекономічними операціями<sup>83</sup>, саме з одного із зазначених рахунків банку-емітента списуються кошти в іноземній валюті підтверджуючим або виконуючим банком після встановлення відповідності умовам акредитиву документів, наданих бенефіціаром проти платежу. Також при здійсненні платежу згідно з умовами акредитиву банк повинен надати наказодавцю акредитиву належним чином оформлене письмове повідомлення про списання коштів з рахунка банку на користь нерезидента, яке

<sup>81</sup> Декрет Кабінету Міністрів «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» від 19.02.1993 р., № 15-93.

<sup>82</sup> Інструкція про порядок здійснення контролю за експортними, імпортними операціями, затверджена постановою Правління Національного банку України від 24.03.1999 р., № 136.

<sup>83</sup> Положення про порядок здійснення уповноваженими банками операцій з документарних акредитивів у розрахунках за зовнішньоекономічними операціями, затверджене постановою Правління Національного банку України від 03.12.2003 р., № 514.

має містити таку інформацію: назву нерезидента та банк нерезидента, номер договору і номер акредитиву, валюту платежу та суму списаних коштів, дату списання коштів з рахунка банку.

Імпортна операція резидента знімається з валютного контролю на підставі митної декларації за наявності інформації про цю операцію в реєстрі – у випадку, якщо імпортований товар відповідно до законодавства України підлягає митному оформленню. В інших випадках підставою для зняття імпоротної операції з контролю є документ, який згідно з умовами договору засвідчує здійснення нерезидентом поставки продукції, виконання робіт, надання послуг.

У бухгалтерському обліку, оскільки відкриття акредитиву для продавця товарів (робіт, послуг) означає отримання гарантій платежу за таким акредитивом з боку банку в разі здійснення поставки, продавець відображає факт відкриття акредитиву в позабалансовому обліку проводкою за дебетом рахунка 06 «Гарантії та забезпечення отримані».

Покупець товарів (робіт та послуг) у бухгалтерському обліку відображає за покритим акредитивом факт зарахування покриття акредитиву на спеціальний рахунок проводкою:

Дебет рахунка 314 «Інші рахунки у банку в іноземній валюті» (субрахунок кошти на покриття акредитиву)

Кредит рахунків 311 «Поточний рахунок в іноземній валюті», 312 «Поточний рахунок в іноземній валюті».

При використанні акредитивних рахунків кредитується рахунок 314 «Інші рахунки у банку в іноземній валюті» (субрахунок кошти на покриття акредитиву) і дебетується рахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками». Аналітичний облік за рухом коштів в акредитиві ведеться у розрізі кожного акредитиву у формі відомості або карток аналітичного обліку.

Підтверджений акредитив порівняно зі звичайним має низку особливостей, які впливають на бухгалтерський облік розрахунків з використанням такого акредитиву:

– продавець товарів за підтвердженим акредитивом отримує ще одну додаткову гарантію – від підтверджуючого банку, незалежну від первісної гарантії банку-емітента акредитиву, і ця гарантія також повинна бути відображена в обліку;

–якщо зобов'язання за акредитивом виконав не банк-емітент, а підтверджуючий банк, то саме він і набуває відповідне право вимагати від покупця товарів (робіт та послуг) погашення заборгованості за сумою акредитиву. А оскільки за фактом підтвердження акредитиву підтверджуючий банк не вимагає від покупця покриття суми акредитиву (такого покриття може вимагати лише банк-емітент), то акредитив, погашений підтверджуючим банком, автоматично стає непокритим і прирівнюється до кредитування з нарахуванням відповідної кредитної ставки.

Відображення в обліку розрахунків за допомогою підтвердженого акредитиву розглянемо на умовному прикладі (табл. 9.1).

Таблиця 9.1

### Відображення в обліку розрахунків за допомогою підтвердженого акредитиву

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
У продавця товарів (робіт, послуг)				
1.	Відкриття акредитиву банком-емітентом на користь продавця.	06	–	20000
2.	Підтвердження акредитиву банком продавця.	06	–	20000
3.	Відвантажено товари на експорт.	362	702	20000
4.	Відмова банку-емітента від сплати за акредитивом та вимога сплати зобов'язання підтверджуючим банком.	–	06	20000
5.	Отримання платежу від підтверджуючого банку за акредитивом.	311 –	362 06	20000 20000
У покупця товарів (робіт, послуг)				
1.	Відкриття акредитиву банком-емітентом на користь продавця.	–	–	–
2.	Перерахування коштів банку для 100% покриття акредитиву.	314	311, 312	20000
3.	Отримано імпортований товар.	28	632	20000
4.	Перерахування платежу зі спец-рахунка на користь підтверджуючого банку.	602	314	20000
5.	Нарахування та сплата відсотків за користування кредитом шляхом підтвердження акредитиву.	951	684	1000

Розглянемо на умовному прикладі відображення в обліку розрахунків за допомогою звичайного непідтвердженого акредитиву (табл. 9.2).

Таблиця 9.2

**Відображення в обліку розрахунків  
за допомогою звичайного непідтвердженого акредитиву**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
У продавця товарів (робіт, послуг)				
1.	Відкриття акредитиву банком-емітентом на користь продавця.	06	–	20000
2.	Відвантажено товари на експорт.	362	702	20000
3.	Отримання платежу від банку-емітента за акредитивом.	31, 312	362	20000
		–	06	20000
У покупця товарів (робіт, послуг)				
1.	Відкриття акредитиву банком-емітентом на користь продавця.	–	–	–
2.	Перерахування коштів банку для 100% покриття акредитиву.	314	311, 312	20000
3.	Отримано імпортований товар.	28	632	20000
4.	Перерахування платежу від банку-емітента за акредитивом.	632	314	20000
		684	312	1000

Для імпоротно-експортних операцій з поставки товарів (робіт, послуг), розрахунок за якими здійснюється документарним акредитивом, застосовуються загальні правила обліку.

Розглянемо особливості відображення в бухгалтерському обліку операції з імпорту товарів, розрахунки за які здійснюються акредитивом.

**Приклад.** За договором, що передбачає розрахунки акредитивом, резидент імпортує товари на суму 10 000 дол. США. Сума мита складає 10%, ПДВ – 20%. Комісія банку за виконання умов договору за акредитивом складає 300 дол. США. Офіційний курс Національного банку України на дату (умовно): відкриття акредитиву – 11,50 грн./дол. США; платежу за акредитивом – 11,6 грн./дол. США; митного оформлення товару – 12,0 грн./дол. США.

Таблиця 9.3

**Відображення в обліку операцій з імпорту товарів,  
розрахунки за які здійснюються акредитивом**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Відкрито акредитив резиденту банком-емітентом.	314	312	<u>10000</u> 115000
2.	Відображено платежі за акредитивом проти документів на товар.	632	314	<u>10000</u> 116000
3.	Сплачено мито (120000 грн. × 10%).	377	311	12000
4.	Включено суму мита до первісної вартості товару.	281	377	12000
5.	Нараховано ПДВ на митниці.	641	377	49400
6.	Сплачено суму ПДВ.	377	311	49400
7.	Оприбутковано імпортований товар.	281	632	<u>10000</u> 120000
8.	Відображено різницю у зміні курсів валют на дату платежу за акредитивом.	314 632	714 714	1000 4000
9.	Сплачено суму комісії банку за виконання умов договору за акредитивом (300 дол. США × 11,6 грн.).	92	312	3480

**Приклад.** Відображення в обліку операцій з експорту товарів з використанням у розрахунках документарного акредитиву.

За договором, який передбачає розрахунки акредитивом, резидент експортує товари на суму 15 000 дол. США. Офіційний курс НБУ на дату (умовно): відвантаження товару – 11,5 грн./дол. США; одержаної виручки (оплати за акредитивом) – 11,0 грн./дол. США.

Таблиця 9.4

**Відображення в обліку операцій з експорту товарів  
з використанням у розрахунках документарного акредитиву**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Відвантажено товар нерезиденту.	362	702	<u>15000</u> 172500
2.	Сплачено мито (172500 грн. × 10%).	642	311	17250
3.	Отримано оплату акредитивом після надання документів на відвантаження товару.	312	362	<u>15000</u> 165000
4.	Відображено різницю у зміні курсів валют на дату одержаної оплати акредитивом.	362	714	750

## 9.2. | Розрахунки з нерезидентами векселями в іноземній валюті

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

**Простий вексель (соло)** – письмовий документ, який містить просту і нічим не обумовлену обіцянку векселедавця (боржника) сплатити векселедержателю (кредитору) зазначену грошову суму у визначений строк і в обумовленому місці.

**Переказний вексель (трагта)** – письмовий документ, який містить простий і нічим не обумовлений наказ векселедавця платнику сплатити певну суму грошей отримувачу у визначений строк і визначеному місці.

Порядок обігу та використання векселів в Україні регулюється Законом України «Про обіг векселів в Україні»<sup>84</sup>.

Резиденти можуть видавати та індосувати не лише переказні, але й прості векселі в іноземній і 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 від суми платежу за векселем.

Резидент має право розраховуватися векселем, який випи-саний в іноземній валюті, за умови, що:

– оформлено зовнішньоекономічний договір з нерезидентом (або інший документ, який згідно з чинним законодавством Украї-

<sup>84</sup> Закон України «Про обіг векселів в Україні» від 05.04.2001 р., № 2374-III.

ни має силу договору), його умовами передбачено проведення розрахунків за поставлені товари, надані послуги, виконані роботи чи передані права інтелектуальної власності з використанням векселів;

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

Коли сума вартості робіт, послуг чи об'єкта інтелектуальної власності перевищує 100000 євро чи еквівалент цієї суми в іншій валюті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, що встановлений Національним банком України на день укладання договору, то необхідно мати акт цінової експертизи Державного інформаційно-аналітичного центру моніторингу зовнішніх товарних ринків, який засвідчує відповідність контрактних цін на роботи, послуги, права інтелектуальної власності, які є предметом договору, кон'юнктурі ринку<sup>85</sup>. В разі письмової відмови у видачі зазначеного акта цінової експертизи, резиденту може бути видане погодження Національного банку на проведення окремих операцій. Погодження дійсне 180 календарних днів з дати його видачі. Дата видачі погодження має передувати даті здійснення переказування коштів в іноземній валюті на користь (на рахунок) нерезидента.

Суб'єкт господарювання, який має намір оплатити пред'явлений йому до оплати вексель, повинен купити валюту на міжбанківському валютному ринку України. Положенням про порядок та умови торгівлі іноземною валютою визначено, що купівля іноземної валюти для розрахунків за нерезидентами за торговельними операціями здійснюється 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;

<sup>85</sup> Постанова НБУ «Про переказування коштів у національній та іноземній валюті на користь нерезидентів за деякими операціями» від 30.12.2003 р., № 597.

– 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<sup>86</sup>.

Купівля валюти з метою оплати векселя, яким резидент-імпортер оформив заборгованість перед нерезидентом за договором, дозволяється лише за наявності в реєстрах митних декларацій інформації про ввезення та випуск у вільний обіг на митній території України товарів (які відповідно до законодавства підлягають митному оформленню) або в разі пред'явлення документа, який згідно з умовами зовнішньоторговельного договору засвідчує виконання нерезидентом робіт, отримання резидентом послуг.

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 від 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 імпорتنний товар, то сума імпортного ПДВ відображається у складі податкового кредиту за датою сплати податку за податковими зобов'язаннями.

**Приклад.** Підприємство «Весна» імпортувало товари на суму 10 000 дол. США. На митниці сплачено мито 10% від вартості товару та ПДВ. В оплату заборгованості постачальнику-нерезиденту видано вексель. Офіційні курси Національного банку на дату:

- оприбуткування товару – 11,60 грн. /дол. США;
- видачі векселя – 11,5 грн. /дол. США;
- перерахування коштів в оплату за векселем – 12,00 грн. /дол. США.

<sup>86</sup> Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою, затверджене постановою Правління Національного банку України від 10.08.2005 р., № 281.

Таблиця 9.5

**Відображення в обліку операцій з імпорту товару,  
в оплату за який видано вексель в іноземній валюті**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Оприбутковано імпортні товари від постачальника-нерезидента.	281	632	<u>10000</u> 116000
2.	Сплачено суму мита на митниці та включено її до первісної вартості товару.	377 281	311 377	7600 7600
3.	Сплачено ПДВ на митниці та відображено податковий кредит з ПДВ на підставі МД ((116000 грн. + 11600 грн.) × 20%).	377 641	311 377	25520 25520
4.	Видано вексель в оплату заборгованості постачальнику-нерезиденту.	632	622	<u>10000</u> 115000
5.	Відображено курсову різницю на дату видачі векселя.	632	714	1000
6.	Перераховано копшти в оплату за векселем.	622	312	<u>10000</u> 120000
7.	Відображено різницю у зміні курсів на дату погашення заборгованості за векселем.	945	622	5000

### 9.3. | Інші форми розрахунків у сфері ЗЕД

Якщо предметом імпорту є товар, остаточний розрахунок за який здійснюється після його прибуття/перевірки в порту призначення, то остаточні розрахунки доцільно здійснювати банківським переказом, а коли це неможливо – шляхом виставлення продавцем на **інкасо** суми остаточного платежу.

**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), тоді 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.

Серед недоліків інкасової форми розрахунків доцільно відмітити тривалий розрив у часі між відвантаженням товару, передачею документів до банку й отриманням платежу, що, відповідно, сповільнює оборотність коштів імпортера. Також до моменту надходження документів до банку імпортера він може відмовитися від їх оплати або виявитися неплатоспроможним. Ще одним ризиком неоплати є можливе виникнення ситуації, коли доставка товару випереджає надходження документів до банку й отримання його імпортером без товаросупровідних документів.

Застосування інкасової форми розрахунків забезпечується відповідно до Уніфікованих правил з інкасо Міжнародної торгової палати<sup>87</sup>. Також у зовнішньоекономічному контракті обов'язково має бути зазначено, що розрахунки будуть здійснюватися інкасовою формою.

Відповідно до Уніфікованих правил сторонами, що беруть участь у цій формі розрахунків, є:

– довіритель – клієнт, який доручає операцію з інкасування свого банку;

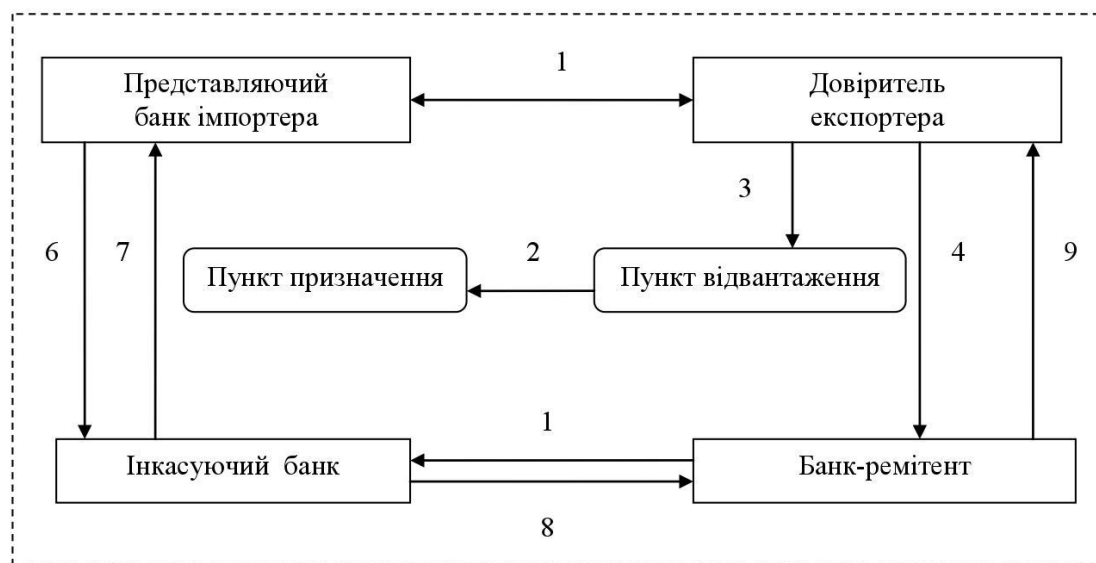
– банк-ремітент – банк, якому довіритель доручає операцію з інкасування;

– інкасуєчий банк – будь-який банк, який не є банком-ремітентом, що бере участь в операції з виконання інкасового доручення;

– представляючий банк – інкасуєчий банк, щоробить подання платникові.

Схематично процедуру розрахунків інкасо зображено на рис. 9.2.

<sup>87</sup> Уніфіковані правила по інкасо, Міжнародний документ від 01.01.1979 р., № 322.



1 – оформлення контракту; 2 – поставка товару; 3 – транспортні документи; 4 – інкасове доручення; 5 – документи та інкасо; 6 – повідомлення про отримання інкасового доручення і прохання оплатити; 7 – проведення платежу; 8 – переказ виручки банку-ремітенту; 9 – зарахування виручки на рахунок експортера.

### Рис. 9.2. Схема інкасової форми розрахунків

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. Відповідно інкасуєчий банк (банк імпортера) повідомляє покупця і передає йому документи або проти сплати суми валюти (при негайних розрахунках), або проти акцепту строкової трагги (кредит, вексель тощо).

Відображення у бухгалтерському обліку експортно-імпортних операцій із застосуванням інкасової форми розрахунків не має принципів відмінностей від будь-яких інших форм безготівкових розрахунків.

При імпорті послуг, крім інкасової форми, може також застосовуватися розрахунок переказом валюти (трансферт).

