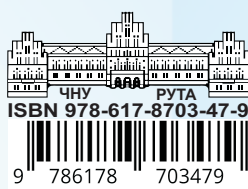


М.М. Танасієва

Облік і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності



Accounting in banks
Social-Labor Relations
Money and credit
Analysis
Sociology
Internal control
ОБЛІК ТА АУДИТ
Local budgets
Insurance
Finances
Enterprise reporting
economic analysis
cadastre
Audit
Accounting
Logic
Tax policy
Computer audit

Міністерство освіти і науки України
Чернівецький національний університет
імені Юрія Федьковича

М.М. Танасієва

Облік і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності

Навчальний посібник



Чернівці
Чернівецький національний університет
імені Юрія Федьковича
2026

УДК 657(075.8)
Т 180

*Рекомендовано до друку Вченою радою Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича
(Протокол № __ від __.02.2026 р.)*

Рецензенти:

Замула І.В., д.е.н., професор

Державний університет «Житомирська політехніка» (м. Житомир);

Івасечко У.В., к.е.н., головний бухгалтер ТОВ «СЕ Бортнетце-Україна»
Західноукраїнський національний університет (м. Тернопіль).

Танасієва М.М.

Т 180 Облік і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності : навч.
посібник. / М.М. Танасієва. Чернівці : Чернівець. нац. ун-т ім.
Ю. Федьковича, 2026. 224 с.
ISBN 978-617-8703-00-0

Видання підготовлено відповідно до робочої програми навчальної дисципліни «Облік і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності», яку включено до Освітньо-професійної програми підготовки здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти за спеціальністю «Облік і оподаткування». Видання дозволить здобувачам вищої освіти реалізувати та закріпити теоретичні знання з обліку і оподаткування ЗЕД в процесі виконання відповідних практичних завдань, виробничих ситуацій і тестових завдань; отримати навички обліку зовнішньоекономічних операцій і навчатися приймати адекватні управлінські рішення; поглибити свою професійну підготовку ведення бухгалтерського обліку.

Для аудиторної та самостійної роботи здобувачів вищої освіти спеціальності Д1 «Облік і оподаткування» .

УДК 657(075.8)

© Чернівецький національний університет
імені Юрія Федьковича, 2026

© Танасієва М.М., 2026

ISBN 978-617-8703-00-0

ЗМІСТ

Вступ	4
Розділ 1. Загальні теоретичні та методичні засади обліку і оподаткування основних операцій у сфері ЗЕД	7
Тема 1. Теоретико-правові основи зовнішньоекономічної діяльності	7
Тема 2. Зовнішньоекономічні договори та особливості відображення інформації у системі бухгалтерського обліку	28
Тема 3. Облік і оподаткування валютних операцій	48
Тема 4. Облік і оподаткування розрахункових операцій	71
Розділ 2. Облік і оподаткування окремих господарських операцій суб'єктів ЗЕД	93
Тема 5. Облік і оподаткування експортних операцій	93
Тема 6. Облік і оподаткування імпортних операцій	116
Тема 7. Облік і оподаткування бартерних операцій	141
Тема 8. Облік і оподаткування операцій з давальницькою сировиною	162
Тема 9. Звітність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності	180
Список літератури	208
Додатки	211

ВСТУП

Зовнішньоекономічна діяльність – перспективний напрям господарювання суб'єктів підприємництва, оскільки дає змогу розширити конкурентні позиції підприємства та формує вагомий частку поповнення державного бюджету країни. Вихід суб'єктів господарювання України на світовий ринок вимагає опанування теоретичних аспектів і практичного досвіду налагодження економічних зв'язків із закордонними партнерами (нерезидентами) та здійснення зовнішньоекономічних операцій (товарних, фінансових, валютних, бартерних). Безумовно, система управління зовнішньоекономічною діяльністю вимагає глибоких знань у сфері бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій та їх оподаткування. Все це потребує підготовки висококваліфікованих кадрів зі спеціальності «Облік і оподаткування», які б могли на належному рівні та в установленому законодавством порядку здійснювати: укладення зовнішньоекономічних контрактів та їх реєстрацію, митне оформлення, облік основних зовнішньоекономічних та валютних операцій, зовнішньоекономічні розрахунки, оподатковувати експортно-імпортні операції, а також складати звітність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Мета навчальної дисципліни (Облік і оподаткування ЗЕД): формування у здобувачів освіти ґрунтовних теоретичних знань і розвиток практичних умінь, необхідних для розуміння специфіки побудови облікової системи та механізмів оподаткування ключових фінансово-господарських операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання.

Пререквізити. Вивчення навчальної дисципліни «Облік і оподаткування ЗЕД» базується на засвоєнні знань і з навчальних дисциплін «Фінансовий облік І», «Облік і звітність в оподаткуванні», «Фінансовий облік II», «Звітність підприємств», «Міжнародна економіка», «Гроші і кредит».

Для підвищення ефективності вивчення навчальної дисципліни «Облік і оподаткування ЗЕД» студенту пропонуються вибіркові дисципліни: «Податкова система», «Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку», «Нормативне регулювання обліку і аудиту».

Результати навчання:

Відповідно до освітньо-професійної програми підготовки бакалаврів галузі знань D «Бізнес, адміністрування та право» за спеціальністю D1 «Облік і оподаткування» (освітня програма «Облік і оподаткування»), вивчення дисципліни «Облік і оподаткування ЗЕД»

сприяє поглибленню таких компетентностей і програмних результатів навчання:

Загальні компетентності:

- ЗК01. Здатність вчитися і оволодівати сучасними знаннями.
- ЗК02. Здатність до абстрактного мислення, аналізу та синтезу.
- ЗК03. Здатність працювати в команді.
- ЗК04. Здатність працювати автономно.
- ЗК06. Здатність діяти на основі етичних міркувань (мотивів).
- ЗК07. Здатність бути критичним та самокритичним.
- ЗК08. Знання та розуміння предметної області та розуміння професійної діяльності.
- ЗК12. Здатність діяти соціально відповідально та свідомо.
- ЗК13. Здатність проведення досліджень на відповідному рівні.
- ЗК15. Здатність зберігати та примножувати моральні, культурні, наукові цінності і досягнення суспільства на основі розуміння історії та закономірностей розвитку предметної області, її місця у загальній системі знань про природу і суспільство та у розвитку суспільства техніки і технологій, вести здоровий спосіб життя.

Фахові компетентності:

- СК03. Здатність до відображення інформації про господарські операції суб'єктів господарювання в фінансовому та управлінському обліку, їх систематизації, узагальнення у звітності та інтерпретації для задоволення інформаційних потреб осіб, які приймають рішення.
- СК04. Застосовувати знання права та податкового законодавства в практичній діяльності суб'єктів господарювання.
- СК06. Здійснювати облікові процедури із застосуванням спеціалізованих інформаційних систем і комп'ютерних технологій.
- СК08. Ідентифікувати й оцінювати ризики недосягнення управлінських цілей суб'єкта господарювання, недотримання ним законодавства та регулювання діяльності, недостовірності звітності, збереження й використання його ресурсів.
- СК09. Здійснювати зовнішній та внутрішній контроль діяльності підприємства та дотримання ним законодавства з бухгалтерського обліку й оподаткування.
- СК10. Здатність застосовувати етичні принципи під час виконання професійних обов'язків.
- СК11. Демонструвати розуміння вимог щодо професійної діяльності, зумовлених необхідністю забезпечення сталого розвитку України, її зміцнення як демократичної, соціальної, правової держави.

Очікувані програмні результати після вивчення студентами навчальної дисципліни «Облік і оподаткування ЗЕД» відповідно до освітньої програми «Облік і оподаткування»:

ПР01. Знати й розуміти економічні категорії, закони, причинно-наслідкові та функціональні зв'язки, які існують між процесами та явищами нарізних рівнях економічних систем.

ПР02. Розуміти місце і значення облікової, аналітичної, контрольної, податкової та статистичної систем в інформаційному забезпеченні користувачів обліково-аналітичної інформації в розв'язанні проблем в сфері соціальної, економічної і екологічної відповідальності підприємств.

ПР03. Визначати сутність об'єктів обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування та розуміти їх роль і місце в господарській діяльності.

ПР06. Розуміти особливості практики здійснення обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування діяльності підприємств різних форм власності, організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності.

ПР07. Знати механізми функціонування бюджетної і податкової систем України та враховувати їх особливості з метою організації обліку, вибору системи оподаткування та формування звітності на підприємствах.

ПР13. Усвідомлювати особливості функціонування підприємств у сучасних умовах господарювання та демонструвати розуміння їх ринкового позиціонування.

ПР18. Аналізувати розвиток систем, моделей і методів бухгалтерського обліку на національному та міжнародному рівнях з метою обґрунтування доцільності їх запровадження на підприємстві.

ПР21. Розуміти вимоги до діяльності за спеціальністю, зумовлені необхідністю забезпечення сталого розвитку України, її зміцнення як демократичної, соціальної, правової держави.

РОЗДІЛ 1

ЗАГАЛЬНІ ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОСНОВНИХ ОПЕРАЦІЙ У СФЕРІ ЗЕД

ТЕМА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1. Економічний зміст та значення зовнішньоекономічної діяльності у функціонуванні суб'єктів господарювання.
2. Предмет та об'єкти обліку ЗЕД.
3. Суб'єкти ЗЕД, їхня класифікація.
4. Мета та основні завдання обліку ЗЕД. Класифікація видів ЗЕД.
5. Нормативно-правова база ЗЕД.
6. Особливості ліцензування і квотування у сфері ЗЕД.
7. Порухення валютного законодавства: норми відповідальності.

Метою вивчення теми є формування у здобувачів освіти системних теоретичних знань щодо сутності, змісту та правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності, розуміння її ролі в розвитку національної економіки, а також у набутті навичок застосування норм чинного законодавства України при здійсненні та обліку зовнішньоекономічних операцій.

Після вивчення теми 1 здобувач повинен знати:

- мету та завдання обліку зовнішньоекономічної діяльності;
- економічний зміст та значення зовнішньоекономічних операцій на мікро- та макрорівні;
- предмет та об'єкти ЗЕД;
- класифікацію суб'єктів ЗЕД та їх інформаційні потреби;
- види зовнішньоекономічних операцій, їхню класифікацію;
- сутність ліцензування ЗЕД в Україні, види ліцензій;
- призначення та об'єкти квотування, її види;
- процес видачі ліцензій на здійснення ЗЕД в Україні;
- значення валютного регулювання в Україні та відповідальність за порушення валютного законодавства.

Після вивчення теми 1 здобувач повинен уміти:

- визначати значення зовнішньоекономічних операцій у діяльності суб'єктів господарювання в системі бухгалтерського обліку та світовому просторі;
- охарактеризувати суб'єкти, які займаються ЗЕД;
- розкривати видачі ліцензій на здійснення ЗЕД;

- охарактеризувати види зовнішньоекономічних операцій, необхідних ліцензій та можливих квот;
- охарактеризувати основну нормативно-правову базу ЗЕД.

Ключові поняття: зовнішньоекономічна діяльність (foreign economic activity); форс-мажорні обставини (irresistible force); ліцензування зовнішньоекономічних операцій (licensing/license trade); індивідуальна (разова) ліцензія (individual licence); квота експортна (імпортна) (export quota/import quota); валютний курс (foreign exchange rate).

МЕТОДИЧНІ МАТЕРІАЛИ

Згідно із Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність», зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД) визначається як господарська діяльність суб'єктів України та іноземних суб'єктів господарювання, що ґрунтується на взаємних економічних відносинах і здійснюється як у межах території України, так і за її кордонами.

Аналіз чинного законодавства дає змогу виокремити два ключові критерії, за наявності яких господарська операція належить до зовнішньоекономічної діяльності:

- 1) здійснення операції супроводжується переміщенням товарів, капіталу або робочої сили через митний кордон України;
- 2) однією зі сторін операції виступає іноземний суб'єкт господарювання.

Суб'єкти ЗЕД здійснюють будь-які її види, що прямо не заборонені чинним законодавством України.

Основні вимоги до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності полягають у такому:

- фізичні особи можуть провадити ЗЕД за умови їх державної реєстрації як підприємців;
- юридичні особи набувають права на здійснення ЗЕД, якщо це передбачено їхніми установчими документами.

До суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності належать юридичні особи, їхні структурні підрозділи, а також фізичні особи-підприємці, які здійснюють господарську діяльність відповідно до законодавства.

Іноземними суб'єктами господарювання вважаються особи та організації, що здійснюють діяльність і мають постійне місце розташування або проживання поза територією України. Фізична особа вважається іноземним суб'єктом господарювання за умови, що вона постійно проживає за кордоном та зареєстрована як суб'єкт господарської діяльності згідно із законодавством відповідної держави.

Склад суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності наведений на рис.1.1.

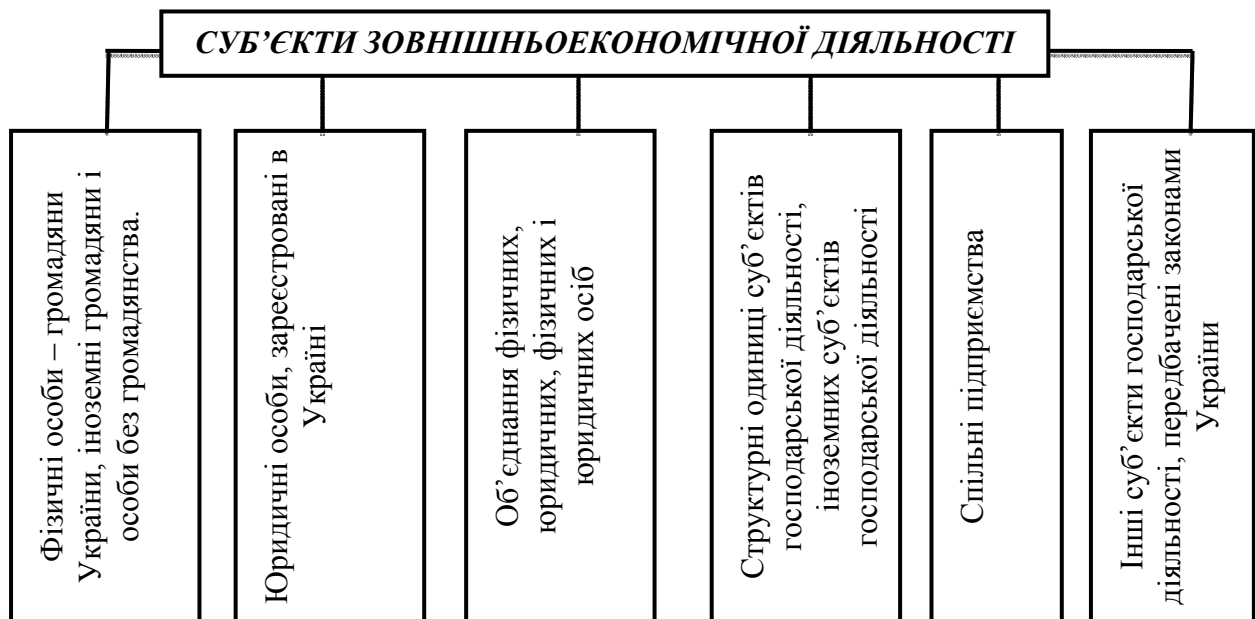


Рис. 1.1. Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності

Зовнішньоекономічна діяльність являє собою складну систему взаємопов'язаних елементів, кожен з яких виступає об'єктом бухгалтерського обліку. До основних об'єктів обліку ЗЕД належать:

- валютні кошти та операції в іноземній валюті;
- товари та їх переміщення в межах імпорتنих та експортних операцій;
- кредитно-розрахункові відносини між суб'єктами ЗЕД та банківськими установами;
- фінансові результати зовнішньоекономічної діяльності.

Належна організація бухгалтерського обліку зазначених об'єктів є одним із ключових завдань бухгалтерської служби підприємства.

Здійснення зовнішньоекономічної діяльності потребує чітко визначеної мети та покладає на систему бухгалтерського обліку низку специфічних завдань.

Основною метою бухгалтерського обліку ЗЕД є:

- забезпечення контролю за збереженням товарно-матеріальних цінностей і валютних коштів;
- своєчасне надання управлінським, фіскальним і статистичним органам достовірної інформації щодо руху товарів, доходів, витрат, фінансових результатів та обов'язкових платежів.

Завдання обліку ЗЕД охоплюють:

- організацію точних і своєчасних розрахунків за зовнішньоторговельними операціями;
- раціоналізацію облікового процесу шляхом автоматизації обробки первинних документів, реєстрів і звітності;
- чіткий розподіл функціональних обов'язків між працівниками бухгалтерії з метою забезпечення матеріальної відповідальності та збереження активів;
- правильне застосування національного плану рахунків і коректне відображення операцій ЗЕД у бухгалтерському обліку;
- достовірне формування первинної, аналітичної та синтетичної облікової інформації.

За змістом завдання обліку ЗЕД поділяються на організаційні, технічні та методологічні (рис.1.2).

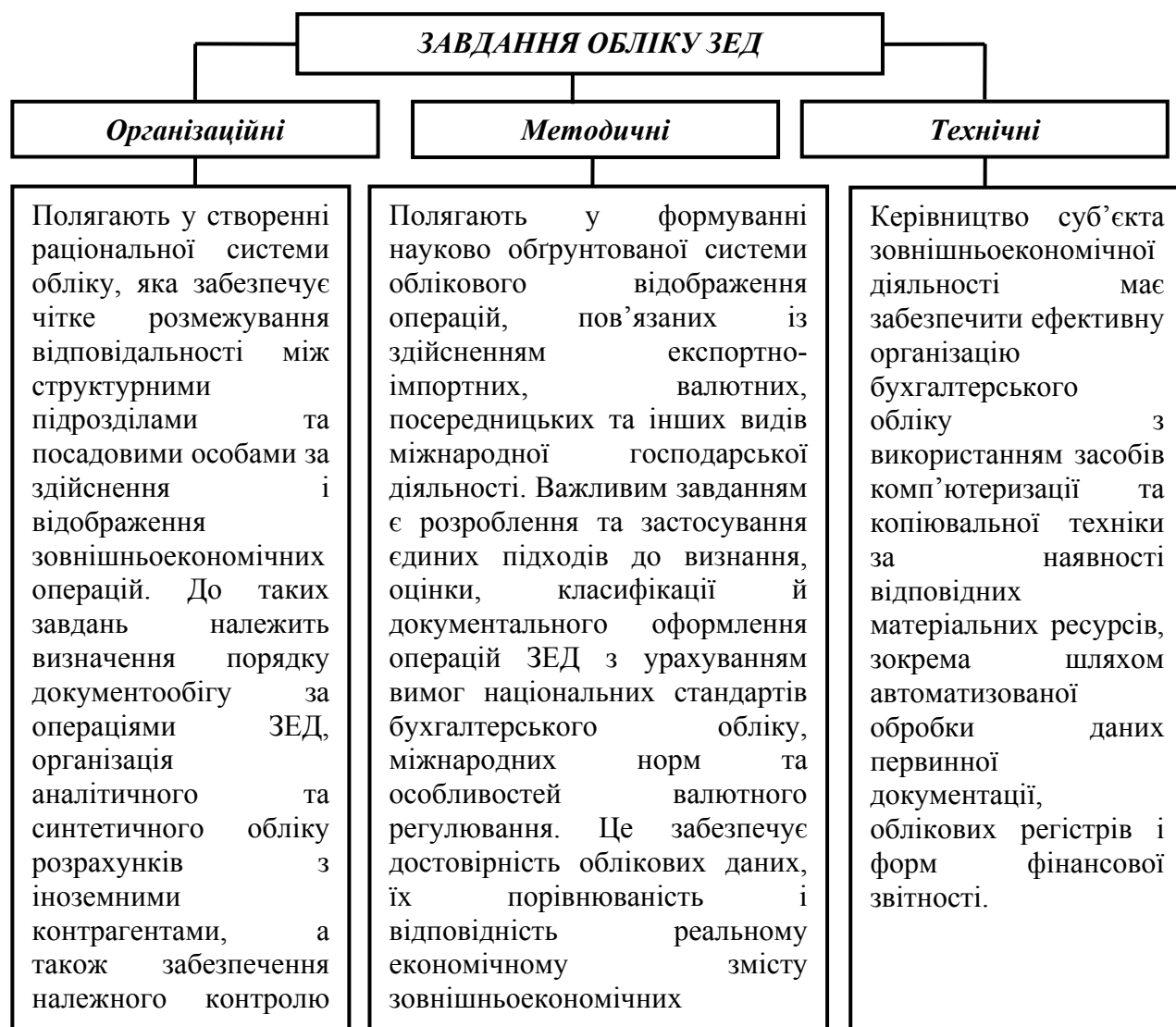


Рис. 1.2. Завдання обліку зовнішньоекономічної діяльності

Зовнішньоекономічна діяльність охоплює широкий спектр операцій, зокрема:

- імпорт-експорт товарів, готової продукції, капіталу й робочої сили;
- надання транспортних, страхових, виробничих, консалтингових, аудиторських, юридичних, туристичних та інших послуг;
- міжнародне науково-виробниче співробітництво;
- фінансові операції та операції з цінними паперами;
- розрахунково-кредитні операції;
- створення спільних підприємств і спільне володіння майном;
- операції з нематеріальними активами (ліцензії, патенти, ноу-хау);
- бартерні та інші форми зустрічної торгівлі;
- валютні, орендні та інші операції, не заборонені законодавством України.

Для цілей бухгалтерського обліку та оподаткування операції ЗЕД класифікують за предметом договору, формою розрахунків, видом валюти, ступенем самостійності, спрямованістю, а також за наявністю ліцензування та квотування. Основи такої класифікації визначені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (додаток А).

Основні підходи до класифікації зовнішньоекономічної діяльності за окремими її видами визначені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», застосування якого забезпечує коректне формування показників форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Передусім, згідно з вимогами П(С)БО, зовнішньоекономічну діяльність доцільно розглядати як звичайну діяльність підприємства.

З метою забезпечення національної безпеки та захисту інтересів держави законодавством України встановлено заборону на провадження окремих видів зовнішньоекономічної діяльності. Зокрема, не допускається вивезення за межі України об'єктів, що мають національну, історичну або культурну цінність для українського народу; ввезення чи транзит продукції, здатної завдати шкоди здоров'ю населення або створювати загрозу життю людей, тварин чи навколишньому природному середовищу; імпорт товарів і послуг, які містять елементи пропаганди війни чи расової нетерпимості; а також здійснення експортно-імпортних операцій із порушенням прав інтелектуальної власності.

Право на експорт та імпорт озброєння, боєприпасів, військової техніки, відповідних технологій і послуг військового призначення, а також дорогоцінних металів і сплавів, наркотичних засобів, культурних цінностей, творів мистецтва та предметів музейних колекцій України мають виключно суб'єкти господарювання, уповноважені на це державою. Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні

здійснюється на трьох рівнях: державними органами в межах їхніх повноважень; недержавними інституціями управління економікою, зокрема біржами, торгово-промисловими палатами, асоціаціями та спілками, які діють відповідно до установчих документів; а також безпосередньо самими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

До основних органів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності належать Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Національний банк України, Державна фіскальна служба України, що здійснює митний контроль відповідно до чинного законодавства, Антимонопольний комітет України, який контролює дотримання законодавства про захист економічної конкуренції, а також органи місцевого самоврядування та виконавчої влади у сфері ЗЕД.

Недержавними органами регулювання зовнішньоекономічної діяльності є валютні та фондові, а також Торгово-промислова палата України. Зазначені установи виконують лише ті функції у сфері управління ЗЕД, які передбачені їхніми повноваженнями. Зокрема, Торгово-промислова палата України здійснює підтвердження країни походження товарів шляхом видачі відповідних сертифікатів.

Нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності забезпечується законами України, указами Президента України, постановами Кабінету Міністрів України, нормативними актами органів влади тих держав, на території яких здійснюють діяльність господарські суб'єкти, а також інструкціями, положеннями та роз'ясненнями Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Державної служби експортного контролю України, Державної фіскальної служби України, Національного банку України та інших уповноважених органів.

В Україні до основних нормативно-правових актів, що регулюють зовнішньоекономічну діяльність вітчизняних підприємств та організацію її бухгалтерського обліку, належать:

- 1) Цивільний кодекс України;
- 2) Господарський кодекс України;
- 3) Податковий кодекс України;
- 4) Митний кодекс України;
- 5) Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-XII;
- 6) Закон України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» від 23.12.98 р. № 351-XIV;

7) Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.1996р. № 93;

8) Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.1991р. № 1560 – XII.

Ліцензування є офіційним дозволом на здійснення відповідної зовнішньоекономічної операції. Основні види ліцензій, що застосовуються в Україні, наведені на рис. 1.3. Для кожної товарної позиції передбачається встановлення лише одного виду ліцензії.

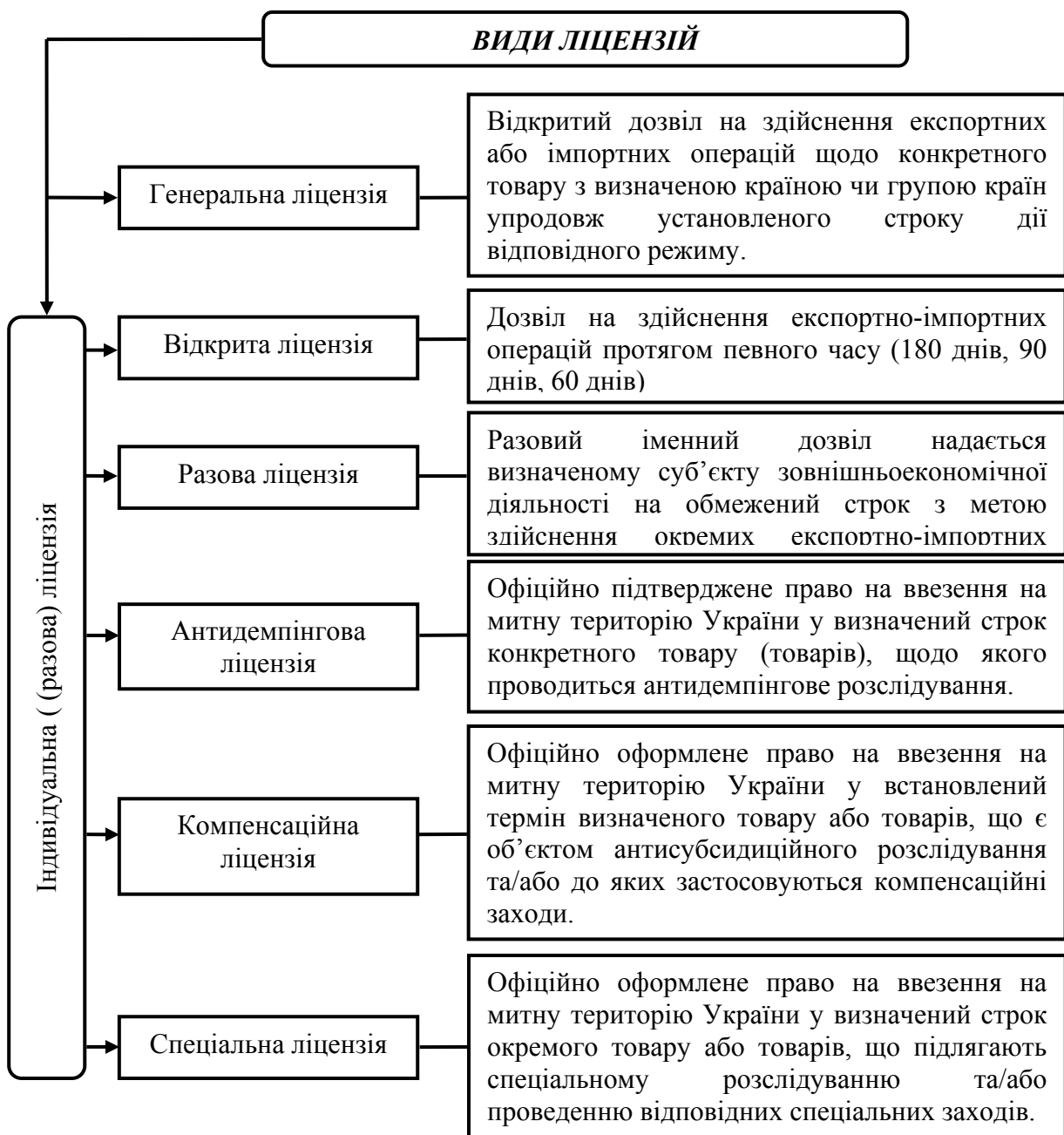


Рис. 1.3. Класифікація ліцензій в Україні

Індивідуальна (разова) ліцензія являє собою одноразовий іменний дозвіл, який надається конкретному суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності для здійснення окремої експортної або імпоротної операції на строк, не менший за період, необхідний для її виконання.

Міністерство економіки України здійснює оформлення ліцензій за умови подання визначеного пакета документів. До нього належить письмова заява про видачу ліцензії у довільній формі, складена на фірмовому бланку та підписана керівником суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності; заява на отримання ліцензії разом із копіями зовнішньоекономічного контракту, специфікацій, додатків та інших документів, що є складовими частинами договору і засвідчені керівником підприємства; копія свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта господарювання, завірена в установленому порядку; сертифікат походження товару, виданий Торгово-промисловою палатою України або відповідною регіональною ТПП із зазначенням коду товару згідно з УКТ ЗЕД (подається виключно у разі здійснення експорту); а також копія платіжного документа, що підтверджує сплату державного збору за видачу ліцензії до Державного бюджету України, розмір якого встановлюється Кабінетом Міністрів України (подається під час отримання вже оформленої ліцензії).

Ліцензія оформлюється у двох примірниках і має іменний характер, у зв'язку з чим не підлягає передачі третім особам. Ліцензування зовнішньоекономічних операцій розглядається як комплекс заходів, що здійснюються органами виконавчої влади з метою надання суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності дозволу на проведення експортних або імпорتنих операцій. Залежно від порядку здійснення, ліцензування експорту та імпорту може мати форму автоматичного або неавтоматичного.

Квотування виступає механізмом запровадження кількісних або вартісних лімітів на здійснення експортно-імпорتنих операцій і використовується з метою врівноваження товарообігу та забезпечення стабільності платіжного балансу країни. Класифікацію квот, що застосовуються в Україні, подано в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Класифікація квот в Україні

Ознаки групування	Види квот		Характеристика
Залежно від напрямку зовнішньоекономічної операції	Експортні квоти		Визначаються відповідно до положень міжнародних торговельних угод і розраховуються як частка експорту у складі валового національного продукту.
	Імпортні квоти		Запроваджуються з метою охорони внутрішнього ринку та визначаються як співвідношення обсягу імпорту до валового національного продукту.
Залежно від призначення	Квоти для державних потреб підприємств		Передбачають експорт та/або імпорт товарів для виконання міжнародних договорів
	Регіональні квоти		Регламентуються Міністерством економіки України і підлягають регіональному розподілу
	Квоти для продажу з аукціону		Квоти, що залишилися невикористаними підприємствами-виробниками під час укладення ними контрактів на постачання продукції за кордон для потреб держави.
Залежно від обмеження імпортних операцій	Антидемпінгові		Максимально допустимий обсяг ввезення на митну територію України окремого товару або товарів, що є предметом антидемпінгового розслідування та/або до яких застосовуються антидемпінгові заходи, дозволений до імпорту протягом визначеного періоду та встановлений у натуральному та/або вартісному вимірі.
	Компенсаційні		Максимально допустимий обсяг ввезення на митну територію України окремого товару або товарів, що є предметом антисубсидійного розслідування та/або щодо яких застосовуються компенсаційні заходи, дозволений до імпорту у визначений період і встановлений у натуральному та/або вартісному вимірі.
	Спеціальні		Максимально допустимий обсяг ввезення на митну територію України окремого товару або товарів, що є предметом спеціального розслідування та/або до яких застосовуються спеціальні заходи, дозволений до імпорту протягом визначеного строку та встановлений у натуральних та/або вартісних показниках.
Залежно від кількості країн	Контингентні квоти	Глобальні квоти	Встановлюють ліміти на експорт або імпорт без уточнення конкретних країн, на які поширюються такі обмеження.
		Групові квоти	Встановлюють розмір експорту (імпорту) для конкретної групи країн
		Індивідуальні квоти	Встановлюють ліміти на експорт (імпорт) для однієї конкретної країни

Реалізація квотування відбувається через видачу індивідуальних ліцензій, одночасно сукупний розмір експорту або імпорту за відповідною ліцензією не повинен бути вищим за встановленим квотою обсягом. Для кожної товарної групи визначається лише один вид квоти.

Експортна (імпортна) квота визначається як гранично допустимий обсяг товарів певної номенклатури, встановлений у натуральному та вартісному вираженні, який дозволяється вивозити з території України або ввозити на її митну територію протягом визначеного періоду.

Автоматичне ліцензування розглядається як комплекс заходів органів виконавчої влади, що забезпечує надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на проведення експортних або імпортних операцій протягом визначеного терміну щодо товарів, для яких не встановлено квот чи інших кількісних обмежень. Іншими словами, автоматичне ліцензування не чинить обмежувального впливу на обсяги експорту або імпорту товарів, що підлягають ліцензуванню.

Неавтоматичне ліцензування – це комплекс заходів органів виконавчої влади, що надає суб'єкту ЗЕД дозвіл на експорт або імпорт товарів з установленими квотами чи кількісними обмеженнями. Ця форма регулювання використовується для контролю та стабілізації товарних потоків.

В Україні ліцензування застосовується у таких випадках:

1. При порушенні балансу товарів критичного значення для держави (сільгосппродукція, рибальство, харчова та промислова продукція) до відновлення ринкової рівноваги.

2. При погіршенні платіжного балансу та неефективності інших регуляторних заходів.

3. При різкому зменшенні або досягненні мінімального рівня золотовалютних резервів.

4. Для захисту життя, здоров'я людей, тварин, рослин, навколишнього середовища, громадської моралі, культурних і історичних цінностей, а також прав інтелектуальної власності та державної безпеки.

5. Для регулювання операцій із золотом і сріблом (окрім банківських металів).

6. Для захисту вітчизняних виробників, коли обмеження експорту сировини необхідне для внутрішньої переробки, за планом стабілізації Кабміну.

7. Для охорони патентів, торговельних марок і авторських прав.

ТЕМА 1. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ: Теоретичні та нормативно-правові засади зовнішньоекономічної діяльності

1. Економічний зміст та значення зовнішньоекономічної діяльності у функціонування суб'єктів господарювання.
2. Предмет та об'єкти обліку зовнішньоекономічної діяльності.
3. Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності, їхня класифікація.
4. Мета та основні завдання обліку ЗЕД. Класифікація видів ЗЕД.
5. Нормативно-правова база ЗЕД.
6. Особливості ліцензування і квотування у сфері ЗЕД.
7. Порухення валютного законодавства: норми відповідальності.

Доповнення

Реферативні виступи:

1. Характеристика валютного законодавства в Україні.
2. Квоти та ліцензії зовнішньо-економічних операцій: їхня характеристика.
3. Проблеми нормативно-правового регулювання ЗЕД в Україні.
4. Особливості нормативно-правового регулювання ЗЕД у ЄС.

Експрес-опитування

Завдання та запитання:

1. Назвіть призначення та особливості зовнішньоекономічної діяльності.
2. Опишіть предмет та об'єкти ЗЕД.
3. Хто належить до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності?
4. Які є види зовнішньоекономічної діяльності?
5. Наведіть класифікацію зовнішньоекономічних операцій.
6. Що є метою обліку ЗЕД?
7. Розкрийте завдання обліку ЗЕД.
8. Назвіть заборонені види ЗЕД в Україні.
9. Назвіть недержавні органи регулювання ЗЕД в Україні.
10. Назвіть державні органи регулювання ЗЕД в Україні.
11. В якому разі запроваджується процедура квотування?
12. Наведіть класифікацію квот в Україні.
13. Розкрийте зміст автоматичного ліцензування.
14. Розкрийте зміст неавтоматичного ліцензування.
15. Які умови запровадження ліцензування імпорту?
16. Які умови запровадження ліцензування експорту?
17. Опишіть основні види ліцензій.
18. Що є підставою видачі ліцензій Міністерством економіки України?

ТЕМА 1. Завдання для самостійної роботи

1. Дайте характеристику валютного законодавства в Україні.
2. Дайте характеристику квот та ліцензій зовнішньоекономічних операцій.
3. Висвітліть проблеми нормативно-правового регулювання ЗЕД в Україні.
4. Розкрийте особливості нормативно-правового регулювання ЗЕД у ЄС.

Термінологічний словник

Зовнішньоекономічна діяльність (foreign economic activity) – діяльність суб'єктів господарювання України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, що побудована на взаємовідносинах між ними та має місце як на території України, так і за її межами.

Форс-мажорні обставини (irresistible force) – непередбачені й нездоланні події, що призводять до порушення, договірних зобов'язань (стихійні лиха, воєнні дії, утручання з боку влади, страйки тощо).

Ліцензування зовнішньоекономічних операцій (licensing/license trade) – комплекс дій органу виконавчої влади з надання дозволу на здійснення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності експорту (імпорту) товарів.

Індивідуальна (разова) ліцензія (individual licence) – 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.

Квота експортна (імпортна) (export quota/import quota) – граничний обсяг товарів певної категорії, визначений в натуральних і вартісних одиницях, який дозволено експортувати з України (імпортувати на територію України) протягом встановленого терміну.

Валютний курс (foreign exchange rate) – це курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ

1. Під зовнішньоекономічною діяльністю розуміють:

- а) господарську діяльність суб'єктів господарювання України та іноземних суб'єктів, побудовану на взаємовідносинах між ними та яка здійснюється на території України та поза її межами;
- б) господарська діяльність суб'єктів господарювання України та іноземних суб'єктів, яка побудована на їхніх взаємовідносинах на території України;

- в) господарську діяльність суб'єктів господарювання України та іноземних суб'єктів, побудовану на взаємовідносинах між ними та яка здійснюється за межами України;
- г) діяльність суб'єктів господарювання України, що здійснюється на території України та за її межами;
- д) діяльність фізичних та юридичних осіб, побудовану на їхніх взаємовідносинах і здійснюється на території України та за її межами.

2. До суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності НЕ належать:

- а) фізичні особи – громадяни України, особи без громадянства та іноземні громадяни, які мають дієздатність і цивільну правоздатність відповідно до законодавства України та постійно проживають на території України;
- б) юридичні особи, зареєстровані в Україні з постійним місцезнаходженням на її території, зокрема юридичні особи, майно та/або капітал яких повністю належать іноземним суб'єктам господарської діяльності;
- в) об'єднання фізичних та юридичних осіб, які не є юридичними особами згідно із законодавством України, але які мають постійне місцезнаходження на її території, і яким не заборонено цивільно-правовими законами України здійснювати господарську діяльність;
- г) спільні підприємства за участю суб'єктів підприємницької діяльності України та іноземних суб'єктів, зареєстровані в Україні і які мають постійне місцезнаходження на її території;
- д) об'єднання фізичних і юридичних осіб, які є юридичними особами відповідно чинного законодавства України, але які не мають постійного місцезнаходження на її території і яким не заборонено цивільно-правовими законами України здійснювати господарську діяльність.

3. Фізичну особу можна відносити до іноземного суб'єкта господарської діяльності при дотриманні умови, що:

- а) постійне місце проживання на території України;
- б) зареєстрована як суб'єкт господарської діяльності згідно із чинним законодавством країни свого постійного місця проживання;
- в) зареєстрована як суб'єкт господарської діяльності відповідно до законодавства України;
- г) постійне місце перебування знаходиться на території України і має дієздатність та цивільну правоздатність відповідно до законодавства України;
- д) має право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність, якщо це передбачено статутними документами.

4. Метою бухгалтерського обліку ЗЕД є:

- а) забезпечення користувачів повною, достовірною та об'єктивною інформацією про фінансовий стан, результати діяльності, а також рух матеріальних цінностей і валютних коштів для прийняття обґрунтованих рішень;
- б) правильне відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій по ЗЕД;
- в) забезпечення управлінського персоналу, податкових і статистичних органів даними про товарообіг, ефективність його використання, доходи та витрати, фінансові результати, а також про обов'язкові платежі й відрахування;
- г) коректне та всебічне відображення даних у первинних і зведених документах, а також у реєстрах аналітичного та синтетичного обліку;
- д) вибір методів оцінки господарських засобів та джерел їхнього утворення.

5. До методологічних завдань обліку ЗЕД відносять:

- а) питання з визначення цінових компонентів при визначенні вартості продукції;
- б) раціональне ведення обліку за допомогою сучасного програмного забезпечення, копіювальної техніки за умови наявності матеріальних та фінансових можливостей;
- в) встановлення матеріальної та фінансової відповідальності за створення умов для збереження товарно-матеріальних цінностей та грошових (валютних) коштів;
- г) періодичність складання поточної звітності;
- д) контроль за зберіганням товарно-матеріальних цінностей і валютних засобів.

6. До видів зовнішньоекономічної діяльності НЕ відносять:

- а) контроль за збереженням товарно-матеріальних цінностей та валютних засобів;
- б) наукове, науково-міжнародне виробниче кооперування;
- в) міжнародні фінансово-господарські операції та операції із цінними паперами у випадках, які не суперечать законам України;
- г) товарообмінні (бартерні) операції та інші види господарської діяльності, що здійснюються на основі існуючих форм зустрічної торгівлі між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними контрагентами;
- д) експорт та імпорт товарів, які пов'язують із порушенням прав інтелектуальної власності.

7. За спрямованістю виділяють таку зовнішньоекономічну діяльність:

- а) звичайну;
- б) фінансову;
- в) транзитну;
- г) пряму;
- д) інвестиційну.

8. За видами діяльності виділяють наступну зовнішньоекономічну діяльність:

- а) операційну;
- б) фрахт;
- в) експорт;
- г) операції з сировиною;
- д) операції з інформацією.

9. Який із перерахованих видів зовнішньоекономічної діяльності заборонений в Україні?

- а) співпраця з іноземними партнерами у науково-технічній та навчальній сфері, включно з підготовкою фахівців на платній основі;
- б) вивезення за межі України об'єктів, що мають національну, історичну або культурну цінність;
- в) участь у валютних аукціонах для купівлі, продажу або обміну валюти;
- г) організація аукціонів, виставок, конференцій та інших подібних заходів;
- д) надання ліцензій у рамках підприємницької діяльності на території України.

10. Органом державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні найвищого рівня є:

- а) Державна фіскальна служба України;
- б) Кабінет Міністрів України;
- в) Антимонопольний комітет України;
- г) Верховна Рада України;
- д) Міністерство економічного розвитку і торгівлі України.

11. Під ліцензуванням зовнішньоекономічної діяльності розуміють:

- а) сукупність дій органа виконавчої влади щодо видачі дозволу на проведення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності експортно-імпортних операцій з товарами;

- б) разовий дозвіл іменного характеру, який видається для здійснення окремої господарської операції встановленим суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності;
- в) дозвіл на здійснення операції;
- г) сукупність дій органу виконавчої влади щодо надання дозволу на проведення протягом певного терміну суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності експорту або імпорту товарів, стосовно яких не встановлюються квоти;
- д) сукупність дій органу виконавчої влади щодо надання дозволу на проведення протягом певного терміну суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності експорту або імпорту товарів, стосовно яких встановлюються квоти.

12. Визначити тип ліцензії, який надає відкритий дозвіл на здійснення експортних або імпортних операцій конкретного товару з певною країною чи групою країн протягом строку дії відповідного режиму

- а) разова;
- б) відкрита;
- в) індивідуальна;
- г) спеціальна;
- д) генеральна.

13. Що розуміють під відкритою ліцензією?