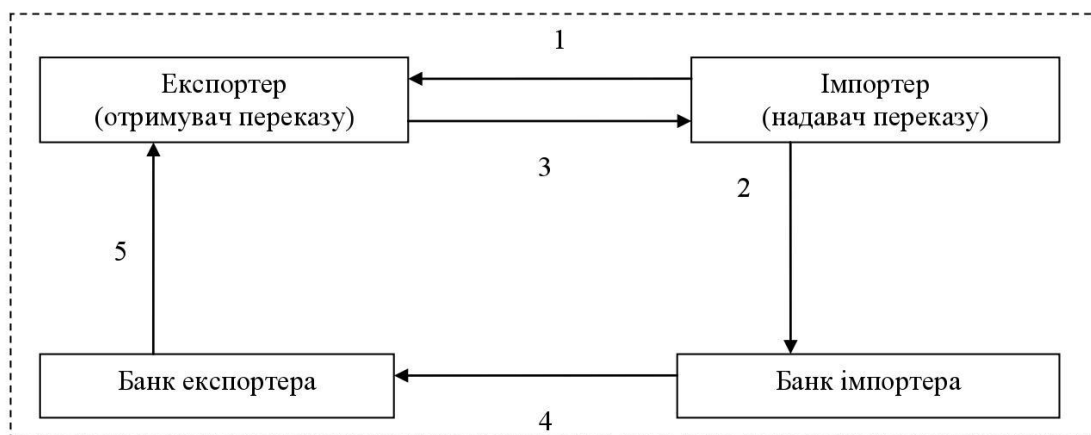
**Трансферт** – письмовий переказ іноземної валюти з однієї країни в іншу – від вітчизняного імпортера (переказодавця) імпортеру-отримувачу (бенефіціару).

Здійснюється трансферт за допомогою заяви на переказ. У ній вказуються всі передбачені реквізити з врахуванням тієї особливості, що окремі з них обов'язково дублюються літерами латинського алфавіту (назва платника) або вказуються іноземною мовою (валюта платежу, назва отримувача, його адреса, банк-посередник, банк-отримувач та їхні адреси, спосіб передачі платіжного доручення за кордон, контракт, рахунок, технічні і спеціальні терміни).

Банківський переказ є однією із найпоширеніших форм розрахунків, оскільки кошти, зараховані на рахунок отримувача (бенефіціара) неможливо відкликати.

Позитивним моментом банківського переказу є швидке здійснення платежу (1–5 банківських днів) та низька вартість операції, негативною – ризик непоставки товару при вже здійсненій оплаті.

Схематично розрахунки банківським переказом зображені на рис. 9.3.



1 – оформлення контракту; 2 – заява на переказ; 3 – поставка товару; 4 – платіжне доручення; 5 – зарахування коштів.

**Рис. 9.3. Схема розрахунків банківським переказом**

Розрахунки чеками та платіжними картками у зовнішньоекономічних відносинах порівняно з іншими формами розрахунків застосовуються рідше.

Розрахунковий чек (чек) – це документ, що містить нічим не обумовлене письмове розпорядження власника рахунка (че-

кодавця) банку переказати вказану в чеку грошову суму одержувачеві (чекодержателю)<sup>88</sup>.

Отримання оплати чекодержателем можливе лише за наявності необхідної суми на поточному (або окремому чековому) рахунку чекодавця. Разом з тим, клієнт може мати домовленість зі своїм банком, яка б дозволяла виставляти на рахунок клієнта чеки, що перевищують залишок на ньому, тобто надавати клієнту овердрафт.

Подання чека до банку чекодержателя на інкасо для одержання платежу вважається поданням чека до платежу.

Оплачений чек з підписом пред'явника служить для банку розпискою про виплату вказаної в чеку суми і є підтвердженням правильності здійсненої операції. Чекодавець у момент виписки чека або пред'явлення його в банк повинен мати грошові кошти на рахунку, тобто чек повинен бути «покритий». За видачу чека без покриття законодавством багатьох країн передбачені кримінальні санкції. Відмова у виплаті чека (через відсутність коштів на рахунку чекодавця) повинна бути підтверджена протестом. Оплата за чеком може бути гарантована третьою особою (авалістом) шляхом відповідного напису на самому чеку або на прикріпленому до нього листку (алонжі). Такими авалістами можуть бути самі банки<sup>89</sup>.

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 випишується 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 та оплати, причому проводиться вона за індосаментом.

Ордерний чек випишується 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.

<sup>88</sup> Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р., № 435-IV.

<sup>89</sup> Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 р., № 22.

Чеки використовують при оплаті товарів, придбаних на консигнаційних складах, при перерахунках за поставлений раніше товар, а також поширеними у чековому обороті є ордерні чеки.

Відображення у бухгалтерському обліку розрахункових операцій із застосуванням чеків у зовнішньоекономічній діяльності аналогічне до відображення таких операцій у межах країни.

Безготівкові розрахунки при зовнішньоекономічних відносинах можуть здійснюватись за банківськими платіжними картками, які в Україні застосовуються згідно з Положенням про впровадження пластикових карток міжнародних платіжних систем у розрахунках за товари, надані послуги і при видачі готівки<sup>90</sup>. Зокрема, пластикові картки можуть використовуватись для розрахунків у безготівковій формі у валюті України, пов'язаних з такими операціями:

– 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 у безготівковій формі в іноземній валюті за межами України, пов'язаних з витратами на відрядження і витратами представницького характеру.

## 9.4. | Облік кредитних операцій

Для проведення розрахунків з нерезидентами за умови відсутності власних обігових коштів суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності можуть використовувати кредити в іноземній валюті. Як правило, при одержанні кредиту оформляється застава, якою може виступати майно підприємства. Отриманню кредиту передуює оформлення кредитного договору.

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 і сплатити проценти<sup>91</sup>.

<sup>90</sup> Положення про впровадження пластикових карток міжнародних платіжних систем у розрахунках за товари, надані послуги і при видачі готівки, затверджене постановою Правління НБУ від 24.02.97 р., № 37.

<sup>91</sup> Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р., № 435-IV.

Тобто за кредитним договором сплачують:

- основну заборгованість;
- відсотки за користування позиковими коштами.

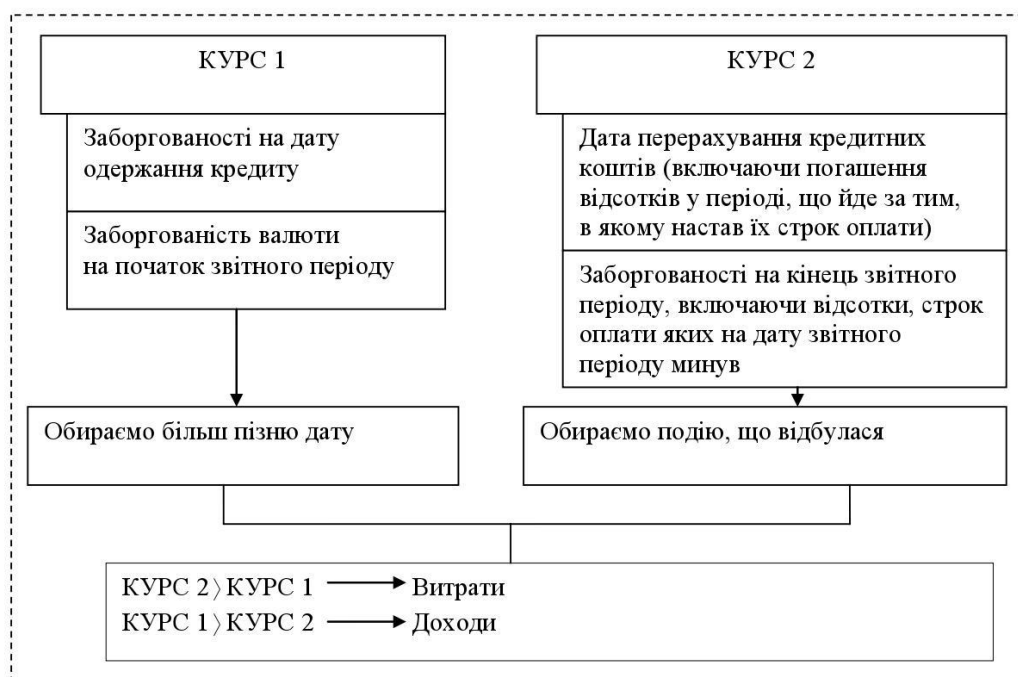
При отриманні кредиту в іноземній валюті виникають курсові різниці, оскільки кредиторська заборгованість – монетарна стаття.

Курсові різниці визначають:

– на кінець звітної періоду, виходячи із залишку заборгованості, як різницю між вартістю валюти на кінець звітної періоду та початок звітної періоду або дату надходження кредитних коштів (залежно від того, яка подія сталася пізніше);

– на дату погашення заборгованості, виходячи із суми погашення, як різницю між вартістю перерахованої валюти та її вартості на початок звітної періоду або на дату надходження кредитних коштів (залежно від того, яка подія сталася пізніше).

Таким чином, при отриманні кредиту перерахунку підлягає заборгованість за ним (у т. ч. нараховані, але не виплачені на дату звітної періоду відсотки). Перерахунок курсових різниць проводять на кінець звітної періоду та на дату погашення кредиту, використовуючи курс НБУ на відповідну дату (рис. 9.4).



**Рис. 9.4. Схема розрахунку курсових різниць за кредитом в іноземній валюті**

Кредитні кошти відображають за курсом НБУ на дату надходження валюти на рахунок, але сума зобов'язань залишається постійною.

Курсові різниці відображають у складі інших доходів (субрахунок 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці») і витрат (субрахунок 974 «Втрати від неопераційної курсової різниці»).

Тобто для цілей оподаткування податком на прибуток до складу доходів та витрат включаються доходи і витрати у вигляді курсових різниць, отриманих від перерахунку заборгованості за фінансовим кредитом в іноземній валюті.

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, придбання сировини, товарів тощо.

Нараховані відсотки відображаються за кредитом субрахунок 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» у кореспонденції з дебетом рахунка 951 «Відсотки за кредит».

**Приклад.** ТОВ «ВЕСНА» отримало наприкінці 2013 року кредит на 5 років у сумі 40 000 дол. США під 10% річних. Курс НБУ – 10,4 грн. за 1 дол. США. Відсотки за кредитним договором нараховують першого числа кожного кварталу. Строк оплати – 10 днів із дати нарахування. Основну суму кредиту погашають до 15 числа останнього місяця кварталу. Щоквартальний платіж (за основною заборгованістю) – 2 500 дол. США. 30 грудня 2013 року на купівлю обладнання витрачено 40 000 дол. США. Курс НБУ – 10,50 грн. за 1 дол. США.

Таблиця 9.6

**Відображення в обліку операцій  
з одержання та погашення кредиту в іноземній валюті**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
IV квартал 2013 року				
1.	Отримано кредит на рахунок у банку (50000 × 10,40).	312	502	<u>50000</u> 520000
2.	Частина кредиту, що підлягає погашенню протягом року, відображено у складі поточної заборгованості.	312	602	<u>10000</u> 104000
3.	Перераховано оплату іноземному постачальнику за обладнання (40000 × 10,42).	632	312	<u>40000</u> 416800
4.	Відображено курсову різницю за валютою на рахунку на дату проведення розрахунків (40000 × (10,42–10,40))	312	714	800
5.	На дату балансу (кінець року) розраховано курсові різниці за кредитною заборгованістю (курс НБУ – 10,42 грн. за 1 дол. США):			
	– довгостроковою (40000 × (10,42–10,40));	974	502	800
	– поточною (10000 × (10,42–10,40));	974	602	200
	– за залишком валюти на рахунку (10000 × (10,42–10,40)).	312	714	200
I квартал 2014 року				
6.	Нараховано відсотки за кредитом (курс НБУ – 10,43 грн. за 1 дол. США).	951	684	<u>1250</u> 13037,5
7.	Сплачено відсотки у строки, встановлені договором (курс НБУ – 10,43 грн. за 1 дол. США).	684	312	<u>1250</u> 13037,5
8.	Відображено курсову різницю за перерахованою валютою (1250 × (10,42–10,43)).	312	714	12,50
9.	Сплачено тіло кредиту (курс НБУ – 10,45 грн. за 1 дол. США).	602	312	<u>2500</u> 26125
10.	Відображено курсові різниці на дату розрахунків за:			
	– заборгованістю (2500 × (10,45–10,42));	974	602	75
	– перерахованою валютою (2500 × (10,45 – 11,42)).	312	714	75
11.	Розраховано курсові різниці на дату балансу (кінець I кварталу) на суму (курс НБУ – 10,6 грн. за 1 дол. США):			
	– довгострокової заборгованості за кредитом (40000 × (10,6–10,42));	974	502	7200
	– поточної заборгованості (7500 × (10,6–10,42));	974	602	1350
	– за залишком валюти на рахунку (62500 × (10,6–10,42)).	312	714	1125

## **Методичні рекомендації до вивчення розділу 9 «Облік розрахункових та кредитних операцій»**

Для підготовки до заняття необхідно вивчити особливості та порядок бухгалтерського обліку розрахунків у сфері зовнішньоекономічних відносин та кредитних операцій в іноземній валюті, визначити переваги та недоліки використання тих чи інших форм міжнародних розрахунків.

### **План заняття**

1. Поняття акредитивів, їх класифікація та особливості використання у сфері ЗЕД.
2. Облік розрахунків акредитивом.
3. Поняття векселя, його види та особливості використання у сфері ЗЕД.
4. Облік розрахунків з нерезидентами векселем в іноземній валюті.
5. Облік інших розрахункових операцій у зовнішньоекономічній діяльності.
6. Облік кредитних операцій в іноземній валюті.

### **Теми рефератів**

1. Особливості розрахунків у сфері ЗЕД.
2. Проблеми вексельного обігу в Україні.
3. Переваги та недоліки акредитивної форми розрахунків у сфері ЗЕД.
4. Особливості оподаткування розрахункових операцій у сфері ЗЕД.
5. Кредитування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності: облік і контроль.

### **Тестові завдання**

1. Прийнято банком заяву на відкриття акредитиву з одночасним відображенням гарантій, наданих фірмі:
  - а) Дебет 334 Кредит 312;
  - б) Дебет 05;
  - в) Дебет 06;

- г) Кредит 05;
  - д) Кредит 06.
2. Відкрито банком покритий безвідкличний акредитив:
- а) Дебет 334 Кредит 312;
  - б) Дебет 314 Кредит 312;
  - в) Дебет 314 Кредит 714;
  - г) Дебет 632 Кредит 314.
3. Визначено курсову різницю за коштами в акредитиві:
- а) Дебет 314 Кредит 714;
  - б) Дебет 314 Кредит 949;
  - в) Дебет 949 Кредит 312;
  - г) Дебет 632 Кредит 314.
4. Відображено виконання гарантійних зобов'язань за безвідзивним акредитивом:
- а) Дебет 334 Кредит 312;
  - б) Дебет 05;
  - в) Дебет 06;
  - г) Кредит 05;
  - д) Кредит 06.
5. Погашення зобов'язань імпортера перед експортером при використанні непокритого акредитиву відображається:
- а) за дебетом рахунка 632 «Розрахунки з іноземними поставальниками» та кредитом рахунка 602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;
  - б) за дебетом рахунка 312 «Поточний рахунок в іноземній валюті» та кредитом рахунка 06 «Гарантії та забезпечення отримані»;
  - в) за дебетом рахунка 06 «Гарантії та забезпечення отримані».
6. Прийнято банком заяву на відкриття акредитиву на користь експортера з одночасним відображенням гарантій, отриманих від банку:
- а) Дебет 05;
  - б) Дебет 06;
  - в) Дебет 03;
  - г) Дебет 024.

7. Одержано документи від банку, що надають право власності на товар (за умови застосування інкасових операцій):

- а) Дебет 286 Кредит 632;
- б) Дебет 281 Кредит 286;
- в) Дебет 632 Кредит 312;
- г) Дебет 92 Кредит 312.

8. Зараховано на поточний валютний рахунок виручку від продажу товарів (при інкасових операціях):

- а) Дебет 312 Кредит 361;
- б) Дебет 312 Кредит 362;
- в) Дебет 314 Кредит 362;
- г) Дебет 312 Кредит 314.

9. Чек – це:

а) грошовий документ встановленої форми, що містить письмове розпорядження власника поточного рахунка банку про безумовну виплату певної суми конкретній особі або пред'явнику;

б) вид договору, який може бути платним або безоплатним – залежно від досягнутої згоди сторін.

10. Узагальнення інформації про здійснення міжнародних розрахунків через рахунки в банках та готівкою здійснюється в:

- а) Журналі 1 та Відомостях 1.1, 1.2 до нього;
- б) Журналі 2 та Відомостях до нього;
- в) Журналі 3 та Відомостях до нього.

11. Надання позики в іноземній валюті нерезиденту:

а) вимагає отримання резидентом індивідуальної ліцензії НБУ на переказування за межі України іноземної валюти з метою надання резидентом позики в іноземній валюті нерезиденту;

б) не вимагає отримання резидентом індивідуальної ліцензії НБУ на переказування за межі України іноземної валюти з метою надання резидентом позики в іноземній валюті нерезиденту.

12. Відображена сума короткострокової позики, наданої нерезиденту:

- а) Дебет 377 Кредит 312;
- б) Дебет 312 Кредит 602;

- в) Дебет 312 Кредит 501;
- г) Дебет 602 Кредит 362.

13. Перераховано суму позики нерезиденту:

- а) Дебет 362 Кредит 312;
- б) Дебет 377 Кредит 312;
- в) Дебет 312 Кредит 377.

14. Отримано відсотки на поточний рахунок в іноземній валюті:

- а) Дебет 362 Кредит 312;
- б) Дебет 377 Кредит 312;
- в) Дебет 312 Кредит 377;
- г) Дебет 377 Кредит 744.

15. Відображено курсову різницю за основною сумою позики на кінець кварталу:

- а) Дебет 362 Кредит 312;
- б) Дебет 377 Кредит 312;
- в) Дебет 312 Кредит 377;
- г) Дебет 377 Кредит 744.

16. Нараховано відсотки за перший квартал користування позики:

- а) Дебет 362 Кредит 312;
- б) Дебет 377 Кредит 733;
- в) Дебет 312 Кредит 377;
- г) Дебет 377 Кредит 744.

17. Одержано на валютний рахунок кредит в іноземній валюті:

- а) Дебет 312 Кредит 602;
- б) Дебет 602 Кредит 312;
- в) Дебет 312 Кредит 311.

18. Нараховано відсотки за кредит, одержаний в іноземній валюті:

- а) Дебет 93 Кредит 685;
- б) Дебет 951 Кредит 684;
- в) Дебет 92 Кредит 377;
- г) Дебет 92 Кредит 685.