- а) законодавчо встановлене право на імпорт конкретного товару в Україну протягом визначеного строку, який підпадає під спеціальне розслідування або заходи контролю;
- б) дозвіл на експорт або імпорт товару протягом певного періоду часу (мінімум один місяць) із зазначенням його загального обсягу;
- в) законодавчо оформлене право на експорт або імпорт певних товарів чи валютних коштів для цілей інвестицій та кредитування протягом встановленого строку;
- г) відкритий дозвіл на проведення експортно-імпортних операцій щодо конкретного товару з визначеною країною або групою країн на період дії режиму ліцензування для цього товару;
- д) іменна ліцензія, що видається для кожної окремої операції конкретному суб'єкту ЗЕД на термін, достатній для здійснення експортно-імпортної операції.

14. Незаконний викуп, обмін, продаж, використання валютних цінностей як платіж чи застава накладаються штрафом:

- а) від однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією валютних цінностей;
- б) до однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією валютних цінностей;
- в) від п'ятисот до однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією валютних цінностей;
- г) від п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією валютних цінностей;
- д) до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією валютних цінностей.

15. *Невиконання встановленого порядку проведення валютних операцій призводить до застосування штрафних санкцій до посадових осіб юридичних осіб (за винятком уповноважених установ) та громадян, які здійснюють підприємницьку діяльність:*

- а) від п'ятисот до однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
- б) від однієї тисячі до трьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
- в) від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
- г) до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
- д) від однієї тисячі до чотирьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Ситуаційне завдання 1.1

Завдання: охарактеризувати структурні складові обліково-аналітичної системи експортно-імпортних господарських операцій:

Частина	Характеристика

Побудуйте діаграму процесу регулювання зовнішньоекономічної діяльності підприємства та оцініть, як різні фактори впливають на стратегічне управління його зовнішньоекономічною діяльністю.

Ситуаційне завдання 1.2

Завдання: вказати типові господарські операції в межах обліку підсистеми управління експортно-імпортних операцій. Проаналізувати відхилення, які виникають в процесі здійснення закупівель у зовнішньоекономічній діяльності. Пояснити їхній вплив на виконання проєкту:

Напрямок обліку підсистеми управління закупівлями в рамках інвестиційного проекту

Напрямок обліку	Типові господарські операції за проектом
Грошові кошти	
Товари, сировина та матеріали, МШП	
Розрахунки з підзвітними особами	
Розрахунки за авансами виданими	
Розрахунки з постачальниками та підрядниками	
Капітальні інвестиції	
Витрати операційної діяльності	

Ситуаційне завдання 1.3

Підприємство ТОВ «АгроЕкспорт-Плюс» (резидент України) уклало контракт і з польською компанією на експорт зернової продукції. Розрахунки за контрактом здійснюються в євро. Для виконання договору підприємство використовує власні складські приміщення та залучає транспортну компанію-нерезидента. В процесі підготовки до експорту з'ясувалося, що на відповідний вид продукції встановлено режим ліцензування, а термін надходження валютної виручки за контрактом перевищує встановлені валютним законодавством строки.

Завдання:

1. Визначте, чи належить дана операція до зовнішньоекономічної діяльності та обґрунтувати відповідь.
2. Назвіть суб'єктів та об'єкти обліку ЗЕД у наведеній ситуації.
3. Визначте вид зовнішньоекономічної діяльності та форму розрахунків.
4. Охарактеризуйте нормативно-правові акти, які регулюють зазначену операцію.
5. Вкажіть, який вид ліцензії необхідний для здійснення експорту та які можливі наслідки порушення валютного законодавства щодо строків розрахунків.

Ситуаційне завдання 1.4

Українське підприємство ПП «ТехноСвіт» імпортує з Китаю електронні комплектуючі для власного виробництва. Контрактом передбачено часткову передоплату в доларах США та подальший розрахунок після отримання товару. В ході митного оформлення з'ясувалося, що імпорт цієї продукції підпадає під квотування, а також потребує підтвердження дотримання прав інтелектуальної власності.

Крім того, підприємство несвоєчасно подало інформацію до банку щодо валютної операції.

Завдання:

1. Визначте економічний зміст та значення даної операції для суб'єкта господарювання.
2. Охарактеризуйте суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, задіяних у ситуації.
3. Вкажіть об'єкти бухгалтерського обліку ЗЕД, які виникають у процесі імпорту.
4. Поясніть порядок застосування квотування та його зв'язок із ліцензуванням.
5. Назвіть види відповідальності, які можуть бути застосовані до підприємства за порушення вимог валютного законодавства.

Ситуаційне завдання 1.5

Підприємство «Альфа» планує розпочати постачання своєї продукції за кордон. Керівництво хоче визначити, як вплине зовнішньоекономічна діяльність на фінансовий стан підприємства та які об'єкти потрібно відобразити в обліку.

Завдання:

1. Визначте, які об'єкти обліку ЗЕД необхідно включити до бухгалтерського обліку підприємства.
2. Проаналізуйте, які економічні вигоди та ризики виникають для підприємства при виході на зовнішні ринки.
3. Запропонуйте, які показники слід контролювати для оцінки ефективності ЗЕД.

Ситуаційне завдання 1.6

Компанія «Бета» уклала договір з іноземним партнером на поставку обладнання. Під час підготовки контракту бухгалтер помітив, що не всі нормативні документи та ліцензії оформлені.

Завдання:

1. Визначте, які суб'єкти беруть участь у цій ЗЕД-операції та їхню класифікацію.
2. Перерахуйте основні нормативно-правові акти, які регламентують експортно-імпортні операції.
3. Проаналізуйте, чи потрібні ліцензії або квоти для цієї операції, та поясніть наслідки їх відсутності.

Ситуаційне завдання 1.7

Підприємство «Гамма» отримало від нерезидента аванс у валюті та не зарахувало його на валютний рахунок у визначений термін. Банківська перевірка виявила порушення.

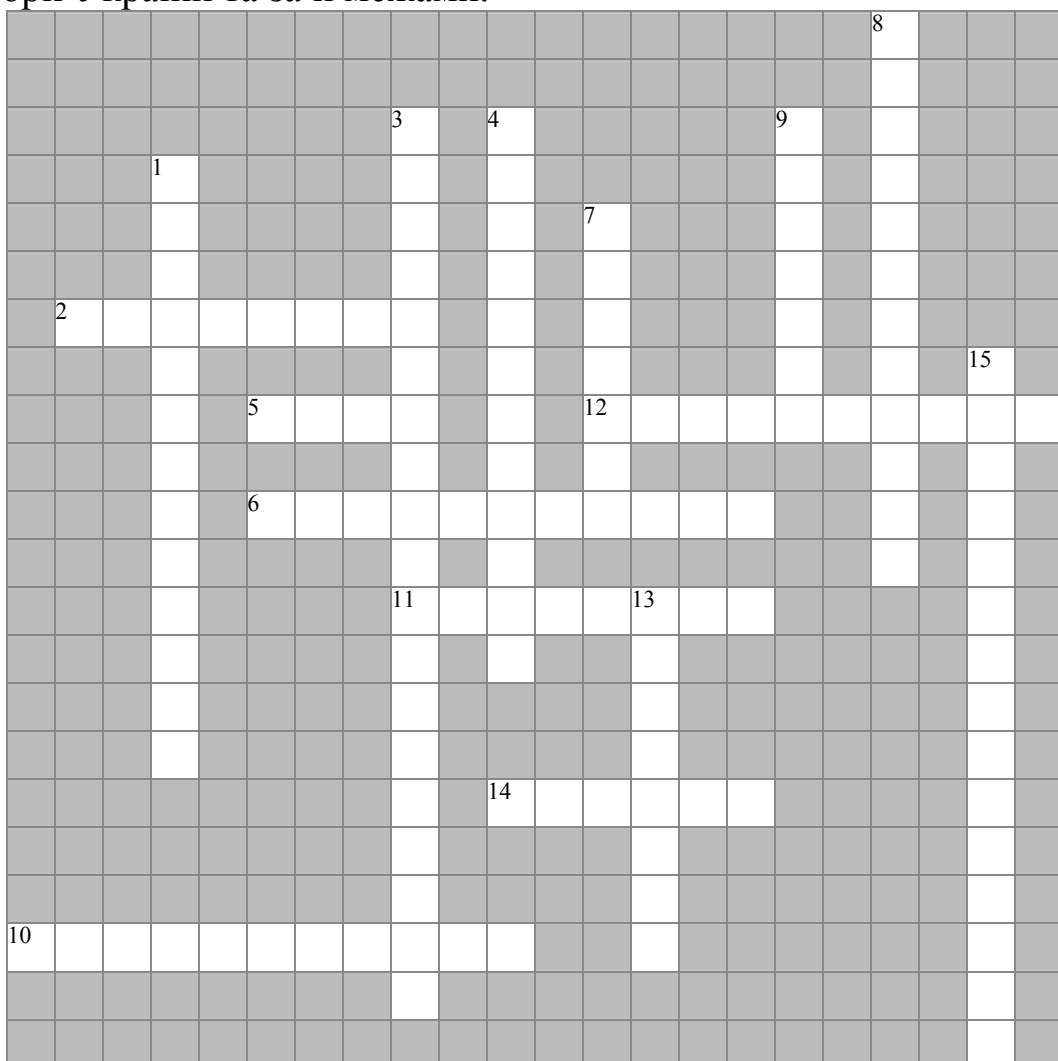
Завдання:

1. Охарактеризуйте порушення валютного законодавства, допущене підприємством.
2. Вкажіть види відповідальності, які можуть застосовуватися за такі порушення.
3. Запропонуйте заходи, які підприємство може впровадити, щоб уникнути подібних порушень у майбутньому.

Кросворд

По вертикалі:

1. Завдання обліку ЗЕД: _____, організаційні, технічні.
3. _____ діяльність – діяльність українських та іноземних суб'єктів господарювання, що базується на взаємодії між ними та реалізується на території України та за її межами.



4. Одним із видів зовнішньоекономічної діяльності є: наукова діяльність, науково міжнародне виробниче _____.
7. Всі _____ зовнішньоекономічної діяльності можуть здійснювати будь-які її види, які прямо не заборонені чинним законодавством України.
8. _____ – це дозвіл на здійснення операції.
9. _____ особа вважається іноземним суб'єктом господарської діяльності за умови, що її постійне місце проживання знаходиться за межами України та вона зареєстрована як суб'єкт підприємницької діяльності відповідно до законодавства країни свого постійного проживання.
13. Операції зовнішньоекономічної діяльності поділяються: за видами _____ на торговельні і неторговельні.
15. Проводять контроль за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності норм законодавства щодо захисту економічної конкуренції – _____ комітет України.

По горизонталі:

2. _____ суб'єкти господарської діяльності – суб'єкти господарювання, що постійно розташовані або проживають за межами території України (ЗУ «Про ЗЕД», ст. 1).
5. Засади класифікації зовнішньоекономічної діяльності щодо окремих видах господарської діяльності регламентовані П(С)БО _____.
6. _____ ліцензування – сукупність дій органу виконавчої влади щодо надання дозволу на проведення протягом певного терміну суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності експорту або імпорту товарів, стосовно яких не встановлюються квоти (кількісні чи інші обмеження).
10. До _____ органів, що регулюють зовнішньоекономічну діяльність в Україні, належать валютні та фондові біржі, а також торгово-промислові палати.
11. Метою обліку ЗЕД є – _____ за зберіганням валютних і товарно-матеріальних цінностей.
12. _____ стосується до кількісних чи вартісних обмежень імпорту і експорту товарів, що застосовується з метою збалансування поставок і платіжних балансів.
14. Одним із основних об'єктів бухгалтерського обліку ЗЕД є _____ і їхній рух на основі експортно-імпортних операцій.

ТЕМА 2. ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІ ДОГОВОРИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1. Договори (контракти) суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.
2. Особливості застосування правил ІНКОТЕРМС.
3. Особливості обліку дебіторської заборгованості у ЗЕД.
4. Особливості обліку кредиторської заборгованості у ЗЕД.

Метою вивчення теми є формування у здобувачів освіти системного розуміння сутності та змісту зовнішньоекономічних договорів (контрактів), особливостей їх укладання та виконання з урахуванням правил ІНКОТЕРМС, а також набуття практичних навичок відображення операцій за зовнішньоекономічними контрактами в системі бухгалтерського обліку, зокрема щодо обліку дебіторської та кредиторської заборгованості суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Після вивчення теми 2 здобувач повинен знати:

- призначення та структуру зовнішньоекономічних контрактів;
- роль та значення правил ІНКОТЕРМС;
- особливості та можливості правил ІНКОТЕРМС;
- базисні умови постачання;
- ризики та зобов'язання продавця і покупця;
- особливості обліку дебіторської та кредиторської заборгованості за зовнішньоекономічними операціями.

Після вивчення теми 2 здобувач повинен уміти:

- формувати та складати контракт за зовнішньоекономічними операціями;
- застосовувати правила ІНКОТЕРМС у межах зовнішньоекономічних операцій;
- відображати на рахунках бухгалтерського обліку дебіторську та кредиторську заборгованість за господарськими операціями зовнішньоекономічної діяльності.

Ключові поняття: зовнішньоекономічний договір (контракт) (Foreign trade agreement (contract)); ІНКОТЕРМС (International Commercial Terms); міжнародні торгові терміни (International trade terms); базові умови постачання (Basic terms of delivery); дебіторська заборгованість (Receivables); кредиторська заборгованість (Payables); поточна дебіторська заборгованість (Current accounts receivable); сумнівна дебіторська заборгованість (Doubtful accounts receivable); безнадійна дебіторська заборгованість (Uncollectible accounts receivable).

МЕТОДИЧНІ МАТЕРІАЛИ

Договір (контракт) суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності

– це юридично оформлена угода між резидентом та/або нерезидентом, яка встановлює права та обов'язки сторін у сфері зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД).

Основне значення договорів ЗЕД полягає в:

1. Формалізації комерційних відносин між учасниками зовнішньоекономічної діяльності.
2. Захисті прав і законних інтересів сторін на міжнародному рівні.
3. Мінімізації ризиків, пов'язаних із валютними, митними, логістичними та юридичними питаннями.
4. Забезпеченні виконання фінансових та поставкових зобов'язань.

Примітка: Договір у ЗЕД може бути укладений у письмовій формі, часто в двох мовних версіях (мови сторін), а також може регулюватися міжнародним або національним правом.

Типовий договір ЗЕД включає такі розділи:

1. **Преамбула** – зазначення сторін, дати та місця укладення договору.
2. **Предмет договору** – опис товару, послуг або робіт.
3. **Права та обов'язки сторін** – що має виконати кожна сторона.
4. **Умови поставки та приймання товарів (Incoterms)** – EXW, FOB, CIF, DDP тощо.
5. **Порядок розрахунків** – валюта, форма платежу, терміни.
6. **Відповідальність сторін та штрафні санкції** – при порушенні умов.
7. **Форс-мажор** – обставини непереборної сили.
8. **Розв'язання спорів та арбітраж** – суд або міжнародний арбітраж.

9. Строк дії та умови розірвання договору.

Договори ЗЕД класифікуються за різними критеріями: **метою, предметом угоди, формою та способом розрахунків** (табл. 2.1).

Правила **ІНКОТЕРМС** розробляються та публікуються **Міжнародною торговою палатою (International Chamber of Commerce, ICC)**. ICC у вересні 2020 року випустила нову редакцію цих правил — **Incoterms 2020**, яка регулює використання національних та міжнародних торговельних умов. Нові правила набрали чинності 1 січня 2020 року і застосовуються компаніями під час численних зовнішньоторговельних операцій по всьому світу (додаток Г).

Правила ІНКОТЕРМС упорядковують базові умови постачання і визначають стандартизовані терміни, що використовуються у міжнародній торгівлі. **ІНКОТЕРМС (International Commercial Terms)** є міжнародними правилами, визнаними урядовими органами, юридичними фірмами та комерційними структурами у всьому світі для правильного тлумачення найпоширеніших торговельних термінів. Вони виступають як стандартні умови договорів купівлі-продажу на міжнародному рівні.

Головна мета ІНКОТЕРМС — забезпечити єдиний набір правил для тлумачення ключових торговельних термінів у зовнішній торгівлі. Це дозволяє зменшити або повністю уникнути непорозумінь, що виникають через різне трактування цих термінів у різних країнах.

Застосування правил ІНКОТЕРМС допомагає значною мірою скоротити невизначеність, пов'язану з різною інтерпретацією торговельних умов на міжнародному рівні.

Таблиця 2.1

Класифікація договорів ЗЕД

Ознака	Вид договору	Основний зміст	Приклад
За предметом договору	Контракт на поставку (Supply Contract)	Поставка товарів між резидентом і нерезидентом	Продаж сировини за кордон
	Контракт на виконання робіт або послуг (Service Contract)	Надання послуг, наприклад, консультаційних, транспортних	Технічна консультація іноземного партнера
	Ліцензійний договір (License Agreement)	Надання прав на використання патентів, торгових марок	Ліцензія на програмне забезпечення
	Контракт на спільну діяльність (Joint Venture Agreement)	Створення спільного підприємства між іноземним і національним капіталом	Виробництво техніки у партнерстві
	Франчайзинговий договір (Franchise Agreement)	Використання бренду та бізнес-моделі франчайзера	Відкриття ресторану відомої мережі
За способом розрахунку	Передоплата (Advance Payment)	Покупець оплачує товар до його відвантаження	Купівля електроніки з Китаю
	Акредитив (Letter of Credit)	Банк гарантує оплату за умови виконання договору	Морські поставки на великі суми
	Відкритий рахунок (Open Account)	Оплата після поставки товару	Постачання текстилю у ЄС
	Компенсаційні розрахунки (Barter/Countertrade)	Товар або послуга обмінюються на інший товар/послугу	Енергетичні ресурси на обладнання

ІНКОТЕРМС регламентує низку ключових питань, які стосуються організації доставки товару за призначенням. Кожен базис поставки визначає три основні «транспортні» аспекти, без яких доставка неможлива:

1. Розподіл транспортних витрат між продавцем і покупцем, тобто хто і які витрати несе до певного моменту, а з якого моменту – інша сторона.

2. Момент переходу ризиків – визначає, коли ризики пошкодження, втрати або випадкової загибелі товару переходять від продавця до покупця.

3. Дата поставки товару – момент фактичної передачі товару продавцем покупцю або його представнику (наприклад, транспортній компанії), що визначає виконання зобов'язань щодо строків поставки.

Завдяки застосуванню правил ІНКОТЕРМС можна:

- визначити момент переходу права власності;
- встановити розподіл обов'язків сторін щодо перевезення, страхування, належної упаковки, навантажувально-розвантажувальних робіт;
- зафіксувати момент переходу ризику випадкової загибелі або пошкодження товару;
- визначити, хто несе відповідальність за проведення митних процедур, отримання експортно-імпортних ліцензій;
- регламентувати порядок повідомлення покупця про поставку та передачу транспортних документів.

Торгові терміни, розкриті в ІНКОТЕРМС, формують універсальний набір умов, розуміння та застосування яких дозволяє спростити реалізацію зовнішньоторговельних операцій.

Однак слід урахувати такі особливості:

- ІНКОТЕРМС *не регулює право власності на товар* та не забезпечує юридичного захисту в разі порушення умов контракту однією зі сторін;

- лише *пряме посилання у договорі на ІНКОТЕРМС* слугує підставою для тлумачення його умов згідно з правилами (наприклад: «Цей контракт тлумачиться відповідно до умов ІНКОТЕРМС 1990 року»);

- якщо контракт містить положення, що суперечать умовам ІНКОТЕРМС або обмежують їх, *перевага надається цим положенням*.

В Україні застосування правил ІНКОТЕРМС обов'язкове.

Базисні умови поставки визначають:

- момент переходу ризиків від продавця до покупця;
- особу, що організовує перевезення, відвантаження й страхування;
- виконання митного оформлення;
- розподіл відповідальності між сторонами.

Ці умови спрощують складання й узгодження контрактів, допомагають вирішувати спірні питання й регулюються міжнародною практикою.

Базисні умови залежать від способу перевезення:

- Універсальні (морський, автомобільний, залізничний, авіаційний): EXW, CIP, FCA, CPT, DDP, DDU;
- Морський транспорт: FAS, CFR, FOB, DEQ, CIF, DES;
- Залізничний та автомобільний транспорт: DAF.

Терміни поділяються на чотири групи: **Е, F, С, D**, які відрізняються обов'язками продавця (табл. 2.2):

Таблиця 2.2

Характеристика основних груп термінів ІНКОТЕРМС

Група	Основна ідея	Пояснення
Е	Обов'язки продавця, виконані при відвантаженні	Продавець передає товар покупцю на своєму підприємстві (EXW)
F	Обов'язки продавця, виконані після передачі перевізнику	Договір з перевізником укладає покупець, продавець доставляє товар для перевезення за його інструкціями (FCA, FAS, FOB)
С	Продавець оплачує транспортування, але ризики переходять до покупця	Продавець організовує перевезення за свій рахунок, але ризики несе покупець (CFR, CIF, CPT, CIP)
D	Продавець відповідає за доставку товару до місця призначення	Продавець несе всі ризики та витрати до узгодженого місця (DDP, DAP, DPU)

Основні принципи застосування ІНКОТЕРМС:

1. При встановлених тривалих торгових відносинах розподіл функцій і витрат зазвичай зрозумілий, але при нових комерційних зв'язках або посередництві необхідно чітко визначати розподіл функцій, витрат і ризиків у договорі.

2. В момент виконання обов'язків продавцем щодо поставки ризик втрати або пошкодження товару та обов'язок нести витрати переходить від продавця до покупця.

3. Передача ризиків може відбутися навіть до фактичної поставки, якщо товар *індивідуалізований та призначений для покупця*, а покупець не приймає його вчасно або не надає відповідних вказівок.

4. Продавець несе *всі ризики та витрати до моменту поставки*, забезпечує допомогу у оформленні документів для експорту, імпорту та страхування за запитом покупця.

5. Покупець несе *ризики та витрати після поставки*, а також усі додаткові витрати, що виникли через невиконання зобов'язань щодо прийому товару або подання повідомлень, включаючи мита, податки та витрати на митне оформлення.

Операції в іноземній валюті – це господарські операції, вартість яких виражена у валюті іншої країни. При первинному обліку таких операцій їхня вартість у національній валюті України визначається шляхом перерахунку за курсом, встановленим Національним банком України на дату проведення операції.

Для бухгалтерського обліку датою здійснення операції вважається дата виникнення активів, зобов'язань, доходів або капіталу. Методологія формування облікових даних про валютні операції та відображення показників фінансової звітності іноземних господарських одиниць у національній валюті регламентується П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Згідно з П(С)БО 21, статті балансу при операціях у валюті поділяються на **монетарні** та **немонетарні**. Під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності виникає дебіторська та кредиторська заборгованість, відображена у валюті платежу. Якщо розрахунки за договором виконуються вчасно, така заборгованість вважається поточною. У разі затримки платежів виникає необхідність врегулювання операцій відповідно до норм бухгалтерського та податкового обліку.

Згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», вона поділяється на:

- поточну – заборгованість, що виникає у звичайному операційному циклі або підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу;
- сумнівну – поточна заборгованість, щодо погашення якої існує невизначеність;
- Безнадійну – поточна заборгованість, щодо якої є впевненість у неповерненні або минув термін позовної давності.

Розмір сумнівної заборгованості встановлюється з урахуванням платоспроможності окремих дебіторів, частки безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг на умовах відстрочки платежу, а також на основі класифікації дебіторської

заборгованості. Виходячи з цієї класифікації, підприємство може формувати резерв сумнівних боргів, який не перевищує суму дебіторської заборгованості на дату балансу.

Особливі правила обліку застосовуються до дебіторської та кредиторської заборгованості, що виникла у взаєминах з нерезидентами.

Дебіторську та кредиторську заборгованість умовно поділяють на кілька видів:

1. Заборгованість покупців за надані товари, роботи або послуги, облік якої ведеться на рахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;

2. Заборгованість перед покупцями за отримані аванси, що відображається на рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними»;

3. Заборгованість перед постачальниками за отримані товари, роботи чи послуги, яка враховується на рахунку 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»;

4. Заборгованість за виданими авансами, що відображається на субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами».

Приклад обліку дебіторської заборгованості у валюті

Підприємство-резидент експортує товар за укладеним зовнішньоекономічним договором на суму 10 000 євро. Дата відображення операції в обліку – 10 квітня. Оплата у встановлений строк не надійшла, тому підприємство звернулося до Міжнародного комерційного арбітражного суду Торгово-промислової палати 9 липня. 20 липня надійшла оплата за товар від нерезидента (див. табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Відображення дебіторської заборгованості у валюті у бухгалтерському обліку

Зміст господарської операції	Курс євро, грн/100 у.о.	Дт	Кт	Сума, грн
Відображено реалізацію товарів нерезиденту	4930,0	362	702	€10000/49300
Минув термін платежу за договором	–	–	–	–
На дату балансу 30 червня перераховано курсову різницю $(49,5-49,3) \times 10000$	4950,0	362	714	2000
Прийнята до виконання позовна заява підприємства	4990	374	362	49900
Стягнуто заборгованість із боржника	5010	311	374	312554
Перераховано курсову різницю на дату розрахунку $(50,1-49,5) \times 10000$		945	362	600

Товари, отримані від постачальника з оплатою у валюті, відображаються у гривнях через перерахунок суми іноземної валюти за курсом встановленим НБУ на дату здійснення операції або дату визнання активу.

До моменту оплати отриманого товару виникає кредиторська заборгованість та відповідне зобов'язання щодо її погашення. Грошова заборгованість перед нерезидентом у валюті належить до монетарних статей, і за нею необхідно обчислювати курсові різниці згідно з вимогами п. 8 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Перерахунок здійснюється на:

- дату балансу;
- дату проведення господарської операції, зокрема при списанні кредиторської заборгованості після закінчення терміну позовної давності.

Курсові різниці обчислюються або для конкретної операції, або для всієї статті, залежно від облікової політики підприємства.

При зниженні курсу різниці відображаються як інші операційні доходи на субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці»;

При зростанні курсу – як інші операційні витрати на субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

Кредиторська заборгованість списується з балансу після закінчення терміну позовної давності, а зобов'язання щодо її погашення визнаються доходом звітного періоду згідно з п. 5 П(С)БО 11 «Зобов'язання». Дохід відображається на субрахунку 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» за контрактною вартістю неоплачених товарів з використанням курсу НБУ на дату списання, без урахування сплаченого ПДВ при ввезенні.

У разі списання імпоротної кредиторської заборгованості, термін позовної давності якої минув, коригування податкового кредиту за імпортом ПДВ не проводиться, оскільки податок було сплачено під час ввезення. Сума компенсації вартості товарів залишається незмінною, повернення ПДВ не здійснюється.

Приклад обліку кредиторської заборгованості у валюті

Підприємство отримало від нерезидента товар на суму \$20 000 (курс НБУ: на дату оформлення митної декларації – 41,3 грн/\$, на дату оприбуткування – 41,5 грн/\$). Під час ввезення сплачено митний збір 10 % та ввізний ПДВ. Після закінчення терміну позовної давності кредиторська заборгованість перед нерезидентом, за яку товар так і не сплачено, списується як безнадійна. Курс НБУ на дату списання – 41,7 грн/\$ (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Облік списання кредиторської заборгованості перед нерезидентом
за несплачений товар**

Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума
Ввезення та оприбуткування товару від нерезидента			
Перераховано кошти митним органам у вигляді сплати митних платежів:			
- митний збір ($\$20000 \times 41,3 \text{ грн}/\$ \times 10 \%$)	377	311	82600
- ввізний ПДВ($(\$20000 \times 41,3 \text{ грн}/\$ + 82600 \text{ грн}) \times 20\%$)	377	311	181720
Оприбутковано імпортований товар ($\$20000 \times 41,5 \text{ грн}/\$$)	28	632	$\$20000 / 830000$
Включено митний збір до первісної вартості товару	28	377	82600
Відображено суму ввізного ПДВ у складі податкового кредиту	641	377	181720
На дату балансу (курс НБУ – 40,5 грн/\$) відображено курсову різницю за монетарною статтею: ($\$20000 \times (41,7 \text{ грн}/\$ - 41,5 \text{ грн}/\$)$)	945	632	4000
Підприємство-резидент за грошовою кредиторською заборгованістю перед нерезидентом повинно визначати курсові різниці на кожну дату балансу до моменту її списання.			
Визначено фінансовий результат за операціями ЗЕД	791	945	4000
Закінчення строку позовної давності (списання кредиторської заборгованості)			
Відображено курсову різницю на дату списання безнадійної заборгованості (припустимо, курс НБУ на останню дату балансу становив 40,5 грн/\$) ($\$20000 \times (41,5 \text{ грн}/\$ - 40,5 \text{ грн}/\$)$)	945	632	20000
Після закінчення терміну позовної давності списано кредиторську заборгованість ($\$20000 \times 41,5 \text{ грн}/\$$)	632	717	$\$20000 / 830000$
Відображено фінансовий результат	791	945	20000
	717	791	830000

ТЕМА 2. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ: Зовнішньоекономічні контракти (договори) суб'єктів ЗЕД

1. Склад та структура договорів (контрактів) суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.
2. Особливості застосування правил ІНКОТЕРМС-2020.
3. Облік дебіторської заборгованості з нерезидентами.
4. Облік кредиторської заборгованості з нерезидентами.

Доповнення

Реферативні виступи на теми:

1. Характеристика правил «Інкотермс», умови їх застосування.
2. Зовнішньоекономічні контракти: зміст, склад та форма.
3. Дебіторська та кредиторська заборгованість за зовнішньоекономічним договором.

Експрес-опитування

Завдання та запитання:

1. Дайте визначення зовнішньоекономічного контракту.
2. Назвіть функції зовнішньоекономічного договору.
3. Які види договорів передбачаються міжнародною практикою?
4. Назвіть нормативний документ, який визначає порядок укладання зовнішньоекономічних договорів.
5. Розкрийте особливості укладання зовнішньоекономічних договорів.
6. Опишіть структуру зовнішньоекономічного договору.
7. Розкрийте зміст правил «Інкотермс».
8. Ким розробляються та публікуються правила «Інкотермс»? На який період видаються?
9. Опишіть зміст базисних умов постачання.
10. Які можливості надають правила «Інкотермс»?
11. Охарактеризуйте умови, що містяться в групах Е, F, С, D правил «Інкотермс».
12. Розкрийте особливості використання правил Інкотермс.
13. Назвіть види дебіторської і кредиторської заборгованості, які виникають в ході взаємин з нерезидентами.
14. На яку дату кредиторська заборгованість перед нерезидентом має перераховуватися за курсом НБУ?

ТЕМА 2. Завдання для самостійної роботи

1. Характеристика правил «Інкотермс», умови їх застосування.
2. Зовнішньоекономічні контракти: зміст, склад та форма.
3. Дебіторська та кредиторська заборгованість за зовнішньоекономічним договором.

Термінологічний словник

Зовнішньоекономічний договір (контракт) (Foreign trade agreement (contract)) – це матеріально оформлена угода двох або більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності і їх іноземних контрагентів, направлена на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав і обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності.

ІНКОТЕРМС (International Commercial Terms) – це міжнародні правила, визнані урядовими органами, юридичними компаніями і комерсантами по всьому світу як тлумачення найбільш застосовних в міжнародній торгівлі термінів.

Міжнародні торгові терміни (International trade terms) – це стандартні умови договору міжнародної купівлі-продажу.

Базові умови постачання (Basic terms of delivery) – це сукупність спеціальних умов, що визначають момент переходу ризиків випадкової загибелі або пошкодження товару від продавця до покупця, особу, яка організовує перевезення товару, відвантаження, оплачує витрати із страхування товару, виконує його митне оформлення.

Дебіторська заборгованість (Receivables) – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Кредиторська заборгованість (Payables) – сума боргу підприємства іншим особам, які стосовно цього боргу називаються кредиторами.

Поточна дебіторська заборгованість (Current accounts receivable) – сума дебіторської заборгованості, що виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Сумнівна заборгованість (Doubtful accounts receivable) – поточна дебіторська заборгованість, за якою існує непевність щодо її погашення боржником.

Безнадійна дебіторська заборгованість (Uncollectible accounts receivable) – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ

1. Під зовнішньоекономічним договором (контрактом) розуміють:

- а) документально оформлену угоду між кількома суб'єктами ЗЕД та їхніми іноземними контрагентами, яка спрямована на встановлення, зміну або припинення взаємних прав і обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності;
- б) угоду про основні умови взаємних зобов'язань, досягнуту в ході переговорів учасниками зовнішньоторговельної угоди, оформлену усним документом;
- в) договір, за яким продавець зобов'язується передати майно у власність покупця, а покупець – прийняти майно та сплатити конкретну суму за нього;
- г) перелік нотаріально завірених документів, що підтверджують взаємодію двох фізичних або юридичних осіб на зовнішньому ринку товарів і послуг;
- д) угоду між двома суб'єктами ЗЕД та їхніми іноземними контрагентами, яка передбачає встановлення, зміну або припинення взаємних прав і обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності.

2. У розділі «Предмет договору» має розкриватися інформація про:

- а) кількість товару;
- б) якість товару;
- в) ціна товару;
- г) умови поставки;
- д) назва товару з вказанням сорту, марки.

3. Строки та місце фактичної передачі товару, перелік товаросупровідних документів зазначаються у розділі:

- а) умови платежів;
- б) форс-мажорні обставини;
- в) умови приймання-здачі товару;
- г) місцезнаходження, поштові й платіжні реквізити сторін;
- д) базисні умови постачання товарів.

4. У преамбулі зовнішньоекономічного контракту зазначається:

- а) дата і місце укладання контракту;
- б) повне і точне найменування сторін-учасників зовнішньоекономічної операції;
- в) найменування товару;
- г) спосіб платежу та маршрут перевезення;
- д) терміни передачі товару.

5. У якому розділі зовнішньоекономічного договору зазначають вид транспорту?

- а) умови приймання-здачі товару;
- б) умови платежів;
- в) преамбула;
- г) базисні умови постачання товарів;
- д) предмет договору.

6. Хто розробляє правила Інкотермс?

- а) Комісія ООН з міжнародного торговельного права;
- б) Міжнародна торгова палата;
- в) Торгово-промислова палата;
- г) Світова організація торгівлі;
- д) Міжнародна фінансова організація.

7. Під правилами Інкотермс розуміють:

- а) стандартні умови договору міжнародної купівлі-продажу;
- б) правила надання товару у розпорядження покупця в обумовленому місці;
- в) умови передачі товару перевізникові без сплати основного транспортування;
- г) міжнародні комерційні умови – набір правил для тлумачення найбільш поширених торговельних термінів, що використовуються в міжнародній торгівлі;
- д) правила організації транспортування товару в обумовлене місце.

8. Умови, що містяться в групі Е Інкотермс означають, що:

- а) обов'язки продавця вважаються виконаними лише після передачі товару перевізнику;
- б) виконання обов'язків продавця відбувається в момент відвантаження товару покупцю на підприємстві продавця;
- в) продавець оплачує транспортні витрати на доставку, але ризик несе покупець;
- г) продавець несе всі витрати та ризики до моменту доставки товару до місця призначення;
- д) продавець не несе всіх ризиків при доставці товару до місця призначення.

9. При укладенні зовнішньоекономічного контракту за умовами групи F Інкотермс продавець вважається таким, що виконав свої обов'язки з моменту:

- а) надання товару на своєму підприємстві у розпорядження покупця;
- б) надання товару у розпорядження покупця в обумовленому місці;
- в) надання товару на своєму підприємстві у розпорядження перевізника;
- г) надання товару перевізнику відповідно до інструкцій покупця;
- д) організації і сплати транспортування перевізником товару без прийняття пов'язаних з цим ризиків.

10. У разі укладення зовнішньоекономічного контракту за умовами групи С Інкотермс продавець вважається таким, що виконав свої обов'язки з моменту:

- а) надання товару на своєму підприємстві у розпорядження покупця;
- б) надання товару у розпорядження покупця в обумовленому місці;
- в) організації і сплати транспортування перевізником товару без прийняття пов'язаних з цим ризиків;
- г) передача товару на своєму підприємстві у розпорядження перевізника;
- д) надання товару перевізнику відповідно до інструкцій покупця без сплати основного транспортування.

11. При укладенні зовнішньоекономічного контракту за умовами групи D Інкотермс продавець вважається таким, що виконав свої обов'язки з моменту:

- а) організації і сплати транспортування перевізником товару без прийняття пов'язаних з цим ризиків;
- б) надання товару на своєму підприємстві у розпорядження покупця;
- в) передачі товару перевізникові без сплати основного транспортування;
- г) надання товару на своєму підприємстві у розпорядження перевізника;
- д) надання товару у розпорядження покупця в обумовленому місці, з прийняттям всіх витрат та ризиків, пов'язаних з перевезенням, на себе.

12. Базисною умовою поставки для терміну DAF є перевезення:

- а) автомобільним транспортом;
- б) залізничним та автомобільним транспортом;
- в) морським транспортом;
- г) будь-яким видом транспорту;
- д) залізничним та морським транспортом.

13. Базисною умовою поставки для терміну FAS є:

- а) перевезення автомобільним транспортом;
- б) перевезення залізничним та автомобільним транспортом;
- в) перевезення морським транспортом;

- г) перевезення будь-яким видом транспорту;
- д) перевезення залізничним та морським транспортом.

14. Для обліку заборгованості іноземних покупців за надані товари, роботи і послуги використовується рахунок:

- а) 361;
- б) 362;
- в) 632;
- г) 631;
- д) 372.

15. Для обліку заборгованості перед постачальниками за надані товари, роботи і послуги використовується рахунок:

- а) 632;
- б) 361;
- в) 362
- г) 372
- д) 631.

16. Яким бухгалтерським проведенням відображається реалізація товарів нерезиденту?

- а) Дт 362, Кт 702;
- б) Дт 361, Кт 702;
- в) Дт 362, Кт 714;
- г) Дт 374, Кт 362;
- д) Дт 361, Кт 701.

17. Сформулюйте економічний зміст наступного бухгалтерського проведення: Дт 28 «Товари» Кт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»:

- а) реалізовано товари нерезиденту;
- б) до первісної вартості товару включено митний збір;
- в) із боржника стягнуто заборгованість;
- г) на дату розрахунку перераховано курсову різницю;
- д) оприбутковано імпортований товар.

18. Яким бухгалтерським проведенням відображається включення митного збору до первісної вартості товару?

- а) Дт 28, Кт 631;
- б) Дт 28, Кт 632;
- в) Дт 28, Кт 377;

- г) Дт 374, Кт 362;
- д) Дт 361, Кт 701.

19. Розкрийте економічний зміст наступного бухгалтерського проведення: Дт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» Кт 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»:

- а) реалізовано товари нерезиденту;
- б) списано кредиторську заборгованість після закінчення терміну позовної давності;
- в) на дату списання безнадійної заборгованості відображено курсову різницю;
- г) перераховано курсову різницю на дату балансу;
- д) стягнуто заборгованість із боржника.

20. Яким бухгалтерським проведенням відображається перерахування курсової різниці на дату балансу за дебіторською заборгованістю?

- а) Дт 362, Кт 702;
- б) Дт 945, Кт 362;
- в) Дт 361, Кт 714;
- г) Дт 362, Кт 714;
- д) Дт 361, Кт 701.

21. Яким бухгалтерським проведенням відображається перерахування курсової різниці на дату розрахунку за дебіторською заборгованістю?

- а) Дт 362, Кт 702;
- б) Дт 945, Кт 362;
- в) Дт 361, Кт 701;
- г) Дт 362, Кт 714;
- д) Дт 374, Кт 362.

22. Розкрийте економічний зміст наступного бухгалтерського проведення: Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті» Кт 374 «Розрахунки за претензіями»:

- а) реалізовано товари нерезиденту;
- б) із боржника стягнуто заборгованість;
- в) на дату розрахунку перераховано курсову різницю;
- г) оприбутковано імпортований товар;
- д) перераховано курсову різницю на дату балансу.

Ситуаційне завдання 2.1

Підприємство «Альфа» уклало зовнішньоекономічний контракт на постачання обладнання до Німеччини. Контракт включає умови про вартість товару, терміни поставки, форму розрахунків та гарантійні зобов'язання.

Завдання:

- проаналізуйте, які обов'язкові складові повинен містити цей контракт відповідно до практики ЗЕД;
- визначте, які пункти договору потребують особливої уваги при укладенні з іноземним контрагентом.

Ситуаційне завдання 2.2

Підприємство «Бета» продає товари до Франції на умовах FCA (Free Carrier). Перевізник забирає товар на складі продавця, а ризик і витрати транспортування переходять до покупця.

Завдання:

1. Визначте момент виконання зобов'язань продавця за контрактом.
2. Поясніть, хто несе ризики і витрати на різних етапах поставки.
3. Складіть коротку схему руху товару та розподілу ризиків відповідно до FCA.

Ситуаційне завдання 2.3

Підприємство «Гамма» постачило продукцію американському партнеру на умовах оплати через 60 днів. Вартість поставки становить \$50 000. Курс НБУ на дату операції – 36,50 грн/\$.

Завдання:

1. Визначте суму дебіторської заборгованості в гривнях на дату операції.
2. Розгляньте, як облік дебіторської заборгованості змінюється у разі прострочення платежу.
3. Складіть проводки для первинного відображення та оцінки на кінець звітного періоду.

Ситуаційне завдання 2.4

Підприємство «Дельта» імпортувало комплектуючі з Італії на суму €20 000 на умовах CIF (Cost, Insurance, Freight). Курс НБУ на дату операції – 36,70 грн/€. Поставка здійснена, але оплата запізнилася на 15 днів.

Завдання:

1. Розрахуйте суму кредиторської заборгованості в гривнях на дату отримання товару.
2. Визначте, як змінюється облік заборгованості при простроченні платежу.
3. Складіть бухгалтерські проводки за умовами СІФ для обліку кредиторської заборгованості та розрахунку ПДВ.

Ситуаційне завдання 2.5

Підприємство «Дельта» уклало зовнішньоекономічний контракт на постачання обладнання вартістю 50 000 євро іноземному покупцю. Контракт передбачає часткову передоплату 20 % від вартості, решта суми сплачується після відвантаження. В договорі зазначено умови поставки **FCA** за ІНКОТЕРМС-2020.

Завдання:

1. Визначте, які права та обов'язки продавця і покупця передбачені умовами **FCA**.
2. Вкажіть, коли підприємство може зарахувати дохід у бухгалтерському обліку.
3. Складіть план відображення дебіторської заборгованості та авансу у системі бухгалтерського обліку.

Ситуаційне завдання 2.6

Підприємство «Епсилон» отримало від іноземного постачальника товарів рахунок на суму 30 000 дол. США. Оплата за договором **СІФ** має бути здійснена через 30 днів після отримання вантажу. Підприємство також сплатило банківську комісію за перерахунок коштів.

Завдання:

1. Визначте момент виникнення кредиторської заборгованості за договором.
2. Опишіть порядок відображення у бухгалтерському обліку платежів постачальнику та банківської комісії.
3. Проаналізуйте, як зміна валютного курсу вплине на облік кредиторської заборгованості та фінансовий результат.