19. Сплачено з валютного рахунка відсотки за кредит, отриманий в іноземній валюті:

- а) Дебет 684 Кредит 641;
- б) Дебет 641 Кредит 311;

- в) Дебет 684 Кредит 312;
- г) Дебет 377 Кредит 744.

20. Одержано простий вексель від іноземного покупця:

- а) Дебет 362 Кредит 702;
- б) Дебет 362 Кредит 732;
- в) Дебет 312 Кредит 362;
- г) Дебет 342 Кредит 362.

21. Нараховано відсоток за векселем:

- а) Дебет 342 Кредит 362;
- б) Дебет 342 Кредит 732;
- в) Дебет 341 Кредит 732.

22. Одержано на поточний валютний рахунок кошти в погашення векселя та відсотків:

- а) Дебет 342 Кредит 362;
- б) Дебет 342 Кредит 732;
- в) Дебет 312 Кредит 342;
- г) Дебет 342 Кредит 732.

23. Аналітичний облік кредитів в іноземній валюті ведеться:

- а) за кожним отриманим кредитом в іноземній валюті;
- б) за загальною сумою кредитів в іноземній валюті у перерахунку на національну валюту.

24. Операції з одержання та погашення довгострокових і короткострокових позик відображаються в:

- а) Журналі 1;
- б) Журналі 2;
- в) Журналі 3.

25. Переоцінка фінансового кредиту в іноземній валюті у бухгалтерському обліку в зв'язку зі зміною курсу НБУ:

- а) відображається у складі інших доходів і витрат на рахунках 746 і 974;
- б) відображається у складі інших доходів і витрат операційної діяльності на рахунках 714 і 945;
- в) переоцінка не проводиться.

## Завдання для практичного заняття

### Завдання 1

Вказати кореспонденцію рахунків за наведеними господарськими операціями:

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1.	Відвантажено товар іноземному покупцю 10 000 дол. США (курс НБУ – 11,3 грн. за 1 дол. США).			
2.	Нараховано мито на вивезення товару 10%.			
3.	Сплачено мито.			
4.	Нараховано витрати за рахунками транспортних організацій за доставку товару 2 000 грн. (в тому числі ПДВ).			
5.	Сплачено транспортним організаціям.			
Варіанти розрахунків за поставки				
6.	1-й варіант. Отримано оплату на поточний рахунок.			
7.	2-й варіант. Надано документи проти акцепту тратти.			
8.	Нараховано курсову різницю на дату погашення тратти (тільки для 2-го варіанта) (курс НБУ = 11,4 грн. за 1 дол. США)			
9.	Отримано оплату за траттою (проведення, одночасне з проведенням 7).			
Розрахунки з банком				
10.	Сплачено комісійні банку за авізування і виконання умов акредитиву (курс НБУ – 11,4 грн. за 1 дол. США).			

## Завдання 2

Вказати кореспонденцію рахунків за наведеними господарськими операціями, зробити необхідні розрахунки:

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1.	Відкриття акредитиву – 1 000 дол. США (курс НБУ = 11,3 грн. за 1 дол. США).			
2.	Нараховано курсову різницю на момент оплати (курс НБУ – 7,4 грн. за 1 дол. США) (проведення, одночасне з проведенням 3).			
3.	Перераховано гроші постачальнику проти товарних документів (проведення, одночасне з проведенням 2).			
4.	Нараховано мито на ввезення товарів – 10%.			
5.	Сплачено мито.			
6.	Нараховано витрати за рахунками транспортних організацій за доставку товару – 1 000 грн.			
7.	Сплачено транспортним організаціям.			
8.	Нараховано ПДВ на імпорт (20% від митної вартості товару) до сплати (розрахувати).			
9.	Сплачено ПДВ на імпорт.			
10.	Нараховано податковий кредит на імпорт.			
11.	Нарахована до зменшення платежів до бюджету сума ПДВ, сплачена в зв'язку з імпортом товарів, визнається доходом звітного періоду.			
12.	Оприбутковано отриманий товар на підставі даних ВМД.			
<b>Розрахунки з банком-емітентом</b>				
13.	Сплачено комісійні банку за виконання умов акредитиву згідно з інструкцією платника (курс НБУ – 11,4 грн. за 1 дол. США).			

### Завдання 3

Вказати кореспонденцію рахунків за наведеними господарськими операціями, зробити необхідні розрахунки:

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
1.	Перераховано кошти банку для 100% покриття акредитиву, з урахуванням банківських витрат.			302
2.	Утримано банком-емітентом комісію за відкриття акредитиву – 0,2%.			?
3.	Отримано товари за імпортом.			300
4.	Утримано банком-емітентом комісію за перевірку документів – 0,25%.			?
5.	Перераховано платіж банком-емітентом за акредитивом.			300
6.	Утримано банком-емітентом комісію за здійснення платежу – 0,1%.			?
7.	Повернено зайві кошти банком-емітентом.			?

### Запитання для самоперевірки та контролю

1. Розкрийте особливості акредитивної форми розрахунків.
2. Як відображаються розрахунки акредитивами у бухгалтерському обліку?
3. Який порядок здійснення розрахунків векселями?
4. Особливості обліку операцій при розрахунках векселем в іноземній валюті.
5. Який порядок здійснення розрахунків банківським переказом?
6. Який порядок здійснення розрахунків інкасо?
7. Який порядок здійснення розрахунків чеками?
8. Особливості обліку кредитів в іноземній валюті.

## **РОЗДІЛ 10**

---

### **ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ЗАКОРДОННИМИ ВІДРЯДЖЕННЯМИ**

#### **10.1. | Поняття закордонних відряджень**

Здійснення зовнішньоекономічних відносин у певних випадках зумовлює необхідність закордонних відряджень керівників, менеджерів чи інших відповідальних працівників підприємства. Зокрема, відрядження за кордон здійснюють для укладання зовнішньоторговельних контрактів, підписання протоколів про наміри співробітництва, участі у виставках, ярмарках, стажування, навчання працівників тощо.

Основними нормативними документами, що регулюють порядок оформлення закордонних відряджень, є Податковий кодекс України, Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон, Постанова Кабінету Міністрів України «Про суми та склад 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», Постанова Кабінету Міністрів України «Про граничні норми добових витрат для відрядження членів екіпажів суден, інших транспортних засобів та суми, що спрямовуються на їх харчування замість добових витрат».

Вимоги Податкового кодексу України застосовуються до всіх суб'єктів господарювання, а положення Інструкції – до підприємств, установ, організацій, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів.

При здійсненні закордонних відряджень виникає необхідність їх оформлення, видачі підзвітних сум іноземною валютою,

відображення розрахунків із підзвітними особами на рахунках бухгалтерського обліку. При цьому виникають певні особливості, пов'язані зі специфікою відображення витрат за закордонними відрядженнями у фінансовому обліку та врахування їх для цілей оподаткування.

## 10.2. | Оформлення закордонних відряджень

*Оформлення відряджень підприємствами, установами та організаціями, що повністю або частково утримуються за рахунок бюджетних коштів*

Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон регламентує, що **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).

У випадках, якщо філії, ділянки та інші підрозділи підприємства знаходяться в іншій місцевості, місцем постійної роботи вважається той підрозділ, робота в якому обумовлена трудовим договором (контрактом). Службові поїздки працівників, постійна робота яких передбачає перебування у дорозі та має роз'їзний (пересувний) характер, не вважаються відрядженнями, якщо інше не передбачено законодавством, колективним договором, трудовим договором (контрактом) між працівником і власником або уповноваженою ним особою.

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<sup>92</sup>.

<sup>92</sup> Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13 березня 1998 р., № 59 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 17.03.2011 р., № 362).

Термін відрядження визначається керівником, але не може перевищувати 60 календарних днів, крім випадків, зазначених у Постанові Кабінету Міністрів України «Про суми та склад 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»<sup>93</sup>.

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 у довільній формі.

Підприємство, що відряджає працівника за кордон, забезпечує його грошовими коштами для здійснення поточних витрат під час службового відрядження (авансом) у національній валюті держави, до якої відряджається працівник, або у вільно конвертованій валюті.

Працівника ознайомлюють з довідкою-розрахунком на виданий йому аванс та з чинними положеннями про звітування за його використання. Придбання іноземної валюти в уповноваженому банку та відображення відповідних операцій у бухгалтерському обліку здійснюються згідно з вимогами чинного законодавства.

Державним службовцям, а також іншим особам, які направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок коштів бюджетів, за наявності підтвердних документів відшкодовуються:

1) витрати:

– на проїзд (у тому числі на перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) до місця відрядження і назад, а також за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті);

<sup>93</sup> Постанова Кабінету Міністрів України «Про суми та склад 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» від 02.02.2011 р., № 98.

–на оплату вартості проживання у готелях (мотелях), інших житлових приміщеннях;

–на побутові послуги, що включені до рахунків на оплату вартості проживання у місцях проживання (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), але не більш як 10 відсотків сум добових витрат для держави, до якої відряджається працівник, за всі дні проживання;

–на бронювання місць у готелях (мотелях) у розмірах не більш як 50 відсотків вартості місця за добу;

–на користування постільними речами в поїздах;

–на оформлення закордонних паспортів;

–на оформлення дозволів на в'їзд (віз);

–на оплату вартості страхового поліса життя або здоров'я відрядженого працівника або його цивільної відповідальності (у разі використання транспортного засобу) за наявності оригіналу такого поліса з відміткою про сплату страхового платежу, якщо згідно із законами держави, до якої відряджається працівник, або держав, територією яких здійснюється транзитний рух до зазначеної держави, необхідно здійснити таке страхування;

–на обов'язкове страхування та інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження;

–на оплату службових телефонних розмов;

2) комісійні витрати у разі обміну валюти.

Підтвердні документи, що засвідчують вартість понесених за кордоном у зв'язку з таким відрядженням витрат, оформлюються згідно із законодавством відповідної держави.

За кожний день (включаючи день вибуття та день прибуття) перебування працівника у відрядженні в межах України, враховуючи вихідні, святкові й неробочі дні та час перебування в дорозі (разом з вимушеними зупинками), йому виплачуються добові в межах сум, затверджених постановою Кабінету Міністрів України<sup>94</sup>.

<sup>94</sup> Постанова Кабінету Міністрів України «Про суми та склад 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» від 02.02.2011 р., № 98.

Суми добових 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 USD (Азербайджан, Білорусь, Грузія) до 50 USD (Франція, Японія, Німеччина, США)<sup>94</sup>.

У випадку, якщо сторона, яка приймає, забезпечує працівника, відрядженого за кордон, додатковими коштами в іноземній валюті у вигляді компенсації поточних витрат (крім витрат на проїзд до держави відрядження і назад та на найм житлового приміщення) або добових витрат, то сторона, яка направляє, виплату добових витрат зазначеним особам зменшує на суму додатково наданих коштів. Якщо сума, надана стороною, яка приймає, перевищує затверджену суму добових витрат або дорівнює такій сумі, то сторона, яка направляє, виплату добових витрат зазначеним особам не проводить.

Якщо 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, то добові витрати відшкодовуються у розмірах, що визначаються у відсотках сум добових витрат для відповідної держави, зокрема 80 відсотків при одноразовому, 55 відсотків – при дворазовому, 35 відсотків – при триразовому харчуванні<sup>94</sup>.

Підприємство, що відряджає працівника у відрядження за кордон, забезпечує його грошовими коштами для здійснення поточних витрат під час службового відрядження (авансом) у національній валюті держави, до якої відряджається працівник, або у вільно конвертованій валюті. Якщо при видачі авансу загальна сума в іноземній валюті має дробову частину, то можливе застосування арифметичного правила округлення до повної одиниці.

Аванс може видаватися готівкою або перераховуватися у безготівковій формі на відповідний рахунок для використання із застосуванням платіжних карток. Уповноважений банк здійснює видачу готівкової іноземної валюти з поточного, депозитного рахунків через касу банку за заявою на видачу готівки.

Вибуття працівника у закордонне відрядження, як і повернення на підприємство, реєструють у спеціальному журналі.

Таблиця 10.1

### Журнал реєстрації відряджень

№ з/п	Прізвище, ініціали	Місце роботи та посада	Місце відрядження	Дата й номер наказу (розпорядження)	Дата вибуття у відрядження	Дата прибуття з відрядження

У наведеному журналі дату вибуття у відрядження та дату повернення з нього слід вказувати за документами, які додаються до звіту (квитки, квитанції тощо), оскільки нерідко дати перетину кордону в закордонному паспорті можуть відрізнятися від фактичного прибуття працівника з відрядження. Тому необхідно враховувати тривалість переїзду до та від кордону територією України. Проте якщо дата перетину кордону припадає на наступну добу, то 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 у межах України.

Якщо відряджений, перебуваючи в дорозі до країни, з якою не встановлено чи спрощено прикордонний контроль, або повертаючись з такої країни, має транзитну зупинку на території України, то відшкодування витрат на відрядження за період проїзду територією України здійснюється в порядку, передбаченому для службових відряджень у межах України. У разі відсутності такої зупинки добові витрати відшкодовуються за кожний день відрядження, включаючи день вибуття та прибуття, за нормами, встановленими для відряджень за кордон. Якщо

працівника направлено у відрядження до двох або більше держав, то день повернення в державу перебування (день перетину кордону) відшкодовується за нормами останньої держави відрядження.

*Оформлення відряджень згідно  
з вимогами Податкового кодексу*

Витрати на відрядження можуть бути включені до складу витрат підприємства за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з діяльністю суб'єкта господарювання, зокрема (але не виключно):

–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 податку.

Витрати на відрядження відшкодовуються фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах з підприємством або є членами його керівних органів.

За час перебування у відрядженні працівникові відшкодовуються витрати:

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

–оплата вартості проживання у готелях (мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни);

–на найм інших жилих приміщень;

–оплату телефонних розмов;

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

–обов'язкове страхування;

–інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження, в тому числі будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку зі здійсненням таких витрат.

Зазначені витрати можуть бути включені до складу витрат підприємства лише за наявності підтвердних документів, що засвідчують вартість цих витрат у вигляді транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), у тому числі електронних квитків за наявності посадкового талона і документа про сплату за всіма видами транспорту, в тому числі чартерних рейсів, рахунків, отриманих із готелів (мотелів) або від інших осіб, що надають послуги з розміщення та проживання фізичної особи, в тому числі бронювання місць у місцях проживання, страхових полісів тощо.

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 рахунка згідно із законами країни перебування, а також плату за видовищні заходи.

До складу витрат на відрядження зараховуються також витрати, не підтверджені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням за кордон, – не вище, ніж 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження.

Кабінетом Міністрів України окремо визначаються граничні норми добових для відрядження членів екіпажів суден / інших транспортних засобів або суми, що спрямовуються на харчування таких членів екіпажів замість добових.

Фактичний час перебування у відрядженні та сума добових визначається:

–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;

–у разі відрядження до країн, в'їзд громадян України на територію яких здійснюється за наявності візи (дозволу на в'їзд), – згідно з наказом про відрядження та відмітками уповноваженої службової особи Державної прикордонної служби України в закордонному паспорті або документі, що його замінює.

За відсутності зазначених відповідних підтвердних документів, наказу або відміток уповноваженої службової особи Державної прикордонної служби України в паспорті або документі, що його замінює, сума добових не включається до складу витрат платника податку.

При відрядженні працівника строком на один день добові витрати відшкодовуються як за повну добу.

Якщо згідно із законами країни відрядження або країн, територією яких здійснюється транзитний рух до країни відрядження, обов'язково необхідно здійснити страхування життя або здоров'я відрядженої особи чи її цивільної відповідальності (у разі використання транспортних засобів), то витрати на таке страхування включаються до складу витрат підприємства, що відряджає таку особу. За запитом представника контролюючого органу підприємство забезпечує за власний рахунок переклад підтвердних документів, виданих іноземною мовою.

### **10.3. | Облік рахунків за закордонними відрядженнями**

Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, подається за встановленою формою до закінчення п'ятого банківського дня, що настає за днем, у якому працівник:

а) завершує таке відрядження;

б) завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що видала кошти під звіт.

За наявності надміру витрачених коштів така сума повертається працівником у касу або зараховується на банківський рахунок підприємства до або під час подання Звіту.

При цьому якщо під час службового відрядження працівник отримав готівку із застосуванням платіжних карток, то він подає Звіт і повертає суму надміру витрачених коштів до закінчення третього банківського дня після завершення відрядження. Відрядженій особі, яка застосовувала платіжні картки для проведення розрахунків у безготівковій формі і строк подання Звіту не перевищив 10 банківських днів, за наявності поважних причин роботодавець може продовжити такий строк до 20 банківських днів (до з'ясування питання в разі виявлення розбіжностей між відповідними звітними документами) (табл. 10.2).

Таблиця 10.2

**Терміни подання звіту про використання коштів,  
виданих на відрядження**

<b>Використання коштів</b>	<b>Терміни подачі звіту</b>
Видано готівкою з каси.	до закінчення 5-го банківського дня, що настає за днем, у якому працівник завершує відрядження
Готівка знята з платіжної картки.	до закінчення 3-го банківського дня після завершення відрядження
Безготівкові розрахунки за допомогою платіжної картки.	не пізніше 10 банківських днів (після завершення відрядження), а за наявності поважних причин (до з'ясування питання в разі виявлення розбіжностей між відповідними звітними документами) – 20 днів

Звіт складається платником податку (підзвітною особою), що отримала такі кошти на підприємствах всіх організаційно-правових форм або у самозайнятої особи.

Якщо працівник не повертає суму надміру витрачених коштів протягом звітного місяця, на який припадає граничний строк (до закінчення третього або п'ятого, а в окремих випадках – десятого чи двадцятого банківського дня, що настає за днем, у якому платник податку завершує відрядження або завершує виконання окремої цивільно-правової дії), то така сума підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб відповідно до Податкового кодексу за рахунок будь-якого оподаткованого доходу (після його оподаткування) за відповідний місяць. У разі не-

достатності суми доходу – за рахунок оподатковуваних доходів наступних звітних місяців до повної сплати суми такого податку.

Дохід у вигляді надміру витрачених коштів включається до складу доходів працівника у звітному місяці та обкладається податком на доходи фізичних осіб за ставками:

- 15% – до суми в межах 10-кратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року;
- 17% – до суми перевищення 10-кратного розміру мінімальної заробітної плати.

Для визначення бази оподаткування доходу у вигляді надміру витрачених (не повернутих) коштів застосовується підвищувальний коефіцієнт:

– до суми доходу, що оподатковується за ставкою ПДФО 15%, – 1,176471;

– до суми доходу, що оподатковується за ставкою ПДФО 17%, – 1,20482.

Якщо працівник відзвітував про використання підзвітних коштів із запізненням, але при цьому в нього немає залишку, що підлягає поверненню, то об'єкт оподаткування ПДФО відсутній.

До суми перевищення не включаються та не оподатковуються документально підтвержені витрати, здійснені за рахунок готівкових чи безготівкових коштів, наданих платнику податку під звіт роботодавцем на організацію і проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання і розповсюдження подарунків у межах граничного розміру таких витрат, передбаченого Податковим кодексом, що здійснені таким платником та / або іншими особами з рекламними цілями.

Фізична особа, що отримала такі кошти, заповнює всі графи Звіту, крім: «Звіт перевірено», «Залишок унесений (перевитрата видана) у сумі за касовим ордером», бухгалтерських проводок, розрахунку суми утриманого податку за несвоєчасно повернуті витрачені кошти на відрядження або під звіт, які заповнюються

особою, що надала такі кошти, та «Звіт затверджено», які підписуються керівником.

**Приклад.** З 29 травня 2014 року по 3 червня 2014 року працівника направлено у відрядження у США на 6 днів. 26 травня 2014 року з каси підприємства видано аванс 900 дол. США. Дати перетину кордону відповідають виправдним документам: 29 травня 2014 року – 3 червня 2014 року. Звіт і підтвердні документи про використані у відрядженні кошти подані і затвердженні 4 червня. Залишок повернуто цього ж дня в касу.

У рахунку на оплату вартості проживання в готелі на суму 600 дол. США за 5 днів включено вартість одноразового харчування.

Облікова політика підприємства щодо відряджень сформована з врахуванням вимог Податкового кодексу і на основі Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон.

Офіційний курс НБУ становив: 26 травня – 12,0 грн. за 1 дол. США; 29 травня – 12,1 грн. за 1 дол. США; 4 червня – 12,15 грн. за 1 дол. США.

Розрахунок витрат:

Добові (розмір добових при відрядженні до США – 50 дол. США):

$50 \text{ дол. США} \times 80\% = 40 \text{ дол. США}$  (з врахуванням сніданку);

$40 \text{ дол. США} \times 5 \text{ днів} \times 12,0 = 2400 \text{ грн.};$

$50 \text{ дол. США} \times 1 \text{ день} \times 12,0 = 600 \text{ грн.}$

Витрати на проживання:

$600 \text{ дол. США} \times 12,0 = 7200 \text{ грн.}$

Загальна сума витрат:

$600 \text{ дол. США} + 200 \text{ дол. США} + 50 \text{ дол. США} = 850 \text{ дол. США.}$

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

Таблиця 10.3

**Відображення в обліку операцій  
за закордонним відрядженням**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Видано аванс працівнику на відрядження.	372	302	$\frac{900}{10800}$
2.	Затверджено авансовий звіт.	92	372	$\frac{850}{10200}$
3.	Повернуто залишок невикористаного авансу.	302	372	$\frac{50}{607,5}$
4.	Відображено курсову різницю на дату повернення в касу невикористаного авансу ((12,15–12,0 грн.) × 50 дол. США).	372	714	7,5 грн.
5.	Списано витрати на фінансовий результат.	791 714	92 791	10200 грн. 7,5 грн.

Аванс на відрядження за кордон може бути перерахований на корпоративну банківську платіжну картку. Для того, щоб видати аванс на відрядження у гривнях, необхідно емітувати гривневу корпоративну платіжну картку. Маючи картку, яка відкрита у гривнях, за кордоном можна зняти готівкову валюту чи оплатити послуги картою. У випадку 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 установлення якого визначається у договорі між клієнтом та уповноваженим банком-емітентом. Тобто операцію з використання гривень за кордоном для оплати послуг в іноземній валюті відображають як операцію з придбання валюти за курсом, який визначає обслуговуючий 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».

При сплаті витрат карткою відбувається списання коштів із карткового рахунка на підставі відповідних документів, що формуються платіжною системою. Таким чином, у момент оплати витрат із застосуванням платіжної картки виникає заборгованість підзвітної особи перед підприємством, яку відображають за дебетом рахунка 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Незалежно від форми здійснення витрат у відрядженні авансовий звіт повинен бути представлений у бухгалтерію протягом термінів, розглянутих у табл. 3.2.

**Приклад.** Підприємство замовило в уповноваженому банку випуск (емісію) корпоративної картки. За умовами договору картка є власністю уповноваженого банку і після розірвання договору повинна бути повернута до банківської установи. Умовна вартість картки – 20 грн. За емісію корпоративної картки банку сплачено 50 грн. Підприємство перерахувало на картрахунок 100 000 грн.

Працівником, який перебував у відрядженні, за допомогою картки сплачено вартість проживання у готелі – 100 євро. Офіційний курс іноземної валюти на момент оплати – 18,00 грн. за 1 євро.

Таблиця 10.4

### Відображення в обліку операцій за розрахунками корпоративною карткою

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Відкрито картковий рахунок в уповноваженому банку.	313	311	100000,00
2.	Сплачено банку за емісію корпоративної картки.	92	311	50,00
3.	Отримано корпоративну картку.	023	–	20,00
4.	Оплачено послуги за проживання в готелі.	372	313	<u>100 євро</u> 1800,00
5.	Затверджено авансовий звіт.	92	372	1800,00

Таким чином, у разі оплати послуг платіжною карткою да-тою видачі коштів під звіт є дата списання коштів з карткового рахунка. Відповідно, в момент оплати послуг карткою працівник отримує не гривні, а іноземну валюту.

## **Методичні рекомендації до вивчення розділу 10 «Облік розрахунків за закордонними відрядженнями»**

Для засвоєння програмного матеріалу за наведеною темою студентам необхідно ознайомитись із порядком видачі іноземної валюти під звіт та її обліку, опрацювати нормативні документи, що стосуються порядку видачі авансу на відрядження та обліку розрахунків за закордонними відрядженнями.

### **План заняття**

1. Поняття закордонних відряджень.
2. Документальне оформлення відряджень.
3. Особливості видачі авансів на відрядження.
4. Облік операцій, пов'язаних з відрядженнями за кордон.

### **Теми рефератів**

1. Нормативне регулювання відряджень для підприємствам, установ та організацій, що повністю або частково утримуються за рахунок бюджетних коштів.
2. Порядок використання службового автомобіля у закордонному відрядженні та особливості відшкодування витрат.
3. Порядок використання власного автомобіля у закордонному відрядженні та особливості відшкодування витрат.
4. Облік та оподаткування невчасно повернутих підзвітних коштів.

### **Тестові завдання**

1. Яким нормативним документом регламентуються порядок оформлення і розрахунки за відрядженнями підприємствами, установами та організаціями, що повністю або частково утримуються за рахунок бюджетних коштів?
  - а) Податковий кодекс України;
  - б) Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон;
  - в) Бюджетний кодекс;
  - г) усі вищевказані документи.

2. Витрати на відрядження відшкодовуються працівникам, які:

- а) перебувають у трудових відносинах з підприємством;
- б) є членами керівних органів підприємства;
- в) з якими укладено договір про співпрацю;
- г) лише а) та б).

3. Добові виплачують за кожний день відрядження:

а) включаючи день від'їзду і приїзду, якими вважають, відповідно, день відправлення і прибуття працівника до місця постійної роботи;

- б) за виключенням дня від'їзду і приїзду;
- в) день від'їзду та приїзду вважаються одним днем.

4. Чи відшкодовуються особам, які направляються у відрядження, витрати на страхування?

- а) так, за наявності відповідних підтвердних документів;
- б) відшкодовується лише обов'язкове страхування;
- в) відшкодовується за умови наявності розпорядження керівника;
- г) не відшкодовується у будь-якому випадку.

5. Які з витрат не дозволяється включати до складу витрат на харчування у випадку закордонного відрядження?

- а) вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів?
- б) суми «чайових», у тому числі коли суми таких «чайових» включаються до рахунка згідно із законами країни перебування;
- в) плату за видовищні заходи;
- г) усе вищевказане.

6. У разі відрядження до країн, в'їзд громадян України на територію яких не потребує наявності візи (дозволу на в'їзд), фактичний час перебування у відрядженні визначається:

- а) згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами;
- б) згідно з відмітками уповноваженої службової особи Державної прикордонної служби України в закордонному паспорті або документі, що його замінює;

- в) згідно з квитками на проїзд;
- г) згідно з відмітками у посвідченні про відрядження.

7. В яких випадках сума добових не включається до складу витрат платника податку?

- а) за відсутності відповідних підтвердних документів;
- б) за відсутності наказу керівника;
- в) за відсутності відміток уповноваженої службової особи Державної прикордонної служби України в паспорті або документі, що його замінює;
- г) у всіх зазначених вище випадках.

8. Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт:

- а) подається у встановленій формі;
- б) складається працівником у довільній формі;
- в) заповнюється в органах Державної фіскальної служби;
- г) визначається виключно обліковою політикою підприємства.

9. Для обліку коштів на карткових рахунках і розрахунків за відрядженнями за допомогою корпоративних банківських платіжних карток використовуються рахунки:

- а) 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»;
- б) 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»;
- в) 333 «Грошові кошти у дорозі в національній валюті»;
- г) 334 «Грошові кошти у дорозі в іноземній валюті».

10. При використанні корпоративної платіжної картки грошові кошти вважаються виданими під звіт у момент:

- а) видачі картки;
- б) списання коштів з рахунка;
- в) затвердження авансового звіту.

11. Видача авансу на відрядження за кордон відображається за дебетом рахунка:

- а) 302 «Каса в іноземній валюті»;
- б) 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»;
- в) 372 «Розрахунки з підзвітними особами»;
- г) 371 «Розрахунки за виданими авансами».

12. Видача готівкової іноземної валюти з поточного рахунка здійснюється уповноваженим банком на основі:

- а) письмової заявки підприємства;
- б) довідки-розрахунку;
- в) доручення.

13. Дебіторська заборгованість, що утвориться під час видачі авансу в іноземній валюті, буде:

- а) визначена за валютним курсом на дату видачі авансу;
- б) визнана немонетарною статтею;
- в) визначена за валютним курсом на дату затвердження авансового звіту.

14. Сума надміру витрачених коштів за відрядженням, яку працівник не повертає протягом звітного місяця:

- а) підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб відповідно до Податкового кодексу;
- б) підлягає поверненню підприємству в подвійному розмірі;
- в) підлягає відшкодуванню із заробітної плати у подвійному розмірі;
- г) стягується органами Державної фіскальної служби.

15. Терміни подання звіту про використання коштів, виданих на відрядження за умови використання працівником готівки, знятої з платіжної картки, становлять:

- а) до закінчення 5-го банківського дня, що настає за днем, у якому працівник завершує відрядження;
- б) до закінчення 3-го банківського дня після завершення відрядження;
- в) не пізніше 10 банківських днів після завершення відрядження;
- г) не пізніше 20 банківських днів після завершення відрядження.

## Вправи для практичного заняття

### Завдання 1

На підставі наведених господарських операцій скласти журнал реєстрації господарських операцій, зазначивши кореспонденцію рахунків, та вказати первинні документи:

1. Отримано кошти з валютного рахунка в касу для оплати відрядження – 2 000 USD.
2. Видано аванс з каси на закордонне відрядження у сумі 2 000 USD.
3. Затверджено авансовий звіт директора на суму 2 350 USD.
4. Відшкодовано директору суму витрат на відрядження –?

### Завдання 2

*Необхідно: розрахувати суму авансу на відрядження до Німеччини; скласти авансовий звіт; скласти журнал реєстрації господарських операцій; зазначити первинні документи, якими оформлено наведені операції.*

#### *Дані для виконання:*

Керівник підприємства їде у відрядження в Німеччину (м. Дрезден) терміном 10 днів з 3.04 по 13.04 включно. Проживання в готелі планується з дворазовим харчуванням 8 днів з розрахунку 75 EUR на добу. Витрати з оформлення візи складають 35 EUR.

Працівнику підприємства надана корпоративна банківська платіжна картка на суму 1 000 EUR для здійснення витрат на відрядження за кордоном, а також видано аванс на відрядження у національній валюті для здійснення витрат на території України (суму визначити самостійно).

Після повернення з відрядження в бухгалтерію підприємства представлено документи з витрат у національній валюті:

- паспорт з відмітками, за яким розраховані добові. Термін відрядження 10 днів, з яких 2 дні – на території України, решта – за кордоном;
- квитки Тернопіль – Київ – 190 грн.; Київ – Дрезден – 2 000 грн.; Київ – Тернопіль – 160 грн.

Документи з витрат в іноземній валюті, що сплачено з банківської платіжної картки:

- транспортний квиток Дрезден – Київ – 120 EUR;
- рахунок за проживання в готелі – 400 EUR;
- квитанція про оформлення візи – 40 EUR.

Авансовий звіт подано 13 квітня; банківська виписка одержана 13 квітня.

### Завдання 3

Працівнику підприємства, якого було відряджено за кордон, видано аванс у сумі 600 USD. Авансовий звіт був зданий у бухгалтерію на суму 500 USD із підтвердними документами. Залишок невикористаного авансу до каси не було повернуто. Курси валют: на дату видачі авансу – 12,85 грн./дол. США; на дату отримання авансового звіту – 12,82 грн./дол. США; на дату погашення заборгованості – 12,81 грн./дол. США.

*Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку, вказати первинні документи.*

### Запитання для самоперевірки та контролю

1. Які підстави є для видачі грошового авансу підзвітній особі на відрядження?
2. Який порядок видачі грошових коштів під звіт на відрядження?
3. Назвіть розміри добових витрат за кордон.
4. Порядок відшкодування витрат на відрядження за кордон.
5. Порядок оформлення звіту про використання коштів, виданих на відрядження.
6. Які витрати на відрядження за кордон дозволяють включати до витрат у податковому обліку?

## РОЗДІЛ 11

---

### ОБЛІК ІНОЗЕМНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

#### 11.1. | Поняття іноземних інвестицій та порядок їх обліку

Порядок іноземного інвестування на території України регулюється Законом України «Про режим іноземного інвестування».

Згідно з даним Законом **іноземні інвестори** – суб'єкти, які провадять інвестиційну діяльність на території України. До них належать:

- юридичні особи, створені відповідно до законодавства іншого, ніж законодавство України;
- фізичні особи – іноземці, які не мають постійного місця проживання на території України і не обмежені у дієздатності;
- іноземні держави, міжнародні урядові та неурядові організації;
- інші іноземні суб'єкти інвестиційної діяльності, які визнаються такими відповідно до законодавства України<sup>95</sup>.

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

**Підприємство з іноземними інвестиціями** – підприємство (організація) будь-якої організаційно-правової форми, створене відповідно до законодавства України, іноземна інвестиція в статутному капіталі якого за його наявності становить не менше 10 відсотків. При цьому підприємство набуває статусу підприємства з іноземними інвестиціями з дня зарахування іноземної інвестиції на його баланс.

Фіксування факту внесення іноземної інвестиції здійснюється міськими державними адміністраціями шляхом державної

<sup>95</sup> Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.1996 р., № 93/96-ВР.

реєстрації іноземної інвестиції з відповідним записом у журналі обліку внесених іноземних інвестицій та присвоєнням їй відповідного реєстраційного номера.

Державна реєстрація іноземних інвестицій здійснюється органами державної реєстрації у семиденний строк з дня подання іноземним інвестором документів для реєстрації та діє протягом усього періоду використання інвестицій. Незареєстровані іноземні інвестиції не дають права на одержання пільг і гарантій<sup>96</sup>.

На сьогодні розрізняють такі види та форми іноземних інвестицій (рис. 11.1).



**Рис. 11.1. Види та форми іноземних інвестицій**

<sup>96</sup> Порядок державної реєстрації (перереєстрації) іноземних інвестицій та її анулювання, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 6 березня 2013 р., № 139.

Будь-які види іноземних інвестицій повинні мати вартість у конвертованій валюті, підтвердженій згідно із законами (процедурами) країни інвестора або міжнародними торговельними звичаями.

При цьому важливе значення має визначення оцінки іноземних інвестицій та інвестицій українських партнерів, включаючи внески до статутного капіталу підприємств, яка здійснюється в іноземній конвертованій валюті та у валюті України за домовленістю сторін на основі цін міжнародних ринків або ринку України.

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

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

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).

Підприємства з іноземними інвестиціями сплачують податки відповідно до законодавства України.

Відповідно до Митного кодексу, товари, що ввозяться на митну територію України на строк не менше трьох років іноземними інвесторами, відповідно до Закону України «Про режим

іноземного інвестування», з метою інвестування на підставі зареєстрованих договорів (контрактів) або як внесок іноземного інвестора до статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями, звільняються від сплати ввізного мита. При відчуженні таких товарів раніше трьох років з часу зарахування їх на баланс ввізне мито сплачується на загальних підставах<sup>97</sup>.

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

Інвестування на території України може здійснюватися на основі концесійних договорів, договорів (контрактів) про виробничу кооперацію, спільне виробництво та інші види спільної інвестиційної діяльності. Надання іноземним інвесторам права на проведення господарської діяльності, пов'язаної з використанням об'єктів, що перебувають у державній або комунальній власності і передаються у концесію, відбувається на підставі відповідного законодавства України шляхом укладення концесійного договору. Іноземні інвестори мають право укладати договори (контракти) про спільну інвестиційну діяльність (виробничу кооперацію, спільне виробництво тощо), не пов'язану зі створенням юридичної особи, відповідно до законодавства України.

Сторони за договорами (контрактами) повинні вести окремий бухгалтерський облік та складати звітність про операції, пов'язані з виконанням умов цих договорів (контрактів), та відкрити окремі рахунки в установах банків України для проведення розрахунків за цими договорами (контрактами).