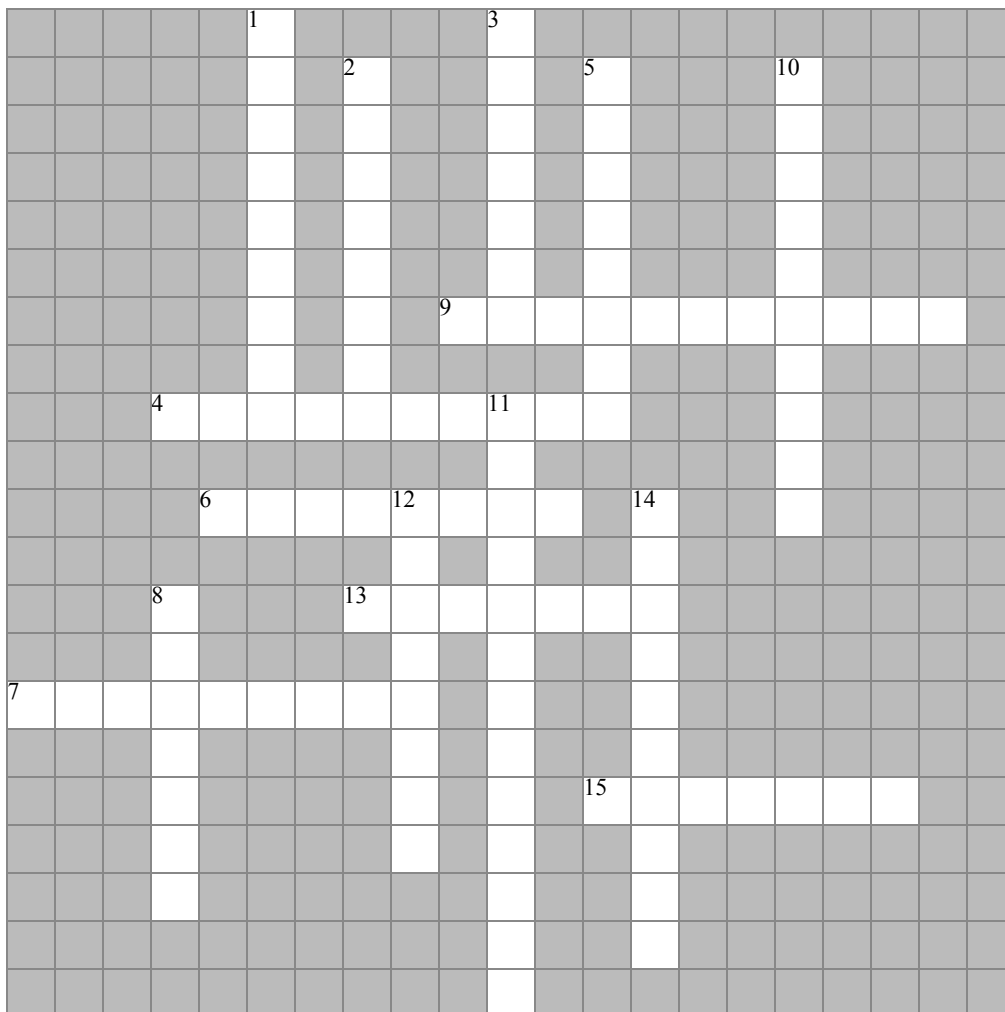
Ситуаційне завдання 2.7

Підприємство «Зета» отримало від покупця аванс 10 000 євро за поставку продукції. Курс НБУ на момент отримання авансу — 41,2 грн/євро, на момент відвантаження продукції — 41,4 грн/євро, оплата залишку — 5 000 євро на наступний місяць за курсом 41,5 грн/євро.

Завдання:

1. Визначте порядок відображення авансу, дебіторської заборгованості та доходу від експорту у бухгалтерському обліку.
2. Розрахуйте курсові різниці, що виникли на кожному етапі розрахунків.
3. Складіть схему, як інформація про розрахунки з нерезидентами відображається у бухгалтерському обліку та звітності.

Кросворд



1. Міжнародні правила, що визнані інтернаціональними юридичними компаніями, урядовими органами і комерсантами як тлумачення найбільш вживаних у міжнародній торгівлі термінів.
2. Поточна дебіторська заборгованість, за якою є невпевненість щодо її погашення боржником.
3. Міжнародні терміни – це стандартні умови договору міжнародної купівлі-продажу.
4. В правилах ІНКОТЕРМС систематизовані базисні умови _____.
5. Для цілей бухгалтерського обліку датою здійснення операцій вважається дата _____ активів, зобов'язань, доходів і капіталу.
6. Зобов'язаний нести усі ризики пошкодження або втрати товару з моменту його доставки.
7. У ній вказуються: повне офіційне найменування сторін-учасників зовнішньоекономічної операції.
8. В зовнішньоекономічній діяльності під час здійснення господарських операцій виникає дебіторська та кредиторська заборгованість, що відображена у валюті _____.
9. Правила ІНКОТЕРМС розробляються і публікуються _____ торговою палатою.
10. Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої є впевненість про її неповернення боржником чи за якою минув термін позовної давності.
11. Отримана від постачальника продукція, за яку передбачається оплата валютою, в обліку відображається у гривнях через перерахунок суми за курсом _____ Банку України на дату здійснення господарської операції.
12. Інкотермс зосереджують увагу на зобов'язаннях _____ щодо поставки.
13. Зовнішньоекономічний _____ – це письмова угода між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності (вітчизняними та іноземними), яка встановлює, змінює або припиняє їхні взаємні права та обов'язки щодо купівлі-продажу товарів, надання послуг або виконання робіт у міжнародній торгівлі.
14. Одна з умов, які повинні бути включені у зовнішньоекономічний договір, це – упаковка і _____.
15. _____ – встановлюється порядок застосування штрафних платежів, відшкодування збитків у зв'язку із неналежним виконанням або невиконанням своїх зобов'язань контрагентами.

ТЕМА 3. ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ВАЛЮТНИХ ОПЕРАЦІЙ

1. Система нормативного регулювання валютних операцій в Україні.
2. Особливості відображення в обліку операцій в іноземній валюті.
3. Поняття, порядок визначення і відображення в обліку курсових різниць.
4. Позитивні і негативні курсові різниці на рахунках обліку.
5. Методичні підходи до формування та складання фінансової звітності про результати валютних операцій підприємства.

Метою вивчення теми є оволодіння здобувачами освіти теоретичними знаннями та практичними навичками щодо обліку господарських операцій в іноземній валюті, формування та відображення курсових різниць у бухгалтерському обліку, а також розуміння системи нормативного регулювання валютних операцій в Україні. Здобувачі повинні навчитися правильно застосовувати методичні підходи до формування та складання фінансової звітності про результати валютних операцій підприємства, з урахуванням позитивних і негативних курсових різниць.

Після вивчення теми 3 здобувач повинен знати:

- систему валютного регулювання в Україні;
- особливості лібералізації нової системи валютного регулювання;
- поняття та види іноземної валюти;
- порядок відображення іноземної валюти на рахунках бухгалтерського обліку;
- поняття курсових різниць та порядок їх визначення та відображення в обліку;
- особливості відображення позитивних і негативних курсових різниць на рахунках бухгалтерського обліку;
- особливості відображення в бухгалтерському обліку операцій з придбання та продажу іноземної валюти.

Після вивчення теми 3 здобувач повинен уміти:

- визначити вимоги валютного законодавства до проведення валютних операцій в Україні;
- охарактеризувати особливості системи валютного регулювання;
- здійснювати облік іноземної валюти на рахунках бухгалтерського обліку;
- визначати позитивні і негативні курсові різниці на дати їхнього перерахунку;
- здійснювати облік операцій із купівлі та продажу іноземної валюти.

Ключові поняття: валютний курс (exchange rate); операція в іноземній валюті; курсові різниці (exchange rate differences); грошова одиниця; основна діяльність; монетарна стаття (monetary item); немонетарна стаття (non-monetary item); балансова вартість іноземної валюти (book value of foreign currency).

МЕТОДИЧНІ МАТЕРІАЛИ

Національний банк України затвердив та оприлюднив повний пакет нормативно-правових актів, що формують основу нової ліберальної моделі валютного регулювання, запровадженої Законом України «Про валюту і валютні операції». Нова система валютного регулювання базується на восьми ключових постановах Правління НБУ, які замінили раніше чинну нормативну базу, що складалася з 56 актів у сфері валютного регулювання.

До складу цієї системи входять такі постанови:

постанова № 1: «Про затвердження Положення про структуру валютного ринку України, умови та порядок торгівлі іноземною валютою та банківськими металами на валютному ринку України»;

постанова № 2: «Про затвердження Положення про здійснення операцій із валютними цінностями»;

постанова № 3: «Про затвердження Положення про транскордонне переміщення валютних цінностей»;

постанова № 4: «Про затвердження Положення про перелік заходів захисту, порядок та критерії їх запровадження, подовження та дострокового припинення»;

постанова № 5: «Про затвердження Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті»;

постанова № 6: «Про затвердження Положення про порядок надання банками Національному банку України інформації щодо договорів, які передбачають виконання резидентами боргових зобов'язань перед нерезидентами кредиторами за залученими резидентами кредитами, позиками»;

постанова № 7: «Про затвердження Інструкції про порядок валютного нагляду банків за дотриманням резидентами граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів»;

постанова № 8: «Про затвердження Положення про порядок здійснення уповноваженими установами аналізу та перевірки документів (інформації) про валютні операції».

Постанови № 1–3 мають постійний характер, однак їх повноцінне застосування можливе за умови відсутності необхідності у впровадженні Національним банком захисних заходів для запобігання загрозам макрофінансовій стабільності. Постійно чинними є постанови №4 та №6, які визначають загальні підходи до застосування заходів захисту, та запроваджують повідомний порядок щодо кредитних договорів з нерезидентами.

Постанова № 5 має тимчасову дію та містить перелік конкретних захисних заходів, запроваджених Національним банком, які підлягатимуть поступовому скасуванню в міру поліпшення макрофінансової ситуації. Тимчасовий характер має і постанова № 7, яка діє до моменту скасування вимог щодо граничних строків розрахунків за експортно-імпортними операціями. Норми постанови № 8 є ключовим елементом впровадження ризик-орієнтованого підходу у валютному нагляді.

Прийняття зазначених нормативно-правових актів стало черговим етапом лібералізації валютного ринку, спрямованим на дерегуляцію інвестиційної діяльності, спрощення транскордонних операцій та розширення переліку дозволених валютних операцій. Нова система валютного регулювання почала діяти з 7 лютого 2019 року одночасно з набранням чинності Законом України «Про валюту і валютні операції».

У межах нової моделі Національний банк перейшов від системи суцільного валютного контролю до валютного нагляду, заснованого на принципі ризик-орієнтованості: чим вищий рівень ризику, тим більша увага, і навпаки. Це дозволяє банкам зменшити обсяг нагляду за операціями бізнесу, які не мають ознак сумнівності, а також скасовує обов'язок складати письмові висновки щодо кожної клієнтської операції.

Виведення з-під нагляду дрібних операцій на суму до 150 тис. грн та запровадження ризик-орієнтованого підходу сприятиме зменшенню адміністративних і часових витрат бізнесу, а також знизить навантаження на підрозділи фінансового моніторингу банків.

У разі виникнення загроз фінансовій стабільності за Національним банком зберігається право застосовувати заходи захисту у сфері валютних операцій, зокрема через механізми регулювання обов'язкового продажу валютних надходжень, встановлення граничних термінів розрахунків, запровадження лімітів або правил руху капіталу. Однак ці положення мають превентивний характер, і запровадження нових обмежень з 7 лютого не планувалося.

Стратегічною метою Національного банку залишається поетапне скасування валютних обмежень та перехід до режиму вільного руху

капіталу. Відповідно до дорожньої карти валютної лібералізації, розробленої спільно з експертами МВФ, зняття обмежень здійснюватиметься поступово, залежно від покращення макроекономічних умов та паралельного впровадження законодавчих змін, спрямованих на розвиток небанківського фінансового ринку і запобігання непродуктивному впливу капіталу.

Отже, рішення щодо скасування валютних обмежень ухвалюватимуться з урахуванням динаміки ВВП, рівня інфляції, стану валютного ринку, фінансової стабільності та зовнішньоекономічної кон'юнктури. При цьому валютна лібералізація не має фіксованих часових меж і здійснюватиметься відповідно до реального стану економіки.

Серед ключових напрямів діяльності Національного банку України визначено поступове усунення валютних обмежень, які найбільше ускладнюють здійснення зовнішньоекономічної діяльності та стримують залучення іноземного капіталу в національну економіку. Передусім це стосується таких заходів:

- поетапне скорочення та подальше скасування вимог щодо обов'язкового продажу валютної виручки;

- відміна вимоги попереднього резервування коштів для купівлі іноземної валюти;

- зменшення або повне скасування обмежень на репатріацію дивідендів;

- ліквідація граничних термінів здійснення розрахунків за експортно-імпортними операціями резидентів після прийняття законодавства щодо протидії BEPS;

- зняття заборони на придбання іноземної валюти за рахунок кредитних коштів;

- скасування посиленого нагляду за операціями взаємозаліку валютних зобов'язань;

- підвищення, а в перспективі – повне скасування ліміту на купівлю фізичними особами іноземної валюти готівковою в розмірі 150 тис. грн на день.

Подальша валютна лібералізація також охоплюватиме окремі види операцій, насамперед пов'язані з обігом цінних паперів і деривативів, інвестуванням за кордон та розширенням функціональних можливостей фінансових установ. Зокрема, передбачається:

- поетапне скасування всіх обмежень на здійснення форвардних операцій;

- усунення обмежень щодо повернення коштів від продажу облігацій та нелістингових цінних паперів;

відміна вимоги придбання валюти юридичними особами виключно під наявні зобов'язання;

повне зняття обмежень на валютні розрахунки за операціями купівлі-продажу облігацій внутрішніх державних позик;

скасування будь-яких обмежень на проведення валютних свопів;

скасування заборони на кредитування нерезидентів у національній валюті після ухвалення відповідного законопроєкту;

надання небанківським фінансовим установам доступу до міжбанківського валютного ринку після прийняття законопроєкту про «спліт»;

дозвіл небанківським фінансовим установам здійснювати онлайн-продаж іноземної валюти за аналогічних законодавчих умов.

Облік операцій в іноземній валюті регламентується положеннями П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Операцією в іноземній валюті вважається господарська операція, визначена вартість якої в іноземній валюті або яка передбачає здійснення розрахунків у валюті. Особливості її обліку зумовлені дією одного з основоположних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності – принципу єдиного грошового вимірника.

Згідно із цим, принципом усі господарські операції підлягають вимірюванню та узагальненню в єдиній грошовій одиниці – гривні. Відтак операції, виражені в іноземній валюті, підлягають обов'язковому перерахунку в гривню із застосуванням відповідного валютного курсу.

Валютний курс – це офіційно встановлений курс грошової одиниці України щодо валюти іншої держави.

Під час проведення валютних операцій у суб'єкта господарювання виникає потреба у первісному відображенні активів, зобов'язань, доходів і витрат. Таке первинне визнання здійснюється на дату:

- зарахування активів, зокрема іноземної валюти;
- фіксації дебіторської заборгованості;
- виникнення зобов'язань перед контрагентами;
- формування власного капіталу підприємства;
- відображення доходів і витрат.

При первинному обліку операції, здійснені в іноземній валюті, оцінюються у національній валюті шляхом перерахунку суми за офіційним курсом, чинним на дату проведення господарської операції. Подальші коливання валютного курсу зумовлюють потребу в коригуванні балансової вартості відповідних облікових показників.

Монетарні статті – це елементи балансу, що характеризують грошові кошти, а також активи й зобов’язання, погашення або отримання яких передбачається у визначеній чи фіксованій сумі коштів або їх еквівалентів.

До складу монетарних статей належать:

Відповідно до вимог П(С)БО 21, статті балансу класифікуються так (рис. 3.1):



Рис. 3.1. Класифікація статей балансу згідно з П(С)БО 21.

1. Активи: готівкові кошти в іноземній валюті в касі підприємства; кошти в іноземній валюті на валютних рахунках; платіжні інструменти, номіновані в іноземній валюті та наявні у підприємства (чеки, векселі, акредитиви тощо); цінні папери в іноземній валюті, які не обліковуються як інвестиції (облігації, казначейські зобов’язання); фінансові вкладення в іноземній валюті за умови гарантії їх повернення відповідно до законодавства країни розміщення; дебіторська заборгованість, що підлягає погашенню в іноземній валюті.

2. Власний капітал: неоплачений статутний капітал.

3. Залучений (позиковий) капітал: довгострокові та короткострокові кредити і позики; видані векселі, номіновані в іноземній валюті; довгострокові зобов’язання за міжнародним фінансовим лізингом; розрахунки з учасниками в частині заборгованості з виплати дивідендів; кредиторська заборгованість в іноземній валюті, що виникла з інших підстав, ніж зазначені вище.

Коливання валютного курсу мають безпосередній вплив на монетарні статті, оскільки вони відображають грошові кошти або розрахунки в іноземній валюті. Тому, *в разі зміни курсу, такі статті підлягають обов’язковому перерахунку, адже вартість валютних коштів у національній валюті змінюється відповідно до курсових коливань.*

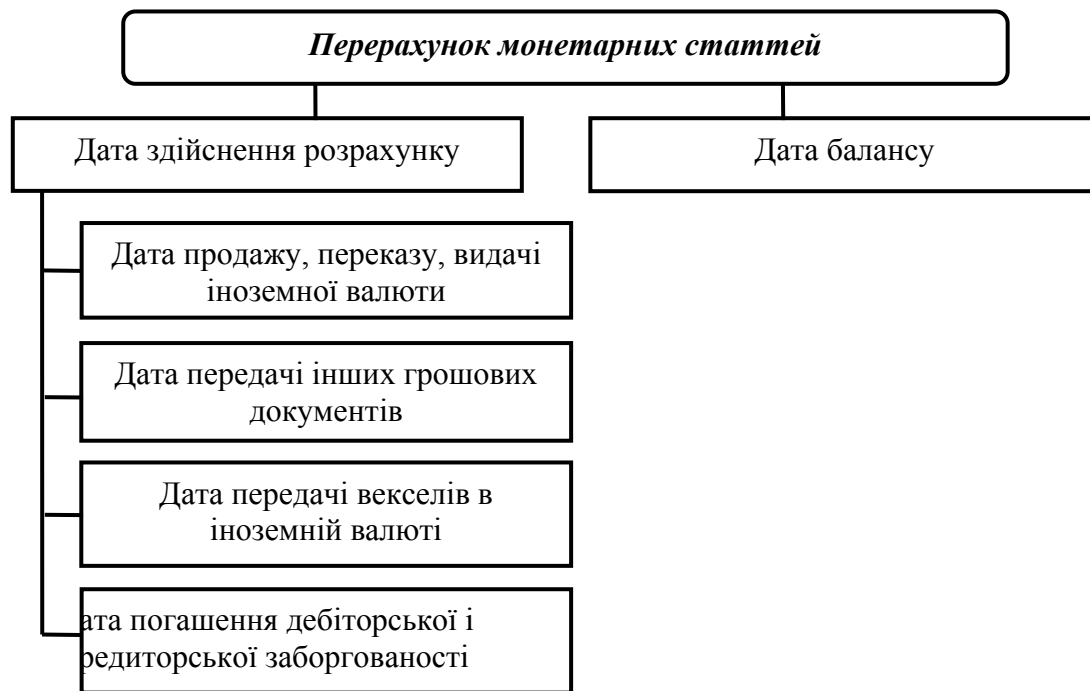


Рис. 3.2. Дати перерахунку монетарних статей

Немонетарні статті — це всі інші елементи балансу, що відображають активи або зобов'язання, розрахунки за якими не передбачають погашення у визначеній сумі грошових коштів чи їх еквівалентів.

До немонетарних статей належать:

1. Активи: основні засоби; нематеріальні активи; капітальні вкладення; запаси; дебіторська заборгованість, погашення якої здійснюється шляхом отримання товарів, робіт або послуг.

2. Власний капітал: зареєстрований (пайовий) капітал; резерви; додатковий капітал; нерозподілений фінансовий результат.

3. Позиковий капітал: довгострокові та короткострокові зобов'язання, погашення яких здійснюється не грошовими коштами.

Коливання валютного курсу не впливають на немонетарні статті, тому щодо їх відображення застосовується таке правило: *немонетарні статті у фінансовій звітності показуються за первісною або справедливою вартістю, за якою вони були визнані в обліку, і при зміні валютного курсу перерахунку не підлягають.*

Під час обліку валютних операцій особливої уваги потребує порядок відображення авансових платежів. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 21 передбачено спеціальні норми щодо обліку авансів, здійснених або отриманих в іноземній валюті, які вимагають уважного та коректного застосування. Основними правилами обліку таких авансів є:

1. Сума авансу, перерахованого з метою купівлі активів або отримання робіт (послуг), при включенні до первісної вартості відповідних активів чи витрат на роботи (послуги) підлягає перерахунку у валюту звітності за валютним курсом, що діяв на дату оплати авансу.

2. Сума авансу, отриманого від інших осіб, при визнанні її у складі доходів звітного періоду перераховується у валюту звітності за валютним курсом, чинним на дату надходження такого авансу.

Зазначена специфіка зумовлена загальними принципами бухгалтерського обліку, спрямованими на недопущення необґрунтованого завищення активів і доходів. Так, дебіторська заборгованість, що виникає внаслідок перерахування авансу, не повинна змінюватися під впливом коливань валютного курсу – ані зростати при підвищенні курсу національної валюти, ані зменшуватися при його зниженні.

У разі здійснення авансового платежу підприємство в подальшому отримує матеріальний або нематеріальний актив, вартість якого не залежить від валютного курсу на дату його надходження. Тому такий актив відображається в обліку за курсом валюти на дату перерахування авансу, а не за курсом на дату оформлення вантажної митної декларації.

Такий самий підхід використовується й під час відображення доходів. Сума доходу визначається виходячи з отриманого авансового платежу, перерахованого за офіційним валютним курсом, що діяв на дату його надходження, а не за курсом, чинним на момент оформлення експортної вантажної митної декларації чи підписання акта виконаних робіт або надання послуг. Отже, підприємство фіксує валютний курс у день отримання авансу, а під час визнання доходу, що відповідає даті переходу права власності (оформлення митної декларації або підписання відповідного акта), відображає визначену суму доходу в бухгалтерському обліку.

Курсова різниця – це відхилення між вартісними оцінками однакової суми іноземної валюти, визначеними за різних валютних курсів.

Курсові різниці розраховуються виключно за монетарними статтями балансу.

Визначення курсових різниць за монетарними статтями, вираженими в іноземній валюті, здійснюється:

- на дату проведення розрахунків;
- на дату складання балансу.

Залежно від характеру діяльності, у процесі якої виникають курсові різниці, їх поділяють на операційні та неопераційні (рис. 3.3).

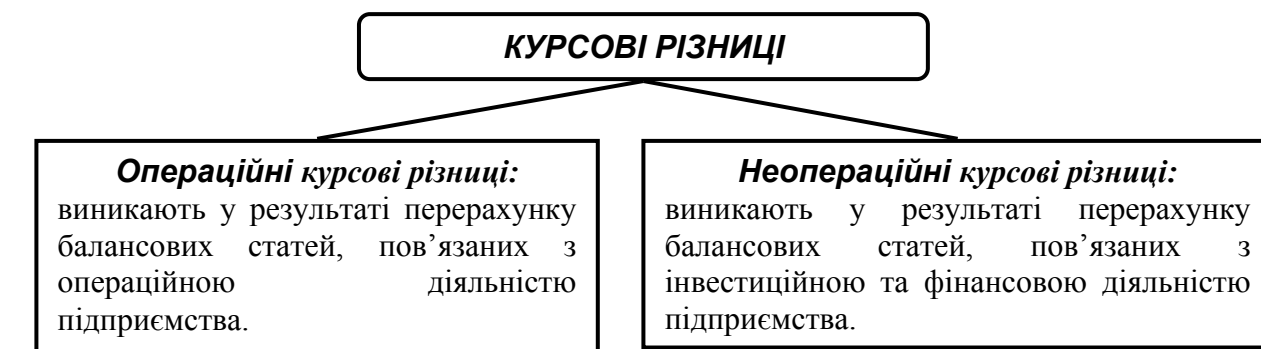


Рис. 3.3. Види курсових різниць залежно від виду діяльності

Курсова різниця визначається за формулою

$$Р_k = С_m (K_t - K_{t-1}), \quad (1)$$

де $С_m$ – величина монетарної статті, вираженої в іноземній валюті;

K_t – валютний курс, що діє на дату оцінювання монетарної статті;

K_{t-1} – валютний курс, установлений на дату первісної оцінки відповідної монетарної статті.

Розмежувати випадки віднесення курсових різниць до доходів або витрат можна, виходячи з економічного результату господарської операції. У випадку зростання валютного курсу зумовлює зростання економічних вигод підприємства, то виникають доходи. Натомість у разі зменшення економічних вигод у результаті здійснення операції формуються витрати.

Зазначені підходи узагальнені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Перерахунок статей балансу при зміні валютного курсу

Види статей	Збільшення курсу	Зменшення курсу
Грошові кошти та їх еквіваленти	Доходи	Витрати
Дебіторська заборгованість	Доходи	Витрати
Кредиторська заборгованість	витрати	доходи

Враховуючи суть поняття «курсова різниця», виокремлюють чотири часові періоди, у межах яких проводиться перерахунок заборгованості в іноземній валюті з метою розрахунку курсових різниць.

1. Якщо валютна операція та розрахунки за нею здійснюються в межах одного звітного періоду, таким періодом вважається проміжок часу від дати відображення господарської операції в обліку до моменту її фактичного погашення.

2. У випадку, коли валютна операція і її оплата припадають на різні звітні періоди, розрізняють такі часові інтервали:

– від дати визнання операції в бухгалтерському обліку до дати складання фінансової звітності за відповідний звітний період;

- від дати формування фінансової звітності за попередній звітний період до моменту здійснення розрахунків;
- від дати складання фінансової звітності за попередній період до дати складання фінансової звітності за поточний період – у разі, якщо оплата не була проведена в наступному кварталі.

Під час класифікації курсових різниць як операційних або неопераційних слід враховувати характер діяльності (операційної, інвестиційної чи фінансової), у межах якої була здійснена операція, що спричинила виникнення відповідної курсової різниці.

Позитивна курсова різниця «транзитом» проходить через рахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці».

Негативна курсова різниця – через рахунок 945 – «Втрати від операційної курсової різниці», рахунок 974 – «Втрати від неопераційних курсових різниць», з подальшим списанням на рахунок 79 «Фінансові результати» (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Порядок відображення в обліку курсових різниць

Види діяльності та рахунки по відношенню до балансу	Зміна валютного курсу збільшення	Зміна валютного курсу зменшення
Операційна діяльність (активні рахунки)	Рах. 714 «Дохід від операційної курсової різниці»	Рах. 945 «Втрати від операційної курсової різниці»
Неопераційна діяльність (активні рахунки)	Рах. 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»	Рах. 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»
Операційна діяльність (пасивні рахунки)	Рах. 945 «Втрати від операційної курсової різниці»	Рах. 714 «Дохід від операційної курсової різниці»
Неопераційна діяльність (пасивні рахунки)	Рах. 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	Рах. 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»

Під час вивчення теми варто приділити особливу увагу операціям з придбання та продажу іноземної валюти. Купівля валюти здійснюється лише на міжбанківському валютному ринку через уповноважені банківські установи, які за дорученням клієнтів набувають іноземну валюту для її подальшого перерахування за кордон.

Документальне оформлення операцій з придбання та продажу іноземної валюти резидентами України здійснюється з урахуванням вимог валютного законодавства та нормативних актів Національного банку України і передбачає чітку фіксацію підстав, обсягів і напрямів використання валютних коштів.

Придбання іноземної валюти резидентами оформлюється, як правило, через уповноважений банк на міжбанківському валютному ринку. Підставою для купівлі валюти є заява клієнта (заявка на купівлю іноземної валюти), в якій зазначаються сума, вид валюти та мета її придбання. До заявки додаються документи, що підтверджують законність валютної операції: зовнішньоекономічний договір (контракт), рахунок-фактура (інвойс), митна декларація (за потреби), акти виконаних робіт або наданих послуг, а також інші документи залежно від характеру операції. Після здійснення купівлі банк надає клієнту виписку з валютного рахунку та довідку про купівлю іноземної валюти, які є підставою для відображення операції в бухгалтерському обліку.

Продаж іноземної валюти резидентами також здійснюється через уповноважені банки на підставі розпорядження (заявки) клієнта на продаж валютних коштів. Документальне підтвердження включає заяву на продаж валюти, банківські виписки з валютного рахунку, а також розрахункові документи, що підтверджують надходження валюти (платіжні доручення, SWIFT-повідомлення тощо). За результатами операції банк оформлює виписку з гривневого рахунку та документ, що підтверджує курс і суму проданої валюти. Зазначені документи слугують підставою для відображення результатів продажу валюти, курсових різниць і фінансових результатів у бухгалтерському обліку підприємства.

Отже, документальне оформлення операцій з купівлі та продажу іноземної валюти забезпечує прозорість валютних розрахунків, контроль за дотриманням валютного законодавства та достовірність облікової інформації.

У бухгалтерському обліку операції з купівлі іноземної валюти мають такі особливості:

кошти в національній валюті, які було перераховано для придбання валюти, до моменту її зарахування обліковуються на рахунку 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;

якщо офіційний курс НБУ на дату зарахування валюти відрізняється від курсу її придбання на міжбанківському валютному ринку, різниця відображатиметься у складі інших доходів або витрат на рахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» чи 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти».

При цьому доходи за рахунком 711 виникають у випадку перевищення курсу НБУ над курсом придбання валюти, тоді як витрати за рахунком 942 формуються, якщо курс купівлі перевищує офіційний курс НБУ.

Приклад 1. Підприємство звернулося до банку із заявою про купівлю 2400 дол. США за курсом міжбанківського валютного ринку 41,3 грн за 1 дол. США, перерахувавши банку 63 600 грн. На дату зарахування валюти курс НБУ становив 41,0 грн, комісійна винагорода банку – 1 %. Порядок відображення цих операцій у бухгалтерському та податковому обліку наведено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Відображення операцій з придбання іноземної валюти

Зміст операції	Дт	Кт	Сума	Доходи	Витрати
Здійснено перерахунок гривень для купівлі валюти	333	311	100200	-	-
Отримано іноземну валюту на рахунок підприємства за курсом 41,0 грн/\$1 ($2400 \times 41,0 = 98400,0$)	312	333	98400	-	-
Відображення комісійну винагороду банку у складі адміністративних витрат підприємства ($2400 \times 41,0 \times 1\% = 624,0$)	92	685	984	-	984
Перераховано комісійну винагороду банку	685	333	984	-	-
Відображено у складі витрат різниця між вартістю валюти за курсом міжбанківської валютної біржі та курсом НБУ на дату зарахування валюти на рахунок ($(41,3 - 41,0) \times 2400 = 720$)	942	333	720	-	720
Відображено повернення невикористаних гривень на поточний рахунок	311	333	96	-	-

У податковому обліку операції з купівлі іноземної валюти відображаються відповідно до п. 153.1.4 Податкового кодексу України, а саме:

до складу доходів або витрат звітного періоду включається додатна або від’ємна різниця між курсом придбання валюти та курсом, за яким визначається її балансова вартість;

до витрат також відносять суми збору на обов’язкове державне пенсійне страхування та інші обов’язкові платежі, пов’язані з операціями купівлі іноземної валюти.

У бухгалтерському обліку доцільно виокремити такі особливості відображення операцій з реалізації іноземної валюти:

– до моменту здійснення продажу іноземна валюта обліковується на рахунку 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;

– у разі зміни офіційного курсу НБУ в період перебування валюти на транзитному рахунку банку проводиться перерахунок валютних сум, а результати відображаються у складі курсових різниць: на 714 «Дохід від операційної курсової різниці» – за умови зростання

курсу іноземної валюти, та на 945 «Втрати від операційної курсової різниці» – у разі його зниження;

– фінансовий результат від продажу іноземної валюти (прибуток або збиток), що визначається як різниця між сумою коштів, отриманих від реалізації валюти, та її балансовою вартістю, відображається на 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» – при позитивному результаті, або на 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» – при від’ємному.

Приклад 2. Підприємство продає 3000 дол. США. Курс іноземної валюти на дату надходження та списання з валютного рахунку становить 41,2 грн за 1 дол. США. Курс продажу на міжбанківському валютному ринку – 41,26 грн за 1 дол. США. Комісійна винагорода банку складає 2 %. На дату продажу курс НБУ – 41,25 грн за 1 дол. США. Необхідно відобразити зазначені операції в бухгалтерському та податковому обліку.

Табляця 3.4

Відображення операцій з продажу іноземної валюти

Зміст операції	Дт	Кт	Сума	Доходи	Витрати
Відображено перерахунок іноземної валюти для продажу ($3000 \times 41,2 = 123600$)	334	312	123600	–	–
Зарахована сума в гривнях, отримана від продажу іноземної валюти, за вирахуванням комісійної винагороди банку	311	377	121304,4 (123780-2475,6)	–	–
Відображення комісійну винагороду банку у складі адміністративних витрат підприємства ($3000 \times 41,26 \times 2\% = 2475,6$)	92	377	2475,6	–	2475,6
Між вартістю валюти за курсом на дату списання і вартістю валюти за курсом на момент продажу визначено курсову різницю	334	714	180	180	–
Різниця між комерційним курсом МБВР та курсом НБУ, який діяв на дату продажу відображена у складі доходів ($41,26 - 41,25$) Ч $3000 = 30,0$)	377	711	30	30	–
Відображений залік зобов’язань із продажу валюти ($123600+150$)	377	334	123750	–	–

У податковому обліку операції з іноземною валютою мають такі особливості відображення (п. 153.1.4 ПКУ):

– під час продажу іноземної валюти до складу доходів або витрат включається відповідно позитивна або від’ємна різниця між доходом від реалізації, визначеним за комерційним курсом міжбанківського валютного ринку, та балансовою вартістю валюти;

– сума комісійної винагороди банку відноситься до витрат і визнається у тому звітному періоді, в якому такі витрати були понесені.

ТЕМА 3. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ: Облік і оподаткування валютних операцій

1. Система нормативного регулювання валютних операцій в Україні.
2. Особливості відображення в обліку операцій в іноземній валюті.
3. Курсові різниці: зміст, порядок розрахунку та відображення в обліку.
4. Позитивні і негативні курсові різниці на рахунках обліку.
5. Методичні підходи до накопичення, реєстрації облікової інформації та складання фінансової звітності про витрати підприємства.

Доповнення

Реферативні виступи на теми:

1. Відображення в обліку курсових різниць відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.
2. Особливості валютного регулювання країн ЄС.
3. Роль і значення іноземної валюти в грошовому обороті суб'єктів господарювання.

Експрес-опитування

1. Охарактеризуйте структуру системи валютного регулювання в Україні.
2. Які технічні документи НБУ націлені на реалізацію нових вимог валютного законодавства в Україні.
3. Назвіть послаблення на валютному ринку стосовно проведення окремих зовнішньоекономічних операцій.
4. Що таке валютний курс? За яким принципом бухгалтерського обліку він виникає?
5. Дайте визначення монетарних статей. Перелічіть монетарні статті балансу.
6. Дайте визначення немонетарних статей. Назвіть немонетарні статті балансу.
7. Що таке курсові різниці, випадки їх відображення?
8. Назвіть періоди щодо перерахунку заборгованості в іноземній валюті.
9. Розкрийте поняття валютних цінностей та операцій з ними.
10. Охарактеризуйте поняття та види валютного курсу.
11. Охарактеризуйте поняття курсових різниць. Сумові різниці.
12. Наведіть види валютних рахунків.
13. Розкрийте порядок обліку й оподаткування операцій на валютних рахунках.

14. Опишіть відмінності та особливості обліку позитивних та негативних курсових різниць.

15. Розкрийте особливості відображення в бухгалтерському обліку операцій з придбання та продажу іноземної валюти.

Завдання для самостійної роботи

1. Розкрийте порядок відображення в обліку курсових різниць відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

2. Розкрийте особливості валютного регулювання країн ЄС.

3. Розкрийте роль і значення іноземної валюти в грошовому обороті суб'єктів господарювання.

Термінологічний словник

Валютний курс (exchange rate) – це курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Операція в іноземній валюті – це господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка спричиняє проведення розрахунків в іноземній валюті.

Курсові різниці (exchange rate differences) – це різниці між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Грошова одиниця – це встановлений у законодавчому порядку грошовий знак. Вона служить для вимірювання цін товарів та послуг.

Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Монетарна стаття (monetary item) – стаття балансу, які відображають грошові кошти, а також такі активи і зобов'язання, які будуть одержані або сплачені у фіксованій (або визначеної) сумі грошей або їх еквівалентів.

Немонетарна стаття (non-monetary item) – всі інші статті балансу, які відображають активи чи зобов'язання, які не будуть сплачені у фіксованій сумі грошей або їх еквівалентів.

Балансова вартість іноземної валюти (book value of foreign currency) – це вартість іноземної валюти, визначена за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, на дату звітного балансу або на дату здійснення операції залежно від того, яка дата настала пізніше.

ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ

1. Яка з перелічених нижче постанов має тимчасовий характер щодо регулювання валютних операцій в Україні?

- а) постанова №1: «Про затвердження Положення про структуру валютного ринку України, умови та порядок торгівлі іноземною валютою та банківськими металами на валютному ринку України»;
- б) постанова №2: «Про затвердження Положення про здійснення операцій із валютними цінностями»;
- в) постанова №3: «Про затвердження Положення про транскордонне переміщення валютних цінностей»;
- г) постанова №5: «Про затвердження Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті»;
- д) постанова №6: «Про затвердження Положення про порядок надання банками Національному банку України інформації щодо договорів, які передбачають виконання резидентами боргових зобов'язань перед нерезидентами-кредиторами за залученими резидентами кредитами, позиками».

2. Вказати ліміт встановлений на перекази іноземної валюти за кордон без потреби відкриття рахунка для фізичних осіб:

- а) з 15 000 до 150 000 на рік;
- б) з 20 000 до 150 000 на рік;
- в) з 15 000 до 100 000 на рік;
- г) з 15 000 до 200 000 на рік;
- д) з 10 000 до 100 000 на рік.

3. Згідно з новою системою валютного регулювання, було скасовано:

- а) заборону на здійснення інвестицій і кредитування резидентів із гривневих рахунків ЛОРО банків-нерезидентів;
- б) здійснення валютного контролю за експортно-імпортними операціями на суму до 150 тис. грн;
- в) обмеження щодо укладання банківських валютних свопів із резидентами та нерезидентами;
- г) заборону на використання рахунків юридичних осіб, відкритих за межами України (за винятком операцій з переказу коштів з України на такі рахунки);
- д) лімітування інвестицій банків у цінні папери інвестиційного рівня.

4. Методичні принципи відображення в бухгалтерському обліку операцій, здійснених в іноземній валюті, а також порядок перерахунку показників фінансової звітності суб'єктів господарювання, що провадять діяльність за межами України, у національну валюту встановлює:

- а) П(С)БО 16;
- б) П(С)БО 18;
- в) П(С)БО 19;
- г) П(С)БО 20;
- д) П(С)БО 21.

5. Під поняттям «валютний курс» слід розуміти:

- а) курс, який можна визначити відношенням цін на товар у двох країнах, узятих у одній валюті;
- б) обмінний курс валют, що діє зараз на валютному ринку;
- в) курс валют за терміновою угодою;
- г) курс національної грошової одиниці України до національної грошової одиниці іншої країни;
- д) курс, який змінюється залежно від ринкового попиту та пропозиції.

6. До монетарних статей можна віднести:

- а) дебіторська заборгованість, що підлягає погашенню в іноземній валюті;
- б) довгострокові та поточні позики, погашення яких буде не у грошовій формі;
- в) дебіторська заборгованість, яка погашається товарами (робітами, послугами);
- г) запаси;
- д) нерозподілений прибуток.

7. До немонетарних статей можна віднести:

- а) несплачений статутний капітал;
- б) зареєстрований (пайовий) капітал;
- в) довгострокові й поточні позики;
- г) видані векселі в іноземній валюті;
- д) дебіторська заборгованість, яка погашається іноземною валютою.

8. З урахуванням характеру діяльності курсові різниці класифікуються на:

- а) операційні й неопераційні;
- б) додатні та від'ємні;
- в) операційні та інвестиційні;

- г) неопераційні й фінансові;
- д) операційні та фінансові.

9. Для обліку доходів від неопераційних курсових різниць використовують рахунок:

- а) 714;
- б) 715;
- в) 744;
- г) 974;
- д) 945.

10. Для обліку втрат від операційних курсових різниць використовують рахунок:

- а) 945;
- б) 974;
- в) 744;
- г) 714;
- д) 942.

11. На дату балансу необхідно здійснювати перерахунок:

- а) немонетарних статей;
- б) монетарних статей;
- в) активу балансу;
- г) пасиву балансу;
- д) всіх статей балансу.

12. Для обліку доходів від операційних курсових різниць використовують рахунок:

- а) 744;
- б) 942;
- в) 974;
- г) 714;
- д) 712.

13. Для обліку втрат від неопераційних курсових різниць використовують рахунок:

- а) 945;
- б) 744;
- в) 712;
- г) 975;
- д) 974.

14. У яких випадках розраховують курсові різниці за монетарними статтями в іноземній валюті?

- а) перерахунок не здійснюється;
- б) на дату балансу;
- в) на дату проведення розрахунків;
- г) на дату проведення розрахунків і на дату балансу;
- д) на дату здійснення операції.

15. До операційної курсової різниці можна віднести:

- а) курсову різницю від перерахунку дебіторської заборгованості покупців за відвантажену продукцію;
- б) курсову різницю від перерахунку фінансових інвестицій за межами України;
- в) курсову різницю у зв'язку зі зміною курсу за позикою банку в іноземній валюті;
- г) курсову різницю за перерахунком монетарних статей фінансових операцій;
- д) курсову різницю за перерахунком монетарних статей інвестиційних операцій.

16. Сформулюйте економічний зміст такого бухгалтерського проведення: Дт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» Кт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»:

- а) списано іноземну валюту для продажу;
- б) зараховано виручку, отриману від продажу іноземної валюти, за вирахуванням банківської комісійної винагороди;
- в) відображено комісійну винагороду банку;
- г) отримано виручку в іноземній валюті;
- д) перераховано гривні на придбання валюти.

17. Яким бухгалтерським проведенням відображається перерахування і сплату митних платежів?

- а) Дт 942, Кт 334;
- б) Дт 337, Кт 311;
- в) Дт 312, Кт 362;
- г) Дт 632, Кт 337;
- д) Дт 942, Кт 333.

18. Розкрийте економічний зміст такого бухгалтерського проведення: Дт 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» Кт 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»:

- а) списано собівартість реалізованої валюти;
- б) відображено комісійну винагороду банку;
- в) відображено прибуток від продажу валюти;
- г) відображено дохід від операційної курсової різниці між комерційним курсом та курсом НБУ;
- д) зараховано на поточний рахунок національну валюту від продажу іноземної валюти.

19. Яким бухгалтерським проведенням відображається зарахування валюти на рахунок підприємства за певним курсом?

- а) Дт 312, Кт 333;
- б) Дт 311, Кт 333;
- в) Дт 333, Кт 311;
- г) Дт 942, Кт 333;
- д) Дт 685, Кт 333.

20. Яким бухгалтерським проведенням відображається зарахування виручки, отриманої від продажу іноземної валюти, без урахування банківської комісійної винагороди?

- а) Дт 312, Кт 333;
- б) Дт 333, Кт 311;
- в) Дт 311, Кт 377;
- г) Дт 311, Кт 333;
- д) Дт 92, Кт 377.

21. Статті балансу, що включають грошові кошти та активи або зобов'язання, розрахунки за якими здійснюються у визначеній сумі грошей або їхніх еквівалентах – це....:

- а) немонетарні статті;
- б) монетарні статті;
- в) валютні статті;
- г) фінансові інвестиції;
- д) векселі.

22. Що НЕ належить до монетарних статей?

- а) довгострокові й поточні позики;
- б) резервний капітал;
- в) іноземна валюта (грошові знаки) в касі підприємства;
- г) цінні папери в іноземній валюті, крім тих, що належить до інвестицій;
- д) неоплачений капітал.

Ситуаційне завдання 3.1

Завдання: розрахувати залишок невикористаних коштів, які повернені в національній валюті на поточний рахунок. Навести облік господарських операцій у формі таблиці.

10.11.2025 р. на підставі заяви підприємства банк зарахував 420000 грн. для купівлі 10000 \$. На дату купівлі валюти (11.11.2025 р.) курс міжбанківського валютного ринку становив 41,67 грн за дол., курс НБУ – 41,58 грн за дол.