Враховуючи специфіку здійснення інвестиційної діяльності, виникають певні особливості обліку іноземних інвестицій, їхньої оцінки з урахуванням того, що вони здійснюються коштами в іноземній валюті, будівлями і спорудами, обладнанням, сировиною, роботами й послугами, нематеріальними активами

<sup>97</sup> Митний кодекс від 13.03.2012 р., № 4495-VI.

(ноу-хау, товарними знаками, правами на користування природними ресурсами – концесіями, програмним забезпеченням, технологіями тощо), акціями, облігаціями, майновими правами.

Особливості формування зареєстрованого капіталу повинні відображатися в статуті підприємства з іноземними інвестиціями, у якому визначають належну до внесення іноземним інвестором суму інвестиції, виходячи із перерахунку частки інвестора в іноземній валюті в національну грошову одиницю. Такий перерахунок здійснюється за курсом НБУ, що діяв на дату підписання установчого договору.

Оголошення статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями відображається записом:

Дебет рахунка 46 «Неоплачений капітал»

Кредит рахунка 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал».

Для покращення аналітичності обліку підприємству з іноземними інвестиціями доцільно передбачити в робочому плані рахунків окремі субрахунки: 461 «Неоплачений капітал засновників в національній валюті» та 462 «Неоплачений капітал засновників в іноземній валюті».

На підставі первинних документів, які засвідчують внесення інвестицій іноземними інвесторами (платіжних доручень про перерахування валюти; товарно-транспортних накладних на передачу майна; актів про виконані роботи і надані послуги; актів про передачу нематеріальних активів), відображають їхню вартість з урахуванням достовірності оцінки з використанням цін міжнародних ринків, експертні оцінки.

При цьому оприбуткування отриманих засобів та погашення заборгованості за внесками учасників у статутний капітал відображається записами:

–дебет рахунків 31 «Рахунки в банках», 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 15 «Капітальні інвестиції» тощо;

–кредит рахунка 46 «Неоплачений капітал».

При зміні курсу валюти за заборгованістю іноземних інвесторів виникає курсова різниця у частині внесків в іноземній валюті на поточний рахунок у банку, оскільки така заборгованість визнається монетарною статтею.

Внески, які вносяться в негрошовій формі, вважаються немонетарною статтею, тому вони оцінюються за фактичним курсом іноземної валюти на дату підписання установчих документів, відповідно, курсової різниці тут не виникає.

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

– облік статутного капіталу починається з дати державної реєстрації підприємства;

– статутний капітал підприємства з іноземними інвестиціями формується за курсом, зафіксованим у 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 зі зміною курсу іноземних валют;

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

**Приклад.** Засновником-нерезидентом 01.04.2014 р. було прийнято рішення про реєстрацію в Україні ТзОВ зі статутним капіталом у розмірі 50 000 євро. Курс НБУ на дату прийняття рішення та відображення в установчих документах підприємства становив 15,76 грн. за 1 євро. Весь статутний капітал має бути сформований грошовими коштами.

07.04.2014 р. засновник вніс свою частку в повному обсязі. Курс НБУ на цю дату – 15,80 грн. за 1 євро.

Таблиця 11.1

**Відображення в обліку операцій з отримання внесків до статутного капіталу у вигляді грошових коштів**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, євро / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Визначено розмір статутного капіталу згідно з установчими документами ( $50000 \times 15,76 = 788000$ грн.).	462	40	<u>50000</u> 788000
2.	Отримано грошові кошти як внесок до статутного капіталу ( $50000 \times 15,80 = 790000$ ).	312	462	<u>50000</u> 790000
3.	Відображено курсову різницю ( $50000 \times (15,76 - 15,80) = 2000,0$ ).	744	462	2000

**Приклад.** 01.08.2014 р. засновником було прийняте рішення збільшити статутний капітал за рахунок внесення майна на суму 15 000 євро. Курс НБУ на дату прийняття рішення – 16,81 грн. за 1 євро. 28.08.2014 р. засновник вніс до статутного капіталу основні засоби. Курс НБУ на цю дату – 16,85 грн. за 1 євро.

Бухгалтерські записи щодо обліку зазначених господарських операцій відображено в табл. 11.2.

Таблиця 11.2

### Відображення в обліку операцій з отримання іноземної інвестиції у вигляді основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, євро / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Прийнято рішення збільшити статутний капітал за рахунок частки іноземного інвестора (15000 × 16,81 = 252150).	462	40	15000 252150
2.	Отриманий внесок іноземного інвестора у вигляді основних засобів.	152	462	15000 252150
3.	Сплачено мито при ввезенні основних засобів	377	311	6550
4.	Включено суму мита до первісної вартості об'єктів.	152	377	6550
5.	Введено в експлуатацію основні засоби.	10	152	258700

**Приклад.** 10.10.2014 р. засновники підприємства підписали установчий договір, згідно з яким статутний капітал підприємства формується з внеску українського засновника на суму 27 500 грн., внеску іноземного засновника – на суму 15 000 дол. США. 20.10.2014 р. засновники внесли повні суми своїх часток. При цьому іноземний засновник вніс кошти на валютний рахунок підприємства на суму 10 000 дол. США і необоротний актив (верстат), вартість якого оцінена в 5 000 дол. США.

Курси НБУ на дати здійснення операцій:

10.10 – 12,00 грн. за 1 дол. США;

20.10 – 12,90 грн. за 1 дол. США.

Таблиця 11.3

### Відображення в обліку операцій з отримання внесків засновників до статутного капіталу

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Визначено розмір статутного капіталу згідно з установчими документами.	46	40	207500
2.	Отримано внески засновників:			
	–грошовими коштами в національній валюті;	311	46	27500
	–грошовими коштами в іноземній валюті (10000 × 12,90 = 129000);	312	46	129000
–основними засобами (5000 × 12,00 = 5000).	15	46	60000	
3.	Відображено курсову різницю (10000 × (12,90 – 12,00) = 1000).	46	744	9000

## 11.2. 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, вказаного у свідоцтві про реєстрацію, і виконує свої функції згідно із законодавством України. На відміну від представництв українських підприємств, представництва нерезидентів можуть здійснювати господарську діяльність (не самостійну, а в інтересах нерезидента). Крім того, представництва нерезидентів представляють і захищають інтереси нерезидентів (цю функцію передбачено ст. 95 Цивільного кодексу України).

Податковий кодекс визначає постійне представництво як постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова / газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів<sup>98</sup>.

З метою оподаткування термін «постійне представництво» охоплює будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язану з ними наглядову діяльність, якщо тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю, перевищує шість місяців; надання послуг (крім послуг з надання персоналу), в тому числі консультаційних, нерезидентом через співробітників або інший персонал, найнятий ним для таких цілей, але якщо така діяльність провадиться (в рамках одного проекту або проекту, що пов'язаний з ним) в Україні протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більш як шість місяців, у будь-якому дванадцятимісячному періоді; резидентів, які мають повноваження діяти від імені нерезидента, що тягне за собою виникнення у нерезидента цивільних прав та обов'язків (укладати договори (контракти) від імені нерезидента; утримувати (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту, зі складу яких здійснюється поставка товару від імені нерезидента, крім резидентів, що мають статус складу тимчасового зберігання або митного ліцензійного складу)<sup>99</sup>.

Виходячи з різноманіття виконуваних відносно нерезидентів функцій, з метою оподаткування постійні представництва нерезидентів прирівнюються до деяких резидентів. Наведемо їх класифікацію в табл. 11.4.

<sup>98</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI.

<sup>99</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI.

Таблиця 11.4

**Представництва нерезидентів**

Вид	Визначення та виконувані функції
Постійне представництво нерезидента в Україні, що веде господарську діяльність	Постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється господарська діяльність нерезидента на території України. До постійних представництв, зокрема, належать: місце управління, філія, офіс, завод, фабрика, майстерня, шахта, нафтова або газова свердловина, кар'єр чи інше місце розвідки або видобутку корисних копалин. Функції: ведення господарської діяльності, представництво та захист інтересів нерезидента на території України.
Постійне представництво нерезидента в Україні, що не веде господарську діяльність	Нерезиденти – представництва іноземних організацій і фірм, що не здійснюють господарську діяльність відповідно до законодавства України. Функції: представлення інтересів юридичної особи – нерезидента на території України, укладення від його імені договорів, підготовча й допоміжна діяльність та інші дії, що не підпадають під визначення господарської діяльності.

Резиденти, які прирівняні з метою оподаткування до постійних представництв, мають повноваження діяти від імені нерезидента, що спричиняє виникнення в нерезидента цивільних прав та обов'язків (укладати договори (контракти) від імені нерезидента; утримувати (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту, зі складів яких здійснюється поставка товару від імені нерезидента, крім резидентів, які мають статус складу митниці). Резиденти, що представляють агентські, довірчі, комісійні та інші послуги з продажу або придбання товарів (робіт, послуг) за рахунок і на користь нерезидента (включаючи укладення договорів з іншими резидентами від імені та на користь нерезидента), під час виплати такому нерезиденту утримують і перераховують до відповідного бюджету податок із доходу, отриманого таким нерезидентом із джерел в Україні.

Усі постійні представництва нерезидентів (і ті, що отримують доходи із джерелом походження з України, і ті, що виконують тільки представницькі функції) є платниками податку на прибуток (ст. 133 п. 133.2 Податкового кодексу). До початку сво-

єї діяльності вони повинні стати на облік в органі доходів і зборів за своїм місцезнаходженням. Постійне представництво, яке почало свою господарську діяльність до реєстрації в податковому органі, вважається таким, що ухиляється від оподаткування, а отриманий ним прибуток – прихованим від оподаткування.

*Постійні представництва,  
що ведуть господарську діяльність*

Нерезиденти отримують дохід від діяльності таких постійних представництв. Такі представництва щокварталу подають до органу доходів і зборів декларацію про прибуток, отриманий із джерел в Україні. Сума прибутку постійного представництва оподатковується в загальному порядку. При цьому з метою оподаткування постійне представництво прирівнюється до платника податків, який здійснює діяльність незалежно від нерезидента.

Чинним законодавством передбачено такі варіанти складання податкової звітності постійних представництв.

Варіант 1: загальний порядок. Постійне представництво веде облік результатів своєї діяльності у грошовому та натуральному вираженні (що повинне забезпечити зіставлення різного обсягу та кількості однорідних товарів (послуг), виготовлених (наданих) представництвом). Прибуток до оподаткування визначається за нормами Податкового кодексу. Склад витрат та їх сума повинні бути підтверджені документально. До фіскального органу подається декларація з податку на прибуток.

Варіант 2: складання відокремленого балансу постійного представництва. Застосовується у випадку, якщо нерезидент здійснює діяльність і в Україні, і за кордоном та не визначає прибуток від діяльності постійного представництва в Україні. Відокремлений баланс фінансово-господарської діяльності – це баланс відокремлених доходів (тобто доходів, отриманих постійним представництвом у результаті здійснення своєї діяльності незалежно від нерезидента), відокремлених від загальної суми доходів нерезидента на підставі відповідного розрахунку, і витрат постійного представництва. Оподатковуваний прибуток

постійного представництва визначається як різниця між його відокремленими доходами та витратами. Для визначення суми відокремлених доходів постійного представництва треба подати до органу доходів і зборів дані про загальні обсяги доходів та понесених витрат нерезидента загалом, загальну чисельність його працівників і вартість його основних фондів (дані повинні бути посвідчені податковою службою країни резиденції, перекладені українською мовою та легалізовані).

*Представництва нерезидентів,  
що не ведуть господарської діяльності*

Представництва нерезидентів, що не ведуть господарської діяльності, також реєструються в органі доходів і зборів. Утримання таких представництв фінансується нерезидентами на підставі кошторису витрат. Якщо діяльність постійного представництва полягає тільки в наданні послуг нерезиденту, то оподатковуваним прибутком є сума, яку постійне представництво могло б отримати, якби надавало такі ж послуги, як самостійне підприємство. Отримані представництвом від нерезидентів суми фінансування включаються до складу доходів. Оскільки сума доходів такого представництва буде дорівнювати сумі його витрат, об'єкт оподаткування дорівнює нулю.

Будь-які доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України від здійснення господарської діяльності, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними Податковим кодексом. Резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), зобов'язані утримувати податок з таких доходів, зазначених у п. 160.1 Податкового кодексу<sup>100</sup>, за ставкою в розмірі 15 відсотків їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої ви-

<sup>100</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI.

плати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності.

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.

Розглянемо термін «постійне представництво» на прикладі Конвенції з урядом Королівства Бельгії, яка набула чинності 25.02.99 р.<sup>101</sup>

В даному випадку термін означає постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність підприємства. Це може бути: місце управління, відділення, контора, фабрика, майстерня, установка або споруда для розвідки природних ресурсів, шахта, нафтова чи газова свердловина, кар'єр, склад або будь-яке приміщення, яке використовується як торговельна точка. Будівельний майданчик, монтажний або складальний об'єкт утворюють постійне представництво лише в тому випадку, якщо вони існують більше 12 місяців.

Термін «постійне представництво» не охоплює:

– використання споруд виключно для зберігання, демонстрації або поставки товарів чи виробів, які належать підприємству;

---

<sup>101</sup> Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Бельгії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно, Міжнародний документ від 20.05.1996 р.

– утримання запасів товарів або виробів, які належать підприємству, виключно для зберігання, демонстрації або поставки; переробки іншим підприємством;

– утримання постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі товарів чи збирання інформації для підприємства; з метою здійснення для підприємства будь-якої іншої діяльності підготовчого або допоміжного характеру, а також здійснення будь-якої комбінації перелічених видів діяльності за умови, що вона має підготовчий або допоміжний характер<sup>102</sup>.

Усі постійні представництва повинні реєструватися в органах доходів і зборів платниками податку на прибуток. Для отримання звільнення від оподаткування (або зменшення ставки податку) разом із декларацією з податку на прибуток або з розрахунками представництво повинне подати до органу доходів і зборів:

– відомості про доходи, звільнені від оподаткування або оподатковувані за спеціальними ставками на підставі міжнародних договорів України;

– письмове підтвердження, видане компетентним органом країни нерезидента, яке підтверджує, що він є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір.

Доказом допоміжного або підготовчого характеру діяльності представництва повинні бути документи про вид діяльності самої компанії та про те, які саме функції для нерезидента виконує його представництво. Наприклад, статутні документи нерезидента, виписка з торгово-промислової палати країни місцезнаходження нерезидента, довідка з банку, в якому відкрито рахунок нерезидента, та ін.

Нерезиденти, що здійснюють діяльність на території України через постійне представництво, бухгалтерський облік і звітність ведуть відповідно до законодавства України. Майно та кошти, що надходять від нерезидента за адресою представництва з певною метою, є цільовим фінансуванням поточних потреб.

<sup>102</sup> Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Бельгії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно, Міжнародний документ від 20.05.1996 р.

Типова кореспонденція рахунків з обліку господарських операцій представництв нерезидентів, які не здійснюють комерційну діяльність, наведена у табл. 11.5.

Таблиця 11.5

**Відображення в обліку господарських операцій  
представництв нерезидентів, які не здійснюють  
комерційну діяльність**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		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 підприємствах.

### 11.3. Облік нарахування та виплати дивідендів нерезидентам

П(С)БО 15 «Дохід» визначає дивіденди як частину чистого прибутку, яка розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їхньої участі у власному капіталі підприємства<sup>103</sup>.

Згідно з Податковим кодексом, **дивіденди** – платіж, що здійснюється юридичною особою – емітентом корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів чи інших цінних паперів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних

<sup>103</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р., № 290.

сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку<sup>104</sup>.

Виходячи з наведеного вище, дивіденди виплачуються в тому випадку, коли за даними бухгалтерського обліку підприємство отримало чистий прибуток, разом з тим, джерелом виплати дивідендів може бути не лише прибуток (як звітного, так і минулих років), але й резервний капітал або спеціальний фонд.

Виплата дивідендів пов'язана з нарахуванням та сплатою підприємством-емітентом таких податків:

– ПДВ: суми дивідендів, виплачені емітентом у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, не є об'єктом оподаткування ПДВ. Якщо виплата дивідендів проводиться у товарній формі (продукцією, товарами), то така операція оподатковується ПДВ на загальних засадах як звичайний продаж товарів;

– податок на прибуток: при виплаті дивідендів власнику – юридичній особі підприємства зобов'язані сплачувати авансовий внесок з податку на прибуток у розмірі 18%, нарахований на суму дивідендів, що фактично виплачуються. Зазначений авансовий внесок вноситься до бюджету до / або одночасно з виплатою дивідендів. Сплачені авансові внески зараховуються у зменшення нарахованих зобов'язань з податку на прибуток. Сума дивідендів, що підлягає виплаті, не зменшується на суму авансового внеску. Авансовий внесок не сплачується у випадку, якщо дивіденди виплачуються фізичним особам.

Дохід, отриманий у вигляді дивідендів, включається до загального оподаткованого доходу фізичної особи та оподатковується податком на доходи фізичних осіб (ПДФО). При цьому дивіденди зараховуються до пасивних доходів, щодо яких законодавством встановлено такі ставки оподаткування ПДФО (табл. 11.6):

<sup>104</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI.

Таблиця 11.6

**Ставки ПДФО при оподаткуванні дивідендів**

<b>Види дивідендів</b>	<b>Ставки оподаткування</b>
Дивіденди за акціями та / або інвестиційними сертифікатами, які виплачуються інститутами спільного інвестування	20%
Дивіденди за акціями та корпоративними правами, нараховані резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів за акціями, інвестиційними сертифікатами, які виплачуються інститутами спільного інвестування)	5%
Дивіденди, нараховані платниками податку на прибуток за акціями або іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або передбачають виплату фіксованого розміру дивідендів, прирівнюються до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням	15% – до суми, яка не перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати
	20% – до суми перевищення десятикратного розміру мінімальної заробітної плати
Інші дивіденди, в тому числі нараховані нерезидентами	20%

Платниками ПДФО є:

- фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так й іноземні доходи;
- фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні.

Обов'язок щодо нарахування та утримання ПДФО покладається на підприємство як податкового агента, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку. Оподатковуються дивіденди під час їх нарахування.

Отже, дивіденди, що виплачуються резидентами на користь нерезидентів, зараховуються до доходів з джерелом їх походження з України. Фізична особа – нерезидент, яка отримує дивіденди з джерела їх походження в Україні, сплачує

ПДФО аналогічно до порядку, передбаченого для фізичної особи – резидента.

Підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України<sup>105</sup>.

Якщо нерезиденти отримують дивіденди в іноземній валюті, то ПДФО до бюджету сплачується виключно у гривнях з використанням курсу НБУ, що діяв на момент нарахування дивідендів. При цьому незалежно від дати сплати ПДФО сума податку обчислюється один раз і не підлягає подальшому коригуванню під час зміни курсу НБУ.

Курсові різниці від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, виникатимуть при виплаті дивідендів фізичним особам – нерезидентам в іноземній валюті. Порядок визначення таких курсових різниць регулюється П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

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 при виплаті дивідендів юридичним особам відображається за дебетом рахунка 641 «Розрахунки за податками і платежами» в кореспонденції з кредитом рахунка 31 «Рахунки в банках» без використання рахунка 98 «Податок на прибуток».

**Приклад.** Підприємство-резидент нарахувало юридичній особі-нерезиденту дивіденди на суму 15 000 грн. Порядок відображення в обліку операцій з нарахування і виплати дивідендів розглянуто в табл. 11.7.

<sup>105</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI.

Таблиця 11.7

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

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Нараховано дивіденди юридичній особі-нерезиденту.	443	671	15000
2.	Перераховано до бюджету авансовий внесок з податку на прибуток.	641	31	2700
3.	Перераховано дивіденди юридичній особі-нерезиденту.	671	31	15000

Якщо емітент корпоративних прав є платником єдиного податку, то він зобов'язаний сплачувати авансові внески з податку на прибуток на бюджетні рахунки єдиного податку. У випадку, якщо суб'єкт господарювання є платником фіксованого сільськогосподарського податку, то авансовий внесок при виплаті дивідендів нараховувати та сплачувати не потрібно.

**Приклад.** Підприємство-резидент нарахувало та виплатило дивіденди засновнику – фізичній особі-нерезиденту в іноземній валюті.

05.11.2014 р. нараховано дивіденди за жовтень 2014 р. на суму 200 дол. США (курс НБУ – 16,42 грн. за 1 дол. США).

14.11.2014 р. виплачено дивіденди шляхом безготівкового перерахунку (курс НБУ – 16,47 грн. за 1 дол. США).

ПДФО сплачено одночасно з поданням до банку платіжного документа на перерахування дивідендів на банківський рахунок засновника.

При цьому застосовано ставку ПДФО у розмірі 5%, яка діяла у 2014 р. при нарахуванні та виплаті таких дивідендів.

Згідно з чинним законодавством, нараховано і сплачено військовий збір, оскільки фізичні особи – нерезиденти, які отримують дохід із джерела їх походження в Україні, є платниками такого збору.

Відображення в обліку нарахування і виплати дивідендів на користь фізичних осіб наведено у табл. 11.8.

Таблиця 10.8

**Відображення в обліку операцій з нарахування і виплати дивідендів на користь фізичних осіб**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, дол. США / грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Нараховано дивіденди фізичній особі-нерезиденту.	443	671	<u>200</u> 3284
2.	Нараховано ПДФО (3284 × 5%).	671	641	164,2
3.	Нараховано військовий збір (3284 × 1,5%).	671	641	49,26
4.	Перераховано до бюджету ПДФО.	641	311	164,2
5.	Перераховано до бюджету військовий збір.	641	311	49,26
6.	Перераховано дивіденди фізичній особі-нерезиденту.	671	312	<u>187</u> 3079,89
7.	Відображено курсову різницю між валютними курсами на дату нарахування та на дату виплати дивідендів (без урахування ПДФО та військового збору).	974	671	9,35

Інформація щодо дивідендів, нарахованих фізичній особі, а також про утриману суму податку з доходів фізичних осіб відображається підприємством-емітентом у податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (за формою № 1 ДФ).

**Методичні рекомендації до вивчення розділу 11  
«Облік іноземних інвестицій»**

Для засвоєння матеріалу за темою необхідно опрацювати нормативні документи, що визначають порядок регулювання іноземних інвестицій.

Після вивчення розділу студенти повинні засвоїти особливості інвестиційних операцій, порядок їх оподаткування та обліку,

специфіку нарахування і виплати дивідендів фізичним та юридичним особам.

### **План семінарського заняття**

1. Поняття іноземних інвестицій та порядок їх обліку.
2. Представництва нерезидентів: оподаткування та облік.
3. Облік нарахування та виплати дивідендів.

### **Теми рефератів**

1. Облік операцій з повернення іноземних інвестицій.
2. Порядок документального оформлення, оподаткування та виплати дивідендів юридичним особам-нерезидентам.

### **Тестові завдання**

1. Порядок та умови здійснення інвестиційної діяльності на території України визначаються нормами:

- а) Господарського кодексу;
- б) Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»;
- в) Податкового кодексу;
- г) усе вищевказане.

2. Підприємство з іноземними інвестиціями – це:

а) підприємство, в статутному капіталі якого іноземна інвестиція становить менше 10%;

б) підприємство, у статутному капіталі якого іноземна інвестиція становить 10 % і більше;

в) підприємство, статутний капітал якого повністю розподілений між іноземцями (фізичними чи юридичними особами).

3. Митні органи здійснюють пропуск майна, що вважається внеском до статутного капіталу, на територію України на підставі виданого підприємством:

а) доручення;

б) простого векселя на суму мита з відстрочкою платежу не більше, ніж на 30 календарних днів з дати оформлення МД;

- в) розпорядження та рішення засновників;
- г) товарно-супровідного документа.

4. Суми курсових різниць від перерахунку монетарної заборгованості нерезидента за внесками до статутного капіталу, а також з виплати йому дивідендів відображаються:

- а) у складі витрат звітного періоду;
- б) у складі інших доходів (витрат);
- в) у складі доходів від операційної діяльності;
- г) у складі витрат операційної діяльності.

5. Оголошення статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями відображається записом:

- а) Дебет 46 Кредит 40;
- б) Дебет 40 Кредит 46;
- в) Дебет 312 Кредит 461;
- г) Дебет 40 Кредит 312.

6. Визначено від'ємну курсову різницю за монетарною заборгованістю іноземного засновника на дату фактичного внесення грошових коштів:

- а) Дебет 461 Кредит 40, Дебет 462 Кредит 40;
- б) Дебет 462 Кредит 945;
- в) Дебет 311 Кредит 461, Дебет 312 Кредит 462;
- г) Дебет 945 Кредит 312.

7. Отримання грошових коштів від іноземного засновника як внеску до статутного капіталу відображається записом:

- а) Дебет 462 Кредит 40, Дебет 461 Кредит 40;
- б) Дебет 40 Кредит 46;
- в) Дебет 311 Кредит 461, Дебет 312 Кредит 462;
- г) Дебет 945 Кредит 312.

8. Відображено дохід від курсової різниці за монетарною заборгованістю іноземного засновника на дату фактичного внесення грошових коштів:

- а) Дебет 461 Кредит 40, Дебет 462 Кредит 40;
- б) Дебет 744 Кредит 462;

- в) Дебет 311 Кредит 461, Дебет 312 Кредит 462;
- г) Дебет 945 Кредит 312.

9. Нарахування дивідендів засновникам-резидентам і нерезидентам відображається записом:

- а) Дебет 443 Кредит 671;
- б) Дебет 671 Кредит 443;
- в) Дебет 974 Кредит 6712;
- г) Дебет 671 Кредит 312, Дебет 671 Кредит 311.

10. Курсова різниця за заборгованістю в іноземній валюті при виплаті дивідендів відображається записом:

- а) Дебет 443 Кредит 6711, Дебет 443 Кредит 6712;
- б) Дебет 6711 Кредит 641, Дебет 6712 Кредит 641;
- в) Дебет 974 Кредит 671, Дебет 671 Кредит 744;
- г) Дебет 6712 Кредит 312, Дебет 6711 Кредит 311.

11. Перерахування дивідендів іноземному засновнику відображається записом:

- а) Дебет 443 Кредит 6711, Дебет 443 Кредит 6712;
- б) Дебет 6711 Кредит 641, Дебет 6712 Кредит 641;
- в) Дебет 974 Кредит 6712;
- г) Дебет 6712 Кредит 312, Дебет 6711 Кредит 311.

12. Представництво іноземного суб'єкта господарської діяльності – це:

а) юридична особа, яка представляє інтереси іноземного суб'єкта господарської діяльності в Україні і має на це належним чином оформлені повноваження;

б) установа або особа, яка представляє інтереси іноземного суб'єкта господарської діяльності в Україні і має на це належним чином оформлені повноваження;

в) вітчизняне підприємство, яке, крім своїх основних функцій, представляє інтереси іноземного суб'єкта господарської діяльності в Україні і має на це належним чином оформлені повноваження.

13. Якщо представництво нерезидента створено для здійснення комерційної діяльності (торгівлі, виробництва, реалізації послуг) в інтересах іноземного суб'єкта господарської діяльності, то порядок бухгалтерського відображення таких операцій:

- а) визначається законодавством країни нерезидента;
- б) ідентичний бухгалтерському обліку на вітчизняних підприємствах;
- в) визначається міжнародними угодами.

14. Постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників:

- а) не є платниками податку на прибуток;
- б) є платниками податку на прибуток на загальних засадах;
- в) є платниками податку на прибуток на особливих засадах, передбачених для таких суб'єктів.

15. Внески до статутного капіталу українського господарського товариства можуть здійснюватися нерезидентами:

- а) в іноземній валюті шляхом внесення основних засобів, нематеріальних активів, запасів, а також перерахування валютних коштів на рахунок підприємства;
- б) у вітчизняній валюті шляхом внесення основних засобів, нематеріальних активів, запасів тощо;
- в) виключно в іноземній валюті;
- г) будь-який з вказаних варіантів.

16. Іноземними інвестиціями визнаються:

- а) вкладення резидентів у розвиток підприємництва в Україні;
- б) цінності, що вкладаються іноземними інвесторами в об'єкти інвестиційної діяльності відповідно до законодавства України з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту;

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

## Вправи для практичного заняття

### Завдання 1

*Скласти журнал реєстрації господарських операцій, вказати первинні документи.*

*Дані для виконання:*

ТОВ «Весна» 20 червня уклало установчий договір, відповідно до якого розмір статутного капіталу товариства склав 500 000 грн. Внесок українського засновника – 200 000 грн., внесок іноземного засновника – 37 500 дол. США. Внески здійснили грошовими коштами 26 червня. Курси НБУ на дати здійснення операцій: 20 червня – 18,20 грн. за 1 дол. США; 26 червня – 18,90 грн. за 1 дол. США.

### Завдання 2

*Відобразити нарахування дивідендів засновникам у бухгалтерському обліку підприємства.*

*Дані для виконання:*

Акціонерне товариство, що є платником податку на прибуток на загальних засадах, нараховує і виплачує дивіденди засновникам – юридичним особам, один із яких є резидентом Німеччини (частка в статутному капіталі підприємства-емітента складає 92%), а інший – резидентом Австрії (частка в статутному капіталі складає 8%). Фонд для виплати дивідендів сформований у розмірі 300 000 грн. за рахунок нерозподіленого прибутку поточного та минулого років. Дивіденди засновникам-нерезидентам перераховуються в іноземній валюті (євро) на їх поточні банківські рахунки за кордоном.

### Запитання для самоперевірки та контролю

1. Суб'єкти інвестиційної діяльності на території України.
2. Яке підприємство можна вважати підприємством з іноземними інвестиціями?
3. В якому вигляді згідно з чинним законодавством можуть здійснюватися інвестиції?
4. Порядок оцінки внесків іноземного інвестора.
5. За яких умов нараховується податок на доходи фізичних осіб при виплаті дивідендів та яка його ставка?
6. Охарактеризуйте порядок нарахування і виплати дивідендів іноземним інвесторам.
7. Які форми звітності подають суб'єкти господарської діяльності щодо виплачених дивідендів?

## ЛІТЕРАТУРА

---

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р., 436-IV.
2. Декрет Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» від 19.02.1993 р., № 15-93.
3. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» від 15.05.2003 р., № 755-IV.
4. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р., № 959-XII.
5. Закон України «Про Митний тариф України» від 19.09.2013 р., № 584-VII.
6. Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.96 р., № 93/96-ВР.
7. Закон України «Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур» від 10.09.99 р., № 1033-XIV.
8. Закон України «Про вивізне (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину» від 07.05.96 р., № 180/96-ВР.
9. Закон України «Про вивізне (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів» від 24.10.02 р., № 216-IV.
10. Закон України «Про ставки вивізного (експортного) мита на брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням» від 13.12.06 р., № 441-V.
11. Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23 вересня 1994 р., № 185/94-ВР (зі змінами та доповненнями).
12. Закон України «Про фінансовий лізинг» від 16.12.1997 р., № 723/97-ВР.
13. Закон України «Про обіг векселів в Україні» від 05.04.2001 р., № 2374-III.
14. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: навч. посіб./ за ред. О. В. Шкурупій. – К. : Центр учб. літ-ри, 2012. – 247 с.

15. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 р., № 22.

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

17. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затверджена постановою Правління Національного банку України від 12.11.2003 р., № 492.

18. Інструкція про порядок проведення державної реєстрації договорів (контрактів) про спільну інвестиційну діяльність за участю іноземного інвестора, затверджена наказом МЗЕЗторгу України від 20.02.97 р., № 125.

19. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 13 березня 1998 р., № 59 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 17.03.2011 р., № 362).

20. Козак Ю. Г. Міжнародні фінанси : навч. посіб. / Ю. Г. Козак, Н. С. Логвінова, В. В. Ковалевський. – [3-тє вид., перероб. та доп.]. К. : Центр учб. літ-ри, 2007. – 640 с.

21. Конвенція про міждержавний лізинг : міжнар. док. від 25.11.1998 р.

22. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Бельгії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно : міжнар. док. від 20.05.1996 р.

23. Лист Міністерства доходів України «Щодо обкладення ПДВ та акцизним податком операцій з вивезення з України готової продукції, виробленої із давальницької сировини нерезидента» № 12600/9/99-99-19-03-02-15 від 08.07.2014 р.

24. Лучко М. Р. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – Тернопіль : ТАНГ, 2002. – 195 с.

25. Маслак О. О. Облік, аналіз та аудит зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. / О. О. Маслак, В. Й. Жежуха. – К. : Каравела, 2011. – 400 с.

26. Митний кодекс України від 13.03.2012 р., № 4495-VI.

27. Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження класифікацій валют та держав світу» від 8 липня 2002 р., № 260.

28. Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Пояснень до Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності» від 14.01.2014 р., № 15.

29. Наказ Міністерства економіки України «Про порядок ліцензування експорту товарів» від 09.09.2009 р., № 991.

30. Наказ Міністерства Економіки України «Про порядок реєстрації (обліку) зовнішньоекономічних контрактів (договорів) на здійснення експортних операцій з металобрухтом» від 15.12.2005 р., № 505.

31. Наказ Міністерства фінансів України «Про встановлення порядку обліку осіб, які здійснюють операції з товарами» від 30.05.2012 р., № 634.

32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р., № 73.

33. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. / І. А. Волкова, М. В. Реслер, О. Ю. Калініна. – К. : Центр учб. літ-ри, 2011. – 304 с.

34. Перелік залишків переробки товарів, що утворилися в результаті здійснення операцій з їх переробки за межами митної території України та підлягають обов'язковому поверненню на митну територію України і випуску у вільний обіг, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 4 грудня 2013 р., № 879.

35. Перелік продуктів переробки та товарів, поміщених у митний режим переробки за межами митної території, продукти переробки яких підлягають обов'язковому поверненню на митну територію України і випуску у вільний обіг, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 4 грудня 2013 р., № 879.

36. Перелік товарів, поміщення яких у митний режим переробки на митній території України забороняється, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 27 березня 2013 р., № 295.

37. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI.

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2000 р., № 246.

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р., № 181.

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р., № 290.

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р., № 318.

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р., № 193.

43. Положення про впровадження пластикових карток міжнародних платіжних систем у розрахунках за товари, надані послуги і при видачі готівки, затверджене постановою Правління НБУ від 24.02.97 р., №37.

44. Положення про порядок державної реєстрації договорів (контрактів) про спільну інвестиційну діяльність за участю іноземного інвестора, затверджене постановою КМУ від 30.01.97, № 112

45. Положення про порядок здійснення банками України вкладних (депозитних) операцій з юридичними і фізичними особами, затверджене постановою Правління Національного банку України від 3 грудня 2003 р., № 516.

46. Положення про порядок здійснення уповноваженими банками операцій з документарних акредитивів у розрахунках за зовнішньоекономічними операціями, затверджене постановою Правління Національного банку України від 03.12.2003 р., № 514.

47. Положення про порядок отримання резидентами кредитів, позик в іноземній валюті від нерезидентів і надання резидентами позик в іноземній валюті нерезидентам, затверджене постановою Правління Нацбанку від 17.06.04 р., № 270.

48. Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою, затверджене постановою Правління Національного банку України від 10.08.2005 р., № 281.

49. Порядок застосування заходів гарантування під час вивезення у митному режимі переробки за межами митної території товарів, продукти переробки яких обов'язкові до повернення на митну територію України і випуску у вільний обіг, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 4 грудня 2013 р., № 879.

50. Порядок державної реєстрації (перереєстрації) іноземних інвестицій та її анулювання, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 6 березня 2013 р., № 139.

51. Порядок продовження строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2007 р., № 1409.

52. Постанова Кабінету Міністрів України «Про встановлення розміру збору за видачу експортних (імпортних) ліцензій» від 18.05.2005 р., № 362.

53. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності» від 21.05.2012 р., № 428.

54. Постанова Кабінету Міністрів України «Про суми та склад 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» від 02.02.2011 р., № 98.

55. Постанова НБУ «Про переказування коштів у національній та іноземній валюті на користь нерезидентів за деякими операціями» від 30.12.2003 р., № 597.