Ситуаційне завдання 3.2

Завдання: розрахувати дохід від курсових різниць. Облік господарських операцій подати у таблиці.

10.11.2025 р. на розподільчий рахунок банку за договором купівлі-продажу отримана авансова оплата у розмірі 10000 \$. 11.11.2025 р. банк продав 6500 \$ на міжбанківському валютному ринку України за курсом 41,63 грн за дол. На 10.11.2025 р. курс НБУ – 41,56 грн за 1 дол., на 11.11.2025 р. – 41,58 грн за 1 дол.

Ситуаційне завдання 3.3

Підприємство ТОВ «Альфа» 15 березня 2025 року подало до уповноваженого банку заявку на купівлю іноземної валюти з метою здійснення розрахунків з іноземним постачальником за імпортним контрактом. Згідно з умовами операції, підприємство придбало 5 000 дол. США на міжбанківському валютному ринку за комерційним курсом 38,20 грн/1 дол. США. На дату купівлі іноземної валюти курс НБУ – 38,10 грн/1 дол. США. Комісійна винагорода банку за здійснення валютної операції складає 1,5 % від суми придбаної валюти та була утримана банком з поточного рахунка підприємства в національній валюті. Куплена іноземна валюта зарахована на валютний рахунок підприємства в банку.

Завдання:

1. Визначити балансову вартість придбаної іноземної валюти.
2. Розрахувати суму курсової різниці (за наявності) при купівлі іноземної валюти.
3. Визначити суму комісійної винагороди банку та порядок її відображення в обліку.

4. Скласти бухгалтерські проведення з обліку операції купівлі іноземної валюти.
5. Визначити фінансовий результат від операції купівлі іноземної валюти.

Ситуаційне завдання 3.4

Підприємство ТОВ «Бета» має на валютному рахунку грошові кошти в сумі 4 000 дол. США, які були зараховані раніше за офіційним курсом НБУ 37,80 грн/1 дол. США.

20 квітня 2025 року підприємство здійснило продаж іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку через уповноважений банк. Комерційний курс продажу валюти становив 38,10 грн/1 дол. США. На дату продажу іноземної валюти курс НБУ – 38,00 грн/1 дол. США. Комісійна винагорода банку за здійснення операції продажу валюти становить 2 % від суми гривневого еквівалента, отриманого від продажу, та була утримана банком з поточного рахунку підприємства.

Грошові кошти в національній валюті від продажу іноземної валюти зараховані на поточний рахунок підприємства.

Завдання:

1. Визначити балансову вартість проданої іноземної валюти.
2. Розрахувати курсову різницю, що виникла під час перерахунку валюти на дату продажу.
3. Визначити фінансовий результат від продажу іноземної валюти (дохід або витрати).
4. Розрахувати суму комісійної винагороди банку та порядок її відображення в бухгалтерському обліку.
5. Скласти бухгалтерські проведення з обліку операції продажу іноземної валюти.

Ситуаційне завдання 3.5

Відображення валютних операцій в обліку

Підприємство «Альфа» отримало від іноземного покупця аванс 5 000 євро за поставку обладнання. На момент отримання авансу курс НБУ складав 41,2 грн/євро, на дату відвантаження продукції курс підвищився до 41,5 грн/євро.

Завдання:

1. Визначте, яку суму в гривнях відобразити в бухгалтерському обліку при отриманні авансу.
2. Розрахуйте курсові різниці на момент відвантаження продукції.
3. Складіть проводки для обліку авансу, дебіторської заборгованості та доходу від експорту в національній валюті.

Ситуаційне завдання 3.6

Облік курсових різниць

Підприємство «Бета» придбало матеріали у іноземного постачальника на суму 10 000 дол. США за умовами **30 днів після отримання товару**. Курс НБУ на дату отримання товару — 41,3 грн/дол., на кінець кварталу — 41,5 грн/дол., а на момент оплати постачальнику — 41,4 грн/дол.

Завдання:

1. Розрахуйте позитивні або негативні курсові різниці, що виникли у період між датою отримання товару і датою оплати.
2. Визначте, на яких рахунках слід відобразити курсові різниці в бухгалтерському обліку.
3. Складіть таблицю відображення операцій у національній валюті для подальшого складання фінансової звітності.

Ситуаційне завдання 3.7

Податкові наслідки валютних операцій

Підприємство «Гамма» отримало від нерезидента оплату 3 000 євро авансом за надані послуги. Податок на додану вартість становить 20 %. Курс НБУ на дату отримання авансу — 41,1 грн/євро, на дату надання послуг — 41,3 грн/євро.

Завдання:

1. Визначте суму доходу, що підлягає відображенню в бухгалтерському обліку, та суму ПДВ.
2. Розрахуйте курсову різницю між датою отримання авансу і датою надання послуг.
3. Складіть проводки для відображення доходу, ПДВ та курсових різниць у бухгалтерському обліку.
- 4.

ТЕМА 4. ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

1. Види безготівкових розрахунків, що застосовуються у зовнішньоекономічній діяльності, та відображення цих операцій в облікових записах.
2. Надання та облік кредитів від банків-резидентів і банків-нерезидентів.
3. Облік платежів за податками та обов'язковими внесками у сфері ЗЕД.
4. Проведення розрахунків в іноземній валюті: безготівковій та готівковій формі.

Метою вивчення теми є формування у здобувачів освіти системних теоретичних знань щодо особливостей обліку й оподаткування різних форм розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності, включаючи безготівкові та готівкові операції в національній та іноземній валюті.

Після вивчення теми 4 здобувач повинен знати:

- основні види безготівкових розрахунків, що застосовуються у ЗЕД;
- процес відображення в бухгалтерському обліку записів щодо видів безготівкових розрахунків;
- процес розрахунків банківським переказом;
- процес відображення в бухгалтерському обліку розрахунків переказом;
- можливості кредитування банків-резидентів та банків-нерезидентів;
- ознаки системи митних платежів;
- особливості обліку розрахунків у готівковій та безготівковій іноземній валюті.

Після вивчення теми 4 здобувач повинен уміти:

- визначати форми розрахунків у сфері зовнішньоекономічних операціях;
- вести облік безготівкових розрахунків;
- орієнтуватися у системі митних платежів;
- вести облік розрахунків у готівковій та безготівковій іноземній валюті.

Ключові поняття: трансферт (transfer); банківський переказ (bank transfer); акредитив (letter of credit); документарний (товарний) акредитив (documentary letter of credit / commercial letter of credit); інкасо (collection / documentary collection); розрахунковий чек (payment check).

МЕТОДИЧНІ МАТЕРІАЛИ

В Україні здійснення розрахунків за експортно-імпортними операціями супроводжується низкою валютно-фінансових обмежень. До ключових із них належать: жорстке нормативне визначення строків проведення розрахунків; обмеження щодо здійснення валютних авансових платежів; а також вимога щодо обов'язковості попередніх платежів за експортними операціями із застосуванням національної валюти.

Взаємодія між учасниками зовнішньоекономічних відносин переважно ґрунтується на використанні безготівкових форм розрахунків. Міжнародні розрахунки України охоплюють широкий спектр економічних і неекономічних взаємовідносин із зарубіжними партнерами. Незважаючи на різноманіття таких зв'язків, за своїм економічним змістом міжнародні розрахунки доцільно поділити на дві основні групи: розрахунки за зовнішньоторговельними операціями, включаючи міжнародні перевезення та кредитні операції, а також неторговельні розрахунки, які пов'язані з діяльністю дипломатичних представництв, утриманням делегацій, організацією міжнародних заходів тощо.

Валютно-фінансові умови зовнішньоекономічного договору мають забезпечувати своєчасне та гарантоване надходження валютної виручки від експорту й раціональне використання валютних ресурсів при імпорті. Визначення конкретних умов платежу залежить насамперед від усталених правил міжнародної торгівлі, та від низки специфічних чинників, а саме: характер товару (технічне обладнання, медикаменти, продукти харчування); тип поставок, робіт або послуг (разові чи регулярні); строки виконання зобов'язань; наявність кредитних домовленостей; фінансову надійність та ділову репутацію контрагента; умови досягнутого компромісу між сторонами; а також можливості банківського обслуговування.

Під час вибору валютно-фінансових умов конкретного зовнішньоторговельного контракту всі їх складові повинні розглядатися комплексно. Формулювання умов договору мають бути чіткими та однозначними, оскільки будь-які неточності здатні спричинити

фінансові втрати, конфліктні ситуації або навіть припинення зовнішньоекономічної співпраці.

До основних фінансових умов контракту належать способи й умови здійснення платежів, а також форми розрахунків. Зокрема, у договорі можуть бути передбачені такі варіанти платежу: негайна оплата, оплата з відстрочкою (у кредит) або здійснення авансового платежу.

Кредитні розрахунки або платежі з відстрочкою поділяються на два види залежно від того, яка зі сторін надає фінансування. У міжнародній практиці комерційний кредит може бути наданий як експортеру або імпортеру банківською установою, так і у формі авансування, коли експортер кредитує імпортера.

Вибір форми розрахунків у зовнішньоторговельних операціях має вирішальне значення, оскільки саме він дозволяє сторонам мінімізувати витрати та знизити ризик невиконання договірних зобов'язань контрагентом.

Безготівкові розрахунки передбачають рух валютних коштів без використання готівки шляхом зарахування коштів на банківські рахунки та їх подальшого перерахування з рахунку платника на рахунок отримувача. У банківській практиці такі операції розглядаються як операційне оформлення платежів. Важливою відмінністю форм розрахунків від умов платежу є спосіб організації грошового обігу та документообігу між експортером, імпортером і їхніми банками. Кожна форма розрахунків має власний механізм подання платіжних документів, їх обробки та передачі між учасниками операції.

Форми розрахунків за зовнішньоторговельними контрактами регулюються, з одного боку, міжнародними звичаями та правилами, сформованими світовою практикою, а з іншого – національним законодавством і нормативними актами. Міжбанківські розрахунки здійснюються шляхом обміну стандартизованими банківськими повідомленнями, що охоплюють торговельні й валютні операції, спеціальні повідомлення та банківські перекази.

До основних форм міжнародних розрахунків належать акредитив, банківський переказ, інкасо та розрахунки за відкритими рахунками. У межах цих форм використовуються чеки, векселі та інші фінансові інструменти. В Україні найбільш поширені банківські перекази, документарне інкасо та документарні акредитиви.

Кожна форма розрахунків характеризується специфікою документального оформлення та може мати кілька різновидів залежно від порядку здійснення документообігу. Зокрема, у деяких випадках платежі проводяться на підставі лише фінансових документів, в інших – за умови подання як фінансових, так і комерційних документів. Так, інкасо й акредитиви можуть бути як простими, так і документарними.

Отже, ключовими формами безготівкових розрахунків вітчизняних підприємств з іноземними партнерами є банківський переказ, акредитив, інкасо та розрахунки із застосуванням чеків, кожна з яких має свої різновиди.

Трансферт являє собою письмове доручення на переказ іноземної валюти з однієї держави до іншої – від резидента-платника до іноземного отримувача (бенефіціара). Така операція здійснюється на підставі заяви на переказ, у якій зазначаються всі необхідні реквізити, частина з яких оформлюється латиницею або іноземною мовою, зокрема найменування сторін, валюта платежу, реквізити банків та інформація щодо контракту.

Банківський переказ є однією з найпоширеніших форм міжнародних розрахунків, що зумовлено простотою його здійснення, короткими строками проведення платежів і порівняно невисокою вартістю банківських послуг. Крім того, кошти, зараховані на рахунок отримувача, як правило, не підлягають відкликанню.

До переваг банківського переказу належать оперативність здійснення платежу (у межах 1–5 банківських днів) та мінімальні витрати, тоді як основним недоліком є ризик непоставки товару після проведення оплати.

Отже, банківський переказ – це розпорядження клієнта своєму банку здійснити виплату визначеної суми іноземному отримувачу через банк-кореспондент за рахунок платника з визначенням способу компенсації витрат банку. У міжнародній практиці найбільшого поширення набув документарний (умовний) переказ.

Банківський переказ в обліку відображається по-різному в експортера та імпортера (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Бухгалтерський облік за банківським переказом в експортера й імпортера

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Бухгалтерський облік в імпортера:		
З валютного рахунку перераховано кошти іноземному постачальнику як аванс за товар чи послуги	371	312
Оплата рахунку іноземного постачальника здійснена через документарний банківський переказ	632	312
Перераховано банку комісійну винагороду за виконання валютних операцій банківським переказом	92	312
Бухгалтерський облік в експортера:		
На валютний рахунок надійшли кошти від іноземного покупця як аванс за продукцію	312, 314	681
На валютний рахунок отримано оплату від іноземного покупця після відвантаження товару	312, 314	362

За своєю економічною природою акредитив є безумовним зобов'язанням банківської установи здійснити платіж на користь продавця за рахунок покупця за умови своєчасного подання документів, що підтверджують належне виконання договірних умов постачальником.

Акредитивна операція є самостійною банківською процедурою, відокремленою від договору купівлі-продажу, хоча й ґрунтується на ньому. У межах такої операції банк виступає фінансовим посередником між сторонами контракту – продавцем і покупцем або виконавцем і замовником.

Взаємовідносини наказодавця з банком (як правило, імпортера чи покупця) оформлюються шляхом подання заяви на відкриття акредитива, у якій фіксуються основні умови договору. За недотримання постачальником визначених умов банк не здійснює виплату передбаченої суми.

Платежі за акредитивом проводяться протягом строку його дії через банк постачальника – як у повному обсязі, так і частинами – на підставі поданих реєстрів рахунків, транспортних або приймально-здавальних документів, що підтверджують факт відвантаження продукції.

Акредитивна форма розрахунків широко застосовується у міжнародній торгівлі біржовими товарами за участю посередників, зокрема брокерів, оскільки дає можливість оперативно трансформувати відвантажений товар у грошові кошти.

Документарний (товарний) акредитив передбачає обов'язкове подання комерційних документів, без яких виплата за акредитивом не здійснюється.

Облік операцій за акредитивами здійснюється на рахунках:

– 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» та 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» – у разі відкриття покритого акредитива;

– 601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті» та 602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті» – у разі відкриття непокритого акредитива.

Процес відкриття акредитива відображається за дебетом рахунків 313 або 314 з кредиту поточних рахунків. Під час використання коштів за акредитивом відповідний рахунок кредитується, а дебетується рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Надалі оприбуткування отриманих активів відображається за дебетом відповідних рахунків активів і кредитом рахунка 63. Аналітичний облік

руху коштів за акредитивами здійснюється окремо за кожним акредитивом у спеціальних відомостях або картках.

Операції в іноземній валюті можуть проводитися виключно через уповноважені банки, тоді як розрахунки з нерезидентами у національній валюті допускаються лише за наявності індивідуальної ліцензії НБУ.

Інкасо належить до найменш поширених форм розрахунків у сфері ЗЕД. За своєю суттю воно є банківською послугою, що дозволяє експортеру отримати платіж від іноземного боржника за посередництвом банківських установ.

У разі імпорту товарів, остаточний розрахунок за які здійснюється після їх прибуття або перевірки у пункті призначення, доцільним є використання банківського переказу, а за неможливості – застосування інкасової форми розрахунків на суму остаточного платежу.

Інкасо в зовнішньоторговельній практиці передбачає домовленість між експортером і його банком, за якою передача товаросупровідних документів імпортеру здійснюється лише після оплати або акцепту відповідних фінансових зобов'язань. Залежно від напрямку руху документів і коштів розрізняють експортне та імпортне інкасо.

Чисте інкасо передбачає інкасацію виключно фінансових документів без додавання комерційних, тоді як документарне інкасо потребує подання рахунків, страхових та інших товарних документів. До фінансових документів, що приймаються на інкасо, належать чеки, векселі та інші боргові інструменти.

Серед основних недоліків інкасової форми розрахунків слід відзначити: значну часову затримку між відвантаженням продукції та надходженням коштів; ризик відмови імпортера від оплати або втрати ним платоспроможності; можливість випереджальної доставки товару порівняно з надходженням документів до банку, що підвищує ймовірність неоплати.

Застосування інкасо регламентується «Уніфікованими правилами з інкасо Міжнародної торгової палати» (№ 322 від 01.01.1979 р.) за умови їх включення до умов договору.

Учасниками інкасової операції є експортер-довіритель, банк-ремітент, інкасуєчий банк, представляючий банк та платник – імпортер або уповноважена ним особа.

Інкасові операції ініціюються в банку експортера після відвантаження товару шляхом передачі документів разом з інкасовим дорученням до банку імпортера. Инкасуєчий банк повідомляє платника та передає йому документи або після сплати суми, або після акцепту строкового платіжного зобов'язання.

Розрахунки з використанням чеків у міжнародній практиці застосовуються значно рідше порівняно з іншими формами. Розрахунковий чек є письмовим дорученням платника своєму банку здійснити оплату зазначеної суми чекодержателю за рахунок коштів, що перебувають на рахунку чекодавця.

Згідно з положеннями Женевської чекової конвенції 1931 року, строк дії чека в межах однієї держави становить 8 днів, а при міжнародних розрахунках – від 20 до 80 днів з урахуванням часу на інкасацію та переказ коштів.

Виплата за чеком можлива лише за наявності достатнього залишку коштів на рахунку чекодавця, однак за домовленістю з банком допускається використання овердрафту. Чеки застосовуються під час оплати товарів на консигнаційних складах, під час розрахунків за раніше поставлену продукцію. Особливого поширення набули ордерні чеки.

Первинним документом для прийняття чека до обліку є заява клієнта, а бухгалтерський облік операцій із застосуванням чеків у зовнішньоекономічній діяльності здійснюється за правилами, аналогічними внутрішнім розрахунковим операціям.

Кредити банків-резидентів та кредити банків-нерезидентів

У сучасних умовах розвитку зовнішньоекономічної діяльності важливу роль у фінансуванні суб'єктів господарювання відіграють банківські кредити. Вони є одним із основних джерел залучення позикових коштів для забезпечення поточної діяльності підприємств, реалізації інвестиційних проєктів, здійснення експортно-імпортних операцій, а також підтримання ліквідності та платоспроможності суб'єктів господарювання. Залежно від статусу кредитора розрізняють кредити банків-резидентів та кредити банків-нерезидентів.

Кредити банків-резидентів – це позикові кошти, що надаються суб'єктам господарювання банками, зареєстрованими та такими, що здійснюють діяльність на території України відповідно до законодавства України та нормативних актів Національного банку України.

Такі кредити можуть надаватися як у національній валюті (гривні), так і в іноземній валюті за умови дотримання валютного законодавства. Основними видами кредитів банків-резидентів є короткострокові, середньострокові та довгострокові кредити, а також кредитні лінії, овердрафти, інвестиційні та цільові кредити.

Кредити банків-резидентів широко застосовуються для:

- фінансування оборотного капіталу підприємств;
- покриття тимчасового дефіциту грошових коштів;
- оплати імпортних поставок;
- реалізації інвестиційних програм;
- рефінансування поточних зобов'язань.

У бухгалтерському обліку кредити банків-резидентів відображаються залежно від строку їх погашення. Короткострокові кредити обліковуються на рахунках класу 6 «Поточні зобов'язання», зокрема на рахунку 601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті» та 602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті». Довгострокові кредити відображаються на рахунках класу 5 «Довгострокові зобов'язання».

Проценти за користування кредитами банків-резидентів визнаються витратами підприємства відповідно до принципу нарахування та включаються до фінансових витрат звітного періоду.

Кредити банків-нерезидентів – це кредити, що надаються суб'єктам господарювання України іноземними банківськими установами. Вони є важливим джерелом фінансування зовнішньоекономічної діяльності, особливо у випадках реалізації масштабних інвестиційних проєктів, імпорту обладнання, технологій або залучення довгострокових фінансових ресурсів.

Залучення кредитів банків-нерезидентів регулюється валютним законодавством України, нормативними актами Національного банку України, а також міжнародними договорами. Як правило, такі кредити надаються в іноземній валюті, що зумовлює виникнення валютних ризиків і необхідність обліку курсових різниць.

Основними особливостями кредитів банків-нерезидентів є:

- обов'язкове укладання кредитного договору з нерезидентом;
- реєстрація або повідомлення Національного банку України про залучення кредиту;
- дотримання вимог щодо граничних процентних ставок;
- здійснення обслуговування кредиту через уповноважені банки.

В обліку кредити банків-нерезидентів відображаються аналогічно кредитам банків-резидентів, однак з урахуванням вимог П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Сума основного боргу та нарахованих процентів у іноземній валюті підлягає перерахунку у гривню на дату здійснення операції та на дату балансу за курсом НБУ. Курсові різниці, що виникають у процесі такого перерахунку, стосується до складу доходів або витрат залежно від напрямку зміни валютного курсу.

Основною відмінністю між кредитами банків-резидентів і банків-нерезидентів є правовий режим їх надання, валютна складова та рівень валютного ризику. Кредити банків-резидентів характеризуються простішою процедурою оформлення та обслуговування, тоді як кредити банків-нерезидентів потребують додаткового валютного контролю, але часто забезпечують доступ до дешевших і довгострокових фінансових ресурсів.

Кредити банків-резидентів і кредити банків-нерезидентів є важливими інструментами фінансування діяльності підприємств у сфері зовнішньоекономічних відносин. Рациональний вибір джерела кредитування, врахування валютних ризиків та правильна організація бухгалтерського обліку кредитних операцій сприяють підвищенню фінансової стійкості підприємств і ефективності їх господарської діяльності.

Зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД) суб'єктів господарювання супроводжується виникненням специфічних податкових зобов'язань та обов'язкових платежів, пов'язаних з експортно-імпортними операціями, валютними розрахунками та міжнародним рухом товарів, послуг і капіталу. Правильна організація обліку розрахунків за податками й обов'язковими платежами у сфері ЗЕД має важливе значення для забезпечення достовірності фінансової звітності, дотримання вимог податкового та митного законодавства, а також мінімізації фінансових ризиків підприємства.

У процесі здійснення зовнішньоекономічних операцій підприємства можуть бути платниками таких основних податків і обов'язкових платежів:

- податку на додану вартість (ПДВ) при імпорті та експорті товарів і послуг;
- ввізного та вивізного мита;
- акцизного податку (у разі імпорту підакцизних товарів);
- податку на прибуток підприємств;
- митних зборів та інших платежів, пов'язаних із митним оформленням;
- податків при здійсненні розрахунків з нерезидентами (зокрема податку на репатріацію доходів).

Кожен із зазначених податків і зборів має свої особливості нарахування, сплати та відображення в бухгалтерському обліку.

Облік податку на додану вартість у зовнішньоекономічній діяльності

Особливе місце у системі розрахунків у сфері ЗЕД займає податок на додану вартість. При експорті товарів ПДВ, як правило, застосовується за нульовою ставкою, що дає право платнику на бюджетне відшкодування податкового кредиту. У бухгалтерському обліку сума податкових зобов'язань з ПДВ при експорті відображається відповідно до вимог податкового законодавства та стандартів бухгалтерського обліку.

При імпорті товарів ПДВ нараховується за основною ставкою на митну вартість товару з урахуванням мита та акцизного податку. Сплата ПДВ при імпорті здійснюється під час митного оформлення товарів, а сплачена сума включається до податкового кредиту підприємства. В обліку такі операції відображаються за дебетом рахунків обліку податкового кредиту та кредитом рахунків грошових коштів або розрахунків з бюджетом.

Облік мита та митних зборів

Мито є обов'язковим платежем, що справляється митними органами при переміщенні товарів через митний кордон України. Залежно від напрямку руху товарів розрізняють ввізне та вивізне мито. Суми мита включаються до первісної вартості імпортованих товарів або необоротних активів, якщо вони безпосередньо пов'язані з їх придбанням.

У бухгалтерському обліку нарахування та сплата мита відображаються як збільшення вартості активів та відповідні зобов'язання перед бюджетом. Митні збори, пов'язані з оформленням товарів, також включаються до витрат або до первісної вартості запасів відповідно до їх економічного змісту.

Облік податку на прибуток та інших податків у ЗЕД

Результати зовнішньоекономічної діяльності безпосередньо впливають на фінансовий результат підприємства та, відповідно, на суму податку на прибуток. Доходи та витрати від експортно-імпортних операцій визнаються за загальними правилами бухгалтерського обліку, однак з урахуванням курсових різниць, які виникають у процесі перерахунку валютних статей балансу.

Особливістю оподаткування у сфері ЗЕД є також оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України. При виплаті таких доходів підприємство-резидент виступає податковим агентом і зобов'язане нарахувати та утримати податок на репатріацію доходів, відображаючи відповідні суми у складі розрахунків з бюджетом.

Для обліку розрахунків за податками й обов'язковими платежами у сфері ЗЕД застосовуються рахунки класу 6 «Поточні зобов'язання», зокрема рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» з відповідними субрахунками. Аналітичний облік ведеться за видами податків, напрямками діяльності та контрагентами.

У сфері зовнішньоекономічної діяльності облік розрахунків за податками й обов'язковими платежами має комплексний характер і потребує глибокого знання норм податкового, митного та валютного

законодавства. Своєчасне та правильне відображення податкових зобов'язань у бухгалтерському обліку забезпечує достовірність фінансової звітності, підвищує фінансову дисципліну підприємства та сприяє ефективному управлінню зовнішньоекономічною діяльністю.

Операції в іноземній валюті – це господарські операції, вартісні показники яких визначені в іноземній валюті або розрахунки за якими здійснюються у валюті іншої держави. До таких операцій належать:

- отримання та надання кредитів в іноземній валюті;
- купівля основних засобів, запасів, інших активів, виконаних робіт і отриманих послуг у нерезидентів;
- реалізація готової продукції, товарів, робіт і послуг іноземним контрагентам;
- інші операції, що здійснюються в межах зовнішньоекономічних операцій.

Організація бухгалтерського обліку безготівкових розрахунків повинна забезпечувати належні умови для взаємного контролю виконання договірних зобов'язань між покупцями та постачальниками, а також дотримання вимог банківського контролю відповідно до чинного законодавства.

Суб'єкти підприємницької діяльності для зберігання коштів і проведення всіх видів безготівкових розрахунків відкривають рахунки в банківських установах за власним вибором та за згодою банку.

Облік іноземної валюти, що перебуває на рахунках у банках, здійснюється на активному рахунку 31 «Рахунки в банках», до якого відкриваються субрахунки:

- 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
- 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»;
- 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

Отже, для обліку валютних коштів передбачено використання двох спеціальних субрахунків: 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

Аналітичний облік за субрахунком 312 має бути організований таким чином, щоб забезпечувати повну й достовірну інформацію щодо наявності та руху коштів у кожній іноземній валюті за всіма відкритими банківськими рахунками.

Фізичні особи-нерезиденти, а також уповноважені представники юридичних осіб-нерезидентів можуть використовувати готівкову іноземну валюту на території митних органів як платіжний засіб у разі:

- а) сплати мита, податків, зборів, митних платежів і фінансових санкцій;
- б) оплати дорожніх зборів та оформлення перевезень великовагових, великогабаритних і небезпечних вантажів;
- в) внесення платежів за охорону та супровід транзитних і підакцизних товарів;
- г) сплати консульських зборів за оформлення віз;
- г) оплати послуг санітарно-карантинного, ветеринарного, фітосанітарного та іншого прикордонного контролю.

Фізичні особи-резиденти мають право використовувати готівкову іноземну валюту на території України для сплати митних платежів, податків, зборів, оплати послуг із супроводження транзитних товарів, а також за товари і послуги у зонах безмитної торгівлі.

Резиденти – суб'єкти підприємницької діяльності можуть застосовувати готівкову іноземну валюту як засіб платежу за межами України в рамках торговельної діяльності та надання послуг:

- на власних транспортних засобах при міжнародних пасажирських перевезеннях;
- під час участі в міжнародних виставках і ярмарках за кордоном у випадку продажу товарів.

Готівкова іноземна валюта, ввезена в Україну або отримана за реалізовані за кордоном товари, підлягає обов'язковому декларуванню та подальшому зарахуванню на поточний рахунок в іноземній валюті резидента через розподільчий рахунок. Зарахування коштів уповноваженим банком здійснюється на підставі документів, що підтверджують участь підприємства у міжнародних виставках (ярмарках) та митної декларації.

Уповноважений банк установлює граничний розмір залишку іноземної валюти в касі підприємства. Суми, що перевищують встановлений ліміт, підлягають обов'язковій інкасації та зарахуванню на поточний валютний рахунок.

Готівкова іноземна валюта, отримана з власних валютних рахунків, може використовуватися виключно за цільовим призначенням, визначеним під час її отримання.

Облік готівкових коштів в іноземній валюті ведеться на рахунку 30 «Готівка» з використанням субрахунку 302 «Готівка в іноземній валюті». Якщо підприємство здійснює операції лише в національній валюті, застосовується субрахунок 301 «Готівка в національній валюті», а за наявності валютних коштів – також субрахунок 302.

ТЕМА 4. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ: Облік і оподаткування розрахункових операцій

1. Види безготівкових розрахунків, що застосовуються у зовнішньоекономічній діяльності, та відображення цих операцій в облікових записах.
2. Надання та облік кредитів від банків-резидентів і банків-нерезидентів.
3. Облік платежів за податками та обов'язковими внесками у сфері ЗЕД.
4. Проведення безготівкових розрахунків в іноземній валюті.
5. Проведення готівкових розрахунків в іноземній валюті.

Доповнення

Реферативні виступи:

1. Особливості відображення в обліку експортера факторингових та форфейтингових операцій.
2. Облік розрахунків за податками й обов'язковими платежами у сфері зовнішньоекономічної діяльності провідних країн ЄС.

Експрес-опитування

1. Назвіть найпоширеніші форми міжнародних розрахунків.
2. Назвіть особливості проведення міжнародних банківських переказів.
3. Розкрийте особливості розрахунків інкасо та їхнє відображення в системі обліку.
4. Розкрийте зміст акредитивної форми розрахунків.
5. Опишіть порядок здійснення та види акредитивів.
6. Розкрийте послідовність дій розрахунків векселем.
7. Розкрийте послідовність дій за міжнародними розрахунками з відкритого рахунку.
8. Назвіть недоліки, які виникають у процесі різних видів міжнародних розрахунків.
9. Розкрийте поняття міжнародних розрахунків, їх види.
10. Наведіть методику проведення розрахунків за допомогою банківського переказу.
11. Охарактеризуйте акредитивну форму розрахунків.
12. Наведіть методику проведення розрахунків за допомогою документального інкасо.
13. Розкрийте методику обліку й оподаткування кредитних операцій в іноземній валюті.

Завдання для самостійної роботи

1. Вкажіть особливості відображення в обліку експортера факторингових та форфейтингових операцій.
2. Вкажіть особливості обліку розрахунків за податками й обов'язковими платежами зовнішньоекономічних операцій провідних країн ЄС.

Термінологічний словник

Трансферт (transfer) – письмовий переказ іноземної валюти з однієї країни в іншу – від вітчизняного імпортера (переказодавця) імпортеру-отримувачу (бенефіціару).

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

Акредитив (letter of credit) – зобов'язання покупця відкрити акредитив (окремий рахунок для безготівкових розрахунків) у банку-емітенті на певну суму в узгодженій валюті на користь продавця до встановленого договором терміну.

Документарний (товарний) акредитив (documentary letter of credit / commercial letter of credit) – акредитив, виплата за яким не проводиться без надання комерційних документів.

Інкасо (collection / documentary collection) – 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.

Розрахунковий чек (payment check) – письмове розпорядження, наказ покупця (чекодавця) банку-платнику про сплату зазначеної у ньому суми чекодержателю (пред'явнику) або за їхнім наказом іншим особам (ордерний чек) за рахунок коштів чекодавця, що є у банку.

ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ

1. Учасниками інкасо є всі, крім:

- а) банк-ремітент;
- б) представляючий банк;
- в) довіритель-клієнт;
- г) інкасуєчий банк;
- д) бенефіціар.

2. Згідно з положеннями Женевської конвенції про чеки 1931 року, що встановлює правила чекового обігу в міжнародних розрахунках, строк дії чека (на території однієї держави) визначається як:

- а) 20 днів;
- б) 8 днів;
- в) 80 днів;
- г) 3 дні;
- д) 10 днів.

3. Установіть порядок розрахунків банківським переказом (1-заява на переказ, 2-платіжне доручення, 3-оформлення контракту, 4-зарахування коштів, 5-поставка товару).

- а) 1,3,4,5,2;
- б) 1,2,3,4,5;
- в) 5,3,1,2,4;
- г) 3,1,5,2,4;
- д) 3,5,1,2,4.

4. Сплачено банку комісійну винагороду за здійснення операцій банківським переказом:

- а) Дт 371 Кт 312;
- б) Дт 92 Кт 312;
- в) Дт 632 Кт 312;
- г) Дт 314 Кт 681;
- д) Дт 312 Кт 362.

5. Найменш поширеною формою розрахунків при зовнішньоекономічній діяльності є:

- а) трансферт;
- б) банківський переказ;
- в) акредитив;
- г) розрахунок чеками;
- д) інкасо.

6. Назвіть недоліки інкасової форми розрахунків:

- а) начний часовий розрив між відвантаженням продукції, поданням супровідних документів до банківської установи та надходженням оплати, що знижує швидкість обороту коштів імпортера;
- б) зменшення витрат – імпортер уникає витрат на імпортний акредитив і може отримати вигоду з низької ціни купівлі, оскільки виключено, що експортер може знехтувати деякими заощадженнями;
- в) відстрочка платежу – інкасова форма розрахунків є прийнятною для імпортера щодо часу для платежу, зазвичай можлива затримка платежу до прибуття товарів;
- г) зручність – купівля на основі інкасо дозволяє імпортеру уникнути ускладнень з відкриттям акредитиву;
- д) зменшення ризику дострокової передачі товарів – експортер може захиститися від передачі товарів до того, як імпортер здійснить платіж чи акцептує тратту.

7. Основні форми міжнародних розрахунків:

- а) вексель та інкасо;
- б) банківський переказ і акредитив;
- в) чек і банківський переказ;
- г) авансовий платіж розрахунки з відкритими рахунками;
- д) розрахунки за відкритими рахунками і чек.

8. В Україні основними фінансово-валютними обмеженнями розрахунків за експортно-імпортними операціями не є:

- а) чітке нормативне визначення строків їх проведення;
- б) встановлення лімітів на здійснення попередньої оплати в національній валюті;
- в) запровадження обмежень щодо авансових розрахунків в іноземній валюті;
- г) обов'язкове застосування передоплати за експортними операціями з розрахунками у національній валюті;
- д) обов'язкове використання авансових платежів при експорті з оплатою в іноземній валюті.

9. В Україні до ключових фінансово-валютних обмежень, що застосовуються під час здійснення розрахунків за експортно-імпортними операціями, належать:

- а) жорстке нормативне встановлення строків проведення розрахунків;
- б) здійснення приймання або перерахування коштів в іноземній валюті;

- в) обов'язкове внесення авансових платежів за імпортними операціями з оплатою у національній валюті;
- г) застосування обов'язкової передоплати за імпортними операціями з використанням іноземної валюти;
- д) проведення розрахунків шляхом отримання або перерахування коштів у національній валюті.

10. Бухгалтерський облік розрахунків за акредитивами в разі відкриття покритого акредитиву здійснюється з використанням таких рахунків:

- а) 601 та 602;
- б) 313 та 314;
- в) 601 та 314;
- г) 313 та 601;
- д) 602 та 313.

11. Бухгалтерський облік розрахунків акредитивами при відкритті непокритого акредитиву:

- а) 601 та 602;
- б) 313 та 314;
- в) 601 та 314;
- г) 313 та 601;
- д) 602 та 313.

12. Об'єднайте значення основних форм безготівкових розрахунків з їхніми визначеннями.

Значення	Визначення
1. Банківський переказ	а) угода експортера з обслуговуючим банком, за якою передача товаросупровідних документів імпортеру здійснюється лише після повної оплати відвантаженої продукції.
2. Трансферт	б) розпорядження банку своєму кореспонденту перерахувати визначену суму коштів іноземному одержувачу за рахунок і за дорученням платника із зазначенням порядку відшкодування виплачених коштів банку-платнику.
3. Інкасова форма розрахунків у зовнішньоторговельній практиці	в) письмовий наказ покупця банку здійснити виплату зазначеної суми пред'явнику чека або іншій особі за його дорученням за рахунок коштів, що перебувають на рахунку чекодавця.
4. Розрахунковий чек	г) письмове розпорядження на переказ іноземної валюти з однієї держави до іншої від платника-імпортера на користь іноземного отримувача (бенефіціара).

Ситуаційне завдання 4.1

ТОВ «Альфа» (резидент України) уклало контракт на імпортування обладнання з компанією Beta GmbH (Німеччина) на суму 40 000 євро. Умови поставки – DAP, оплата після отримання товару шляхом банківського переказу.

Дата визнання заборгованості – 10 березня.

Курс НБУ на дату оприбуткування товару – 42,10 грн/євро.

Дата оплати – 25 березня.

Курс НБУ на дату оплати – 42,60 грн/євро.

Завдання:

1. Визначте форму безготівкових розрахунків.
2. Розрахуйте суму кредиторської заборгованості у гривнях на дату оприбуткування товару.
3. Визначте курсову різницю на дату оплати.
4. Складіть бухгалтерські проведення з обліку: оприбуткування обладнання; здійснення банківського переказу; відображення курсової різниці.

Ситуаційне завдання 4.2

ПП «Глобал-Трейд» отримало короткостроковий кредит від банку-нерезидента у сумі 100 000 дол. США строком на 6 місяців для фінансування імпорту операцій.

Умови кредиту:

Річна процентна ставка – 6 %.

Дата отримання кредиту – 1 лютого.

Курс НБУ на дату отримання – 41,00 грн/дол.

Курс НБУ на кінець місяця – 41,50 грн/дол.

Проценти нараховуються щомісяця.

Завдання:

1. Визначте гривневий еквівалент кредиту на дату отримання.
2. Розрахуйте суму нарахованих процентів за лютий.
3. Визначте курсову різницю за основною сумою кредиту на кінець місяця.
4. Складіть бухгалтерські проведення: отримання кредиту; нарахування процентів; відображення курсових різниць.

Ситуаційне завдання 4.3

ТОВ «Експорт-Плюс» експортувало продукцію до Польщі на суму 120 000 дол. США.

Дані операції:

Дата відвантаження – 5 квітня.

Курс НБУ на дату оформлення митної декларації – 41,20 грн/дол.

Митні збори – 6 000 грн.

Послуги митного брокера – 3 600 грн (у т.ч. ПДВ 20 %).

Ставка ПДВ на експорт – 0 %.

Завдання:

1. Визначте гривневий дохід від експортної операції.
2. Обґрунтуйте застосування нульової ставки ПДВ.
3. Складіть бухгалтерські проведення з обліку: доходу від експорту; митних зборів; послуг митного брокера; податкового кредиту з ПДВ.

Ситуаційне завдання 4.4

Підприємство-резидент ТОВ «Світ-Торг» брало участь у міжнародній виставці у Франції та реалізувало товари за готівкову іноземну валюту.

Дані:

Сума отриманої готівки – 15 000 євро.

Курс НБУ на дату отримання готівки – 41,80 грн/євро.

Курс НБУ на дату зарахування коштів на валютний рахунок – 42,00 грн/євро.

Дата декларування та здачі готівки в банк – через 3 дні після повернення.

Завдання:

1. Визначте порядок оприбуткування готівкової іноземної валюти.
2. Розрахуйте гривневий еквівалент валюти на дату отримання та дату зарахування на рахунок.
3. Визначте курсову різницю.
4. Складіть бухгалтерські проведення з обліку: оприбуткування готівки в касі; здачі валюти до банку; відображення курсової різниці.

Ситуаційне завдання 4.5

Безготівкові розрахунки у ЗЕД

Підприємство «Дельта» отримало від іноземного покупця оплату за поставлені товари в сумі 10 000 євро на свій валютний рахунок у банку-резиденті. Курс НБУ на день зарахування коштів — 41,2 грн/євро. Після надходження коштів підприємство перерахувало 3 000 євро постачальнику за сировину та 500 євро — банківську комісію.

Завдання:

1. Визначте, як відобразити надходження коштів від покупця в бухгалтерському обліку.
2. Складіть проводки щодо перерахування коштів постачальнику та сплати банківської комісії.
3. Визначте, як розрахувати залишок коштів на валютному рахунку після здійснення розрахунків.

Ситуаційне завдання 4.6

Кредити від банків-резидентів і банків-нерезидентів

Підприємство «Епсилон» отримало кредит у сумі 50 000 дол. США від банку-нерезидента на 6 місяців для оплати поставок обладнання. Курс НБУ на момент отримання кредиту — 41,3 грн/дол. Щомісячна процентна ставка банку — 2 %.

Завдання:

1. Визначте, як відобразити отримання кредиту в бухгалтерському обліку підприємства у гривнях.
2. Розрахуйте суму нарахованих процентів за перший місяць та складіть проводку на облік витрат за кредитом.
3. Складіть план погашення кредиту та процентів, відображений у бухгалтерських записах.

Ситуаційне завдання 4.7

Платежі податків та обов'язкових внесків у ЗЕД

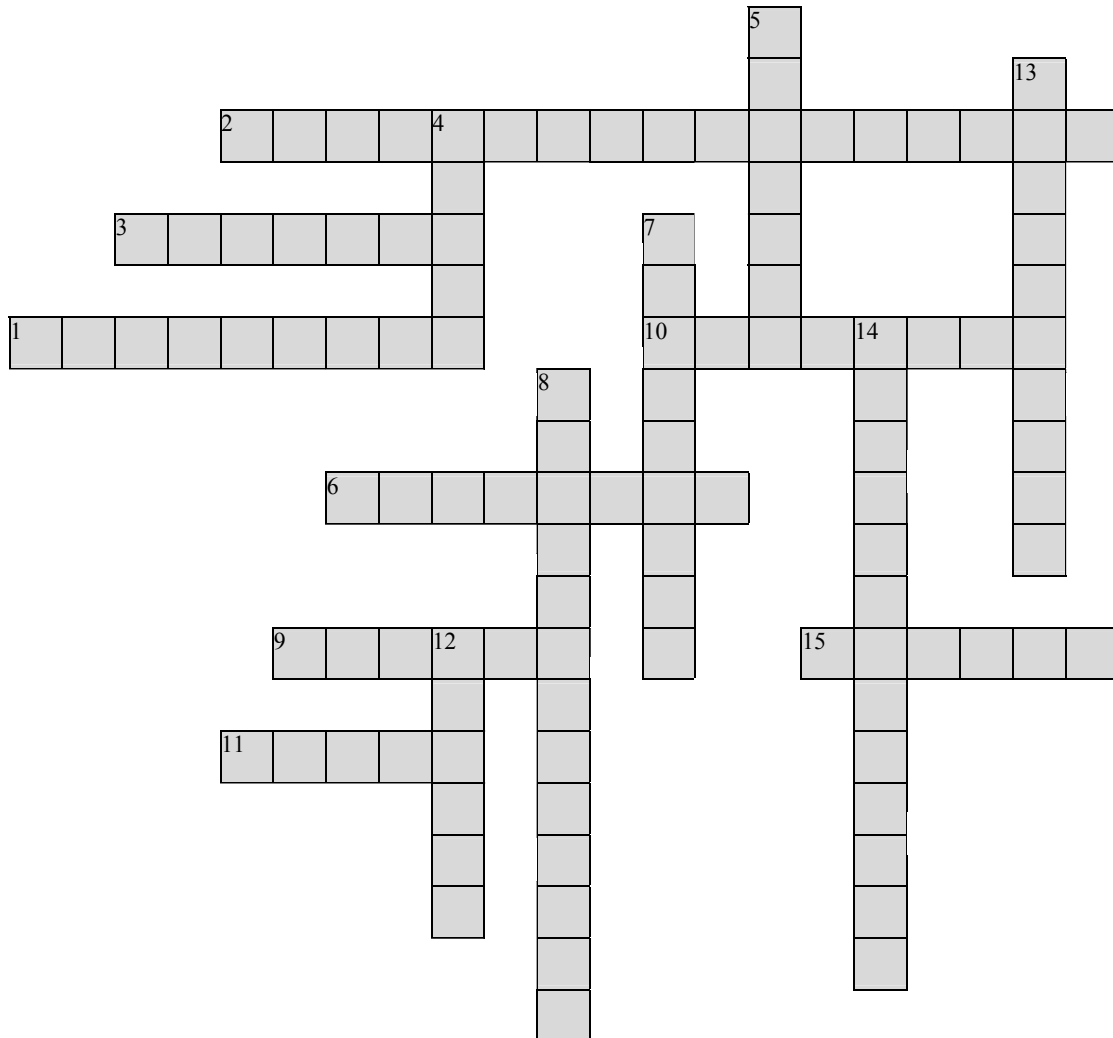
Підприємство «Зета» здійснило експорт товарів на суму 20 000 євро. Під час розрахунку податку на додану вартість та митних платежів за експортом потрібно сплатити:

- ПДВ — 0 % (за умови експорту);
- митний збір — 5 % від вартості товару в гривнях за курсом НБУ 41,2 грн/євро.

Завдання:

1. Розрахуйте суму митного збору в гривнях та складіть проводку на сплату податку.
2. Визначте, як відобразити у бухгалтерському обліку розрахунки з митницею.
3. Складіть бухгалтерські записи щодо списання податкових та митних витрат, пов'язаних із зовнішньоекономічною операцією.

Кросворд



1. Письмове розпорядження на перерахування іноземної валюти з однієї держави до іншої — від резидента-імпортера на користь іноземного отримувача.
2. Митні платежі запроваджуються вищими органами державної влади, у зв'язку з чим за рівнем установлення вони належать до _____ податків.
3. Відкриття акредитива проводять з _____ рахунка 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» або з кредиту поточних розрахункових рахунків на 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

4. Уповноважений банк визначає _____ щодо залишків готівкової іноземної валюти в касі суб'єктів господарювання.
5. Банківський _____ є найпоширенішою формою розрахунків, через те що кошти, які зараховані на рахунок отримувача, неможливо відкликати, окрім того, характеризується технологічною простотою його здійснення, короткими термінами розрахунків і відносно невисоким розміром оплати банківських послуг.
6. Одним з основних платежів, що нараховуються митними органами, є _____ збір.
7. _____ за своєю суттю є безумовним зобов'язанням банківської установи здійснити платіж продавцю за рахунок покупця за умови подання у встановлений строк документів, що підтверджують виконання ним умов договору.
8. Письмове доручення покупця банку-платнику перерахувати визначену суму коштів пред'явнику чека або іншій особі за його розпорядженням за рахунок коштів платника, що знаходяться у банку, — це _____ чек.
9. Облік іноземної валюти, розміщеної на банківських рахунках підприємства, здійснюється на активному рахунку 31 «Рахунки в ____».
10. Фізична особа, яка на законній підставі постійно перебуває, мешкає у якійсь країні, але є громадяном іншої країни.
11. _____ інкасо (інкасо фінансових документів) не вимагає комерційних документів, тоді як документарне інкасо вимагає їх додавання.
12. Фінансовий _____ — кошти, що видано під позику юридичній або фізичній особі на конкретний термін та під відсотки.
13. Національний банк України надав уповноваженим банкам додаткові можливості залучати від нерезидентів так звані «_____» кредити та позики, номіновані в національній валюті, при цьому фактичні розрахунки між кредитором і позичальником здійснюються виключно в іноземній валюті.
14. _____ акредитив — акредитив, за яким виплата не здійснюється без надання необхідних комерційних документів.
15. Одною з основних форм безготівкових розрахунків вітчизняних підприємств з іноземними підприємствами є _____.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ОКРЕМИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТІВ ЗЕД

ТЕМА 5. ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

1. Тлумачення терміна «експорт» у різних законодавчих і нормативних документах.
2. Поняття прямого та непрямого експорту, а також класифікація видів експортних операцій.
3. Ведення бухгалтерського обліку операцій з експорту.
4. Специфіка оподаткування експортних операцій.

Метою вивчення теми є формування у здобувачів освіти системних теоретичних знань і практичних навичок щодо економічної сутності експорту, нормативно-правового регулювання експортної діяльності, класифікації та видів експортних операцій, а також у засвоєнні методики бухгалтерського обліку й особливостей оподаткування операцій з експорту товарів, робіт і послуг з урахуванням вимог національного законодавства та міжнародної практики.

Після вивчення теми 5 здобувач повинен знати:

- трактування змісту поняття «експортних операцій» у нормативно-правових актах;
- передумови здійснення експортних операцій;
- порядок ліцензування експортних операцій, види експортних ліцензій;
- особливості обліку експортних операцій;
- особливості документального забезпечення митного оформлення експортних операцій;
- порядок оцінки товарів при експорті;
- податки та збори, які стягуються під час митного оформлення експортних операцій;
- особливості ведення обліку експортних операцій продукції (товарів, робіт, послуг) із застосуванням попередньої, наступної або часткової оплати;
- методику обліку й оподаткування реекспортних операцій.

Після вивчення теми 5 здобувач повинен уміти:

- вести облік експортних та реекспортних операцій;
- розраховувати вартість товарів при експорті;
- формувати документи митного оформлення експортних операцій;
- обчислювати податки та збори при експортних операціях і відображати їх на рахунках бухгалтерського обліку;
- вести облік експорту продукції (товарів, робіт, послуг) з наступною, попередньою та частковою оплатою.

Ключові поняття: експорт (Export); прямий експорт (Direct export); непрямий експорт (Indirect export); експорт капіталу (Capital export).

МЕТОДИЧНІ МАТЕРІАЛИ

Відповідно до Митного кодексу України (ст. 194), **експорт** розглядається як «митний режим, за яким товари вивозяться за межі митної території України для їх подальшого вільного обігу без зобов'язання щодо повернення таких товарів на митну територію України та без обмежень щодо їх використання за кордоном».

Згідно із Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» (ст. 1), **експортом** визнається «реалізація товарів або капіталу українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарювання, у тому числі з оплатою в негрошовій формі, з вивезенням або без вивезення зазначених товарів (капіталу) через митний кордон України, включаючи операції з реекспорту».

Для цілей оподаткування до експортних операцій прирівнюються:

- вивезення товарів та супровідних послуг за межі митної території України за договорами фінансового лізингу (оренди), застави або іншими угодами, які не передбачають передачі права власності, включаючи випадки повернення об'єкта лізингу нерезиденту чи іншій особі за його дорученням, а також при обміні товарів на корпоративні права чи цінні папери;
- постачання товарів і супровідних послуг до безмитних магазинів із митної території України;
- передача товарів, оформлених у режимі експорту, під митний режим складу з подальшим вивезенням за межі митної території України;
- інші операції, визначені Митним кодексом України.

Отже, експортом вважається реалізація продукції, робіт або послуг українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним

контрагентам із фактичним вивезенням товарів або без за межі митної території України, у тому числі з урахуванням реекспорту.

Юридичні особи мають право здійснювати експортні операції за умови дотримання таких вимог:

- здійснення експорту повинно бути передбачене установчими документами підприємства;
- при встановленні предмета експорту потрібно ураховувати законодавчо встановлені обмеження, зокрема квотування та ліцензування експорту.

Базовим документом для організації обліку експортних операцій є договір постачання. Залежно від характеру об'єкта експорту до митних органів подаються такі документи:

- митна декларація, яка підтверджує факт перетину митного кордону та слугує підставою для застосування нульової ставки ПДВ;
- товаросупровідні документи, зокрема транспортні накладні;
- рахунки-фактури (інвойси);
- дозвільні та сертифікаційні документи відповідно до виду експортованої продукції (фітосанітарні, ветеринарні сертифікати, дозволи Міністерства культури тощо);
- платіжні документи щодо сплати митних платежів та інших податків.

При здійсненні зовнішньоекономічних розрахунків необхідно дотримуватися вимог Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», відповідно до якого «валютна виручка резидентів підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках у строки, визначені контрактом, але не пізніше 180 календарних днів (на практиці часто встановлюється строк 90 днів) з дати митного оформлення або з моменту підписання акта чи іншого документа, що підтверджує виконання робіт, надання послуг або експорт прав інтелектуальної власності».

Відлік установленого законодавством строку розрахунків в іноземній валюті починається:

- для експорту товарів – з наступного календарного дня після дати митного оформлення (виписки вивізної вантажної митної декларації);
- для експорту робіт, послуг або прав на інтелектуальну власність – з наступного календарного дня після підписання відповідного акта чи іншого документа, що підтверджує виконання зобов'язань.

Прямий і непрямий експорт. Класифікація експортних операцій

Прямий експорт означає продаж товарів або надання послуг прямо нерезиденту без залучення посередників.

Непрямий експорт здійснюється шляхом реалізації продукції через торговельних посередників.

У разі непрямого експорту національний виробник продає товар вітчизняному зовнішньоторговельному посереднику. При цьому участь виробника в експортному процесі, як правило, обмежується підготовкою продукції до експорту, тоді як усі витрати та ризики, пов'язані з транспортуванням, збутом і пошуком покупців, покладаються на посередника. Унаслідок цього рівень прибутковості виробника зазвичай нижчий, ніж при прямому експорті. Водночас непрямий експорт доцільний для малих і середніх підприємств, які через обмежені фінансові ресурси та незначні обсяги поставок не мають можливості створити власну збутову мережу на зовнішніх ринках.

Використання іноземної валюти в операціях прямого експорту зумовлює специфіку їх бухгалтерського обліку й оподаткування, зокрема:

- погашення заборгованості іноземним покупцем здійснюється в іноземній валюті;
- доходи від реалізації визнаються в іноземній валюті;
- умови постачання визначаються згідно з правилами INCOTERMS 2020;
- деякі витрат на збут сплачуються в іноземній валюті.

У зв'язку з цим облік експортних операцій здійснюється з урахуванням вимог П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати» та П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

За непрямого експорту надходження виручки від торговельного посередника можливе як в іноземній, так і в національній валюті України, якщо посередник є резидентом України.

Таблиця 5.1

Класифікація експортних операцій в Україні

Ознака класифікації	Види експортних операцій
За способом здійснення розрахунків	З попередньою оплатою – коли іноземний покупець сплачує вартість товару або послуг до їх відвантаження. З подальшою оплатою (кредитний експорт) – розрахунки відбуваються після відвантаження товару або надання послуг, на умовах відстрочки платежу. Часткова оплата – частина вартості оплачується до відвантаження, решта – після виконання зобов'язань.

За формою контракту	Прямий експорт – коли товар постачається безпосередньо від виробника до іноземного покупця. Непрямий експорт – через посередників або комісійні організації, які виступають від імені виробника.
За об'єктом експорту	Товари – продукція промислового або сільськогосподарського виробництва. Роботи та послуги – виконання робіт або надання послуг нерезидентам. Права інтелектуальної власності – передача ліцензій, патентів, авторських прав за кордон.
За режимом митного оформлення	Експорт із передачею права власності – стандартна операція, коли товар остаточно переходить у власність покупця. Експорт без переходу права власності – лізинг, оренда, обмін на цінні папери або корпоративні права. Експорт у безмитні магазини – товари для продажу у duty-free. Експорт через митні склади – тимчасове розміщення товару під митним контролем перед подальшим вивезенням.

Залежно від умов і строків здійснення розрахунків за поставлену продукцію виокремлюють експортні операції з передоплатою та експорт із відстрочкою платежу. У разі, коли першою подією є відвантаження товарно-матеріальних цінностей, у підприємства-експортера виникає монетарна дебіторська заборгованість іноземного контрагента та одночасно визнається дохід у сумі очікуваного надходження коштів. Розмір такого доходу може бути достовірно визначений відповідно до ціни реалізації, встановленої зовнішньоекономічним договором. Згідно з вимогами П(С)БО 21, дохід у цьому випадку відображається за валютним курсом, що діє на дату фактичної реалізації продукції, тобто на момент виконання всіх умов визнання доходу відповідно до П(С)БО 15.

Коли перша подія надходження авансового платежу від покупця, то, відповідно до П(С)БО 15, такий аванс не визнається доходом. У цьому разі формується немонетарна кредиторська заборгованість підприємства перед покупцем щодо подальшого відвантаження товарів або надання робіт чи послуг. Дохід визнається лише на дату фактичної реалізації. Водночас, відповідно до П(С)БО 21, «сума доходу від реалізації визначається за валютним курсом, що діяв на дату отримання передоплати».

У податковому обліку, згідно з положеннями Податкового кодексу України, дохід визначається за принципом першої події: «або на дату надходження коштів від покупця в сумі отриманих грошових

надходжень за вирахуванням податку на додану вартість, або на дату відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг)».

За походженням експортованих товарно-матеріальних цінностей виділяють простий експорт і реекспорт. Порядок та умови переміщення товарів у митному режимі реекспорту регламентуються статтею 197 Митного кодексу України.

Товари іноземного походження можуть бути вивезені за межі митної території України у режимі реекспорту за умови дотримання таких вимог:

1) подано до митного органу дозвіл уповноваженого органу, визначеного Кабінетом Міністрів України або міжнародним договором, ратифікованим Україною, у встановленому законодавством порядку;

2) товари, що реекспортуються, зберігають той самий стан, у якому вони перебували під час ввезення на територію України, за винятком природного зносу або втрат, що виникли під час нормального транспортування та зберігання;

3) товари не були використані на території України для отримання доходу;

4) вивезення товарів у режимі реекспорту здійснюється не пізніше ніж протягом одного року з дати їх ввезення на митну територію України.

Бухгалтерський облік експортних операцій

Експортні операції є складовою зовнішньоекономічної діяльності підприємств і характеризуються реалізацією товарів, робіт або послуг іноземним контрагентам з їхнім вивезенням чи без за межі митної території України. Особливості бухгалтерського обліку експортних операцій зумовлені використанням іноземної валюти, необхідністю дотримання вимог митного та валютного законодавства, а також специфікою податкового регулювання.

Нормативною базою обліку експортних операцій в Україні є Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність», Митний кодекс України, Податковий кодекс України, національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати» та П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Первинною підставою для відображення експортної операції в обліку є зовнішньоекономічний договір (контракт), який визначає умови постачання, ціну, валюту розрахунків, строки оплати та відповідальність сторін. Крім того, підтвердженням факту експорту є митна декларація, товаросупровідні документи, рахунки-фактури (інвойси), транспортні накладні, сертифікати та платіжні документи.

Визнання доходу від експортних операцій здійснюється відповідно до П(С)БО 15 за умови переходу до покупця ризиків та вигод щодо права власності на продукцію, а також за наявності впевненості у надходженні економічних вигід. Дохід визнається незалежно від фактичного надходження валютної виручки. Якщо першою подією є відвантаження товару з відстрочкою платежу, у бухгалтерському обліку виникає монетарна дебіторська заборгованість іноземного покупця, яка потребує перерахунку за валютним курсом НБУ на дату її погашення та дату балансу.

У разі отримання авансу від нерезидента дохід не визнається, а в обліку відображається немонетарна кредиторська заборгованість. Сума доходу визначається на дату фактичної реалізації товарів за курсом валюти на дату отримання передоплати, згідно з вимогами П(С)БО 21.

Важливою особливістю бухгалтерського обліку експортних операцій є відображення курсових різниць. Монетарні статті, виражені в іноземній валюті (дебіторська та кредиторська заборгованість, валютні кошти), підлягають перерахунку за офіційним курсом НБУ. Позитивні курсові різниці включаються до складу інших операційних доходів, а від'ємні — до інших операційних витрат підприємства.

Собівартість експортованої продукції формується відповідно до П(С)БО 16 і включає виробничу собівартість, витрати на транспортування, страхування, митне оформлення та інші витрати, пов'язані з виконанням умов поставки за правилами INCOTERMS 2020. Частина витрат може бути понесена в іноземній валюті, що також зумовлює виникнення курсових різниць.

Оподаткування експортних операцій має специфічні особливості. Згідно з Податковим кодексом України, операції з експорту товарів оподатковуються податком на додану вартість за нульовою ставкою за умови належного документального підтвердження факту вивезення товарів за межі митної території України. У бухгалтерському обліку сума ПДВ за експортними операціями не включається до доходу підприємства, проте підприємство має право на податковий кредит щодо сум ПДВ, сплачених у складі витрат.

Бухгалтерський облік експортних операцій потребує комплексного підходу й узгодження вимог бухгалтерського, податкового, митного і валютного законодавства. Достовірне та своєчасне відображення експортних операцій у бухгалтерському обліку забезпечує формування об'єктивної фінансової звітності та сприяє підвищенню ефективності управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства.

Приклад 5.1. Підприємство експортувало продукцію на суму 1 000 дол. США, при цьому курс НБУ на момент відвантаження складав 41,3 грн/дол. Собівартість продукції становила 28 000 грн. На кінець кварталу курс НБУ змінився до 41,4 грн/дол. Оплата продукції надійшла в наступному кварталі, коли курс НБУ становив 41,45 грн/дол. На митниці було сплачено мито в розмірі 5 %. Бухгалтерський та податковий облік цих операцій наведено в табл. 5.2.

Таблиця 5.2

Облік експортних операцій (перша подія – відвантаження продукції)

Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума
Відвантаження продукції ($1000 \times 41,3 = 41300,0$)	362	701	41300
Списана собівартість продукції	901	26	28000
Нараховане мито ($1000 \times 26,3 \times 5\% = 1315,0$)	93	377	2065
Оплачено мито	377	311	2065
На дату балансу відображена курсова різниця ($1000 \times 46,4 - 1000 \times 41,3 = 100,0$)	362	714	100
Оплата продукції покупцем ($1000 \times 41,45 = 41450,0$)	312	362	41450
Відображена курсова різниця на дату погашення заборгованості ($1000 \times 26,45 - 1000 \times 26,4 = 50,0$)	362	714	50

Приклад 5.2. Підприємство отримало від покупця аванс у розмірі 1 000 дол. США за поставку товару. На дату надходження коштів курс НБУ складав 41,15 грн за 1 долар. До кінця кварталу курс НБУ зріс до 41,2 грн за 1 долар. Відвантаження товарів відбулося в наступному кварталі, коли курс НБУ становив 41,10 грн за долар. На митниці було сплачено мито у розмірі 4 %. Всі операції відображено у бухгалтерському обліку (див. табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Облік експортних операцій (перша подія – аванс від покупця)

Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума
Отримання авансу ($1000 \times 41,15 = 26150,0$)	312	681	41150
Відвантаження продукції ($1000 \times 41,15 = 26150,0$)	362	701	41150
Нараховано мито ($1000 \times 41,1 \times 4\% = 1644,0$)	93	377	1644
Оплачено мито	377	311	1644
Проведено взаємозалік заборгованості	681	362	41150

Отже, у даному випадку, незважаючи на зміну валютного курсу на кінець кварталу та під час відвантаження продукції, курсові різниці не визначаються, а дохід від реалізації фіксується за курсом НБУ на дату

отримання авансу. Водночас податки, зокрема мито, сплачуються за курсом на дату експорту. Підставою для обліку експортованих товарів та контролю їх руху слугують належним чином оформлені документи: товаросупровідні, транспортні, експедиторські, страхові, складські, розрахункові, митні, претензійно-арбітражні та банківські.

Для узагальнення даних про розрахунки з іноземними покупцями та іншими дебіторами застосовуються Журнал № 3 і аналітичні відомості за відповідними рахунками, що ведуться одночасно в національній та іноземній валютах.

Таблиця 5.3

**Відображення в обліку типових господарських операцій
при експорті товарів**

Зміст операції	Дт	Кт
Отримано попередню оплату від нерезидента	312	681
Проведено перерахунок курсових різниць залишку валютних коштів на кінець звітного періоду	312	714
Віднесено дохід від зміни курсових різниць на фінансовий результат	714	79
Відвантажено продукцію нерезиденту за курсом НБУ на дату отримання авансу	362	702
Витрати на збут відображено у фінансовому результаті	79	93
Відображено собівартість реалізованих товарів	902	28,26
Списано собівартість реалізованих товарів на фінансовий результат	79	902
Визнано дохід від реалізації у фінансовому результаті	702	79

Особливості оподаткування експортних операцій

Експортні операції є важливою складовою зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання та мають специфічні особливості оподаткування, які зумовлені характером таких операцій, використанням іноземної валюти, а також необхідністю стимулювання експорту на державному рівні. Основні правила оподаткування експортних операцій в Україні регулюються Податковим кодексом України (ПКУ), Митним кодексом України та нормативними актами Національного банку України.

Ключовим податком, що справляється у процесі здійснення експортних операцій, є податок на додану вартість. Відповідно до норм Податкового кодексу України, операції з експорту товарів оподатковуються за **нульовою ставкою ПДВ**. Застосування нульової ставки можливе за умови фактичного вивезення товарів за межі митної території України та належного документального підтвердження такого вивезення. Основним підтвердним документом є митна декларація, оформлена відповідно до вимог митного законодавства.

Нульова ставка ПДВ означає, що сума податку на додану вартість не нараховується на вартість експортованих товарів, однак платник податку зберігає право на **податковий кредит** щодо сум ПДВ, сплачених (нарахованих) у складі вартості придбаних товарів, робіт і послуг, використаних для здійснення експортних операцій. Таким чином, експорт є одним із механізмів відшкодування ПДВ з бюджету, що має важливе значення для фінансового стану підприємств-експортерів.

У разі експорту робіт і послуг порядок оподаткування ПДВ визначається за правилом **місця постачання**. Якщо місце постачання послуг відповідно до ПКУ знаходиться за межами митної території України, такі операції не є об'єктом оподаткування ПДВ. Якщо ж місце постачання визначено на митній території України, операція підлягає оподаткуванню за загальними правилами, незалежно від того, що замовником є нерезидент.

Особливу увагу при оподаткуванні експортних операцій слід приділяти моменту виникнення податкових зобов'язань. Для операцій з експорту товарів датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ є дата оформлення митної декларації, що підтверджує факт перетину митного кордону України. При цьому отримання попередньої оплати (авансу) від іноземного покупця не призводить до виникнення податкових зобов'язань з ПДВ, що є характерною особливістю саме експортних операцій.

Щодо оподаткування податком на прибуток підприємств, то експортні операції не мають спеціального режиму та відображаються у складі доходів і витрат платника податку відповідно до правил бухгалтерського обліку. Об'єкт оподаткування визначається на основі фінансового результату до оподаткування, скоригованого на податкові різниці, передбачені Податковим кодексом України. Доходи від експорту визнаються у сумі договірної вартості реалізованих товарів, робіт або послуг без урахування ПДВ.

Важливою складовою податкового обліку експортних операцій є дотримання вимог валютного законодавства. Виручка від експорту підлягає обов'язковому зарахуванню на валютні рахунки резидентів в уповноважених банках у строки, визначені законодавством та умовами зовнішньоекономічного договору. Порушення строків розрахунків може призвести до застосування фінансових санкцій, що також впливає на податкові наслідки для підприємства.

У разі здійснення реекспортних операцій оподаткування залежить від митного режиму, в якому перебувають товари, та умов їх попереднього ввезення на митну територію України. За дотримання встановлених законодавством вимог такі операції, як правило, також оподатковуються за нульовою ставкою ПДВ.

Оподаткування експортних операцій характеризується низкою специфічних особливостей, серед яких ключовими є застосування нульової ставки ПДВ, право на податковий кредит і бюджетне відшкодування, спеціальний порядок визначення моменту виникнення податкових зобов'язань, а також необхідність дотримання валютного та митного законодавства. Правильна організація податкового обліку експортних операцій забезпечує мінімізацію податкових ризиків та сприяє підвищенню ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Приклад 5.3. Підприємство експортувало продукцію на суму 2 000 доларів США, при цьому курс НБУ на дату відвантаження становив 41,1 грн за долар. На митниці сплачено мито у розмірі 5 %. Покупець здійснив оплату частинами: 1 500 доларів у поточному кварталі та 500 доларів у наступному. Курс НБУ на момент оплати 1 500 доларів складав 41,2 грн, на кінець кварталу – 41,15 грн, а на дату оплати 500 доларів – 41,13 грн. Дані операції відображено у бухгалтерському та податковому обліку (див. табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Облік експортних операцій (часткова оплата покупця)

Зміст	Дт	Кт	Сума	Доходи	Витрати
Відвантаження продукції ($2000 \times 41,1 = 82200,0$)	362	702	82200	82200	
Нараховано мито ($2000 \times 41,1 \times 5\% = 4110,0$)	93	377	4110		4110
Сплачено мито	377	311	2710		
Часткова оплата продукції ($1500 \times 41,2 = 61800,0$)	311	362	61800		
Відображена курсова різниця на дату часткової оплати ($1500 \times 41,2 - 1500 \times 41,1 = 150,0$)	362	714	150		
Відображена курсова різниця на дату балансу ($500 \times 41,15 - 500 \times 41,1 = 25,0$)	362	714	25	25	
Остаточна оплата продукції ($500 \times 41,13 = 20565,0$)	311	362	20565		
Відображена курсова різниця на дату остаточної оплати ($500 \times 41,13 - 500 \times 41,15 = 10,0$)	945	362	10		10

При експорті продукції з підприємств-експортерів нараховується мито. Платником цього мита визнається особа, яка здійснює вивезення товарів за межі митної території України відповідно до порядку та умов, передбачених Податковим кодексом.

ТЕМА 5. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ: Облік і оподаткування експортних операцій

1. Визначення терміну «експорт» у різних нормативних та правових документах.
2. Пояснення понять прямого та непрямого експорту.
3. Розподіл та типологія експортних операцій.
4. Особливості ведення бухгалтерського обліку експортних операцій.
5. Специфіка оподаткування експортних операцій.
6. Порядок оподаткування ПДВ міжнародних перевезень. Послідовність виплати нерезиденту неустойки: оподаткування податком доходу.

Доповнення

Реферативні виступи:

1. Порядок митного оформлення експортних поставок та їх відображення в бухгалтерському обліку.
2. Облік авансових платежів та гарантійних сум.
3. Облік продажу товарів через посередника.
4. Облік експорту робіт, послуг, прав.

Експрес-опитування

1. Перелічіть основні завдання бухгалтерського обліку експортних операцій.
2. Перелічіть нормативно-правові акти, які регламентують господарські операції з експорту товарів та послуг.
3. Назвіть рахунок призначений для обліку іноземної валюти, наведіть характеристику.
4. Охарактеризуйте контракт на експорт товарів (робіт, послуг).
5. Розкрийте передумови здійснення експортних операцій.
6. Охарактеризуйте етапи митного оформлення товарів та інших предметів.
7. Розкрийте послідовність видачі ліцензії за експортними операціями.
8. Наведіть класифікацію експортних ліцензій, дайте їх та характеристику.
9. Охарактеризуйте документацію в зовнішньоекономічній діяльності експортних операцій.
10. Висвітліть порядок обліку експортних операцій.
11. Розкрийте формування вартості експортних товарів та послуг.
12. Розкрийте порядок оцінки товарів при експорті.

13. Вкажіть особливості документального забезпечення митного оформлення експортних операцій.

14. Розкрийте особливості ведення обліку експортних операцій продукції (товарів, робіт, послуг) із застосуванням попередньої, наступної або часткової оплати.

15. Назвіть товари, які оподатковуються ПДВ при вивезенні за межі митної території України.

16. Охарактеризуйте податки та збори за митне оформлення експортних операцій.

17. Розкрийте методику обліку і оподаткування експортних операцій.

18. Наведіть особливості визнання доходу в бухгалтерському обліку експортних операцій.

19. Розкрийте методику обліку і оподаткування експортних операцій за умов наступної оплати.

20. Розкрийте методику обліку і оподаткування експортних операцій за умов передоплати.

21. Розкрийте методику обліку і оподаткування реекспортних операцій.

22. Опишіть порядок проведення розрахунків за експортними операціями та нарахування ПДВ.

23. Поясніть методику обліку експортних операцій з товарами, роботами або послугами при безпосередньому виході підприємства на світовий ринок.

Завдання для самостійної роботи

1. Обґрунтуйте порядок митного оформлення експортних поставок та їх відображення в бухгалтерському обліку.

2. Обґрунтуйте облік авансових платежів та гарантійних сум.

3. Висвітліть облік продажу товарів через посередника.

4. Опишіть облік експорту робіт, послуг, прав.

Термінологічний словник

Експорт (Export) – митний режим, відповідно до якого товари вивозяться за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання про їх повернення на цю територію та без встановлення умов їх використання за межами митної території України.

Прямий експорт (Direct export) передбачає реалізацію товарів чи послуг безпосередньо їх покупцю – іноземному суб'єкту господарювання.

Непрямий експорт (Indirect export) – передбачає реалізацію товарів через торговельних посередників.

Експорт капіталу (Capital export) передбачає вивезення за межі України капіталу у будь-якій формі (валютних коштів, продукції, послуг, робіт, прав інтелектуальної власності та інших немайнових прав) з метою одержання прибутків.

ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ

1. Експорт – це:

- а) процес збору, оцінки, документування, накопичення, систематизації, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень;
- б) митний режим, за яким товари вивозяться за межі митної території України для вільного обігу без обов'язку повернення та без встановлення обмежень щодо їх використання за кордоном;
- в) максимальна вартість товарів певної категорії, дозволена до експорту з України;
- г) розвиток економічної різноманітності та рівноправний захист усіх суб'єктів господарювання державою;
- д) ввезення товарів, послуг.

2. Юридична особа не має права проводити експорт товарів, якщо не виконуються такі умови:

- а) експортні операції повинні бути передбачені статутними документами;
- б) зовнішньоекономічний контракт повинен відповідати всім вимогам, встановленим Положенням щодо форми зовнішньоекономічних договорів;
- в) здійснення експортних операцій не повинно бути передбачено статутними документами;
- г) під час визначення предмета експорту необхідно враховувати такі обмеження – квотування, які визначені законодавством України;
- д) під час встановлення предмета експорту слід брати до уваги обмеження, передбачені законодавством України щодо ліцензування експортних операцій.

3. В залежності від типу експортованого товару митні органи отримують такі документи, за винятком:

- а) митної декларації, що підтверджує перетин митної території та право на застосування нульової ставки ПДВ;
- б) товаросупровідних документів, таких як транспортні накладні;
- в) рахунків-фактур або інвойсів;
- г) необхідних дозволів і сертифікатів залежно від виду товару (ветеринарний, фітосанітарний сертифікат, дозвіл Міністерства культури тощо);
- д) платіжних документів, що стосуються лише переказу митних платежів.

4. Під час здійснення розрахунків за зовнішньоекономічними операціями потрібно враховувати вимоги, встановлені Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», відповідно до якого «виручка резидентів підлягає зарахуванню на їхні валютні рахунки у вповноважених банках в строки виплати заборгованостей, що вказані в договорі, але не пізніше»:

- а) 110 календарних днів;
- б) 150 календарних днів;
- в) 180 календарних днів;
- г) 170 календарних днів;
- д) 200 календарних днів.

5. Розрізняють такі види експорту:

- а) вертикальний та горизонтальний;
- б) індивідуальний та груповий;
- в) прямий та непрямий;
- г) прямий та кривий;
- д) індивідуальний та непрямий.

6. Використання іноземної валюти у розрахунках прямого експорту, які зумовлюють методику бухгалтерського обліку й оподаткування, визначає такі особливості цих операцій, проте:

- а) оплата заборгованості здійснюється покупцем у валюті іншої країни;
- б) дохід відображається у валюті іноземного платежу;
- в) умови поставки регламентуються правилами INCOTERMS 2020;
- г) доходи визнаються у національній валюті;
- д) частина витрат на збут понесена у іноземній валюті.

7. Товари іноземного походження не підлягають вивезенню за межі митної території України в режимі реекспорту, якщо не дотримані такі умови:

- а) митному органу не подано дозвіл від уповноваженого органу Кабінету Міністрів України або органу, визначеного міжнародним договором України, укладеного відповідно до закону;
- б) товари, що підлягають реекспорту, не перебувають у тому ж стані, як при ввезенні на митну територію України, за винятком змін, викликаних природним зношенням або втратами при нормальному транспортуванні та зберіганні;
- в) товари не використовувалися в Україні з комерційною метою;
- г) термін вивезення товарів не перевищує шести місяців з дати їх ввезення на митну територію;
- д) термін вивезення товарів не перевищує одного року з дати ввезення на митну територію України.

8. Не є основним завданням обліку експортних операцій:

- а) формування достовірної інформації про валютний курс;
- б) забезпечення точності даних про продаж експортованих товарів;
- в) своєчасне виявлення та правильне відображення експортних операцій;
- г) формування надійної інформації щодо стану розрахунків з іноземними покупцями та посередниками;
- д) забезпечення достовірного обліку курсових різниць.

9. Вкажіть заборонені в Україні види експорту.

- а) експорт товарів широкого вжитку;
- б) експорт металів;
- в) вивезення з території України предметів, що є частиною національної, історичної або культурної спадщини України;
- г) вивіз ядерних реакторів, котлів, машин;
- д) вивіз насіння та плодів олійних рослин.

10. Укажіть правильну кореспонденцію: отримали оплату від нерезидента в іноземній валюті:

- а) Дт 311 Кт 362;
- б) Дт 314 Кт 362;
- в) Дт 314 Кт 632;
- г) Дт 377 Кт 311;
- д) Дт 93 Кт 377.

11. Реекспорт – це:

- а) продаж і експорт раніше вивезеного товару, який не зазнавав обробки;
- б) ввезення товару, який раніше був вивезений з митної території України;

- в) режим переміщення товарів або транспортних засобів комерційного призначення під митним контролем між двома органами доходів і зборів України;
- г) режим зберігання іноземних або українських товарів під митним контролем із умовним звільненням від сплати митних платежів та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності;
- д) експорт товарів і послуг за межі країни без обов'язку їх повернення.

12. Вкажіть країну, в якій сплачуються податки, мито та збори під час здійснення бартерних операцій:

- а) в країні, де укладено контракт;
- б) в країні, яка виступала ініціатором проведення бартерних операцій;
- в) обидві сторони сплачують у своїй країні самостійно без будь-яких взаємних розрахунків;
- г) взагалі не сплачують жодних податків, мит і зборів;
- д) тільки в деяких окремих випадках.

13. Основою обліку експортних операцій є договір:

- а) купівлі-продажу;
- б) постачання;
- в) отримання;
- г) дарування;
- д) оренди.

14. Протягом якого терміну виручка резидентів повинна бути зарахована на їхні валютні рахунки у вповноважених банках?

- а) не пізніше ніж через 100 календарних днів після митного оформлення;
- б) не пізніше ніж через 120 календарних днів після митного оформлення;
- в) не пізніше ніж через 150 календарних днів після митного оформлення;
- г) не пізніше ніж через 160 календарних днів після митного оформлення;
- д) не пізніше ніж через 180 календарних днів після митного оформлення.

15. Укажіть правильне формулювання мита.

- а) податок, який сплачується при ввезенні товарів або предметів на територію України;
- б) податок на підакцизні товари;
- в) податок, що сплачується за товари, що проходять через митний кордон України;
- г) податок, що нараховується при вивезенні товарів або предметів з України;
- д) податок, що входить в ціну товарів та сплачується покупцем.

16. Як класифікуються мита за видами?

- а) прямі і непрямі;
- б) внутрішні і зовнішні;
- в) адвалорні, специфічні і комбіновані;
- г) прямі, внутрішні і адвалерні;
- д) постійні і сезонні.

17. Вкажіть правильну кореспонденцію сплаченого мита:

- а) Дт 93 Кт 377;
- б) Дт 377 Кт 311;
- в) Дт 312 Кт 681;
- г) Дт 681 Кт 362;
- д) Дт 312 Кт 362.

18. Що не входить до основних завдань обліку експортних операцій?

- а) забезпечення достовірного обліку курсових різниць;
- б) своєчасне виявлення та правильне відображення експортних операцій;
- в) формування точних даних про продаж експортованих товарів;
- г) відображення достовірної інформації щодо стану розрахунків з іноземними покупцями та посередниками;
- д) забезпечення правильного відображення даних про валютну політику держави.

19. На якому рахунку відображаються витрати, пов'язані з експортом товарів?

- а) 93 «Витрати на збут»;
- б) 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
- в) 93 «Витрати на збут» зі списанням на 79 «Фінансові результати»;
- г) 95 «Фінансові витрати»;
- д) 97 «Інші витрати».

20. Непрямий експорт – це:

- а) реалізація товарів через торговельних посередників;
- б) реалізація товарів чи послуг безпосередньо їх покупцю;
- в) прямий безгрошовий обмін товарами або послуг;
- г) реалізація та вивезення за кордон раніше вивезеного товару який не був в обробці;
- д) ввезення товару, раніше вивезеного з митної території України.

21. Встановіть відповідність між видами експорту.

1. В залежності від способу організації взаємодії з іноземними покупцями товарів (робіт, послуг)	а) експорт товарно-матеріальних цінностей, капіталу;
2. Залежно від строків оплати товару	б) простий експорт, реекспорт;
3. Залежно від об'єкта експорту	в) операційна, фінансова та інвестиційна діяльність;
4. Залежно від виду діяльності	г) прямий та непрямий;
5. Залежно від обмежень, передбачених при здійсненні операції	д) розрахунки за допомогою грошових коштів, бартер;
6. За походженням експортованих ТМЦ	ж) перації, які обмежені за терміном виконання та митним бар'єром;
7. За формою розрахунків	з) дійснюється на умовах їх передоплати, або відстрочки оплати.

Ситуаційне завдання 5.1

Відвантаження та часткова оплата продукції

Підприємство відвантажило товари на експорт на суму 10 000 дол. США. Курс НБУ на дату відвантаження – 41,2 грн/дол. Покупець сплатив аванс у розмірі 6 000 дол. США на валютний рахунок підприємства. Решта суми буде сплачена через два місяці. На момент отримання авансу курс НБУ становив 41,1 грн/дол., а на дату отримання другої частини платежу – 41,3 грн/дол. Мито становить 5%.

Завдання:

1. Визначте суму доходу від експорту в гривнях на момент отримання авансу.
2. Розрахуйте курсові різниці на кінець звітного періоду.
3. Відобразіть операції в бухгалтерському обліку.

Ситуаційне завдання 5.2

Експорт продукції з попереднім авансом

Підприємство отримало від нерезидента аванс у сумі 8 000 євро за поставку обладнання. Курс НБУ на дату надходження авансу – 42,5 грн/євро. Вартість відвантаженого обладнання – 330 000 грн. На митниці було сплачено мито – 3%. Курс на дату відвантаження товару – 42,3 грн/євро.

Завдання:

1. Визначте дохід від експорту у національній валюті.
2. Відобразіть курсові різниці, що виникають на момент відвантаження.
3. Складіть проводки в бухгалтерському обліку.

Ситуаційне завдання 5.3

Експорт із пільговою ставкою ПДВ

Підприємство експортує товари на суму 15 000 дол. США. Курс НБУ на дату відвантаження – 41,4 грн/дол. Податок на додану вартість при експорті не нараховується (0%). Покупець здійснює оплату протягом двох місяців у два етапи: 10 000 дол. США і 5 000 дол. США. Курс НБУ на дату оплати першої частини – 41,35 грн/дол., другої – 41,5 грн/дол.

Завдання:

1. Визначте дохід від експорту у гривнях по кожній частині платежу.
2. Розрахуйте курсові різниці, що виникають на дату оплати.
3. Відобразіть операції в бухгалтерському та податковому обліку.

Ситуаційне завдання 5.4

Облік експорту товарів із відстрочкою платежу. Підприємство-резидент України ТОВ «Експорт-Плюс» 10 березня 2025 р. відвантажило продукцію іноземному покупцю (нерезиденту) на умовах FOB відповідно до INCOTERMS 2020.

Умови операції:

договірна вартість партії товару – 20 000 дол. США;
курс НБУ на дату митного оформлення – 38,20 грн/дол. США;
курс НБУ на дату надходження валютної виручки (20 квітня 2025 р.) – 38,80 грн/дол. США;
собівартість реалізованої продукції – 520 000 грн;
оплата здійснюється після відвантаження товару.

Завдання:

1. Визначте суму доходу від реалізації у гривнях.
2. Розрахуйте курсову різницю та визначити її характер (дохід або витрати).
3. Відобразіть операції в бухгалтерському обліку.
4. Визначити податкові наслідки з ПДВ та податку на прибуток.

Ситуаційне завдання 5.5

Облік експорту товарів на умовах передоплати. Підприємство ПП «Альфа-Експорт» 5 лютого 2025 р. отримало аванс від нерезидента за експортну продукцію у сумі 15 000 євро.

Умови операції:

курс НБУ на дату отримання авансу – 41,00 грн/євро;
відвантаження товару відбулося 25 лютого 2025 р.;
курс НБУ на дату митного оформлення – 41,50 грн/євро;
фактична собівартість експортованої продукції – 470 000 грн.

Завдання:

1. Визначте суму доходу від експорту у гривнях.
2. Обґрунтувати, чому аванс не визнається доходом на дату отримання.
3. Показати бухгалтерські проведення з обліку авансу та реалізації.
4. Визначити момент виникнення податкових зобов'язань з ПДВ.

Ситуаційне завдання 5.6

Облік курсових різниць при експорті послуг. Підприємство ТОВ «ІнтерСервіс» надало консалтингові послуги іноземному замовнику відповідно до зовнішньоекономічного договору.

Умови операції:

вартість послуг – 8 000 дол. США;
дата підписання акта наданих послуг – 30 березня 2025 р.;
курс НБУ на дату підписання акта – 38,10 грн/дол. США;
оплата надійшла 20 квітня 2025 р.;
курс НБУ на дату оплати – 38,60 грн/дол. США;
витрати на надання послуг – 210 000 грн.

Завдання:

1. Визначте дохід від експорту послуг у гривнях.
2. Розрахуйте курсову різницю та відобразити її в обліку.
3. Поясніть, чи виникають податкові зобов'язання з ПДВ.
4. Відобразіть фінансовий результат операції.

Ситуаційне завдання 5.7

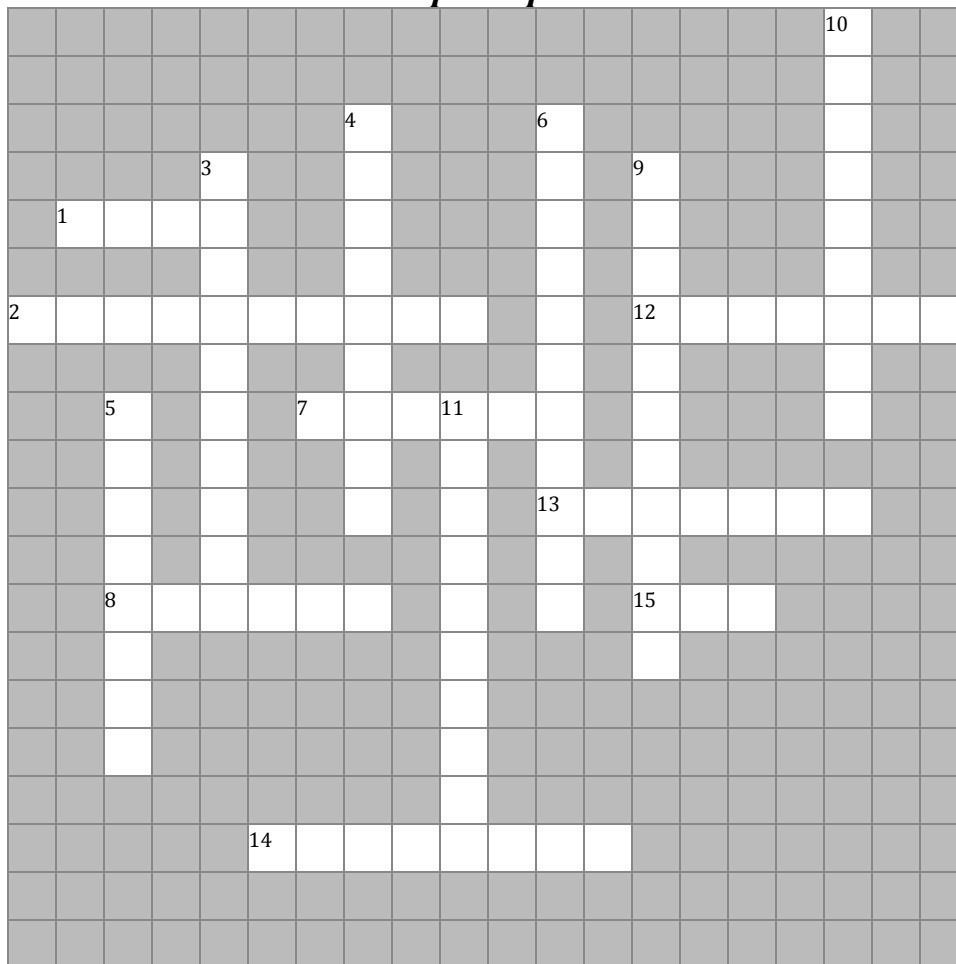
Підприємство «Альфа» здійснило експорт продукції на суму 5 000 доларів США. Контракт передбачає прямий експорт з попередньою оплатою 50 % вартості товару та відстрочкою оплати решти 50 % на наступний місяць. Курс НБУ на день отримання авансу становив 41,2 грн/дол., на момент відвантаження продукції — 41,15 грн/дол., а на день надходження другої частини оплати — 41,25 грн/дол.