56. Постанова Правління Національного банку України «Про затвердження Класифікатора іноземних валют та банківських металів» від 04.02.1998 р., № 34.

57. Постанова Правління Національного банку України «Про зміну строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів і запровадження обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті» від 16.11.2012 р., № 475.

58. Рогач О. І. Міжнародні фінанси : підруч. / О. І. Рогач. – К. : Либідь, 2003. – 784 с.

59. Указ Президента України «Про врегулювання порядку одержання резидентами кредитів, позик в іноземній валюті від нерезидентів та застосування штрафних санкцій за порушення валютного законодавства» від 27.06.99 р., № 734/99.

60. Указ Президента України «Про приєднання України до Міжнародної конвенції про Гармонізовану систему опису та кодування товарів» від 17.05.2002 р., № 466/2002.

61. Уніфіковані правила та звичаї для документарних акредитивів (зі змінами і доповнен.) : міжнар. док. від 01.01.1994 р., № 500.

62. Уніфіковані правила по інкасо : міжнар. док. від 01.01.1979 р., № 322.

63. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р., № 435-IV.

# ГЛОСАРІЙ

---

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

**Акредитив** – договір, що містить зобов'язання банку-емітента, за яким цей банк за дорученням клієнта (заявника акредитива) або від свого імені проти документів, які відповідають умовам акредитива, зобов'язаний виконати платіж на користь бенефіціара або доручає іншому (виконуючому) банку здійснити цей платіж.

**Балансова вартість валюти** – вартість іноземної валюти, визначена за валютним курсом грошової одиниці України до іноземної валюти на дату здійснення господарської операції або на дату складання балансу.

**Безвідкличний акредитив** – це акредитив, який може бути анульовано або умови якого можуть бути змінені лише за згодою бенефіціара, на користь якого він був відкритий. Безвідкличний акредитив, що підтверджений виконуючим банком, не може бути змінений або анульований без згоди виконуючого банку.

**Бенефіціар** – особа, якій призначений платіж або на користь якої відкрито акредитив.

**Валюта України** – грошові знаки у вигляді банкнотів, казначейських білетів, монет та в інших формах, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території України, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обмінові на грошові знаки, які перебувають в обігу.

**Валютні кошти** – валютні цінності: іноземна валюта готівкою, платіжні документи (чеки, векселі, тратти, депозитні сертифікати, акредитиви та інші) в іноземній валюті, цінні папери (акції, облігації, купони до них, бони, векселі та інші) в іноземній валюті, золото та інші дорогоцінні метали у вигляді зливків, пластин та монет, а також сертифікати, облігації, варанти та інші цінні папери, номінал яких виражено у золоті, дорогоцінні камені.

**Валютні операції** – операції, які пов’язані з: переходом права власності на валютні цінності, за винятком операцій, що здійснюються між резидентами у валюті України; використанням валютних цінностей у міжнародному обігу як засобу платежу з передаванням заборгованостей та інших зобов’язань, предметом яких є валютні цінності; ввезенням, переказуванням і пересиланням на територію України та вивезенням, переказуванням і пересиланням за її межі валютних цінностей.

**Валютний курс** – встановлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

**Ввезення товарів, транспортних засобів на митну територію України, вивезення товарів, транспортних засобів за межі митної території України** – сукупність дій, пов’язаних із переміщенням товарів, транспортних засобів через митний кордон України у будь-який спосіб у відповідному напрямку.

**Відкличний акредитив** – цей акредитив може бути змінено або анульовано банком-емітентом у будь-який час без попереднього повідомлення бенефіціара (наприклад, у разі недотримання умов, передбачених договором, дострокової відмови банком-емітентом від гарантування платежів за акредитивом).

**Вкладний (депозитний) рахунок** – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей, що передаються клієнтом в управління на встановлений строк або без зазначення такого строку під визначений процент (дохід) і підлягають поверненню клієнту відповідно до законодавства України та умов договору.

**Давальницька сировина** – це 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.

**Декларація митної вартості** – документ встановленої форми, що подається декларантом і містить відомості щодо митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України чи стосовно яких змінюється митний режим.

**Демпінг** – ввезення на митну територію країни імпорту товару за ціною, нижчою від порівнянної ціни на подібний товар у країні експорту, яке заподіює шкоду національному товаровиробнику подібного товару.

**Дериватив** – стандартний документ, що засвідчує право або зобов'язання придбати чи продати цінні папери, матеріальні (нематеріальні) активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому.

**Дивіденди** – платіж, що здійснюється юридичною особою емітентом корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів чи інших цінних паперів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

**Дозвіл органу доходів і зборів** – надання особі органом доходів і зборів усно, письмово (паперовим або електронним документом) чи шляхом проставлення відбитка особистої номерної печатки на супровідних документах (деклараціях, відомостях) права на вчинення певних дій.

**Договір консигнації** – це договір, за яким одна сторона (консигнатор) зобов'язується певного часу за винагороду продати від свого імені і за рахунок консигнанту товари, доставлені на склад, розташований у країні консигнатора.

**Експорт (експорт товарів)** – продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів. При цьому термін реекспорт (реекспорт товарів) означає продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України.

**Експорт (імпорт) капіталу** – вивезення за межі України (ввезення з-за меж України) капіталу у будь-якій формі (валютних коштів, продукції, послуг, робіт, прав інтелектуальної власності та

інших немайнових прав) з метою одержання прибутків від виробничої та інших форм господарської діяльності.

**Експортний акредитив** – це акредитив, який відкривається іноземним банком-емітентом на користь бенефіціара, який перебуває на території України.

**Експрес-перевізник** – перевізник, який з використанням будь-якого виду транспорту здійснює прискорене перевезення міжнародних експрес-відправлень за єдиним транспортним документом (загальні авіанакладні (AWB – airwaybill, MAWB – master airwaybill), CMR, bill of lading (коносамент) тощо), а також забезпечує приймання, обробку, пред'явлення таких відправлень органам доходів і зборів для митного контролю та митного оформлення в місцях їх митного оформлення та видачу одержувачам (повернення відправникам).

**Заходи нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності** – не пов'язані із застосуванням мита до товарів, що переміщуються через митний кордон України, встановлені відповідно до закону заборони та/або обмеження, спрямовані на захист внутрішнього ринку, громадського порядку та безпеки, суспільної моралі, на охорону здоров'я та життя людей і тварин, охорону навколишнього природного середовища, захист прав споживачів товарів, що ввозяться в Україну, а також на охорону національної культурної та історичної спадщини.

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

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

**Зона митного контролю** – місце, визначене органами доходів і зборів у пунктах пропуску через державний кордон України або в інших місцях митної території України, в межах якого органи доходів і зборів здійснюють митні формальності.

**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.

**Імпортний акредитив** – це акредитив, який відкривається уповноваженим банком-емітентом за дорученням наказодавця акредитива або за дорученням іншого банку чи від власного імені на користь бенефіціара, який перебуває за межами України або на території України за умови відкриття трансферабельного акредитива.

**Інкасова форма розрахунків** – це домовленість експортера зі своїм банком, що передбачає зобов'язання передати товарні документи імпортеру тільки після оплати ним відвантаженого товару.

**Іноземна валюта** – іноземні грошові знаки у вигляді банкнотів, казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обмінові на грошові знаки, які перебувають в обігу.

**Іноземні інвестори** – суб'єкти, які провадять інвестиційну діяльність на території України.

**Іноземні інвестиції** – всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються іноземними суб'єктами господарської діяльності в Україні, в результаті чого утворюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект.

**Іноземні суб'єкти господарської діяльності** – суб'єкти господарської діяльності, що мають постійне місцезнаходження або постійне місце проживання за межами України.

**Іноземні товари** – товари, що не є українськими, а також товари, що втратили митний статус українських товарів відповідно до Митного кодексу.

**ІНКОТЕРМС (Incoterms)** – базисні умови постачання, сукупність торговельних термінів, спеціальні умови, що визначають момент переходу ризиків випадкової загибелі або пошкодження това-

ру від продавця до покупця, які визначають, яка зі сторін (згідно з умовами договору) організовує перевезення товару, відвантаження, оплачує витрати із страхування товару, проводить його митне оформлення, експортне та імпорнтне очищення товарів.

**Квота** – це частка в загальному виробництві, збуті, експорті або імпорті продукції, яку встановлюють для учасників операції (угоди).

**Квота експортна (імпортна)** – граничний обсяг певної категорії товарів, який дозволено експортувати з території України (імпортувати на територію України) протягом встановленого строку та який визначається у натуральних чи вартісних одиницях.

**Квоти (контингенти) глобальні** – квоти, що встановлюються по товару (товарах) без зазначення конкретних країн (груп країн), куди товар (товари) експортується або з яких він (вони) імпортується.

**Квоти (контингенти) групові** – квоти, що встановлюються по товару (товарах) з визначенням групи країн, куди товар (товари) експортується або з яких він (вони) імпортується.

**Квоти (контингенти) індивідуальні** – квоти, що встановлюються по товару (товарах) з визначенням конкретної країни, куди товар (товари) може експортуватись або з якої він (вони) може імпортуватись.

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

**Компенсаційний (офсетний) договір** – пов'язаний з контрактом на постачання продукції оборонного призначення, закупівля якої за імпортом здійснюється на умовах одержання Україною відповідних компенсацій.

**Контракт-своп** – цивільно-правова угода про здійснення обміну потоками платежів (готівкових або безготівкових) чи іншими активами, розрахованими на підставі ціни (котирування) базового активу в межах суми, визначеної договором на конкретну дату платежів (дату проведення розрахунків) протягом дії контракту.

**Консигнаційні операції** – операції з реалізації товарів, відповідно до яких одна сторона (консигнатор) зобов'язується за дорученням другої сторони (консигнанта) продати протягом визначеного часу (строку дії угоди консигнації) за обумовлену винагороду з консигнаційного складу від свого імені товари, які належать консигнанту.

**Контрафактні товари** – товари, що містять об'єкти права інтелектуальної власності, ввезення яких на митну територію України або вивезення з цієї території є порушенням прав інтелектуальної власності, що охороняються відповідно до закону.

**Консигнант (комітент)** – принципал, який віддає агенту (консигнатору, комісіонеру) свої товари на консигнацію (комісію) для реалізації за кордоном.

**Консигнатор (комісіонер)** – особа, яка одержує від консигнанта (комітента) товари і надалі продає їх від свого імені за винагороду.

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

**Лізинг** – господарська діяльність, спрямована на інвестування власних чи залучених фінансових коштів, яка полягає в наданні за договором лізингу однією стороною (лізингодавцем) у виключне користування другій стороні (лізингоодержувачу) на визначений строк майна, що належить лізингодавцю або набувається ним у власність (господарське відання) за дорученням чи погодженням лізингоодержувача у відповідного постачальника (продавця) майна, за умови сплати лізингоодержувачем періодичних лізингових платежів.

**Лізингодавець** – юридична особа, яка передає право володіння та користування предметом лізингу лізингоодержувачу.

**Лізингоодержувач** – фізична або юридична особа, яка отримує право володіння та користування предметом лізингу від лізингодавця.

**Лізинговий платіж** – платіжна операція лізингоодержувача (фінансова, майнова або інша) на адресу лізингодавця, що включає в себе вартість амортизації предмета лізингу, плату за залучені кредитні ресурси на реалізацію лізингової угоди, лізингову маржу і ризикову премію та інші платежі відповідно до договору лізингу і національного законодавства.

**Ліцензія** – це дозвіл, який видає компетентний державний орган на ведення деяких видів господарських операцій, в тому числі зовнішньоторгових операцій.

**Ліцензія відкрита (індивідуальна)** – дозвіл на експорт (імпорт) товару протягом певного періоду часу (але не менше одного місяця) з визначенням його загального обсягу.

**Ліцензія генеральна** – відкритий дозвіл на експортні (імпортні) операції по певному товару (товарах) та/або з певною країною (групою країн) протягом періоду дії режиму ліцензування по цьому товару (товарах).

**Ліцензія експортна (імпортна)** – належним чином оформлене право на експорт (імпорт) протягом встановленого строку певних товарів або валютних коштів з метою інвестицій та кредитування.

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

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

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

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

**Митна процедура** – зумовлені метою переміщення товарів через митний кордон України сукупність митних формальностей та порядок їх виконання.

**Митне забезпечення** – одноразові номерні запірно-пломбові пристрої, печатки, штампи, голографічні мітки, засоби електронного цифрового підпису та інші засоби ідентифікації, що використовуються органами доходів і зборів для відображення та закріплення результатів митного контролю та митного оформлення.

**Митне оформлення** – виконання митних формальностей, необхідних для випуску товарів, транспортних засобів комерційного призначення.

**Митне регулювання** – регулювання питань, пов'язаних із встановленням мит та інших податків, що справляються при переміщенні товарів через митний кордон України, процедурами митного контролю, організацією діяльності органів митного контролю України.

**Митний контроль** – сукупність заходів, що здійснюються з метою забезпечення додержання норм Митного кодексу, законів та інших нормативно-правових актів з питань державної митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку.

**Митний режим** – комплекс взаємопов'язаних правових норм, що відповідно до заявленої мети переміщення товарів через митний кордон України визначають митну процедуру щодо цих товарів, їх правовий статус, умови оподаткування і обумовлюють їх використання після митного оформлення.

**Митний склад** – це митний режим, відповідно до якого іноземні або українські товари зберігаються під митним контролем із умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

**Митний статус товарів** – належність товарів до українських або іноземних.

**Митні платежі** – мито; акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції); податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції).

**Митні правила** – встановлений Митним кодексом та іншими актами законодавства України порядок переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, пред'явлення їх органам доходів і зборів для проведення митного контролю та митного оформлення, а також здійснення операцій з товарами, що перебувають під митним контролем, або контроль за якими покладено на органи доходів і зборів Митним кодексом та іншими законами України.

**Митні формальності** – сукупність дій, що підлягають виконанню відповідними особами і органами доходів і зборів з метою дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи.

**Міжнародна кооперація** – взаємодія двох або більше суб'єктів господарської діяльності, серед яких хоча б один є іноземним, при якій здійснюється спільна розробка або спільне виробництво, спільна реалізація кінцевої продукції та інших товарів на основі спеціалізації у виробництві проміжної продукції (деталей, вузлів, матеріалів, а також устаткування, що використовується у комплексних поставках) або спеціалізації на окремих технологічних стадіях (функціях) науково-дослідних робіт, виробництва та реалізації з координацією відповідних програм господарської діяльності.

**Міжнародний транспортний документ** – номерний товаро-супровідний документ, який є договором на перевезення кожного окремого міжнародного експрес-відправлення.

**Момент здійснення експортного (імпортного) контракту** – момент, на який здійснено всі обов'язки за зазначеним контрактом, включаючи оформлення векселів (тратт) або укладення кредитних угод.

**Момент здійснення експорту (імпорту)** – момент перетину товаром митного кордону України або переходу права власності на зазначений товар, що експортується чи імпортується, від продавця до покупця.

**Монетарні статті** – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

**Моральна шкода** – шкода, яку заподіяно особистим немайновим правам суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та яка призвела або може призвести до збитків, що мають матеріальне вираження.

**Національна валюта** – це встановлений законом платіжний засіб певної країни.

**Неавтоматичне ліцензування** – комплекс дій органу виконавчої влади з надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протягом певного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких встановлюються певні квоти (кількісні або інші обмеження).

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

**Непідтверджений акредитив** – це акредитив, який означає, що банк експортера обмежується тільки повідомленням експортера про відкриття акредитива і платить тільки в тому випадку, якщо банк імпортера перерахує йому відповідну суму.

**Непокритий акредитив** – це акредитив, платежі за яким при тимчасовій відсутності коштів на рахунках платника гарантуються банком-емітентом за рахунок банківського кредиту (у такий спосіб своєчасність і повнота розрахунків буде забезпечена банком-емітентом при наявності тимчасових ускладнень у платника за акредитивом).

**Нерезиденти:** а) юридичні особи, утворені відповідно до законодавства інших держав, які здійснюють свою діяльність за межами України, а також їх відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України, які не здійснюють господарську діяльність відповідно до законодавства України; б) розташовані на території України дипломатичні представництва, консульські установи, інші офіційні представництва іноземних держав та міжнародних організацій, які мають дипломатичні привілеї та імунітет; в) фізичні особи: іноземці та особи без громадянства, громадяни України, які мають постійне місце проживання за межами України, у тому числі ті, які тимчасово перебувають на території України.

**Обмежувальна ділова практика** – здійснення індивідуальних або колективних заходів, спрямованих на обмеження конкуренції та монополізацію виробництва, розподілу, обміну, споживання товарів і одержання надприбутків.

**Обмін (конвертація) іноземної валюти** – це операція з купівлі (продажу) однієї іноземної валюти за іншу іноземну валюту.

**Операція в іноземній валюті** – господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка спричиняє проведення розрахунків в іноземній валюті.

**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.

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

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

**Переказ валютних коштів за межі України** – переказ грошових (валютних) коштів на користь (на рахунок) іноземного суб'єкта господарської діяльності або у банківсько-кредитну установу, що не є суб'єктом господарської діяльності України.

**Переказний вексель (тратта)** – письмовий документ, який містить простий і нічим не обумовлений наказ векселедавця платнику сплатити певну суму грошей отримувачу у визначений строк і визначеному місці.

**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.

**Підтверджений акредитив** – це акредитив за умови, що виконуючий банк додає своє власне платіжне зобов'язання до зобов'язання банку-емітента здійснити платіж проти документів за безвідкличним акредитивом з урахуванням того, що документи за акредитивом подані з дотриманням строків та умов акредитива.

**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.

**Покритий акредитив** – це акредитив, для здійснення платежів за яким попередньо бронюються кошти платника в повній сумі на окремому рахунку в банку-емітенті або виконуючому банку.

**Попередні імпорتنі депозити** – внесення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності на безпроцентні рахунки у банках, які обслуговують їх на території України, на період від моменту набрання договорами (контрактами), що ними укладаються, юридичної сили до моменту проходження товарами, що поставляються згідно із зазначеними договорами (контрактами), через митний кордон України або передачі товарів іноземними суб'єктами господарської діяльності на території України, грошових коштів у валюті договору (контракту) в сумі, визначеній у встановлених процентах до вартості відповідного договору (контракту).