На митниці сплачено мито 5 % від вартості товару у гривнях, а також оформлено документи для застосування нульової ставки ПДВ на експорт.

Завдання:

1. Визначте, як відобразити у бухгалтерському обліку надходження авансу та остаточної оплати від покупця.
2. Розрахуйте курсові різниці, які виникають на момент відвантаження продукції та отримання другої частини платежу, і складіть відповідні проводки.
3. Визначте суму мита в гривнях та покажіть, як відобразити її у бухгалтерському та податковому обліку.
4. Складіть бухгалтерські записи щодо обліку доходу від експортної операції та застосування нульової ставки ПДВ.

Кросворд



1. Під час експорту товарів з підприємств – експортерів стягуються _____.
2. Оподаткування експортних операцій податком на прибуток регулюється _____ кодексом.

3. Основою обліку експортних операцій є договір _____.
4. Об'єктом оподаткування ПДВ під час експорту продукції (товарів, робіт, послуг) є _____ ціна.
5. У декларації з податку на прибуток відображається сума доходу в складі _____ доходів від реалізації.
6. У податковому обліку згідно з ПКУ доходи визнаються за першою подією: у момент _____ коштів від покупця у сумі фактичного надходження за вирахуванням ПДВ або у момент відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг).
7. Експорт – це _____ продукції (товарів, робіт, послуг) українськими суб'єктами ЗЕД іноземним контрагентам із вивезенням або без вивезення за межі митної території України, включно з реекспортом.
8. _____ експорт передбачає поставку продукції безпосередньо іноземному покупцю.
9. Залежно від строків оплати розрізняють експорт _____ оплатою та експорт з відстрочкою платежу.
10. За походженням експортованих товарів розрізняють _____ експорт та реекспорт.
11. Одним із документів, що подаються митним органам залежно від предмета експорту, є митна _____.
12. _____ – режим, за якого товари вивозяться за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання повернення та без встановлення умов їх використання.
13. _____ ставка ПДВ застосовується лише за умов фактичного вивезення товарів за межі митної території України.
14. _____ експорт передбачає реалізацію товарів через торговельних посередників.
15. Для систематизації інформації про розрахунки з іноземними покупцями та іншими дебіторами використовується Журнал № _____ і аналітичні відомості за відповідними рахунками у національній та іноземній валюті.

ТЕМА 6. ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

1. Сутність імпорتنих операцій і порядок їх оформлення документально.
2. Зміст понять прямого і непрямого імпорту й класифікація різновидів імпорتنих операцій.
3. Бухгалтерський облік здійснення імпорتنих операцій.

***Мета вивчення теми** – сформувати у здобувачів освіти системне уявлення про економічну сутність імпорتنих операцій, їх нормативно-правове регулювання та документальне оформлення; оволодіти методикою класифікації імпорту, розмежування прямого і непрямого імпорту; набутти практичних навичок бухгалтерського обліку імпорتنих операцій з урахуванням валютних розрахунків, митних платежів і податкових наслідків, а також уміння застосовувати отримані знання під час аналізу та відображення імпорتنих операцій у фінансовій звітності підприємства.*

Після вивчення теми 6 здобувач повинен знати:

- трактування змісту поняття «імпорتنих операцій» в нормативно-правових актах;
- перелік обов’язкових документів при імпорті товарів та особливості їхнього оформлення;
- види імпорتنих операцій;
- способи обмеження імпорту;
- завдання обліку імпорتنих операцій;
- особливості обліку імпорتنих операцій;
- шляхи придбання імпорتنих товарів;
- документування операцій з руху імпортованих цінностей;
- податки та збори, які стягуються за митне оформлення імпорتنих операцій;
- особливості ведення обліку імпорتنих операцій продукції (товарів, робіт, послуг) із застосуванням попередньої, наступної або часткової оплати;
- методику обліку й оподаткування реімпорتنих операцій.

Після вивчення теми 6 здобувач повинен уміти:

- вести облік імпорتنих та реекспортних операцій;
- розраховувати вартість товарів при імпорті;
- формувати документи митного оформлення імпорتنих операцій;

- обчислювати податки та збори при імпортних операціях та відображати їх на рахунках бухгалтерського обліку;
- документування операцій з руху імпортованих товарно-матеріальних цінностей
- вести облік імпорту товарів та послуг з наступною, попередньою і частковою оплатою.

Ключові поняття: антидемпінгове мито (Anti-dumping duty); імпортні операції (Import operations / Imports) прямий імпорт (Direct import); непрямий імпорт (Indirect import); митна декларація (Customs declaration); митний бар'єр (Customs barrier / Trade barrier).

МЕТОДИЧНІ МАТЕРІАЛИ

Сутність імпортних операцій і порядок їх оформлення документально

Вагома частина українських підприємств здійснює імпортні операції, тобто провадить господарську діяльність, яка пов'язана з придбанням та ввезенням на митну територію України товарів іноземного походження з метою їх подальшого продажу на внутрішньому ринку або використання у процесі виробничо-господарської діяльності.

Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», імпорт трактується як «купівля українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності товарів у іноземних суб'єктів господарювання, у тому числі з оплатою в негрошовій формі, з фактичним ввезенням або без ввезення таких товарів на територію України». До імпортних операцій також належить придбання товарів для власних потреб установами та організаціями України, що функціонують за кордоном.

Ключовим документом, який оформлюється при перевезенні товарів через митний кордон, є митна декларація. Вона являє собою офіційну заяву встановленого зразка, в якій декларант зазначає митний режим, що застосовується до товарів, а також надає передбачену законодавством інформацію щодо товарів, умов і способів їх перевезення через митний кордон України та даних, необхідних для розрахунку митних податків та зборів.

Митна декларація заповнюється на бланку єдиного адміністративного документа або за формою М-16. Відповідно до законодавства України, декларування товарів може здійснюватися двома способами: безпосередньо власником товару або уповноваженою

особою, яка діє на підставі договору з власником, наприклад митним брокером чи декларантом.

Декларація складається окремо на кожну партію товару. Під товарною партією розуміється визначена обсяг однорідного товару, що переміщується в рамках виконання умов зовнішньоекономічного контракту в одному напрямі та оформлюється транспортним документом і рахунком-фактурою в одному примірнику. Якщо партія містить кілька найменувань товарів, оформлюються додаткові аркуші.

До обов'язкового пакета документів при здійсненні імпорتنих операцій також належать: зовнішньоекономічний контракт; документи іноземного постачальника; транспортні та експедиційні документи, що підтверджують розвантажувально-навантажувальні роботи і транспортні послуги; документи щодо умов зберігання товарів; платіжні документи щодо оплати мита, зборів та податків; сертифікати походження товарів, які засвідчують країну їх виробництва. Сертифікат походження містить опис товару та видається торгово-промисловою палатою або засвідчується консульською установою країни-імпортера.

Порядок проведення розрахунків у зовнішньоекономічній діяльності регламентується Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті». Відповідно до його норм «строк поставки імпортованих товарів, робіт або послуг не повинен перевищувати 180 календарних днів з моменту здійснення авансового платежу або видачі векселя на користь постачальника». У разі перевищення цього строку необхідне отримання висновку органу виконавчої влади, який здійснює державну політику у сфері економічного розвитку. На практиці законодавством періодично встановлюється скорочений строк розрахунків – до 90 днів.

Порушення встановлених строків розрахунків обкладається пенєю у розмірі 0,3 % від митної вартості неотриманих товарів за кожен день прострочення.

Зміст прямого та непрямого імпорту та класифікація різновидів імпорتنих операцій

У світовій торговельній практиці застосовуються базові способи реалізації експортно-імпорتنих операцій: прямий та непрямий. Прямий імпорт передбачає безпосереднє придбання товарів у іноземного постачальника без залучення торговельних посередників, тоді як непрямий імпорт здійснюється через спеціалізовані зовнішньоторговельні компанії або посередницькі структури.

Прямі імпорتنі операції найчастіше застосовуються при закупівлі промислової сировини за довгостроковими контрактами, придбанні сільськогосподарської продукції безпосередньо у виробників, а також у

процесі державних закупівель. У сучасних умовах спостерігається стійка тенденція до розширення практики прямого імпорту, особливо у сфері постачання сировини та напівфабрикатів, що дає змогу імпортерам працювати з великими партіями товарів і напряду взаємодіяти з виробниками.

Перевагами прямого імпорту є зменшення витрат за рахунок відсутності посередницьких націнок, а також можливість більш гнучкого управління обсягами закупівель. Водночас цей спосіб супроводжується підвищеним рівнем ризиків і потребує значних фінансових ресурсів.

Непрямий імпорт, незважаючи на певні обмеження, залишається доцільним у випадках, коли попит на товар незначний або має тимчасовий характер. Крім того, за умов імпорту з багатьох країн посередницька модель може бути економічно вигіднішою, ніж утримання власної інфраструктури для зберігання та обробки імпортних товарів. Серед переваг непрямиго імпорту також слід відзначити можливість попередньої перевірки товарів на складах імпортера та їх підготовки до кінцевого споживання (сортування, змішування, фасування тощо).

До імпортних операцій відносять закупівлю товарно-матеріальних цінностей у закордонних контрагентів на умовах комерційного кредитування, а також ввезення товарів або одержання послуг у межах бартерних (товарообмінних) операцій; імпорт у межах централізованих закупівель; придбання товарів і послуг за готівковий розрахунок; отримання матеріальних цінностей і послуг у формі безоплатної допомоги.

В Україні відносно характеру імпортних операцій використовуються кілька механізмів обмеження імпорту, зокрема короткострокові обмеження строком до 180 днів та митні бар'єри, що реалізуються шляхом підвищення ставок ввізного мита з метою ускладнення доступу імпортних товарів на внутрішній ринок.

У випадках, коли ринок країни-експортера має монопольний або олігопольний характер, а ринок країни-імпортера конкурентний, може виникати демпінг. Для запобігання таким явищам держава застосовує антидемпінгові заходи, зокрема встановлення антидемпінгового мита — додаткового платежу на імпортні товари, що ввозяться за цінами, нижчими за рівень світових або внутрішніх цін.

Бухгалтерський облік здійснення імпортних операцій

Імпортні операції є важливою складовою зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання та пов'язані з придбанням товарів, робіт, послуг або необоротних активів у іноземних контрагентів. Особливості бухгалтерського обліку імпорту зумовлені використанням іноземної валюти в розрахунках, необхідністю митного оформлення,

сплатою митних платежів і податків, а також впливом валютних курсів на фінансові результати діяльності підприємства.

Бухгалтерський облік імпорتنих операцій в Україні здійснюється відповідно до вимог:

- Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»;
- Митного кодексу України;
- Податкового кодексу України;
- національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Основною метою обліку імпорتنих операцій є забезпечення повної, достовірної та своєчасної інформації про зовнішньоекономічні розрахунки підприємства з іноземними постачальниками, а також контроль за дотриманням вимог валютного, митного та податкового законодавства України.

До основних завдань обліку імпорتنих операцій належать:

1. **Своєчасне та правильне визнання імпорتنих операцій** у бухгалтерському обліку відповідно до умов зовнішньоекономічного договору та норм НП(С)БО або МСФЗ.

2. **Формування достовірної інформації про первісну вартість імпортованих активів**, що включає контрактну вартість, митні платежі, транспортно-заготівельні витрати, страхування та інші витрати, безпосередньо пов'язані з імпортом.

3. **Облік розрахунків з іноземними постачальниками** та контроль за станом кредиторської заборгованості в іноземній валюті.

4. **Контроль за дотриманням строків розрахунків** за імпортними операціями відповідно до вимог валютного законодавства.

5. **Правильне визначення та відображення курсових різниць**, що виникають при перерахунку валютних операцій на дату балансу та дату здійснення розрахунків.

6. **Забезпечення правильності нарахування та обліку податків і митних платежів**, зокрема ПДВ, мита та акцизного податку (за наявності).

7. **Формування інформаційної бази для складання фінансової, податкової та статистичної звітності** у частині зовнішньоекономічної діяльності.

Облік імпорتنих операцій має низку специфічних рис, зумовлених міжнародним характером таких операцій, використанням іноземної валюти та необхідністю митного оформлення.

1. Ведення обліку в іноземній валюті та гривні. Імпортні операції здійснюються в іноземній валюті, однак у бухгалтерському обліку вони відображаються у національній валюті України шляхом перерахунку за офіційним курсом НБУ на дату здійснення господарської операції.

2. Виникнення курсових різниць. У процесі здійснення імпорتنих операцій виникають як позитивні, так і негативні курсові різниці, які підлягають відображенню у складі фінансових результатів підприємства.

3. Митне оформлення як обов'язкова умова імпорту товарів. Ввезення товарів на митну територію України супроводжується оформленням митної декларації, на підставі якої визначаються митна вартість, суми мита та податку на додану вартість.

4. Формування первісної вартості імпортованих товарів. До первісної вартості імпортованих запасів включаються всі витрати, необхідні для доведення їх до стану, придатного для використання або реалізації, за винятком відшкодованого ПДВ.

5. Особливості податкового обліку ПДВ. ПДВ при імпорті сплачується під час митного оформлення товарів та включається до податкового кредиту за наявності належно оформленої митної декларації.

6. Залежність облікових процедур від умов ІНКОТЕРМС. Умови поставки, визначені правилами ІНКОТЕРМС, впливають на момент переходу ризиків, склад витрат імпортера та порядок їх включення до собівартості.

7. Наявність різних форм розрахунків. Розрахунки за імпортними операціями можуть здійснюватися у формі передоплати, післяплати, комерційного кредиту, акредитива або інкасо, що визначає специфіку їх бухгалтерського відображення.

Отже, облік імпорتنих операцій є складною системою, яка поєднує валютні, митні та податкові аспекти. Його належна організація забезпечує ефективний контроль за зовнішньоекономічною діяльністю підприємства та сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень.

Основою для відображення імпорتنих операцій у бухгалтерському обліку є належно оформлені первинні документи. До них належать: зовнішньоекономічний контракт, інвойс (рахунок-фактура), транспортні документи (коносамент, CMR, авіанакладна тощо), митна декларація, платіжні документи, сертифікати походження та якості, а також документи, що підтверджують сплату митних платежів і податків.

Аналітичний облік імпорتنих операцій ведеться в розрізі кожного контрагента, договору, валюти розрахунків та окремих партій товарів. Такий підхід забезпечує контроль за своєчасністю розрахунків з іноземними постачальниками та дотриманням вимог валютного і митного законодавства.

Шляхи для придбання імпорتنих товарів подано на рис. 6.1.



Рис. 6.1. Шляхи придбання імпорتنих товарів

Розрахунки з іноземними контрагентами здійснюються, як правило, у безготівковій формі в іноземній валюті через уповноважені банки. Для їх обліку використовується рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», аналітичний облік за яким ведеться за кожним іноземним постачальником.

Залежно від умов контракту можливі два основні варіанти здійснення імпорتنих операцій: з попередньою оплатою (авансу) або з відстрочкою платежу. У разі здійснення передоплати у бухгалтерському

обліку виникає дебіторська заборгованість у вигляді авансів, виданих постачальникам-нерезидентам, яка є немонетарною статтею. Якщо першою подією є отримання товарів, формується кредиторська заборгованість перед іноземним постачальником, яка є монетарною і підлягає перерахунку за валютним курсом на дату балансу.

Вартість імпортованих товарів, робіт і послуг визначається в іноземній валюті, тому їх облік здійснюється з урахуванням вимог П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Первісне визнання імпортованих активів у бухгалтерському обліку проводиться шляхом перерахунку суми в іноземній валюті на гривню за курсом НБУ на дату здійснення операції (дату визнання активу або зобов'язання).

Курсові різниці виникають за монетарними статтями балансу (кредиторська заборгованість перед постачальниками, валютні кошти на рахунках) унаслідок зміни валютного курсу. Позитивні курсові різниці визнаються іншими операційними доходами, а від'ємні — іншими операційними витратами підприємства.

Первісна вартість імпортованих запасів або необоротних активів включає не лише договірну вартість товарів, а й усі витрати, що прямо стосуються процесу придбання та забезпечують приведення об'єкта у стан, придатний для подальшого використання. До таких витрат належать: митні збори та ввізне мито, акцизний податок (за наявності), транспортно-заготівельні витрати, витрати на страхування, експедирування, зберігання, а також оплата послуг митних брокерів.

Податок на додану вартість, сплачений при імпорті товарів, не включається до первісної вартості активів, якщо підприємство є платником ПДВ і має право на податковий кредит. У такому випадку сума імпортного ПДВ обліковується на рахунку 641 «Розрахунки за податками».

Митні платежі, що сплачуються при ввезенні товарів, відображаються у складі витрат, пов'язаних з придбанням імпортованих активів. Увізне мито та інші обов'язкові митні збори включаються до первісної вартості запасів або основних засобів. Сплата митних платежів підтверджується платіжними документами та митною декларацією, яка є підставою для бухгалтерського обліку.

Імпортний ПДВ визнається податковим кредитом у тому звітному періоді, в якому було здійснено митне оформлення товарів, за умови наявності належно оформленої митної декларації.

Приклад 6.1. Підприємством було здійснено імпорт товару на суму 1000 дол. США. Під час митного оформлення сплачено податок на

додану вартість за ставкою 20 % та ввізне мито у розмірі 2 %. Курс Національного банку України на дату оформлення вантажної митної декларації становив 41,3 грн за 1 дол. США. Станом на кінець звітнього кварталу офіційний курс НБУ підвищився до 41,4 грн за 1 дол. США. Оплата за імпортований товар була здійснена у наступному кварталі за курсу 41,35 грн за 1 дол. США. Відображення зазначених операцій у бухгалтерському обліку наведено в таблиці 6.1.

Таблиця 6.1

Бухгалтерський облік імпорتنих операцій (перша подія –
оприбуткування товару)

Зміст господарської операції	Дт	Кт	сума
Отримання товару ($1000 \times 41,3 = 41300,0$)	28	632	41300
Сплачено мито ($1000 \times 41,3 \times 2\% = 826$)	377	311	826
Включено мито у вартість товарів	28	377	826
Сплата ПДВ ($((1000 \times 41,3 + 826) \times 20\% = 8425,2)$)	377	311	8425,2
Віднесення ПДВ до податкового кредиту	641	377	8425,2
На дату балансу відображено курсову різницю ($1000 \times 41,4 - 1000 \times 41,3 = 100,0$)	945	632	100
Оплата продукції ($1000 \times 41,35 = 41350$)	632	312	41350
Відображена курсова різниця на дату погашення заборгованості ($1000 \times 41,35 - 1000 \times 41,4 = 50,0$)	632	714	50

У поданій ситуації курсові різниці визначаються у двох випадках. По-перше, на дату складання балансу, оскільки протягом звітнього кварталу оплата за товар не здійснювалася. За цих умов спостерігається зростання валютного курсу, що призводить до збільшення заборгованості перед постачальником та відображення витрат від курсових різниць. По-друге, курсові різниці обчислюються на дату проведення розрахунків. У цьому випадку курс зменшується, внаслідок чого зобов'язання перед постачальником скорочується та визнаються доходи від курсових різниць.

Приклад 6.2. Підприємство здійснило передоплату постачальнику матеріалів у розмірі 2000 дол. США за офіційним курсом НБУ 41,3 грн за 1 долар США. Матеріали були отримані на суму 3000 дол. США за курсу НБУ 41,40 грн за 1 долар США. Остаточний розрахунок з постачальником проведено у наступному кварталі. Офіційний курс НБУ на кінець звітнього кварталу становив 41,35 грн за 1 долар США, а на дату оплати – 41,2 грн за 1 долар США. Під час митного оформлення було сплачено податок на додану вартість за ставкою 20 % та ввізне мито у розмірі 3 % (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

**Бухгалтерський облік імпорتنих операцій (перша подія –
перерахунок авансу)**

Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума	Доходи	Витрати
Перерахування авансу ($2000 \times 41,3 = 82600$)	371	312	82600	–	–
Отримання матеріалів ($2000 \times 41,3 + 1000 \times 41,4 = 124000,0$)	20	632	124000		124000
Сплата мита ($3000 \times 41,4 \times 3\% = 3726$)	377	311	3726		
Сплата ПДВ ($(3000 \times 41,4 + 3726) \times 20\% = 25585,2$)	377	311	25585,2		
Включення мита у вартість матеріалів	20	377	3726		
Віднесення ПДВ до податкового кредиту	641	377	25585,2		
Залік раніше перерахованого авансу	632	371	82600		
На дату балансу відображено курсову різницю ($1000 \times 41,35 - 1000 \times 41,4 = 50,0$)	632	714	50,0	50	
Перерахування остаточної оплати Постачальнику ($1000 \times 41,2 = 41200$)	632	312	41200		
Відображення курсової різниці на дату проведення розрахунків ($1000 \times 41,2 - 1000 \times 41,35 = 150,0$)	632	714	150	150	

У розглянутій ситуації та частина вартості імпортованих матеріалів, яка була сплачена у вигляді авансу, перераховується у гривні за офіційним курсом НБУ, що діяв на дату здійснення передоплати, тоді як неоплачена частина визначається за курсом НБУ на момент фактичного надходження матеріалів. Отже, первісна вартість імпорتنих запасів формується із застосуванням двох валютних курсів.

У цьому випадку курсові різниці підлягають визначенню:

- на дату балансу, оскільки протягом звітного періоду частина зобов'язань перед постачальником залишалася непогашеною. За таких умов відбувається зниження валютного курсу, що спричиняє зменшення кредиторської заборгованості та визнання доходів від курсових різниць;
- на дату проведення остаточної розрахунків, коли також фіксується зменшення курсу, у результаті чого заборгованість перед постачальником скорочується і додатково визнаються доходи від курсових різниць.

Якщо ж вартість отриманих немонетарних активів перевищує суму здійсненої передоплати, то перевищення підлягає перерахунку в гривні за курсом НБУ, що діяв на дату надходження товарів. Отже, оцінка імпортованих запасів здійснюється з використанням двох курсів: курсу НБУ на дату перерахування авансу та курсу НБУ на дату оприбуткування матеріалів.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з імпорту виробничих запасів за умов попередньої оплати, відстрочення платежу, а також передоплати запасів, призначених для господарської діяльності підприємства, узагальнено у таблиці 6.3.

Таблиця 6.3

Відображення в обліку типових господарських операцій при імпорті товарів

Зміст операції	Дт	Кт
Перераховано кошти для придбання іноземної валюти	333	311
Перераховано уповноваженому банку суму збору до Пенсійного фонду (1%)	333	311
Зараховано іноземну валюту на валютний рахунок підприємства	312	333
Відображено нарахування комісійної винагороди банку	92	685
Проведено оплату комісійної винагороди банку	685	333
Нараховано суму збору до Пенсійного фонду	92	651
Відображено собівартість реалізованої продукції	79	902
Перераховано уповноваженим банком суму збору до Пенсійного фонду	651	333
Зараховано залишок грошових коштів на поточний рахунок	311	333
Перераховано аванс постачальнику в іноземній валюті	371	312
Перераховано грошові кошти на рахунок митних органів	377	311
Нараховано витрати на митне оформлення	921	377
Відображено суму мита	201	377
Визнано податковий кредит з податку на додану вартість	641	377
Оприбутковано імпортовані матеріальні цінності	201	632
Проведено взаємне погашення дебіторської та кредиторської заборгованостей	632	371

Імпортні операції впливають на показники фінансової звітності підприємства, зокрема на склад активів, зобов'язань, витрат і фінансових результатів. У балансі відображаються імпортовані запаси, основні засоби, кредиторська та дебіторська заборгованість, а у звіті про фінансові результати – курсові різниці, витрати, пов'язані з митним оформленням і транспортуванням товарів.

Бухгалтерський облік імпортних операцій є комплексним процесом, що охоплює валютні, митні та податкові аспекти. Його правильна організація забезпечує достовірне відображення фінансового стану підприємства, дотримання вимог законодавства та ефективне управління зовнішньоекономічною діяльністю.

ТЕМА 6. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ: Облік і оподаткування імпорту товарно-матеріальних цінностей та послуг.

1. Сутність імпорتنих операцій та порядок їх документального підтвердження.
2. Характеристика прямого і опосередкованого імпорту.
3. Систематизація та групування імпорتنих операцій.
4. Бухгалтерський облік здійснення імпорتنих операцій.

Доповнення

Реферативні виступи:

1. Особливості митного оформлення та сплати митних платежів при імпорті.
2. Порядок оформлення та приймання імпортованих товарів за умови виявлення дефектів чи нестач.
3. Специфіка оформлення первинних документів і відображення в бухгалтерському обліку операцій з імпорту робіт та послуг.

Експрес-опитування

1. Розкрийте порядок оформлення документів імпорتنих господарських операцій.
2. Охарактеризуйте основні групи імпорتنих господарських операцій.
3. Які особливості бухгалтерського обліку імпорту товарів?
4. Наведіть методи визначення митної вартості при імпорتنих операціях.
5. Охарактеризуйте оподаткування імпорتنих операцій.
6. Вкажіть завдання обліку імпорتنих операцій.
7. Розкрийте методику обліку і оподаткування імпорتنих операцій за умови наступної оплати.
8. Розкрийте методику обліку і оподаткування імпорتنих операцій за умови передоплати.
9. Розкрийте поняття та умови здійснення реімпорتنих операцій.
10. Який порядок визначення первинної вартості імпорتنих товарів?
11. Розкрийте методику обліку операцій з імпорту товарів при самостійному виході підприємства на міжнародний ринок.
12. Наведіть особливості обліку операцій з імпорту робіт, послуг.
13. Охарактеризуйте аналітичний облік та облікові регістри імпорتنих операцій.

Завдання для самостійної роботи

1. Поясніть особливості митного оформлення та сплати митних платежів при імпорті.
2. Наведіть порядок оформлення та приймання імпортованих товарів за умови виявлення дефектів чи нестач.
3. Поясніть порядок оформлення документів та облік імпорту робіт та послуг.

Термінологічний словник

Антидемпінгове мито (*Anti-dumping duty*) – додаткове мито на імпортні товари, що ввозяться в країну за цінами, нижче цін світового ринку або внутрішніх цін.

Імпортні операції (*Imports*) – купівля (у тому числі з оплатою в не грошовій 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.

Прямий імпорт (*Direct import*) – поставка товарів промисловими підприємствами безпосередньо іноземному споживачу або закупівлю у нього відповідних товарів.

Непрямий імпорт (*Indirect import*) – купівлі товарів через торгових посередників.

Митна декларація (*Customs declaration*) – 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.

Митний бар'єр (*Customs barrier / Trade barrier*) – обмеження імпорту, мета якого – перешкоди ввезенню імпортних товарів через завищення ввізного мита.

ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ

1. *«Купівля (в тому числі з оплатою у негрошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності продукції(товарів, робіт, послуг) з ввезенням або без ввезення таких товарів на територію України, включаючи їхню купівлю, призначених для власного споживання суб'єктами господарювання України, розташованими за її межами» – це :*

- а) обмін;
- б) експорт;
- в) продаж;
- г) бартер;
- д) імпорт.

2. *«Заява визначеної форми, у якій особою вказано митну процедуру, що підлягає застосуванню до продукції (товарів), та передбачені законодавством відомості щодо товарів, умов і способів їхнього переміщення через митний кордон України та про нарахування митних платежів, потрібних для застосування цієї процедури» – це:*

- а) податкова декларація;
- б) митна декларація;
- в) декларація з ПДВ;
- г) контракт;
- д) ТТН.

3. *Що НЕ входить до обов'язкових документів при імпорті?*

- а) сертифікати походження;
- б) контракт;
- в) ТТН;
- г) документи імпортової фірми-постачальника;
- д) документи на послуги із зберігання товару.

4. *Які існують методи здійснення експортно-імпортних операцій?*

- а) горизонтальний і вертикальний;
- б) прямий і непрямий;
- в) директ-костинг та позамовний;
- г) індивідуальний та груповий;
- д) змішаний і лінійний;

5. Прямий спосіб здійснення імпорتنих операцій застосовується:

- а) у разі придбання промислової сировини за довгостроковими контрактами;
- б) під час закупівлі товарів народного споживання безпосередньо у постачальників;
- в) при здійсненні будь-яких закупівель;
- г) при закупівлі вторинної сировини на основі короткострокових контрактів;
- д) при закупівлі елітних товарів;

6. До імпорتنих операцій НЕ належить:

- а) ввезення товарно-матеріальних цінностей чи отримання послуг у встановленому порядку бартерних договорів;
- б) закупівля матеріальних цінностей у закордонних постачальників із використанням комерційного кредиту;
- в) ввезення товарів в рахунок централізованих імпорتنих закупок;
- г) вивезення товарно-матеріальних цінностей за межі країни;
- д) отримання товарно-матеріальних цінностей в якості безоплатної допомоги.

7. Митний бар'єр – це:

- а) додаткове мито на товари, що імпортуються за цінами нижчими за світові або внутрішні;
- б) обмеження імпорту, спрямоване на ускладнення ввезення товарів шляхом підвищення ввізного мита;
- в) короткострокове обмеження імпорту тривалістю до 180 днів;
- г) довгострокове обмеження імпорту понад 180 днів;
- д) додаткове мито на товари, що імпортуються за цінами вищими за світові або внутрішні.

8. Основними завданнями бухгалтерського обліку імпорتنих операцій є:

- а) ведення аналітичного обліку за найменуваннями, кількістю та партіями товарів;
- б) визначення вартості імпортованих товарів із урахуванням пов'язаних витрат;
- в) дотримання вимог валютного та митного законодавства;
- г) застосування додаткового мита на товари, що імпортуються за цінами вищими за світові або внутрішні;
- д) обов'язкове декларування імпорتنих операцій під час перетину митного кордону України.

9. Що НЕ належить до особливостей обліку імпортованих товарів?

- а) визначення вартості імпортованих товарів залежить від курсу валюти НБУ, а також від послідовності розрахунків за них;
- б) перевірка правильності документального оформлення товарних і розрахункових операцій;
- в) організація аналітичного обліку за найменуваннями, кількістю товарів, облікових партіях;
- г) обов'язкове декларування імпортованих господарських операцій при перетині митного кордону України;
- д) купівля товарів та послуг з оплатою готівкою;

10. Що відносять до шляхів для придбання імпортованих товарів?

- а) придбання товарів у вітчизняних оптових продавців та імпорт через посередників;
- б) самостійний експорт товарів;
- в) придбання товарів у іноземних продавців;
- г) продаж товарів вітчизняних та іноземним покупцям;
- д) купівля товарів за рахунок кредитних позик.

11. Оприбутковано товар:

- а) Дт 28 Кт 632;
- б) Дт 28 Кт 631
- в) Дт 632 Кт 28;
- г) Дт 631 Кт 28;
- д) Дт 632 Кт 28.

12. Перераховано нерезиденту кошти в оплату товару:

- а) Дт 632 Кт 312;
- б) Дт 632 Кт 311;
- в) Дт 631 Кт 312;
- г) Дт 631 Кт 311;
- д) Дт 311 Кт 362.

13. Відвантажено покупцю імпортований товар:

- а) Дт 361 Кт 702;
- б) Дт 362 Кт 702;
- в) Дт 361 Кт 28;
- г) Дт 362 Кт 28;
- д) Дт 28 Кт 632.

14. Перераховано передоплату нерезиденту за товар:

- а) Дт 371 Кт 312;
- б) Дт 371 Кт 311;
- в) Дт 631 Кт 312;
- г) Дт 632 Кт 312;
- д) Дт 361 Кт 28.

15. Оприбутковано імпортований товар:

- а) Дт 28 Кт 632;
- б) Дт 28 Кт 631;
- в) Дт 20 Кт 632;
- г) Дт 20 Кт 631;
- д) Дт 362 Кт 28.

16. Якою бухгалтерською проводкою нараховуються митні збори під час імпорту товарів?

- а) Дт 28 Кт 311;
- б) Дт 377 Кт 311;
- в) Дт 28 Кт 685;
- г) Дт 92 Кт 377;
- д) Дт 94 Кт 377.

17. На якому рахунку ведеться облік розрахунків з митними органами за обов'язковими митними платежами, які сплачуються під час експортно-імпортованих операцій?

- а) 362;
- б) 642;
- в) 685;
- г) 631;
- д) 632.

18. Які з наведених витрат не включаються до митної вартості імпортованих товарів на територію України?

- а) ціна, визначена постачальником;
- б) фактичні витрати на транспортування, навантаження, розвантаження та страхування товарів до моменту перетину митного кордону України, якщо вони не враховані в рахунку-фактурі;
- в) комісійні та брокерські платежі до пункту перетину митного кордону України;
- г) мито та збори, сплачені за митне оформлення вантажу;
- а) вартість, визначена покупцем.

19. Які з перелічених нижче складових входять до складу первісної вартості товарів, що придбані по імпорту?

- а) відсотки за користування позикою, одержаною для розрахунку за такі товари;
- б) сума сплаченого мита та митних зборів;
- в) ПДВ сплачене при імпорті;
- г) витрати на утримання складу, де зберігаються такі товари після оприбуткування;
- д) вартість послуг з митного оформлення.

20. Як визначається митна вартість імпортованих товарів?

- а) вартість за контрактом з урахуванням ввізного мита;
- б) вартість за контрактом, переведена у національну валюту за курсом НБУ;
- в) вартість за контрактом із включенням ввізного мита та митних зборів;
- г) вартість за контрактом із урахуванням ввізного мита, митних зборів та акцизного збору;
- д) вартість за контрактом без врахування ввізного мита, митних зборів та акцизного збору.

21. Які з перелічених складових включають до первісної вартості товарів, що придбані по імпорту?

- а) відсотки за користування позикою, одержаною для розрахунків за такі товари;
- б) суму сплаченого мита та митних зборів;
- в) ПДВ, сплачене при імпорті;
- г) витрати на утримання складу, де зберігаються імпортовані товари після їх оприбуткування;
- д) вартість митного оформлення.

22. Якою бухгалтерською проводкою нараховуються мито і митні збори під час імпорту запасних частин на митну територію України?

- а) Дт 93 Кт 685;
- б) Дт 943 Кт 377;
- в) Дт 207 Кт 685;
- г) Дт 949 Кт 377;
- д) Дт 945 Кт 377.

23. 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;
- в) з митної вартості з урахуванням витрат на навантаження, розвантаження, транспортування та страхування до митного кордону України, мита й акцизного збору;
- г) з митної вартості, мита і митних зборів без урахування акцизного збору та витрат на навантаження, розвантаження, транспортування та страхування до перетину митного кордону України;
- д) із задекларованої вартості.

24. За рахунок яких складових формується собівартість на імпортні товари?

- а) митна вартість і ПДВ;
- б) митна вартість, мито і митні збори;
- в) митна вартість, мито, митні збори, акцизний збір і ПДВ;
- г) митна вартість, мито, митні збори і акцизний збір;
- д) митна вартість.

25. Сума, яка фактично сплачена або підлягає сплаті за товарно-матеріальні цінності та вказана в рахунках-фактурах імпортера відповідно до умов імпортного контракту, називається:

- а) фактурною вартістю товару;
- б) вантажною вартістю товару;
- в) митною вартістю товару;
- г) фактичною вартістю товару;
- д) імпортною вартістю товару.

26. Єдиним документом, який підтверджує факт імпорту, є:

- а) рахунок фактура;
- б) про порядок контролю за імпортними операціями;
- в) вантажна митна декларація;
- г) контракт і копія контракту;
- д) товарно-транспортна накладна.

27. Який субрахунок відображає курсову різницю під час імпорту при зростанні курсу іноземної валюти?

- а) 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;
- б) 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»;
- в) 714 «Дохід від операційної курсової різниці»;
- г) 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками»;
- д) 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками і підрядниками».

28. Ціна, що фактично сплачена, чи підлягає сплаті під час реалізації товарів на експорт:

- а) експортна;
- б) імпортна;
- в) бартерна;
- г) договірна;
- д) митна вартість.

29. Найбільш ризиковою формою розрахунку для імпортера є:

- а) банківський переказ;
- б) авансовий платіж;
- в) відкритий рахунок;
- г) акредитив;
- д) інкасо.

30. Ціни на конкретний товар у постачальників для експорту та ціни на імпорт у провідних світових центрах торгівлі називають:

- а) орієнтовними;
- б) фіксованими;
- в) цінами за найбільшими міжнародними контрактами;
- г) світовими;
- д) фіксованими.

31. Установіть відповідність між змістом господарської операції та проведеннями.

Зміст	Кореспонденція
1. Перерахування авансу	а) Дт 20 Кт 377
2. Включено мито у вартість матеріалів	б) Дт 632 Кт 371
3. Сплата ПДВ	в) Дт 377 Кт 311
4. Залік перерахованого раніше авансу	г) Дт 632 Кт 714
5. Відображена курсова різниця на дату балансу	д) Дт 374 Кт 312

32. Установіть відповідність між змістом господарської операції та проведеннями.

Зміст	Дт Кт
1. Отримання товару	а) Дт 28 Кт 377
2. Сплачено мито	б) Дт 945 Кт 632
3. Включено мито у вартість товарів	в) Дт 28 Кт 632
4. Відображення курсової різниці на дату балансу	г) Дт 632 Кт 714
5. Відображена курсова різниця на дату погашення заборгованості	д) Дт 377 Кт 311

33. Установіть відповідність між етапами укладання імпоротної угоди.

Етап	Визначення
1.	а) направлення потенційному або вже відомому продавцеві замовлення;
2.	б) направлення виробнику товарно-матеріальних цінностей комерційного листа у відповідь на їхню рекламу;
3.	в) надсилання потенційному постачальнику листа з пропозицією про початок переговорів;
4.	г) направлення запиту виробнику товарів, що цікавлять імпортера;
5.	д) направлення акцепту у відповідь на пропозицію експортера;
6.	е) оголошення та організація торгів, участь у торгах.

34. Установіть відповідність між термінами і їх визначенням.

Термін	Визначення
1. Митний бар'єр	а) документ встановленої форми, у якому зазначається митна процедури, що застосовується до товарів, а також передбачена законодавством інформація про товари, умови та способи їх переміщення через митний кордон України та розрахунок необхідних митних платежів для застосування цієї процедури;
2. Антидемпінгове мито	б) придбання (у тому числі шляхом негрошової оплати) товарами у іноземних постачальників вітчизняними суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, з доставкою чи без доставки на митну територію України, включаючи товари для власного використання підприємствами, що знаходяться за її межами;
3. Митна декларація	в) заходи обмеження імпорту, спрямовані на ускладнення ввезення товарів шляхом встановлення підвищеного ввізного мита
4. Імпорт	г) короткострокове обмеження імпорту на термін не більше 180 днів;
5. Короткострокове обмеження імпорту	д) додаткове мито на імпортні товари, які ввозяться на територію країни за цінами, які нижчі цін світового ринку чи внутрішніх цін.

Ситуаційне завдання 6.1

Прямий імпорт сировини

Підприємство імпортує промислову сировину від іноземного постачальника на умовах прямого імпорту за контрактом на суму 10 000 дол. США. На митниці сплачено: ПДВ – 20%, мито – 5%. Курс НБУ на момент оформлення вантажної митної декларації становив 41,5 грн/дол., на кінець кварталу – 41,6 грн/дол. Оплата постачальнику здійснена в наступному кварталі за курсом 41,55 грн/дол.

Завдання:

1. Визначте митну та фактурну вартість сировини;
2. Розрахуйте курсові різниці та відобразіть їх у бухгалтерському обліку;
3. Покажіть нарахування ПДВ і мита.

Ситуаційне завдання 6.2

Опосередкований імпорт обладнання

Підприємство отримало імпортне обладнання через посередника – іноземну компанію-дистриб'ютора. Вартість обладнання 50 000 євро, аванс сплачено 20 000 євро. Курс НБУ на момент авансу – 42,0 грн/євро, на момент отримання обладнання – 42,2 грн/євро, остаточна оплата здійснена за курсом 42,1 грн/євро. На митниці сплачено ПДВ 20% і мито 3%.

Завдання:

1. Визначте порядок відображення вартості обладнання в обліку за двома курсами;
2. Розрахуйте курсові різниці;
3. Поясніть особливості бухгалтерського обліку опосередкованого імпорту.

Ситуаційне завдання 6.3

Імпорт послуг

Підприємство уклало договір на отримання консультаційних послуг від іноземного партнера на суму 5 000 дол. США. Оплата проводиться через безготівковий банківський переказ. Курс НБУ на дату авансу – 41,2 грн/дол., на дату отримання послуг – 41,3 грн/дол.

Завдання:

1. Визначте порядок відображення операції в обліку;
2. Визначте момент виникнення доходів і витрат для цілей податкового обліку;
3. Розрахуйте курсові різниці та визначити їх вплив на фінансовий результат.

Ситуаційне завдання 6.4

Імпорт товарів для перепродажу

Підприємство імпортує партію товарів для подальшого продажу в Україні на суму 20 000 дол. США. На митниці сплачено мито – 7%, ПДВ – 20%. Частину суми (10 000 дол.) сплачено авансом, решту – після отримання товару. Курс НБУ: аванс – 41,1 грн/дол., отримання товару – 41,25 грн/дол., остаточна оплата – 41,3 грн/дол.

Завдання:

1. Складіть бухгалтерські проводки щодо імпорту;
2. Визначте митну вартість та фактурну вартість;
3. Розрахуйте курсові різниці та відобразіть їх у фінансовому результаті.

Ситуаційне завдання 6.5

Документальне оформлення та класифікація імпоротної операції

Підприємство ТОВ «Альфа» (резидент України) уклало зовнішньоекономічний контракт із компанією Techno GmbH (Німеччина) на придбання виробничого обладнання вартістю 50 000 євро на умовах DAP, м. Львів. Оплата здійснюється шляхом 100 % передоплати. Курс НБУ на дату передоплати – 41,20 грн/євро, на дату митного оформлення – 41,60 грн/євро.

Для митного оформлення підприємством подано такі документи: зовнішньоекономічний контракт; інвойс; пакувальний лист; транспортну накладну (CMR); митну декларацію (МД).

Завдання:

1. Визначте, до якого виду імпорту (прямий чи непрямий) належить дана операція.
2. Охарактеризуйте подані документи та їх призначення.
3. Класифікуйте імпорتنу операцію за основними ознаками (форма розрахунків, об'єкт імпорту, характер операції).

Ситуаційне завдання 6.6

Бухгалтерський облік прямого імпорту товарів

Підприємство ТОВ «Бета» імпортує товар (сировину) з Польщі на умовах CIF, порт Одеса.

Дані операції:

- контрактна вартість товару – 20 000 дол. США;
- курс НБУ на дату визнання заборгованості – 38,50 грн/дол. США;
- ввізне мито – 5 % від митної вартості;
- митні збори – 2 000 грн;
- ПДВ при імпорті – 20 %;
- транспортні витрати на території України – 15 000 грн (без ПДВ).

Завдання:

1. Розрахуйте митну вартість імпортованих товарів у гривнях.
2. Визначте суму ввізного мита та ПДВ при імпорті.
3. Сформуйте первісну вартість імпортованих товарів.
4. Відобразіть господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Ситуаційне завдання 6.7

Облік непрямого імпорту через посередника

Підприємство ТОВ «Гамма» придбало імпортні товари через українського посередника — ТОВ «Імпорт-Сервіс». Посередник ввіз товар з Італії та реалізував його підприємству-резиденту України.

Вихідні дані:

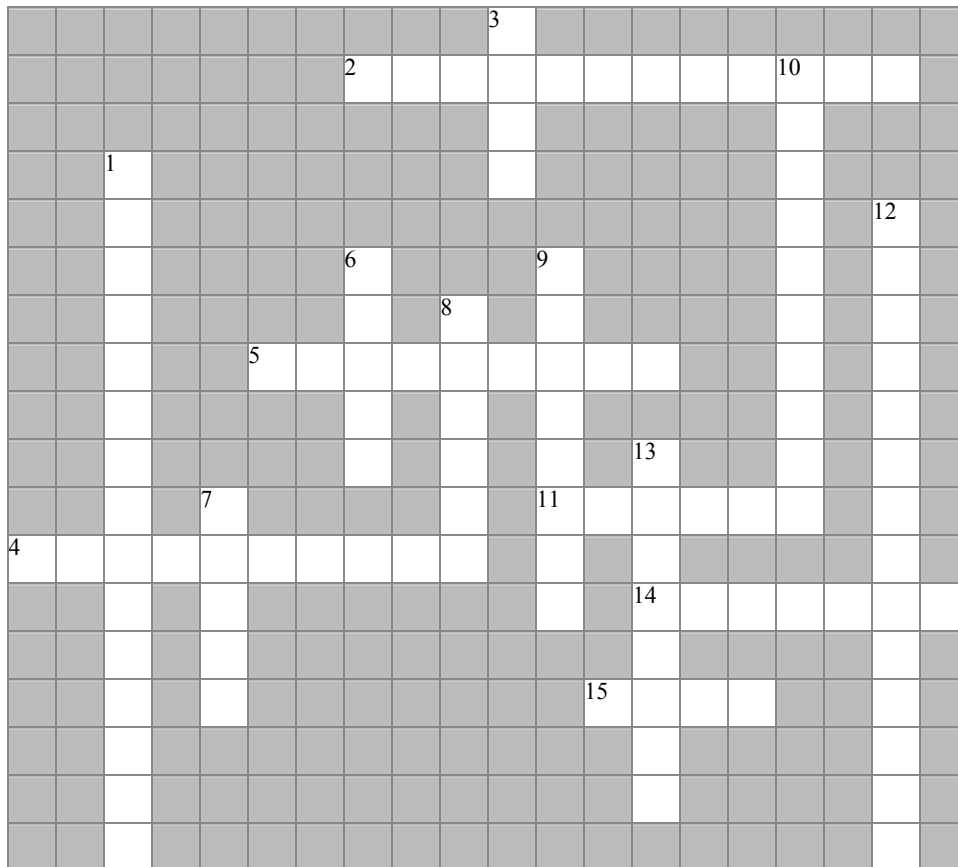
- ціна товару за договором з посередником — 1 200 000 грн (у т.ч. ПДВ);
- ПДВ — 20 %;
- комісійна винагорода посередника — 80 000 грн (без ПДВ);
- митне оформлення та валютні розрахунки здійснював посередник.

Завдання:

1. Визначити вид імпорту, який здійснило підприємство «Гамма».
2. Розрахувати вартість товарів без ПДВ та суму податкового кредиту.
3. Відобразити операції з придбання товарів та оплати послуг посередника на рахунках бухгалтерського обліку.
4. Пояснити відмінності в обліку прямого та непрямого імпорту.

Кросворд

1. Прямий імпорт забезпечує очевидні переваги при ввезенні сировини та ____ завдяки можливості ефективного розподілу великих обсягів матеріальних цінностей через безпосередню взаємодію з постачальником.
2. Одним із способів придбання імпортних товарів є здійснення імпорту через ____.
3. Порушення цієї норми законодавства тягне за собою накладення ____ за кожен день прострочення у розмірі 0,3% від митної вартості товарно-матеріальних цінностей та продукції, яка не була отримана у встановлений термін.
4. ____ походження – документи, потрібні для підтвердження країни-виробника ТМЦ, який випущений і підписаний Торгівельною палатою чи завірений консульством країни-імпортера.
5. Якщо частина вартості отриманих немонетарних активів перевищує розмір передплати, цю суму слід перераховувати у гривні за курсом на дату ____ товарів.
6. Митне ____ – захід, спрямований на зменшення імпорту шляхом підвищення ввізного мита для перешкоджання надходженню іноземних товарів.
7. Митна ____ – документ визначеної форми, у якому зазначено обрану митну процедуру для товару та надано законодавчо встановлену інформацію про товари, умови їх переміщення через митний кордон України та розрахунок необхідних митних платежів.



8. _____ – придбання вітчизняними суб'єктами ЗЕД товарів у закордонних постачальників із ввезенням або без ввезення на митну територію України, включаючи товари для власного споживання підприємств, розташованих за межами України, з можливістю оплати у грошовій чи негрошовій формі.
9. Один із обов'язкових документів під час імпорту – _____.
10. Значна частина вітчизняних підприємств здійснює імпорт як _____ діяльність, пов'язану із закупівлею та ввезенням іноземних товарів для подальшої реалізації на внутрішньому ринку або використання у виробничих процесах.
11. Сума _____ у іноземній валюті при включенні у вартість придбаних активів перераховується у валюту фінансової звітності за курсом на дату виплати.
12. _____ мито – додатковий збір на імпортовані товари, що ввозяться за цінами, нижчими за світові або внутрішні ціни.
13. Аналітичний облік імпортних поставок ведеться за місцем зберігання та обліковими (товарними) _____.
14. Якщо першою подією є отримання товарів, їхня вартість у обліку визначається за курсом НБУ на дату отримання _____.
15. Узагальнення інформації про імпортні операції в синтетичному обліку здійснюється за допомогою Журналу _____

ТЕМА 7. ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ БАРТЕРНИХ ОПЕРАЦІЙ

1. Зміст бартерних операцій.
2. Правова регламентація бартерних операцій у ЗЕД.
3. Валютне регулювання бартерних операцій у ЗЕД.
4. Облік бартерних операцій у ЗЕД.

***Мета вивчення теми** полягає у формуванні в здобувачів освіти системного розуміння економічної сутності бартерних операцій у зовнішньоекономічній діяльності, особливостей їх правового та валютного регулювання, а також набутті практичних навичок організації бухгалтерського обліку й оподаткування бартерних операцій відповідно до вимог чинного законодавства України та міжнародної практики.*

Після вивчення теми 7 здобувач повинен знати:

- визначення та класифікацію бартерних операцій;
- основні переваги та недоліки бартерних операцій;
- види оцінок бартерних операцій;
- особливості митного оподаткування бартерних операцій;
- правову регламентацію бартерних операцій в ЗЕД;
- особливості обліку бартерних операцій в ЗЕД.

Після вивчення теми 7 здобувач повинен уміти:

- визначати та класифікувати бартерні операції;
- здійснювати оцінку бартерних операцій в ЗЕД;
- здійснювати облік митного оподаткування бартерних операцій;
- відображати бартерні операції в системі бухгалтерського обліку.

Ключові поняття: товарообмінні (бартерні) операції (Barter transactions); індикативні ціни (Indicative prices); звичайна ціна (Arm's length price); справедлива вартість (Fair value).

МЕТОДИЧНІ МАТЕРІАЛИ

Бартерна операція – це форма товарообміну, за якої один товар (у певній кількості або у вигляді товарної партії) обмінюється на інший товар без застосування грошових розрахунків, із дотриманням принципу еквівалентності вартості об'єктів обміну.

Характерними рисами бартерних операцій є:

- укладення між сторонами єдиного договору, в якому визначаються кількісні та/або вартісні параметри товарів, що підлягають обміну, із зазначенням їх найменувань, якісних характеристик, технічних умов поставки та правових наслідків виконання зобов'язань;
- відсутність готівкових або безготівкових розрахунків між сторонами угоди, навіть якщо договір передбачає грошову оцінку обмінюваних товарів;
- повне (100-відсоткове) взаємне погашення зобов'язань шляхом зустрічних поставок, що усуває потребу у будь-яких компенсаційних грошових доплатах;
- майже одночасне здійснення зустрічних поставок, при цьому можливі незначні часові розбіжності, зумовлені переважно технічними причинами.

Переваги бартерних операцій для учасників полягають у відсутності проблем, притаманних грошовим розрахункам, зокрема дефіциту валютних коштів, необхідності залучення банківських установ та здійснення складних платіжних процедур.

Недоліки бартеру більш виразно проявляються на макрорівні міжнародної економічної діяльності, до яких належать:

- обмежені можливості державних органів щодо ефективного контролю за здійсненням бартерних операцій;
- ризик заниження цінових показників товарів, що є предметом обміну;
- складність забезпечення митними органами належного рівня бюджетних надходжень, які мали б місце за умови грошових розрахунків;
- відсутність грошової форми платежу, що може спричиняти неточність і приблизність у визначенні вартості обмінюваної продукції.

Порядок здійснення бартерних операцій у зовнішньоекономічній діяльності регулюється низкою нормативно-правових актів, серед яких ключове значення мають:

Закон України від 16.04.1991 р. № 959-XII «Про зовнішньоекономічну діяльність»;

Закон України від 23.12.1998 р. № 351-XIV «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності».

Правова регламентація бартерних операцій у сфері ЗЕД

Особливості укладання бартерних договорів у зовнішньоекономічній діяльності визначаються Законом України «Про регулювання

товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» № 351 від 23.12.1998 р. з урахуванням змін і доповнень.

Відповідно до ч. 1 ст. 1 зазначеного Закону, товарообмінна (бартерна) операція у сфері ЗЕД є різновидом експортно-імпортних операцій, що здійснюються на підставі бартерного договору або договору зі змішаною формою розрахунків. Такий договір передбачає повний або частковий розрахунок за експортні чи імпортні поставки у натуральній формі між українським суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності та іноземним суб'єктом господарювання. Операція ґрунтується на еквівалентному за вартістю обміні товарами, роботами чи послугами в будь-яких комбінаціях і не супроводжується рухом грошових коштів у готівковій чи безготівковій формі.

Згідно з п. 1 ст. 1 Закону про бартер, експортно-імпортна операція визнається товарообмінною за умови, що:

- вона здійснюється на підставі бартерного контракту, що передбачає обмін без застосування готівки;
- або укладено договір зі змішаною формою розрахунків, коли частина зобов'язань сплачується в натуральному вигляді, а інша частина – грошима.

Отже, можливі три варіанти здійснення бартерних операцій:

- обидві частини (експортна й імпортна) виконуються безгрошовим способом;
- експорт здійснюється у натуральній формі, а імпорт – частково у натуральній, частково у грошовій;
- імпорт здійснюється безгрошово, а експорт – у поєднанні натуральної та грошової форм.

Бартерний договір обов'язково містить загальну вартість імпортованих товарів та загальну вартість експортованих товарів (робіт, послуг), виражену у валюті, першої групи Класифікатора НБУ (п. 1.6 Положення № 20, 1ч. 2 ст. 1 Закону № 351).

Сторонами бартерного договору виступають, з однієї сторони, суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності України, а з іншої – іноземний суб'єкт господарювання, постійне місцезнаходження якого або місце проживання за межами України.

Об'єктами бартерного обміну можуть бути товари, роботи, послуги або їх поєднання. Обмін повинен бути збалансованим за вартістю, яка відповідно до п. 2 ст. 1 Закону про бартер визначається у валюті першої групи «Класифікатора іноземних валют і банківських металів», затвердженого постановою Правління НБУ від 04.02.1998 р. № 34. Право на здійснення бартерних операцій мають усі суб'єкти ЗЕД (п. 3 ст. 1 Закону).

Законодавство України передбачає низку обмежень щодо застосування бартерних договорів. Зокрема, бартерні операції повністю заборонені для суб'єктів господарювання, до яких застосовують спрощену систему оподаткування та сплачують єдиний податок (Указ Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98).

Крім того, згідно п. 4 ст. 1 Закону про бартер, Кабінет Міністрів України має право встановлювати перелік товарів, робіт і послуг, щодо яких здійснення бартерних операцій у сфері ЗЕД забороняється. З цією метою постановою КМУ від 29.04.1999 р. № 756 затверджено:

- перелік товарів (робіт, послуг), за бартерними операціями яких експорт заборонено;
- перелік товарів (робіт, послуг), у межах бартеру яких імпорту не допускається.

Якщо до договору застосовується право України, порядок його укладання регламентується § 6 гл. 54 Цивільного кодексу України та ст. 293 Господарського кодексу України. Згідно з договором бартеру, обидві сторони зобов'язуються передати у власність іншій стороні товар в обмін на інший. До таких договорів застосовуються загальні положення про купівлю-продаж, поставку чи інші договори, елементи яких містяться у договорі міни, за умови відсутності суперечностей із суттю зобов'язання.

Обидві сторони договору бартеру одночасно є продавцем і покупцем товару, який передає і отримує. За домовленістю сторін допускається обмін товарами різної вартості з передбаченням відповідної доплати.

Якщо договір не містить спеціальних умов переходу права власності, воно переходить у загальному порядку — на дату виконання останнього зобов'язання зі сторін, що має безпосередній вплив на бухгалтерський облік. Тому в разі необхідності відображення операцій на дату передачі товару відповідну умову доцільно прямо передбачити в договорі.

Договором міни також може передбачатися обмін майна на роботи чи послуги. Водночас об'єктом такого договору не може бути майно державної власності, якщо друга сторона не є відповідним комунальним або державним підприємством.

Бартерні операції здійснюються в межах одного договору із забезпеченням вартісної збалансованості, що підтверджується визначенням бартерної операції, наведеним у пп. 14.1.10 Податкового кодексу України. За цією ознакою бартер відрізняється від заліку зустрічних однорідних вимог, який проводиться за різними договорами.

У зв'язку з цим на бартерні договори не поширюються валютні обмеження щодо зняття експортних операцій з валютного контролю шляхом зарахування зустрічних вимог, незалежно від валюти розрахунків або суми зобов'язань.

Валютне регулювання бартерних операцій у сфері ЗЕД

Товари, що імпортуються за бартерним договором, повинні бути ввезені на митну територію України у строки, визначені договором, але не пізніше ніж 180 календарних днів від дати митного оформлення (оформлення митної декларації на експорт) товарів, фактично експортованих за бартерним договором. У разі експорту робіт або послуг за бартерним договором відлік ведеться від дати підписання акта або іншого документа, що підтверджує виконання робіт чи надання послуг (ч. 1 ст. 2 Закону № 351).

Порядок здійснення розрахунків за експортно-імпортними операціями товарів визначений статтями 1 і 2 Закону № 185 «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті». Термін «180 календарних днів» щодо бартерних операцій орієнтовно використовується і податковими органами.

Датою ввезення товарів за бартерним договором є дата їхнього митного оформлення (оформлення МД на імпорт). У випадку імпорту робіт (послуг) датою визнається підписання акта або іншого документа, який засвідчує виконання робіт або надання послуг.

Терміни проведення бартерних операцій у ЗЕД регламентуються ст. 2 Закону № 351:

- датою імпорту товарів є дата оформлення ВМД на імпорт;
- датою імпорту робіт або послуг – дата підписання акта або іншого документа, що підтверджує факт виконання робіт або надання послуг;
- датою експорту товарів – дата оформлення ВМД на експорт;
- датою експорту робіт або послуг – дата підписання акта або іншого документа, що підтверджує їх виконання.

Порушення строку ввезення товарів, виконання робіт або надання послуг, передбаченого ч. 1 ст. 2 Закону № 351, підлягає стягненню пені у розмірі 0,3 % вартості імпортованих товарів (робіт, послуг) за кожний день такого прострочення. Загальна сума пені не може перевищувати розміру заборгованості (ч. 1 ст. 3 Закону № 351).

Якщо така заборгованість виникла через форс-мажорні обставини (непереборну силу), терміни, визначені ч. 1 ст. 2 Закону № 351, призупиняються, за їх порушення пеня не нараховується упродовж таких обставин.

Ще одним видом відповідальності є порушення термінів здійснення розрахунків. Ліцензування бартерних операцій здійснюється у разі, якщо предметом операції є товари, експорт або імпорт яких підлягає ліцензуванню» (ст. 16 Закону № 959). Перелік таких товарів та квоти на 2017 рік затверджено Постановою № 1009.

Відповідно до ст. 37 Закону № 959, індивідуальний режим ліцензування може застосовуватись до резидентів і неоезидентів у випадках порушення закону та пов'язаних нормативних актів, що регулюють зовнішньоекономічну діяльність. Порядок видачі індивідуальних ліцензій регламентується Положенням № 47.

Здійснення ЗЕД-операцій без належних ліцензій підлягає штрафу у розмірі 10 % вартості операції, перерахованої у гривні за курсом НБУ на день проведення операції (ст. 16 Закону № 959, ст. 37).

Особливу увагу слід звернути на експорт і імпорт робіт та послуг за бартерними договорами. Відповідно до ч. 4 ст. 3 Закону № 351, резиденти України зобов'язані протягом п'яти робочих днів після підписання акта чи іншого документа, який підтверджує виконання робіт або надання послуг, повідомити:

- митницю – у разі імпорту або експорту товарів;
- податкову інспекцію – у разі імпорту або експорту робіт чи послуг.

Форма повідомлення наведена в додатку 1 до Порядку № 404: «повідомлення подається особисто або поштою у двох примірниках: один залишається у податкового органу, інший із відміткою податкового органу зберігається у учасника контракту».

Неподання повідомлення або порушення встановлених строків його подання призводить до нарахування штрафних санкцій у вигляді пені в розмірі 1 % від вартості експортованої продукції, виконаних робіт чи наданих послуг за кожен день затримки. При цьому загальний розмір пені не може перевищувати повної вартості таких товарів, робіт або послуг.

Облік бартерних операцій у сфері ЗЕД

Підприємства, які здійснюють експортно-імпортні операції щодо робіт та послуг, зобов'язані протягом 5 робочих днів від дати підписання акта або іншого документа, який підтверджує їх виконання, повідомити:

- органи Державної митної служби України – якщо операція стосується експорту-імпорту товарів;
- органи ДФСУ – якщо операція стосується експорту чи імпорту робіт або послуг.

Неподання зазначених відомостей або їх подання з порушенням установлених строків призводить до нарахування пені в розмірі 1 % від вартості експортованої продукції, виконаних робіт чи наданих послуг за кожен день затримки. При цьому граничний розмір пені не може перевищувати вартість експортованих чи імпортованих товарів, робіт або послуг.

В обліку нарахування пені відображається за дебетом 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» та кредитом 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Після цього пеня списується з кредиту 948 на дебет рахунку 79 «Фінансові результати діяльності». Оплата пені відображається за дебетом 685 та кредитом 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

На практиці можливі зміни первісних умов договору, через що бартерний договір може перетворитися на договір купівлі-продажу і навпаки, що змінює порядок оподаткування.

Датою виникнення податкових зобов'язань визнається дата події, що сталася раніше:

- дата оформлення експортної митної декларації (для операцій з експорту застосовується ставка ПДВ 0 %);
- дата оформлення імпоротної вантажної митної декларації (ПДВ – 20 %).

Податковий кредит виникає за датою здійснення кінцевої операції. Якщо імпортна частина контракту передує експортній, право на податковий кредит виникає лише за датою експортної поставки; при частковому відвантаженні експортних товарів – пропорційно кожному відвантаженню.

Оцінка товарів за бартерними договорами проводиться для забезпечення еквівалентності обміну, митного обліку, визначення страхових сум, оцінки претензій та застосування санкцій. Еквівалентність обміну забезпечується шляхом обміну товарами (роботами, послугами) за договірними цінами, визначеними суб'єктами ЗЕД України з урахуванням попиту і пропозиції та інших факторів ринку на момент укладання договору.

У певних випадках законодавством встановлюються індикативні ціни для окремих товарів. Якщо індикативні ціни відсутні, для податкового обліку і сплати податку на прибуток застосовуються звичайні ціни.

Звичайна ціна – це ціна, не нижча за середньозважену ціну продажу аналогічної продукції за будь-якими іншими угодами купівлі-

продажу протягом 30 календарних днів перед датою реалізації. Продавець визначає звичайну ціну, враховуючи суму нарахованих відсотків та вартість іноземної валюти, яка може бути отримана при продажу стороннім особам за звичайних умов.

Бухгалтерський облік бартерних угод ведеться як за експортними, так і за імпорнтними операціями. Після здійснення бартерної операції відбувається залік взаємовимог між учасниками договору.

Приклад 7.1. Підприємство здійснило експорт продукції в межах бартерної угоди на суму 1000 дол. США. Офіційний курс НБУ на дату відвантаження становив 41,3 грн за 1 долар США. У подальшому в рамках імпорнтної частини бартерної операції підприємство отримало товари на таку ж суму — 1000 дол. США, митне оформлення яких відбулося за курсом НБУ 41,4 грн за 1 долар США. Сума митних зборів і ввізного мита становить відповідно 0,2 % та 10 % від митної вартості товарів. Необхідно відобразити зазначені господарські операції у бухгалтерському та податковому обліку (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

Відображення в обліку бартерних операцій

Зміст	Дт	Кт	Сума
Відвантажено продукцію на експорт ($1000 \times 41,3 = 26300$)	362	701	41300
Сплата митних платежів і мита ($41300 \times 0,2\% + 41300 \times 10\% = 4212,6$)	377	311	4212,6
Нараховано митні збори	93	377	4212,6
Відображено оприбуткування імпорнтних товарів ($1000 \times 41,3 = 41300,0$)	28	362	41300
Оплачено мито і митні платежі ($41,4 \times 1000 \times 0,2\% + 41,4 \times 1000 \times 10\% = 4222,8$)	377	311	4222,8
У вартість товарів включено митні платежі	28	377	4222,8
Оплачено імпорнтне ПДВ ($(41400 + (41400 \times 10\%)) \times 20\%$)	377	311	9108
Віднесено ПДВ до податкового кредиту	641	377	9108
У рамках бартерного договору проведено залік взаємовимог	632	362	

Приклад 7.2. Підприємство в межах бартерної угоди отримало імпорнтні товари на суму 1000 дол. США за офіційним курсом НБУ 41,3 грн за 1 долар США. Згодом у рамках цієї ж операції було здійснено експорт товарів на аналогічну суму — 1000 дол. США, при цьому курс НБУ на дату відвантаження становив 41,4 грн за 1 долар США. Розмір митних зборів та ввізного мита становить відповідно 0,2 % і 10 % від митної вартості товарів. Необхідно відобразити зазначені операції в бухгалтерському та податковому обліку (табл. 7.2).

Таблиця 7.1

Відображення в обліку бартерних операцій

Зміст операції	Дт	Кт	Сума
Оприбуткування імпортованих товарів (1000 Ч 41,3 = 41300,0)	28	632	41300
Сплата митних платежів і мита (41300 Ч 0,2% + 41300 Ч 10% = 4212,6)	377	311	4212,6
У вартість товарів включено митні платежі	28	377	4212,6
Оплачено імпортоване ПДВ (41300 + (41300 Ч 10%)) Ч 20%	377	311	9086
Відвантажено продукцію на експорт	362	701	41300
Нараховано митні збори	93	377	2692,8
Сплата митних платежів і мита (41400 Ч 0,2% + 41400 Ч 10% = 4222,8)	377	311	4222,8
Залік взаємних вимог у межах бартерного договору	632	362	41300

Особливості обліку бартерних операцій зумовлені специфікою їх економічної сутності та нормативно-правового регулювання, адже розрахунки між контрагентами здійснюються повністю або частково у негрошовій формі:

1. *Економічна характеристика бартерних операцій.* Бартерні операції передбачають обмін товарами, роботами або послугами без використання грошових коштів або з поєднанням натуральної та грошової форм розрахунків. При цьому кожна зі сторін одночасно виступає і продавцем, і покупцем, що впливає на порядок відображення операцій у бухгалтерському обліку.

2. *Договірне та документальне оформлення.* Облік бартерних операцій здійснюється на підставі бартерного договору, в якому обов'язково визначаються: перелік і характеристика товарів (робіт, послуг), що обмінюються; їх договірна (звичайна) вартість; строки та умови передачі; порядок здійснення взаємозаліку зобов'язань. Первинними документами є накладні, акти приймання-передачі робіт або послуг, митні декларації (у разі зовнішньоекономічного бартеру).

3. *Оцінка об'єктів обліку.* Товари, роботи або послуги, отримані за бартером, відображаються в обліку за справедливою (договірною) вартістю отриманих активів. Якщо таку вартість достовірно визначити неможливо, застосовується вартість переданих активів. При зовнішньоекономічних бартерних операціях оцінка здійснюється з урахуванням валютного курсу НБУ на дату здійснення господарської операції.

4. *Визнання доходів і витрат.* Під час бартеру дохід визнається за справедливою вартістю переданих товарів (робіт, послуг), а витрати — за балансовою вартістю активів, що вибувають. Таким чином, бартерна операція впливає на фінансовий результат підприємства так само, як і операція купівлі-продажу з грошовими розрахунками.

5. *Податкові аспекти.* Бартерні операції є об'єктом оподаткування податком на додану вартість. Податкові зобов'язання та податковий кредит з ПДВ визначаються виходячи з договірної (звичайної) ціни об'єкта обміну. При цьому дата виникнення податкових зобов'язань визначається за правилом першої події — відвантаження товарів або отримання активів.

6. *Особливості зовнішньоекономічного бартеру.* При здійсненні бартерних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності додатково враховуються вимоги валютного та митного законодавства, зокрема щодо строків завершення розрахунків, митного оформлення та нарахування митних платежів. Аналітичний облік таких операцій ведеться за кожним контрактом окремо.

7. *Аналітичний облік і контроль.* Для забезпечення контролю за виконанням зобов'язань аналітичний облік бартерних операцій ведеться за контрагентами, договорами та видами активів, що обмінюються. Це дає змогу своєчасно відстежувати виконання умов договору та правильність визначення фінансового результату.

Отже, облік бартерних операцій потребує чіткого документального оформлення, правильної оцінки активів і зобов'язань та дотримання вимог бухгалтерського, податкового й валютного законодавства.

ТЕМА 7. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ: Облік і оподаткування бартерних операцій в ЗЕД

1. Зміст бартерних операцій.
2. Правова регламентація бартерних операцій в ЗЕД.
3. Валютне регулювання бартерних операцій в ЗЕД.
4. Облік бартерних операцій в ЗЕД.

Доповнення

Реферативні виступи:

1. Поняття, різновиди та вимоги до оформлення бартерних договорів.
2. Визнання доходів і витрат за бартерним контрактом.

Експрес-опитування

1. Розкрийте методику обліку і оподаткування операцій з зовнішньоекономічною бартеру.
2. Дайте визначення бартерних операцій.
3. Які переваги та недоліки бартерних операцій?
4. Розкрийте поняття та оцінку бартерних операцій у ЗЕД.
5. Які господарські операції вважаються бартерними?
6. Назвіть особливості митного оподаткування бартерних операцій.
7. Розкрийте порядок відображення в бухгалтерському обліку товарообмінних операцій.
8. Опишіть нормативне регулювання бартерних операцій у сфері ЗЕД.
9. Яка відповідальність за порушення термінів бартерних операцій?
10. Вкажіть особливості бухгалтерського обліку бартерних операцій.
11. Назвіть основні нормативно-правові акти обліку і оподаткування бартерних операцій в ЗЕД.

ТЕМА 7. Завдання для самостійної роботи

1. Охарактеризуйте поняття, різновиди та вимоги до оформлення бартерних договорів.
2. Розкрийте порядок визнання доходів і витрат за бартерним контрактом.

Термінологічний словник

Товарообмінні (бартерні) операції (Barter transactions) – один з видів експортно-імпортних операцій, оформлених бартерним договором зі змішаною формою оплати, яким часткова оплата експортних (імпортних) поставок передбачена в натуральній формі, між суб'єктом ЗЕД України й іноземним суб'єктом господарської діяльності, що

передбачає збалансований за вартістю обмін товарами, роботами, послугами в будь-якому сполученні, не опосередкованих рухом засобів у наявній і безготівковій формі.

Індикативні ціни (*Indicative prices*) – це ціни на товари, що склалися чи складаються на відповідний товар на ринку експорту чи імпорту на момент здійснення експортної (імпортної) операції з врахуванням умов поставки й умов здійснення розрахунків, визначених відповідно до законодавства України.

Звичайна ціна (*Arm's length price*) – це ціна, не нижча за середньозважену ціну реалізації аналогічної продукції за будь-якими іншими угодами купівлі-продажу, що укладені з будь-якою стороною протягом 30 календарних днів перед датою реалізації.

Справедлива вартість (*Fair value*) – це сума, за якою може бути здійснено обмін активу в результаті операції між поінформованими, зацікавленими та незалежними сторонами.

ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ

1. Бартерна операція – це:

- а) передача визначеного товару (у певній кількості або партії) в обмін на цінні папери;
- б) обмін конкретного товару (певного обсягу чи товарної партії) на інший товар без залучення грошових коштів, на засадах рівноцінності вартості обмінюваної продукції;
- в) обмін визначеного товару (певної кількості або партії) на грошові кошти чи їх аналоги;
- г) передача товару (певного обсягу або партії) в обмін на інший товар із застосуванням грошових розрахунків, із дотриманням принципу еквівалентності вартості;
- д) обмін визначеного товару (певної кількості або партії) на коштовні предмети.

2. Що НЕ належить до характерних рис бартерних операцій?

- а) укладення між сторонами одного договору, у якому визначено кількість або вартість товарів, що підлягають взаємному обміну;
- б) відсутність грошових розрахунків між учасниками операції незалежно від того, чи передбачено договором грошову оцінку товарів;
- в) повне взаємне покриття зобов'язань зустрічними поставками, що усуває потребу в додаткових грошових компенсаціях;
- г) застосування як готівкової, так і безготівкової форм розрахунків між сторонами;
- д) майже одночасне виконання зустрічних поставок, при цьому часові розбіжності зумовлені переважно технічними чинниками.

3. Що належить до переваг бартерних операцій?

- а) можливість зниження цінових показників продукції, що обмінюється;
- б) відсутність проблем, що об'єктивно виникають під час грошових розрахунків, зокрема дефіциту іноземної валюти, потреби у залученні банківських установ як посередників тощо;
- в) обмежені можливості митних органів щодо повного забезпечення бюджетних надходжень, які зазвичай формуються при здійсненні розрахунків у грошовій формі;
- г) невикористання грошових коштів у розрахунках може спричиняти орієнтовність і неточність у визначенні вартості товарів, що обмінюються;
- д) обмежена здатність державних органів регулювання ефективно контролювати бартер.

4. Товарообмінна (бартерна) операція – це:

- а) різновид експортно-імпортних операцій, що здійснюються на підставі бартерного контракту (або договору зі змішаною формою розрахунків), відповідно до якого частина вартості експортних чи імпортних поставок компенсується у натуральній формі у взаємовідносинах між українським суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності та іноземним підприємницьким суб'єктом; такі операції передбачають рівноважний за вартістю обмін товарами, роботами або послугами у будь-яких пропорціях без використання готівкових чи безготівкових коштів;
- б) форма експортно-імпортних операцій, оформлена бартерним договором (договором зі змішаними розрахунками), за яким часткова оплата експортних або імпортних поставок здійснюється у грошовій формі у відносинах між резидентом України та іноземним контрагентом за умови збереження вартісної збалансованості обміну товарами, роботами чи послугами, що не супроводжується рухом грошових коштів у готівковій або безготівковій формі;
- в) різновид експортно-імпортних операцій, які базуються на бартерному контракті (договорі зі змішаною формою оплати), відповідно до якого повне погашення зобов'язань за експортними чи імпортними поставками здійснюється виключно у натуральній формі між суб'єктом ЗЕД України та іноземним суб'єктом господарювання, із дотриманням принципу еквівалентності вартості обмінюваної продукції без використання коштів;
- г) форма експортно-імпортних операцій, що оформлюється бартерним договором (договором із готівковими розрахунками), за умовами якого частина вартості експортних або імпортних поставок компенсується у

натуральній формі у взаємовідносинах між українським суб'єктом ЗЕД та іноземним підприємцем із забезпеченням збалансованого за вартістю обміну без руху грошових коштів;

д) різновид експортно-імпортних операцій, що здійснюється на підставі комерційного контракту (договору зі змішаною формою оплати), яким передбачено часткову компенсацію експортних чи імпортних поставок у натуральній формі між резидентом України та іноземним контрагентом за умови дотримання вартісної рівноваги обміну товарами, роботами або послугами без застосування грошових розрахунків.

5. У якому випадку неможливо проводити бартерні операції?

а) експортна частина проводиться в безгрошовій формі, а імпортна – частково в безгрошовій та частково у грошовій;

б) експортна та імпортна частини здійснюються у безгрошовій формі;

в) імпортна частина здійснюється в безгрошовій формі, а експортна – частково в безгрошовій, а частково в грошовій формі;

г) і експортна, й імпортна частини здійснюються в грошовій формі;

д) укладена на основі бартерного договору, тобто контракту, який передбачає обмін товарів або послуг без використання готівкових чи безготівкових коштів.

6. Якщо продукція (товар, робота, послуга) потребує детальнішого опису або номенклатура продукції (товарів, робіт, послуг) досить обширна, її відображають у додатку (специфікації), який є невід'ємною частиною договору, про що робиться відповідна відмітка в тексті договору:

а) ТТН;

б) додатку (специфікації);

в) інвойсі;

г) описі;

д) відомості.

7. За бартерним договором обидві сторони зобов'язуються передати одна одній у повну власність:

а) один товар в обмін на інші товари;

б) один товар в обмін на грошові кошти;

в) два і більше товари в обмін на один товар;

г) декілька товарів в обмін на інший товар;

д) один товар в обмін на інший товар.

8. *Виберіть правильне твердження.*

- а) товари, імпортовані за бартерним договором, повинні бути вивезені з митної території України у строки, зазначені в договорі, але не пізніше ніж через 180 календарних днів від дати митного оформлення (оформлення митної декларації на експорт) фактично експортованих товарів;
- б) товари, імпортовані за бартерним договором, підлягають ввезенню на митну територію України у строки, передбачені договором, але не пізніше ніж через 60 календарних днів від дати оформлення митної декларації на експорт фактично експортованих товарів;
- в) товари, імпортовані за бартерним договором, мають бути ввезені на митну територію України у строки, зазначені в договорі, але не пізніше ніж через 180 календарних днів від дати оформлення митної декларації на експорт фактично експортованих товарів;
- г) товари, імпортовані за комерційним договором, повинні бути ввезені на митну територію України у строки, визначені договором, але не пізніше ніж через 60 календарних днів від дати оформлення митної декларації на експорт фактично експортованих товарів за бартерним договором;
- д) товари, що експортуються за бартерним договором, підлягають вивезенню з митної території України у строки, зазначені в договорі, але не пізніше ніж через 100 календарних днів від дати підписання акта або іншого документа, який підтверджує виконання робіт чи надання послуг.

9. *Виберіть неправильне твердження.*

- а) датою ввезення товарно-матеріальних цінностей на митну територію України за бартерним договором вважається дата оформлення вантажно-митної декларації на імпорт;
- б) датою імпорту робіт або послуг за бартерним договором вважається дата підписання відповідної декларації;
- в) датою експорту товарів за бартерним договором вважається дата оформлення ВМД на експорт;
- г) датою експорту робіт або послуг за бартерним договором вважається дата підписання акта чи іншого документа, який підтверджує факт виконання робіт, надання послуг;
- д) датою імпорту робіт або послуг за бартерним договором вважається дата підписання акта або іншого документа, який підтверджує факт виконання робіт, надання послуг.

10. Індикативні ціни – це:

- а) ціни на товарно-матеріальні цінності, що сформувалися на конкретний вид на імпортному ринку на момент проведення імпоротної господарської операції із врахуванням умов поставки й розрахунків, визначених згідно із законодавством України;
- б) ціни на товарно-матеріальні цінності, що сформувалися на конкретний вид на імпортному ринку на момент проведення імпоротної (експортної) господарської операції із врахуванням умов поставки й розрахунків, визначених згідно із законодавством України;
- в) ціни, вищі середньозваженої ціни реалізації аналогічної продукції (товару, робіт, послуг) за будь-якими іншими договорами купівлі-продажу, укладених із будь-якою стороною впродовж 30 календарних днів перед датою продажу;
- г) ціни, нижчі середньозваженої ціни реалізації аналогічної продукції (товару, робіт, послуг) за будь-якими іншими договорами купівлі-продажу, укладених із будь-якою стороною впродовж 30 календарних днів перед датою продажу;
- д) ціни на товарно-матеріальні цінності, що сформувалися на конкретний вид на експортному ринку на момент проведення експортної господарської операції із врахуванням умов поставки й розрахунків, визначених згідно із законодавством України.

11. Установіть відповідність між термінами та їх визначенням:

Зміст	Кореспонденція
1. Відвантаження продукції на експорт	а) Дт 377 Кт 311
2. Сплата митних платежів і мита	б) Дт 28 Кт 377
3. Оприбуткування імпортних товарів	в) Дт 632 Кт 362
4. Включення у вартість товарів митних платежів і мита	г) Дт 362 Кт 701
5. Залік взаємних вимог в рамках бартерного договору	д) Дт 28 кт 362

12. Установіть відповідність між термінами та їх визначенням:

Зміст	Кореспонденція
1. Оприбуткування імпортних товарів	а) Дт 28 Кт 377
2. Сплата митних платежів і мита	б) Дт 28 Кт 632
3. Включення у первісну вартість товарів митних платежів та мита	в) Дт 361 Кт 701
4. Відвантаження продукції на експорт	г) Дт 93 Кт 377
5. Нарахування митних платежів і мита	д) Дт 377 Кт 311

13. Установіть відповідність між термінами та їх визначенням:

Термін	Визначення
1. Бартерна операція	а) ціна, вища за середньозважену ціну реалізації аналогічної продукції (товару, робіт, послуг) за будь-якими іншими договорами купівлі-продажу, укладені з будь-якою стороною протягом 30 календарних днів перед датою продажу;
2. Індикативні ціни	б) вартість, за яку відбувається обмін активу в рамках господарської операції між поінформованими, зацікавленими та незалежними сторонами;
3. Звичайна ціна	в) сума грошових коштів, витрачених для придбання оцінюваного активу;
4. Справедлива вартість	г) обмін конкретного товару (однієї або кількох партій) на інший товар без застосування грошових розрахунків, за принципом вартісного еквіваленту обмінюваної продукції;
5. Первісна вартість	д) ціни на товарно-матеріальні цінності, що сформувалися на конкретний вид на імпортному (експортному) ринку на момент проведення імпоротної (експортної) господарської операції із врахуванням умов поставки й розрахунків, визначених згідно із законодавством України.

Ситуаційні завдання 7.1

Підприємство резидент уклало бартерний (товарообмінний) договір із нерезидентом на загальну суму 2000 дол., після чого відвантажило товари на цю ж суму. Сума мита – 3000 грн, митних зборів – 1000 грн. Курс НБУ на дату складання ВМД – 41,4 грн/дол. Фактична собівартість реалізованої продукції – 60000 грн. Сума ПДВ, сплачена у разі придбання товарів (робіт, послуг), використаних для виробництва продукції, – 15000 грн. Курс НБУ за робочий день звітного періоду – 41,5 грн за дол.

У наступному звітному періоді нерезидент виконав свої зобов'язання за договором, у результаті чого резидент одержав продукцію вартістю 2000 дол. Сума мита – 1200 грн, митних зборів – 1000 грн. Курс НБУ на дату митного оформлення отриманих товарів (балансуюча операція) – 41,3 грн за дол. Сума імпортного ПДВ – $(2000 \times 41,3 + 1200) \times 20\% = 16760$ грн.

Примітка. Учасники операції не є пов'язаними особами і обмінюються товарами за справедливою вартістю, не нижчою за звичайні ціни.

Завдання: відобразіть бухгалтерський і податковий облік перелічених операцій у таблиці.

Ситуаційне завдання 7.2

Резидент уклав товарообмінний договір із нерезидентом на загальну суму 5000 дол. і отримав товари на цю суму. Мито – 5000 грн, митні збори – 100 грн. Курс НБУ на дату складання ВМД – 41,4 грн. за дол. Імпортний ПДВ дорівнює $(5000 \times 41,4 + 5000) \times 20\% = 27400$ грн. Потім у цьому ж звітному періоді резидент виконав свої зобов'язання за договором – надав нерезиденту роботи вартістю 5000 доларів США. Курс НБУ на дату підписання акта виконаних робіт (балансуюча операція) – 41,5 грн за дол.

Сума податкового кредиту за матеріалами, послугами тощо, що використані для здійснення робіт нерезиденту – 15000 грн, їхня фактична собівартість – 105000 грн.

Примітка. Учасники операції не є пов'язаними особами й обмінюються товарами за цінами, не нижчими за звичайні.

Завдання: відобразити бухгалтерський і податковий облік перелічених операцій в таблиці.

Ситуаційне завдання 7.3

Зміст та правова регламентація бартерних операцій

Підприємство «Альфа» уклало бартерний договір із іноземним партнером: українська компанія передає обладнання в обмін на комплектуючі, які виробляє партнер. Договір передбачає:

- експорт українського обладнання на суму 50 000 USD;
- імпорт комплектуючих на суму 50 000 USD;
- обмін повністю у натуральній формі, без руху грошових коштів.

Завдання:

1. Визначте, чи є ця операція бартерною відповідно до Закону України № 351 «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у ЗЕД».
2. Вкажіть які сторони беруть участь у бартерному договорі і які документи підтверджують виконання умов обміну.
3. Поясніть, які юридичні обмеження можуть діяти для проведення такої бартерної операції.

Ситуаційне завдання 7.4

Валютне регулювання бартерних операцій

Підприємство «Бета» експортувало товари за бартерним договором на суму 20 000 USD (митна декларація на експорт оформлена 05.01.2026 р.) і має отримати імпортні товари на таку ж суму. Митне оформлення імпортних товарів відбулося 20.01.2026 р.

Завдання:

1. Визначте дату виникнення податкових зобов'язань із ПДВ для експорту та імпорту.
2. Вкажіть який строк встановлено для ввезення імпортних товарів за бартерним договором.
3. Поясніть, яку відповідальність несе підприємство за порушення строку ввезення товарів.

Ситуаційне завдання 7.5

Бухгалтерський облік бартерних операцій

Підприємство «Гамма» уклало бартерний договір:

- відвантажило на експорт продукцію на суму 30 000 USD (курс НБУ на дату відвантаження – 26,5 грн/USD);
- отримало імпортні товари на суму 30 000 USD (курс НБУ на дату розмитнення – 26,6 грн/USD);
- митні платежі та мито – 0,2 % і 10 % відповідно.

Завдання:

1. Складіть бухгалтерські проведення для відображення відвантаження на експорт, оприбуткування імпортних товарів та заліку взаємних вимог.
2. Визначте, як у бухгалтерському обліку нараховується і сплачується пеня у разі несвоєчасного подання інформації про експорт чи імпорт робіт та послуг.
3. Поясніть, як визначається справедлива вартість активів при обміні подібними та неподібними товарами, та як це впливає на облік доходу.