**Постійне місце проживання** – місце проживання на території якої-небудь держави не менше одного року фізичної особи, яка не має постійного місця проживання на території інших держав і має намір проживати на території цієї держави протягом необмеженого строку, не обмежуючи таке проживання певною метою, і за умови, що таке проживання не є наслідком виконання цією особою службових обов'язків або зобов'язань за договором (контрактом).

**Постійне місцезнаходження** – місцезнаходження офіційно зареєстрованого головного органу управління (контори) суб'єкта господарської (зовнішньоекономічної) діяльності.

**Представництво іноземного суб'єкта господарської діяльності** - установа або особа, яка представляє інтереси іноземного суб'єкта господарської діяльності в Україні і має на це належним чином оформлені відповідні повноваження.

**Пропуск товарів через митний кордон України** – надання органом доходів і зборів відповідній особі дозволу на переміщення товарів через митний кордон України з урахуванням заявленої мети такого переміщення.

**Простий вексель (соло)** – письмовий документ, який містить просту і нічим не обумовлену обіцянку векселедателя (боржника) сплатити векселедержателю (кредитору) зазначену грошову суму у визначений строк і в обумовленому місці.

**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.

**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.

**Резиденти:** а) юридичні особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України, з місцезнаходженням на її території, а також їх відокремлені підрозділи за кордоном, що не здійснюють господарської діяльності; б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет; в) фізичні особи: громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які мають постійне місце проживання в Україні, у тому числі ті, які тимчасово перебувають за кордоном; г) відокремлені підрозділи іноземних юридичних осіб з місцезнаходженням на території України, які здійснюють господарську діяльність відповідно до законодавства України; ґ) інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції, у тому числі постійне представництво інвестора-нерезидента.

**Спеціальна економічна зона** – територія, в межах якої відповідним законом України встановлюється і діє спеціальний правовий режим господарської діяльності та спеціальний порядок застосування і дії законодавства України.

**СПЗ** – спеціальні права запозичення, які є резервним та платіжним засобом, що емітується Міжнародним Валютним Фондом (МВФ) та існує лише у безготівковій формі у вигляді записів на банківських рахунках.

**Спільна підприємницька (господарська) діяльність** – діяльність, що базується на співробітництві між суб'єктами господарської діяльності України та іноземними суб'єктами господарської діяльності і на спільному розподілі результатів та ризиків від її здійснення.

**Спільні підприємства** – підприємства, які базуються на спільному капіталі суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, на спільному управлінні та на спільному розподілі результатів та ризиків.

**Спотовий контракт** укладається під наявний товар і, на відміну від ф'ючерсного договору, передбачає негайну оплату поставленого товару.

**Тарифна квота** – визначений обсяг товару, в межах якого ввезення або вивезення такого товару здійснюється за пільговою ставкою мита або без застосування мита.

**Товар** – будь-яка продукція, послуги, роботи, права інтелектуальної власності та інші немайнові права, призначені для продажу (оплатної передачі).

**Товари** – будь-які рухомі речі, у тому числі ті, на які законом поширено режим нерухомої речі (крім транспортних засобів комерційного призначення), валютні цінності, культурні цінності, а також електроенергія, що переміщується лініями електропередачі.

**Товарна група** – група однорідних товарів за гармонізованою системою опису та кодування товарів.

**Транзит товарів** – переміщення товарів через територію України без будь-якого використання цих товарів на зазначеній території.

**Трансферт** – письмовий переказ іноземної валюти з однієї країни в іншу – від вітчизняного імпортера (переказодавця) імпортеру-отримувачу (бенефіціару).

**Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД)** – товарна номенклатура Митного тарифу України, який є систематизованим переліком товарів, що включає код товару, ставку мита (повну, пільгову, преференційну), а також правила інтерпретації УКТ ЗЕД, одиниці виміру та обліку, перелік скорочень та символів, примітки до розділів і груп.

**Умовне звільнення від оподаткування митними платежами** – звільнення від сплати нарахованого податкового зобов'язання у разі поміщення товарів у митні режими, що передбачають звільнення від оподаткування митними платежами за умови дотримання вимог митного режиму.

**Упущена вигода** – доход або прибуток, який міг би одержати суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності в разі здійснення зовнішньоекономічної операції і який він не одержав внаслідок дії обставин, що не залежать від нього, якщо розмір його передбачуваного доходу або прибутку можна обґрунтувати.

**Форвардний контракт** – цивільно-правовий договір, за яким продавець зобов'язується у майбутньому в установлений строк передати базовий актив у власність покупця на визначених умовах, а покупець зобов'язується прийняти в установлений строк базовий актив і сплатити за нього ціну, визначену таким договором.

**Ф'ючерсний контракт (ф'ючерс)** – стандартизований строковий контракт, за яким продавець зобов'язується у майбутньому в установлений строк передати базовий актив у власність покупця на визначених умовах, а покупець зобов'язується прийняти базовий актив і сплатити за нього ціну, визначену сторонами контракту на дату його укладення.

# ДОДАТКИ

Додаток 1

## Класифікатор іноземних валют та банківських металів

*Затверджено постановою Правління Національного банку  
України від 4 лютого 1998 р., № 34*

**1. Вільно конвертовані валюти, які широко використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями та продаються на головних валютних ринках світу, та банківські метали (1 група)**

Найменування валюти	Код валюти	
	цифровий	літерний
австралійські долари	036	AUD
англійські фунти стерлінгів	826	GBP
датські крони	208	DKK
долари США	840	USD
ісландські крони	352	ISK
канадські долари	124	CAD
норвезькі крони	578	NOK
шведські крони	752	SEK
швейцарські франки	756	CHF
японські єни	392	JPY
євро	978	EUR
СПЗ	960	XDR
золото	959	XAU
паладій	964	XPD
платина	962	XPT
срібло	961	XAG

Продовж. дод. 1

**2. Вільно конвертовані валюти, які широко не використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями та не продаються на головних валютних ринках світу (2 група)**

Найменування валюти	Код валюти	
	цифровий	літерний
білоруські рублі	974	BYR
леви (Болгарія)	100	BGL
вірменські драми	051	AMD
грузинські ларі	981	GEL
долари Гонконгу	344	HKD
естонські крони	233	EEK
ізраїльські нові шекелі	376	ILS
індійські рупії	356	INR
казахстанські тенге	398	KZT
киргизькі сомни	417	KGS
кувейтські динари	414	KWD
латвійські лати	428	LVL
литовські літи	440	LTL
мальтійські ліри	470	MTL
молдавські леї	498	MDL
новозеландські долари	554	NZD
польські злоті	985	PLN
Республіки Корея вони	410	KRW
російські рублі	643	RUB
румунські леї	642	ROL
саудівські ріали	682	SAR
сінгапурські долари	702	SGD
словацькі крони	703	SKK
словенські толари	705	SIT
турецькі ліри	792	TRL
угорські форинти	348	HUF
КФА франки ВСЕАО (1)	952	XOF
КФА франки БЕАС (2)	950	XAF
хорватські куни	191	HRK
юані Женьміньбі (Китай)	156	CNY
інші валюти		

Продовж. дод. 1

**3. Неконвертовані валюти (3 група) (3)**

Найменування валюти	Код валюти	
	цифровий	літерний
азербайджанські манати	031	AZM
єгипетські фунти	818	EGP
нові тайванські долари	901	TWD
таджицькі сомони	972	TJS
туркменські манати	795	TMM
узбецькі суми	860	UZS
югославські динари	891	YUM
та всі інші валюти, що не належать до 1 та 2 груп валют		

(1) У віданні Центрального банку держав Західної Африки.

(2) У віданні банку держав Центральної Африки.

(3) Належать валюти держав, які не прийняли зобов'язань статті VIII Угоди МВФ станом на травень 2002 року.

## Додаток 2

**Інкотермс 2010**  
**Правила ІСС для використання торгівельних термінів**  
**в національній та міжнародній торгівлі**  
**Правила для будь-якого виду або видів транспорту**

<b>EXW</b>	<b>Ex Works</b>	<b>Франко завод</b>	<p>Термін «Франко завод» означає, що продавець виконує своє зобов'язання по постачанню, коли він передає товар у розпорядження покупця на своєму підприємстві (заводі, фабриці, складі і т.п.). Зокрема, він не відповідає за навантаження товару на транспортний засіб, наданий покупцем, а також за митне очищення товару для ввезення, якщо не обумовлено інше, покупець несе всі витрати і ризики у зв'язку з перевезенням товару від підприємства продавця до місця призначення. Таким чином, цей термін покладає на продавця мінімальні обов'язки. Він не застосовується, якщо покупець не в змозі здійснити сам або забезпечити виконання експортних формальностей. У цьому випадку повинен використовуватися термін FCA.</p>
<b>FCA</b>	<b>Free Carrier</b>	<b>Франко перевізник</b>	<p>Термін «Франко перевізник» означає, що продавець вважається тим, хто виконав своє зобов'язання по поставці товару, який пройшов митне очищення для ввезення, з моменту передачі його в розпорядження перевізника в обумовленому пункті. При відсутності вказівки покупця про такий пункт, продавець має право визначити такий пункт сам серед низки подібних пунктів, де перевізник приймає товар у своє розпорядження. У тих випадках, коли згідно комерційній практиці для укладання договору перевезення необхідно сприяння продавця (при перевезенні товару повітряним або залізничним транспортом), він може діяти в таких випадках за рахунок і на ризик покупця. Цей термін може бути використаний при здійсненні перевезення будь-яким видом транспорту, включаючи змішані перевезення.</p> <p>Перевізник означає особу, яка на підставі договору перевезення зобов'язується здійснити або забезпечити перевезення товару залізницею, автомобільним, повітряним, морським або внутрішнім водним транспортом або в змішаному перевезенні. Якщо покупець уповноважує продавця поставити товар особі, яка не є перевізником, наприклад, експедитору, продавець вважається тим, хто виконав свій обов'язок щодо поставки товару з моменту передачі його на зберігання даній особі.</p> <p>Транспортний термінал означає залізничну станцію, причал, контейнерний термінал або подвір'я, пункт щодо прийняття різних видів вантажів, тобто будь-яких контейнерів та/або піддонів, незалежно від застосування ISO, трейлерів, причепів, обладнання типу ро-ро, igloos, що застосовуються будь-якими засобами транспорту.</p>

## Продовж. дод. 2

<b>CPT</b>	<b>Carriage Paid to</b>	<b>Перевезення оплачено до</b>	<p>«Перевезення оплачено до» означає, що продавець оплачує фрахт за перевезення товару до вказаного місця призначення.</p> <p>Ризик загибелі або пошкодження товару, а також будь-якого збільшення витрат, що виникає після передачі товару перевізнику, переходить з продавця на покупця, коли товар передано в розпорядження перевізника.</p> <p>Перевізник визначає особу, яка відповідно до договору перевезення зобов'язується здійснити перевезення або організувати перевезення морським або повітряним шляхом, залізничним або автомобільним транспортом, по внутрішніх водних лініях або змішане перевезення.</p> <p>При здійсненні перевезення декількома перевізниками в погодженому напрямку, ризик загибелі або пошкодження переходить, коли товар передано в розпорядження першого перевізника.</p> <p>Відповідно до терміна CPT, в обов'язки продавця входить здійснення необхідного для вивозу митного очищення товару. Даний термін може застосовуватися для всіх видів перевезення, включаючи змішані перевезення.</p>
<b>CIP</b>	<b>Carriage and Insurance Paid to</b>	<b>Перевезення і страхування оплачені до</b>	<p>«Провезення та страхування оплачені до» означає, що продавець несе ті ж обов'язки, що і відповідно до терміна CPT, але з тим доповненням, що продавець повинен забезпечити транспортне страхування від ризиків загибелі або пошкодження товару під час перевезення. Продавець укладає договір страхування й оплачує страхову премію. Покупець повинен прийняти до відома, що згідно з терміном CIP від продавця потрібно лише забезпечення страхування на мінімальних умовах.</p> <p>Згідно з даними умовами, продавець зобов'язаний забезпечити митне очищення товару для експорту. Цей термін може використовуватися при перевезенні товару будь-яким видом транспорту, включаючи змішані перевезення.</p>
<b>DAT</b>	<b>Delivered at Terminal</b>	<b>Постачання на терміналі</b>	<p>Термін DAT (поставка до терміналу) замінює собою термін DEQ: товар надається в розпорядження покупця нерозвантаженим з прибулого транспортного засобу. DAT на відміну від DEQ застосовано для мультимодальних перевезень. За оцінками експертів з логістики постачання до терміналу DAT відповідає найбільше практиці логістики в порту.</p>
<b>DAP</b>	<b>Delivered at Place</b>	<b>Поставка в місці призначення</b>	<p>Термін DAP (поставка в місці призначення) є загальним становищем, при якому важливо точно вказати місце призначення. Термін DAP замінює собою три терміни: DAF, DES, DDU, і передбачає, що товар надається покупцеві вже готовим для розвантаження (в наших умовах для перевантаження під митним контролем, або ж для розмитнення).</p>

## Продовж. дод. 2

DDP	Delivered Duty Paid	Постачання з оплатою мита	<p>«Поставка з оплатою мита», означає, що продавець вважається тим, хто виконав свої обов'язки з моменту надання товару в узгодженому пункті в країні ввезення. Продавець несе всі ризики і витрати, пов'язані з ввезенням товару, включаючи оплату податків, мита та інших зборів, які справляються при ввезенні товарів. У той час як термін «З заводу» покладає на продавця мінімальні обов'язки, термін «Поставка з оплатою мита» припускає максимальні обов'язки продавця.</p> <p>Даний термін не може використовуватися, якщо продавець прямо чи побічно не може забезпечити одержання імпоротної ліцензії.</p> <p>Якщо між сторонами погоджено, що на покупця покладаються обов'язки по митному очищенню товару, що ввозиться та оплату відповідних мит, слід застосувати термін DDU.</p> <p>Якщо між сторонами погоджено, що оплата деяких стягнутих у зв'язку з ввезенням витрат (наприклад, податку на додану вартість, VAT), покладається на продавця, то це повинно бути прямо вказано шляхом додавання відповідних слів: «Поставка з оплатою мита, без оплати VAT, (Узгоджений пункт призначення)».</p> <p>Даний термін може застосовуватися незалежно від способу перевезення товару.</p>
-----	---------------------	---------------------------	---

## Правила для морського і внутрішнього водного транспорту

FAS	Free Alongside Ship	Вільно вздовж борту судна	<p>«Вільно вздовж борту судна» означає, що продавець вважається тим, хто виконав своє зобов'язання з поставки, коли товар розміщений уздовж борта судна на причалі або на ліхтерах в узгодженому пункті відвантаження. Це означає, що з цього моменту покупець має нести усі витрати і ризики загибелі або пошкодження товару. За умовами ФАС (FAS) на покупця покладається обов'язок по очищенню товару від мит для його вивезення. Цей термін не слід застосовувати, коли покупець прямо чи побічно не в змозі забезпечити виконання митних формальностей.</p>
FOB	Free on Board	Вільно на борту	<p>«Вільно на борту» означає, що продавець вважається тим, хто виконав своє зобов'язання по поставці з моменту переходу товару через поручні судна в порту відвантаження. Це означає, що з цього моменту покупець має нести усі витрати і ризики загибелі або пошкодження товару. За умовами FOB на покупця покладаються обов'язки з очищення товару від мит для його експорту.</p> <p>Даний термін може застосовуватися лише при перевезенні товару морським або внутрішнім водним транспортом. У випадках, коли момент переходу товару через поручні судна не має практичного значення, наприклад, при перевезеннях на умовах ролл-он або ролл-офф або при перевезеннях в контейнерах, більш доцільне застосування терміна FAS.</p>

## Продовж. дод. 2

CFR	Cost and Freight	Вартість і фрахт	<p>«Вартість і фрахт» означає, що продавець зобов'язаний сплатити витрати і фрахт, необхідні для доставки товару в зазначений порт призначення, однак ризик втрати або ушкодження товару, а також ризик будь-якого збільшення витрат, що виникають після переходу товаром борту судна, переходить з продавця на покупця в момент переходу товару через поручні судна в порту відвантаження. За умовами CFR на продавця покладаються обов'язки з очищення товару від мит для його вивезення.</p> <p>Даний термін може застосовуватися лише при перевезенні товару морським або внутрішнім водним транспортом. У випадках, коли момент переходу товару через поручні судна не має практичного значення, наприклад, при перевезеннях на умовах ролл-он або ролл-офф, або при перевезеннях в контейнерах, більш доцільне застосування терміна CPT</p>
CIF	Cost Insurance and Freight	Вартість, страхування і фрахт	<p>«Вартість, страхування, фрахт» означає, що продавець несе ті ж обов'язки, що за умовами CFR, проте він повинен забезпечити морське страхування від ризику загибелі або пошкодження товару під час перевезення, продавець укладає договір страхування і виплачує страховику страхову премію. Покупець повинен прийняти до відома, що згідно з умовами CIF від продавця потрібно лише забезпечення страхування на мінімальних умовах.</p> <p>Даний термін може застосовуватися лише при перевезенні товару морським або внутрішнім водним транспортом. У випадках, коли момент переходу товару через поручні судна не має практичного значення, наприклад, при перевезеннях на умовах ролл-он або ролл-офф, або при перевезеннях в контейнерах, більш доцільне застосування терміна CIP.</p>

Наукове видання

**М. Р. Лучко, Н. Г. Мельник, С. В. Сисюк**

## **ОБЛІК ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

*Навчальний посібник*

Редактор Інна Буняк  
Комп'ютерне верстання Любові Верней  
Дизайн обкладинки Марії Одобецької

Підписано до друку 25. 12. 2014 р.  
Формат 60x84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Гарнітура Times.  
Папір офсетний. Друк на дублюванні.  
Умов. друк. арк. 22,3 Облік.-вид. арк. 19,9.  
Зам. № У-264-14. Тираж 300 прим.

Видавець та виготовлювач:  
Тернопільський національний економічний університет  
вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»  
вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль 46004  
тел. (0352) 47-58-72  
E-mail: edition@tneu.edu.ua