Ситуаційне завдання 7.6

Облік бартерних операцій із роботами та послугами

Підприємство «Дельта» уклало бартерний договір з іноземним партнером: українська компанія надає інжинірингові послуги на суму 40 000 USD, а отримує від партнера спеціалізоване обладнання на таку саму суму. Договір передбачає: експорт послуг; імпорт обладнання; обмін без грошових розрахунків.

Додаткові умови:

- Акт наданих послуг підписано 10.01.2026 р.;
- Товари розмитнені 20.01.2026 р.;
- Митні платежі та мито за обладнання — 0,2 % та 10 % відповідно;
- ПДВ за імпортом — 20 %.

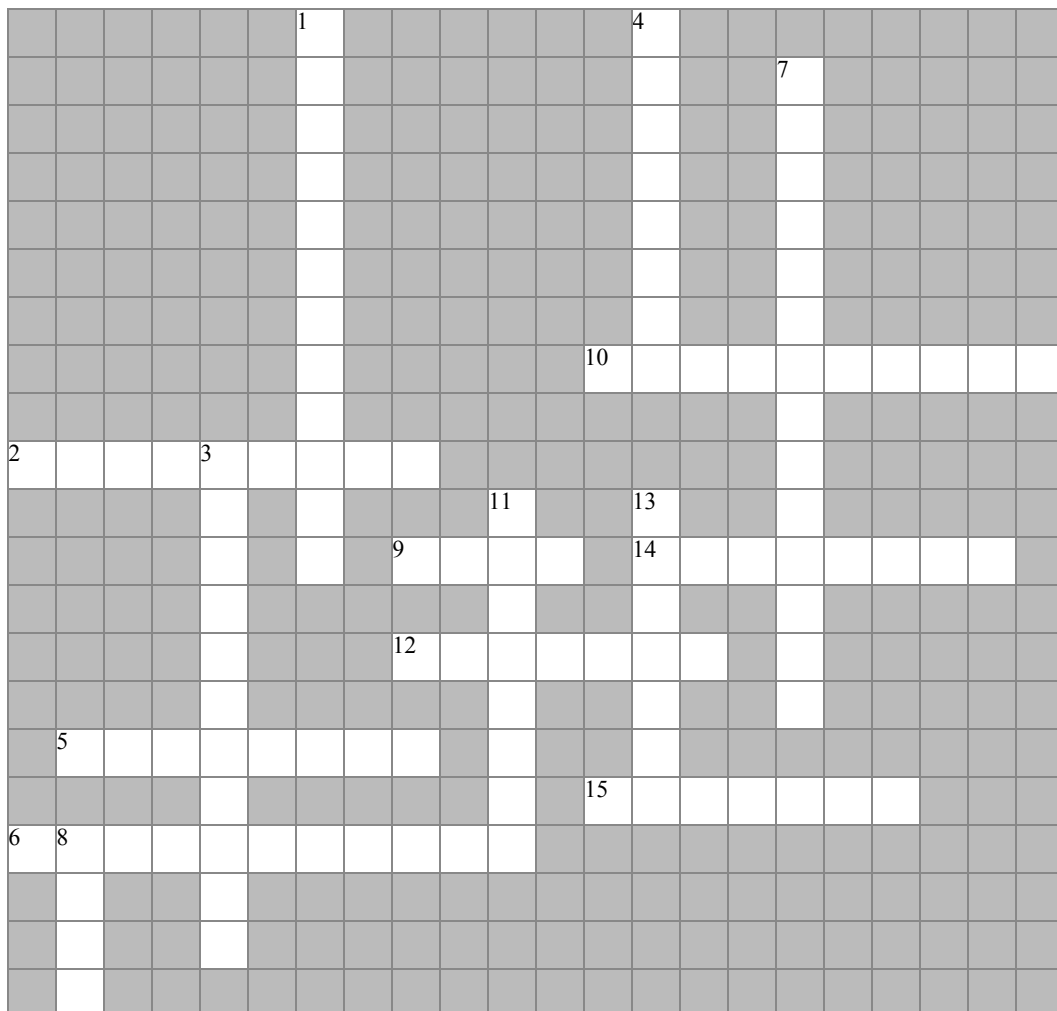
Завдання:

1. Визначте строк, протягом якого підприємство зобов'язане повідомити органи ДФСУ про факт експорту послуг.
2. Складіть бухгалтерські проведення для відображення:

надання послуг; оприбуткування імпортного обладнання; сплати митних платежів, мита та ПДВ; заліку взаємних вимог за бартерним договором.

3. Поясніть, як визначається справедлива вартість отриманого обладнання та її вплив на відображення доходу від бартерної операції.

Кросворд



По горизонталі:

2. У бухгалтерському обліку отримані запаси оприбутковуються за _____ вартістю, яка при такому бартері відповідає балансовій вартості переданих запасів.

5. Обмін повинен бути врівноваженим за _____.

6. _____ вартість – це сума, за якою відбувся обмін активів у межах господарської операції між поінформованими, зацікавленими та незалежними сторонами.

9. Переваги бартерних операцій для учасників полягають у відсутності тих труднощів, що можуть виникнути під час грошових розрахунків, зокрема нестачі валютних коштів, потреби у банківському посередництві тощо.

10. Недоліки бартеру найбільше проявляються у сфері _____ міжнародної економічної діяльності.

12. Якщо в договорі не визначено спеціальні умови переходу права власності на товар, загальне правило передбачає, що воно відбувається на _____ дату (або при відвантаженні товару покупцеві, або при його отриманні), що також впливає на бухгалтерський облік.

14. У бартерному _____ зазначається загальна вартість імпортованих товарів та загальна вартість товарів (робіт, послуг), що експортуються за конкретним договором, із обов'язковим зазначенням у іноземній валюті, віднесеній Національним банком України до першої групи Класифікатора (ч. 2 ст. 1 Закону № 351, п. 1.6 Положення № 201).

15. Якщо товар (робота, послуга) потребує детального опису або номенклатура товарів (робіт, послуг) є значною, це відображається у _____, який є невід'ємною частиною договору та зазначається у його тексті.

По вертикалі:

1. У розділі «Предмет договору» наводиться точне _____ зустрічних поставок.

3. _____ ціни – це ціни на товарно-матеріальні цінності, що сформувалися на конкретний вид на імпортному (експортному) ринку на момент проведення імпоротної (експортної) господарської операції із врахуванням умов поставки й розрахунків, визначених згідно законодавства України.

4. _____ ціна – це вартість, яка перевищує середньозважену ціну реалізації аналогічної продукції (товарів, робіт, послуг) за іншими договорами купівлі-продажу, укладеними з будь-яким контрагентом протягом 30 календарних днів до дати продажу.

7. Загальна сума нарахованої пені не може перевищувати розміру _____.

8. Підприємства, які здійснюють експорт або імпорт робіт і послуг, зобов'язані протягом _____ робочих днів після підписання акта або іншого документа, що підтверджує виконання робіт чи надання послуг, інформувати органи Державної митної служби України або ДФСУ про факт здійснення експорту товарів (робіт, послуг).

11. _____ операція – це обмін певного товару (кількості товару або партії) на інший товар без використання грошових розрахунків, відповідно до принципу вартісної еквівалентності обмінюваної продукції.

13. Проведення бартерних операцій повністю заборонено для суб'єктів підприємницької діяльності, що перейшли на сплату _____ податку.

ТЕМА 8. ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

1. Операції із давальницькою сировиною, яку переробляє підприємство-резидент.
2. Оформлення документів при здійсненні операцій з переробки давальницької сировини.
3. Специфіка ведення бухгалтерського обліку при операціях із давальницькою сировиною.
4. Відображення в податковому обліку операцій, пов'язаних із давальницькою сировиною.

Метою вивчення теми є оволодіння здобувачами освіти методикою обліку та оподаткування операцій із давальницькою сировиною, включно з її переробкою, документальним оформленням, бухгалтерським та податковим відображенням.

Після вивчення теми 8 здобувач повинен знати:

- визначення та умови операцій із давальницькою сировиною;
- суб'єкти та терміни здійснення операцій із давальницькою сировиною;
- митні режими операцій із переробки давальницької сировини;
- особливі відомості у договорі на переробку давальницької сировини;
- порядок документального оформлення операцій із давальницької сировини;
- умови зовнішньоекономічного контракту на переробку давальницької сировини;
- особливості обліку операцій із давальницькою сировиною у замовника;
- особливості обліку операцій із давальницькою сировиною у виконавця;
- умови ввезення давальницької сировини іноземним замовником на митну територію України;
- умови вивезення готової продукції за межі України;
- умови вивезення давальницької сировини з України для її переробки в готову продукцію.

Після вивчення теми 8 здобувач повинен уміти:

- визначати та ідентифікувати операції з давальницькою сировиною;
- здійснювати документальне оформлення операцій з давальницькою сировиною;
- формувати договір на переробку давальницької сировини;
- вести облік операцій із давальницькою сировиною у замовника та виробника;
- вести податковий облік операцій із давальницькою сировиною.

Ключові поняття: операція з давальницькою сировиною (Operation with supplied raw materials); давальницька сировина (customer-supplied raw materials); Переробка сировини (Processing of raw materials); готова продукція (Finished goods); витрати на переробку (Processing costs); податковий облік (Tax accounting); бухгалтерський облік (Financial (accounting) records / Accounting).

МЕТОДИЧНІ МАТЕРІАЛИ

Операції із давальницькою сировиною, яку переробляє підприємство-резидент

Операції з давальницькою сировиною нині визначені виключно в пп. 14.1.134 ПКУ. Згідно із цією нормою, «операція з давальницькою сировиною – це переробка (обробка, збагачення або використання) давальницької сировини будь-якої кількості замовників і виконавців, а також на будь-яких етапах (операціях) з метою отримання готової продукції за певну плату». До таких операцій відносять випадки, коли вартість сировини замовника на певному етапі переробки складає не менше 20 % загальної вартості готової продукції.

Операції з давальницькою сировиною – це специфічна категорія зовнішньоекономічних операцій, коли підприємство-резидент (переробник) отримує сировину від іншого підприємства (давальця), виконує її переробку і повертає готову продукцію або частину продукції замовнику. Такі операції мають особливості в бухгалтерському та податковому обліку, які важливо враховувати.

Право власності на ввезену давальницьку сировину та продукцію, виготовлену з неї, належить іноземному замовнику.

У процесі виконання операцій з давальницькою сировиною беруть участь:

замовник – суб'єкт господарювання, що надає сировину;

виконавець – суб'єкт господарювання, що здійснює її переробку.

Перед початком таких операцій обов'язково постачання сировини виконавцю для повернення виготовленої продукції замовнику. Тривалість операції не може перевищувати 365 календарних днів з дати оформлення на давальницьку сировину МД.

Законодавство передбачає можливість переробки давальницької сировини за митними режимами: на митній території України; за її межами.

ЦКУ не виділяє окремо договори давальницької переробки, і вони регламентуються загальними положеннями глави 61 «Підряд». «Такі договори розглядаються як договори підряду з виконання роботи з матеріалу замовника» (ст. 840 ЦКУ).

У договорі на предмет переробки давальницької сировини слід зазначати (ч. 2 ст. 840 ЦКУ): «норми витрат матеріалу; строки повернення залишку матеріалу та основних відходів; відповідальність підрядника за неналежне або невиконане зобов'язання».

Продукція, виготовлена для замовника, не вважається власною продукцією виконавця, що підтверджувалося податковими органами (згідно листа ДПАУ від 14.02.2007 р. № 1440/6/23-8019).

Оплата переробнику може здійснюватися не лише грошима, а й давальницькою сировиною або готовою продукцією. Можливі варіанти:

- договір передбачає розрахунок безпосередньо сировиною або готовою продукцією – укладається бартерний договір (пп. 14.1.10 ПКУ);
- договір, який спочатку передбачає грошову оплату, а пізніше сторони погоджують взаємозалік зобов'язань за іншим договором купівлі-продажу сировини або продукції, не вважається бартерним, оскільки взаємне погашення зобов'язань здійснюється за різними угодами.

Розміщення товарів у митний режим переробки на митній території можливе лише за наявності від органу доходів і зборів письмового дозволу на підставі заяви власника товарів або його уповноваженої особи.

До заяви подаються такі документи:

1. **Зовнішньоекономічні договори** або інші замінні документи, які визначають переробку товарів та повинні містити інформацію про кількість продукції після переробки, визначений обсяг робіт і строки виконання. Якщо ці дані не зазначені в договорі, вони подаються окремим документом.

2. **Технологічні схеми переробки** (крім ввезення товарів для ремонту, відновлення чи регулювання, модернізації), які повинні

містити інформацію про усі етапи переробки та перетворення товарів у продукти переробки, кількісні показники товарів, що перебувають у митному режимі переробки, а також інших витратних матеріалів, обґрунтування виробничих витрат на кожному етапі та дані про назву й кількість відходів.

3. **Договори на переробку товарів із іншими підприємствами**, якщо конкретні операції чи весь цикл переробки виконуватимуться сторонніми підприємствами.

4. Додаткові документи можуть надаватися за ініціативою власника товарів або уповноваженої особи і включають: висновки державних органів або експертних установ, державні та корпоративні стандарти, технічні умови, описи чи креслення зразків тощо.

Отримання давальницької сировини на переробку оформляється стандартними документами (товарно-транспортна накладна, видаткова накладна) або актом приймання-передачі сировини. Рекомендується зазначати заставну вартість переданих матеріалів.

Операції переробки сировини переробник відображає документами, передбаченими його обліковою політикою. Наприклад, передачу сировини зі складу у виробництво можна оформити за допомогою лімітно-забірних карток (форми № М-8, М-9, М-28, М-28а) та накладної-вимоги на відпуск матеріалів (форма № М-11), затверджених наказом Мінстату України від 21.06.1996 р. № 193.

Облік витрат на переробку давальницької сировини ведеться в спеціальному реєстрі, форма якого розробляється підприємством з урахуванням особливостей виробництва.

Після завершення переробки переробник зобов'язаний надати замовникові звіт про використання сировини та повернути її залишок (ч. 1 ст. 840 ЦКУ). Також бажано оформити **акт приймання-передачі готової продукції** та **акт виконаних робіт**, які мають містити всі реквізити первинного документа відповідно до ч. 2 ст. 9 Закону № 996.

Операції з давальницькою сировиною є специфічними видами господарських операцій, які потребують особливого підходу до бухгалтерського обліку через участь у них двох суб'єктів: замовника та виконавця переробки. Основна особливість таких операцій полягає в тому, що власність на давальницьку сировину і готову продукцію належить замовникові, а виконавець лише надає послуги з переробки, отримуючи за це плату. Відповідно, у бухгалтерському обліку переробника відображаються операції з обліку витрат на переробку та розрахунків із замовником, а замовника — облік надходження і вибуття давальницької сировини та готової продукції.

1. Облік надходження давальницької сировини:

Коли давальницька сировина надходить на переробку, її отримання оформлюється первинними документами: видатковою накладною, товарно-транспортною накладною або актом приймання-передачі. У документах бажано зазначати заставну вартість матеріалів, яка використовується для обліку розрахунків із замовником. У бухгалтерському обліку переробника надходження давальницької сировини не відображає збільшення активів, оскільки сировина не є власністю підприємства.

У разі передачі сировини зі складу у виробництво для переробки, підприємство може використовувати внутрішні документи, затверджені обліковою політикою: лімітно-забірні картки (форми № М-8, М-9, М-28, М-28а) або накладні-вимоги (форма № М-11). Ці документи підтверджують використання сировини на конкретні операції переробки.

2. Облік витрат на переробку:

Витрати, понесені на переробку давальницької сировини, включають прямі та непрямі витрати: заробітну плату працівників, енергоносії, амортизацію обладнання, витрати на додаткові матеріали та пакувальні матеріали. У бухгалтерському обліку вони обліковуються на спеціальному субрахунку, який може бути розроблений підприємством самостійно з урахуванням специфіки виробництва.

Нараховані витрати на переробку відображаються по дебету субрахунку «Витрати на переробку давальницької сировини» і кредиту субрахунку «Розрахунки із замовником», оскільки ці витрати компенсуються за рахунок плати замовника. Після завершення переробки на підставі акту виконаних робіт або акта приймання-передачі готової продукції здійснюється списання витрат на переробку та формування доходу підприємства-переробника.

3. Облік готової продукції:

Готова продукція, виготовлена з давальницької сировини, не належить переробнику і відображається лише в документах для контролю та звітності. Після завершення переробки переробник повертає готову продукцію замовникові разом із звітом про використані матеріали та актом виконаних робіт. У цьому випадку бухгалтерські проводки спрямовані на закриття субрахунку витрат на переробку та відображення доходу від надання послуг.

4. Облік розрахунків із замовником:

Оплата послуг з переробки може здійснюватися як грошовими коштами, так і давальницькою сировиною або готовою продукцією, залежно від умов договору. Якщо оплата здійснюється сировиною або продукцією, така операція кваліфікується як бартерна і обліковується відповідно до правил бухгалтерського обліку бартерних операцій.

У разі грошової оплати доход від наданих послуг обліковується по дебету рахунка «Розрахунки з замовником» і кредиту рахунка «Доходи від реалізації послуг». При бартерному розрахунку облік ведеться через субрахунки взаємних вимог та заліків, що забезпечує правильне відображення господарської операції без змін вартості активів підприємства.

5. Податкові аспекти:

У податковому обліку переробник визнає дохід на підставі акта виконаних робіт або наданих послуг. Для замовника виникає податкове зобов'язання при отриманні готової продукції, а податковий кредит може бути нарахований при сплаті витрат на переробку, якщо вони документально підтверджені. Важливо дотримуватися правил податкового обліку для правильного визначення податку на прибуток і ПДВ при операціях із давальницькою сировиною.

Особливості бухгалтерського обліку операцій із переробки давальницької сировини полягають у відокремленні власності на сировину та готову продукцію між замовником і переробником, обліку витрат на переробку та формуванні доходу виконавця за надані послуги. Також важливим є документальне оформлення операцій, ведення внутрішніх реєстрів витрат та дотримання правил податкового обліку, що забезпечує правильне відображення цих операцій у бухгалтерській та податковій звітності.

Схему бухгалтерських проводок для переробки давальницької сировини наведено у таблиці 8.1.

Таблиця 8.1

Відображення в обліку типових господарських операцій для переробки давальницької сировини

№ п/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума	Пояснення
1	Надходження давальницької сировини від замовника	00 (внутрішній облік)	—	—	Сировина перебуває на балансі замовника, переробник веде облік для контролю
2	Передача давальницької сировини у виробництво	23 «Виробництво»	20 «Матеріали»	Фактична вартість сировини	Внутрішнє переміщення сировини для переробки
3	Нарахування витрат на переробку (заробітна плата, енергія, амортизація)	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з персоналом» / 641 «Розрахунки з постачальниками»	Сума витрат	Витрати на переробку включаються у собівартість послуг

4	Визначення собівартості наданих послуг з переробки	36 «Розрахунки із замовниками»	79 «Фінансові результати» або 70 «Доходи від реалізації послуг»	Вартість послуг	Формування доходу переробника за договором
5	Повернення готової продукції замовникові	23 «Виробництво»		Вартість витрат	Закриття рахунку виробництва, передача готової продукції замовнику
6	Отримання оплати від замовника грошима	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	36 «Розрахунки із замовниками»	Сума оплати	Погашення дебіторської заборгованості
7	Взаємозалік у випадку бартерної оплати (сировиною або готовою продукцією)	632 «Розрахунки з іншими дебіторами»	36 «Розрахунки із замовниками»	Сума взаємозаліку	Облік бартерних розрахунків між замовником та переробником

Податковий облік операцій із давальницькою сировиною має низку специфічних особливостей, зумовлених тим, що право власності на сировину та виготовлену готову продукцію з неї зберігається за замовником, а підприємство-переробник надає лише послуги з переробки. Це безпосередньо впливає на порядок оподаткування податком на прибуток, податком на додану вартість, а також на митні та валютні аспекти таких операцій.

Податок на прибуток підприємств

У податковому обліку податку на прибуток підприємств операції з давальницькою сировиною відображаються відповідно до правил бухгалтерського обліку, оскільки з 2015 року об'єкт оподаткування встановлюється на основі фінансового результату до оподаткування, скоригованого на податкові різниці, передбачені Податковим кодексом України.

Для переробника доходом визнається вартість послуг з переробки, визначена договором. Витрати формуються у вигляді фактичних витрат, понесених на виконання робіт (заробітна плата, нарахування на оплату праці, енергоносії, амортизація основних засобів, інші виробничі витрати). Вартість давальницької сировини та готової продукції до складу доходів і витрат переробника не включається, оскільки вони не є його активами.

Для замовника витратами визнається оплата послуг переробника. Вартість переданої давальницької сировини продовжує обліковуватися у

складі запасів замовника та включається до собівартості готової продукції після завершення переробки.

Спеціальні податкові різниці щодо операцій з давальницькою сировиною Податковим кодексом України не встановлені, тому коригування фінансового результату здійснюється лише у випадках, прямо передбачених законодавством.

Податок на додану вартість

Податковий облік ПДВ є одним із ключових аспектів операцій із давальницькою сировиною.

Передача давальницької сировини від замовника до переробника не є об'єктом оподаткування ПДВ, оскільки не відбувається переходу права власності на товар. Відповідно, податкові зобов'язання з ПДВ у замовника при такій передачі не виникають.

Об'єктом оподаткування ПДВ є послуги з переробки давальницької сировини, які надає переробник замовнику. Податкові зобов'язання з ПДВ у переробника виникають за правилом «першої події» — або на дату отримання оплати за послуги, або на дату оформлення документа, що підтверджує факт надання послуг (акта виконаних робіт). Базою оподаткування є договірна вартість послуг з переробки.

Замовник на підставі податкової накладної складеної переробником, має право на податковий кредит з ПДВ, за умови використання отриманих послуг у оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності.

Митне та валютне оподаткування

У разі здійснення зовнішньоекономічних операцій з давальницькою сировиною важливе значення має митне та валютне регулювання. Імпорт давальницької сировини на митну територію України у режимі переробки здійснюється, як правило, без сплати ввізного мита та ПДВ, за умови дотримання встановлених строків переробки та подальшого вивезення готової продукції за межі митної території України.

У випадку порушення строків переробки або нецільового використання сировини виникає обов'язок зі сплати митних платежів і податку на додану вартість у загальному порядку.

Валютні розрахунки за послуги з переробки здійснюються відповідно до умов зовнішньоекономічного договору та з урахуванням вимог валютного законодавства щодо строків розрахунків і контролю за валютними операціями.

Отже, податковий облік операцій з давальницькою сировиною базується на чіткому розмежуванні прав власності між замовником і переробником. Оподаткуванню підлягають лише послуги з переробки, тоді як передача сировини та готової продукції не формує податкових

зобов'язань у переробника. Правильне документальне оформлення та дотримання вимог податкового, митного й валютного законодавства є необхідною умовою мінімізації податкових ризиків при здійсненні операцій з давальницькою сировиною.

Приклад 8.1. Іноземна компанія 20.08 ввезла на територію України давальницьку сировину на суму 20 000 дол. для її переробки на ТОВ «Грант» із умовою оплати послуг переробки грошовими коштами у розмірі 4 000 дол. Витрати на митне оформлення склали 1 280 грн. Курс НБУ на 20.08 становив 41,5 грн/дол. Готова продукція була відвантажена замовнику 10.09 за курсом НБУ 41,0 грн/дол. Собівартість переробки складала 20 000 грн. Кошти від замовника надійшли на валютний рахунок ТОВ «Грант» 20.09 за курсом НБУ 41,2 грн/дол. Відобразити ці операції в бухгалтерському та податковому обліку (табл. 8.2).

Таблиця 8.2

Відображення в обліку бартерних операцій

Зміст	Дт	Кт	Сума	Доходи	Витрати
Відображено сплату митне оформлення	377	311	1280	—	—
Плата за митне оформлення відображена у складі витрат при ввезенні давальницької сировини	949	377	1280	—	1280
Надійшла сировина для переробки ($20000 \times 41,5 = 830000$)	022		830000		
Відображено контрактну вартість послуг з переробки ($4000 \times 41,0 = 164000$)	362	703	164000	164000	
Списана давальницька сировина	—	022	830000		
У вартість товарів включено митні платежі	28	377	1280		
Відображено собівартість переробки давальницької сировини	903	23	20000		20000
Оплачено митне оформлення	377	311	1280		
Відображена плата за митне оформлення у складі витрат	93	377	1280		1280
Надійшли кошти від іноземного підприємства ($4000 \times 41,2 = 164800$)	312	362	164800		
Розраховано курсову різницю	362	714	800	800	

У разі ввезення готової продукції передбачене часткове звільнення від сплати митних платежів: сплачується лише позитивна різниця між митними платежами, нарахованими на вартість готової продукції, та сумою митних платежів, яка була б нарахована на вартість давальницької сировини, вивезеної з України для переробки.

Якщо готова продукція не повертається на територію України, давальницька сировина підлягає переоформленню в режим експорту, і мито, податки та збори сплачуються в повному обсязі.

ТЕМА 8. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ: Облік і оподаткування операцій з давальницькою сировиною

1. Операції із давальницькою сировиною, яку переробляє підприємство-резидент.
2. Порядок документального оформлення операцій із переробки давальницької сировини.
3. Аспекти операцій із переробки давальницької сировини в бухгалтерському обліку.
4. Особливості операцій з давальницькою сировиною в податковому обліку.

Доповнення

Реферативні виступи:

1. Особливості документального оформлення та оподаткування операцій з давальницькою сировиною у резидента-виконавця.
2. Особливості документального оформлення та оподаткування операцій з давальницькою сировиною у резидента-замовника.

Експрес-опитування

1. Опишіть порядок документального оформлення операцій із переробки давальницької сировини.
2. Наведіть визначення та умови операцій із давальницькою сировиною.
3. Хто є суб'єктами та які терміни здійснення операцій із давальницькою сировиною?
4. Назвіть митні режими операцій із переробки давальницької сировини.
5. Висвітліть особливі відомості у договорі на переробку давальницької сировини.
6. Розкрийте порядок документального оформлення операцій із давальницької сировини.
7. Опишіть умови зовнішньоекономічного контракту на переробку давальницької сировини.
8. Розкрийте особливості обліку операцій із давальницькою сировиною у замовника.
9. Які особливості обліку операцій із давальницькою сировиною у виконавця?
10. Назвіть умови ввезення на митну територію України давальницької сировини іноземним замовником.
11. Опишіть умови вивезення готової продукції за межі України.

12. Висвітліть умови вивезення давальницької сировини із території України для її переробки у готову продукцію.

Завдання для самостійної роботи

1. Висвітліть особливості документального оформлення та оподаткування операцій з давальницькою сировиною у резидента-виконавця.

2. Наведіть особливості документального оформлення та оподаткування операцій з давальницькою сировиною у резидента-замовника.

Термінологічний словник

Операція з давальницькою сировиною – операція з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій)) з метою одержання готової продукції за відповідну плату. До операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції.

Давальницька сировина (customer-supplied raw materials) – сировина, матеріали, напівфабрикати, що комплектують вироби, енергоносії, ввезені на територію України іноземним замовником або вивезені за її територію українським замовником для використання у виробництві готової продукції з подальшим поверненням продукції повністю або частково в країну замовника або вивозом у третю країну.

Переробка сировини (Processing of raw materials) – комплекс виробничих операцій, що виконуються підприємством з метою перетворення давальницької сировини на готову продукцію або напівфабрикати. Процес включає технологічні, трудові та енергетичні витрати, необхідні для отримання кінцевого продукту.

Готова продукція (Finished goods) – продукція, яка утворюється після переробки давальницької сировини і готова до передачі власнику сировини або реалізації. Вона характеризується визначеною якістю, кількістю та вартістю, що враховується при бухгалтерському та податковому обліку.

Витрати на переробку (Processing costs) – усі витрати, понесені підприємством на здійснення переробки давальницької сировини, включаючи витрати на матеріали, робочу силу, енергію, амортизацію обладнання та інші виробничі накладні витрати.

Податковий облік (Tax accounting) – система обліку, яка ведеться для визначення податкових зобов'язань підприємства, контролю за правильністю нарахування та сплати податків, включаючи податок на прибуток, ПДВ та інші обов'язкові платежі, що виникають у процесі переробки давальницької сировини.

Бухгалтерський облік (Financial / Accounting records) – система обліку господарських операцій підприємства, що дозволяє контролювати використання ресурсів, відображати вартість отриманих та переданих активів, формувати фінансову звітність і забезпечувати аналіз ефективності діяльності підприємства.

ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ

1. Бартер – це:

- а) операції з господарської діяльності, які передбачають експорт товарів без використання грошових коштів;
- б) операції з господарської діяльності, що включають експорт товарів;
- в) операції з господарської діяльності, що включають імпорту товарів;
- г) операції з господарської діяльності, які передбачають одночасний експорт та імпорту товарів без застосування грошових розрахунків і без участі банків;
- д) операції з господарської діяльності, що включають експорт та імпорту товарів із залученням банків для проведення розрахунків.

2. Право власності на давальницьку сировину, передану на переробку, належить:

- а) замовнику;
- б) виконавцю;
- в) посереднику;
- г) виробнику;
- д) постачальнику.

3. При здійсненні операцій з переробки давальницької сировини, розрахунок за якими проводиться в натуральній формі, перевищення законодавчо встановлених термінів розрахунків можливо при наявності?

- а) індивідуальної ліцензії;
- б) індивідуального дозволу Міністерства економіки і з питань європейської інтеграції України;
- в) дозволу КМУ;
- г) індивідуального рішення ДПАУ;
- д) індивідуального рішення ДПІ.

4. Сума мита при ввозі давальницької сировини:

- а) перераховується на спеціальні рахунки митного органа;
- б) перераховується на рахунки казначейства і направляється безпосередньо в бюджет;
- в) покривається простим векселем;
- г) не сплачується;
- д) компенсується казначейськими органами.

5. У випадку закупівлі давальницької сировини на митній території України на суму передбачених податків видається:

- а) простий вексель;
- б) письмове зобов'язання;
- в) довідка-розрахунок суми відповідного податку;
- г) акцептований вексель;
- д) вантажно-митна декларація.

6. Різниці, що виникають у ході виконання операцій із давальницькою сировиною через зміну валютних курсів при оплаті послуг у грошовій формі, належать до складу:

- а) операційних курсових різниць;
- б) неопераційних курсових різниць;
- в) інших доходів (витрат) підприємства;
- г) надзвичайних доходів (витрат) підприємства;
- д) зобов'язань перед контрагентом.

7. Сума митного збору при вивозі давальницької сировини на переробку за межами України належить:

- а) до складу витрат на збут;
- б) на балансову вартість давальницької сировини;
- в) до складу інших витрат операційної діяльності;
- г) до складу адміністративних витрат;
- д) до фінансових витрат.

8. Вкажіть правильну кореспонденцію: отримано від нерезидента товари за контрактною вартістю:

- а) Дт 902 Кт 281;
- б) Дт 281 Кт 632;
- в) Дт 201 Кт 362;
- г) Дт 22 Кт 362;
- д) Дт 21 Кт 631.

9. На якому рахунку відображується сума витрат по переробці сировини?

- а) 23 «Виробництво»;
- б) 206 «Матеріали передані в переробку»;
- в) 022 «Матеріали прийняті для переробки»;
- г) 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- д) 25 «Напівфабрикати».

10. Рахунок, на якому відображається сировина передана в переробку у виконавця:

- а) 23 «Виробництво»;
- б) 206 «Матеріали передані в переробку»;
- в) 022 «Матеріали прийняті для переробки»;
- г) 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- д) 21 «Сільськогосподарська продукція».

Ситуаційне завдання 8.1

Отримання давальницької сировини

Підприємство-резидент отримало від іноземного замовника давальницьку сировину на суму 15 000 дол. США для виготовлення готової продукції. Послуги з переробки оплачуються грошима в розмірі 3 500 дол. США. Митні витрати склали 1 200 грн. Курс НБУ на дату ввезення – 41,2 грн/дол.

Завдання:

1. Складіть записи в бухгалтерському обліку щодо приймання сировини та нарахування витрат на переробку.
2. Відобразіть податкові аспекти операції.

Ситуаційне завдання 8.2

Відвантаження готової продукції

Після переробки давальницької сировини підприємство виготовило готову продукцію та відвантажило її замовнику через місяць. Курс НБУ на дату відвантаження – 41,5 грн/дол. Витрати на переробку склали 20 000 грн.

Завдання:

1. Відобразить в обліку реалізацію готової продукції, курсові різниці та нарахувати ПДВ.

Ситуаційне завдання 8.3*Часткове повернення сировини*

Підприємство отримало 10 000 кг давальницької сировини для переробки на замовлення клієнта. Після часткової переробки 2 000 кг залишилися невикористаними.

Завдання:

1. Складіть записи в бухгалтерському обліку щодо переробки та повернення залишків сировини, враховуючи митні та валютні аспекти.

Ситуаційне завдання 8.4*Оподаткування та митні пільги при переробці давальницької сировини*

Підприємство отримало давальницьку сировину з-за кордону, яка після переробки не повертається в Україну. Митні платежі на сировину становили 2 000 грн.

Завдання:

1. Відобразить в обліку повне оподаткування та сплату мита.
2. Складіть бухгалтерські записи для оплати переробки та розрахунку податкових зобов'язань.

Ситуаційне завдання 8.5*Облік переробки давальницької сировини у підприємства-резидента*

Підприємство-резидент ТОВ «Альфа» уклало договір з іноземним замовником на переробку давальницької сировини. Згідно з умовами договору замовник передав ТОВ «Альфа» сировину в кількості 10 000 кг за заставною вартістю 1 200 000 грн. Сировина ввезена на митну територію України в режимі переробки на митній території.

Витрати переробника на виконання робіт становили:

- заробітна плата виробничих працівників – 180 000 грн;
- нарахування на заробітну плату – 39 600 грн;
- витрати на електроенергію та інші виробничі витрати – 60 400 грн.

Вартість послуг з переробки згідно з договором — 300 000 грн (без ПДВ). Після завершення переробки готову продукцію було повернено замовнику в повному обсязі.

Завдання:

1. Визначте, які первинні документи повинні бути оформлені при надходженні давальницької сировини, у процесі її переробки та при передачі готової продукції замовнику.
2. Відобразіть операції з переробки давальницької сировини в бухгалтерському обліку ТОВ «Альфа».
3. Визначте об'єкт оподаткування податком на прибуток у переробника.
4. Розрахуйте податкові зобов'язання з ПДВ за операцією надання послуг з переробки.

Ситуаційне завдання 8.6

*Податкові наслідки та документальне оформлення операцій
із давальницькою сировиною*

Підприємство-резидент ПП «Бета» отримало від українського замовника давальницьку сировину для переробки на підставі договору підряду з матеріалу замовника. Заставна вартість переданої сировини становить 500 000 грн. Строк переробки відповідно до договору – 6 місяців.

Фактичні витрати переробника на виконання робіт склали 210 000 грн. Вартість послуг з переробки за договором – 260 000 грн (зокрема, ПДВ – 43 333 грн). За умовами договору оплата послуг здійснюється після підписання акта виконаних робіт.

Завдання:

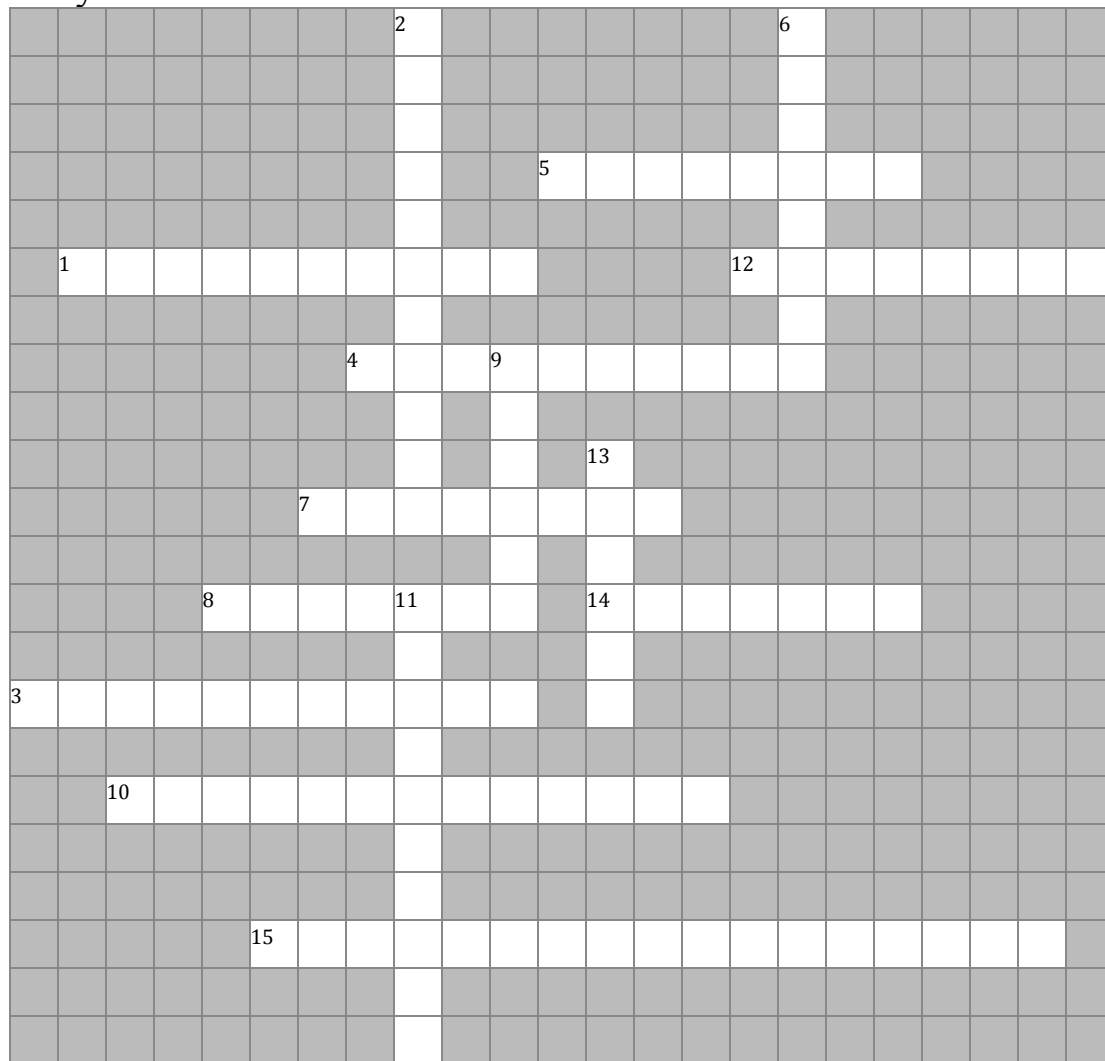
1. Визначте порядок документального оформлення надходження давальницької сировини, виконання робіт та розрахунків із замовником.
2. Поясніть, чи виникають у ПП «Бета» податкові зобов'язання з ПДВ при отриманні давальницької сировини.
3. Визначте момент виникнення податкових зобов'язань з ПДВ за послугами з переробки.
4. Охарактеризуйте вплив операцій з давальницькою сировиною на фінансовий результат і податковий облік підприємства-переробника.

Кросворд

По горизонталі:

1. Термін виконання господарської операції з давальницькою сировиною не повинен перевищувати 365 календарних днів від дати _____ митної декларації на давальницьку сировину.
3. Сплата податку на додану вартість та акцизного податку здійснюється підприємством-виконавцем _____ за ту частину давальницької сировини, яка залишиться на території України та буде використана для розрахунків за послуги її переробки.

4. Право власності на ввезену давальницьку сировину та готову продукцію, виготовлену з неї, залишається _____ замовником.
5. Облік витрат, які понесені на переробку давальницької сировини, переробник відображає у _____, структуру та зміст якого можна розробити самостійно із врахуванням специфіки конкретного виробництва.
7. _____ – суб'єкт господарювання, який надає давальницьку сировину.



8. Замовник може розрахуватися із переробником окрім грошових коштів давальницькою сировиною (матеріалами) або _____ продукцією.
10. Господарська операція із _____ сировиною – це процес переробки (обробки, збагачення або використання) сировини замовника (незалежно від кількості замовників, виконавців чи етапів), що спрямований на отримання готової продукції за відповідну плату.

12. До таких операцій відносяться випадки, коли на певному етапі переробки давальницька сировина замовника складає не менше ніж _____ % від загальної вартості готової продукції.

14. При вивезенні готової продукції з давальницької сировини застосовується _____ ставка по податку на додану вартість;

15. Якщо готова продукція не повертається на територію України, тоді давальницька сировина має _____ в режимі експорту, а мито, податки й збори стягуються у повному обсязі.

По вертикалі:

2. Розміщення товарів у митному режимі переробки на митній території проводиться за умовою тимчасового повного _____ від сплати митних платежів.

6. Надходження давальницької сировини для переробки від замовника оформлюють звичайними документами, в яких потрібно вказати _____ вартість переданих матеріалів.

9. Розміщення товарів у митному режимі переробки на митній території України можливе за наявності письмового дозволу органу доходів і зборів, виданого на _____ власника товарів або його уповноваженого представника.

11. _____ – суб'єкт господарювання, який здійснює переробку давальницької сировини.

13. Контрактна вартість готової продукції, що імпортується на митну територію України, має дорівнювати принаймні сумі _____ вартості вивезеної давальницької сировини та коштів, сплачених (або підлягаючих сплаті) за її переробку, обробку, збагачення або використання.

ТЕМА 9. ЗВІТНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1. Облік лізингових операцій у сфері ЗЕД.
2. Облік консигнаційних та комісійних операцій у сфері ЗЕД.
3. Офшорний бізнес: сутність, види та особливості функціонування.
4. Особливості відображення зовнішньоекономічних операцій у звітності.

Метою вивчення теми є сформувати у здобувачів здатність розуміти економічну сутність лізингових, консигнаційних і комісійних операцій, офшорного бізнесу, а також оволодіти практичними навичками їх бухгалтерського та податкового обліку і правильного відображення зовнішньоекономічних операцій у фінансовій звітності.

Після вивчення теми 9 здобувач повинен знати:

- визначення та основні типи офшорних компаній;
- сутність та завдання офшорних зон;
- зміст і форми фінансової звітності суб'єктів ЗЕД;
- інформацію, яка розкривається у консолідованій фінансовій звітності;
- економічний зміст лізингових операцій та фінансового лізингу;
- переваги лізингу для лізингоодержувача;
- структуру лізингового договору та можливі лізингові платежі;
- склад та особливості формування звіту про фінансовий стан суб'єктів ЗЕД;
- послідовність розкриття інформації про курсові різниці у звіті про фінансові результати;
- особливості оподаткування лізингових операцій.

Після вивчення теми 9 здобувач повинен уміти:

- визначати основні типи офшорних компаній;
- охарактеризовувати основні лізингові операції;
- ідентифікувати інформацію, яка розкривається у звіті про фінансовий стан (баланс) та звіті про фінансові результати стосовно зовнішньоекономічних операцій;
- визначати ознаки трастових компаній;
- оподатковувати лізингові операції;
- визначати особливості оподаткування підприємств, розташованих у офшорних зонах;
- розкривати курсові різниці у Звіті про фінансові результати (сукупні доходи та витрати).

Ключові поняття: лізингові операції (Leasing operations); фінансовий лізинг (Finance lease); операційний лізинг (Operating lease); консигнаційні операції (Consignment transactions); комісійні операції (Commission-based transactions); офшорний бізнес (Offshore business); офшорні зони (юрисдикції) (Offshore Zones); трастові компанії (Trust Companies).

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ

Найбільше поширення у світовій торгівлі серед орендних операцій отримали *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 визначений строк не менше одного року за встановлену плату (лізингові платежі). Після закінчення терміну дії контракту лізингоодержувач може повернути об'єкт оренди лізингодавцю чи купити його за кінцевою вартістю». На рис. 9.1 подано суб'єктів лізингових операцій.

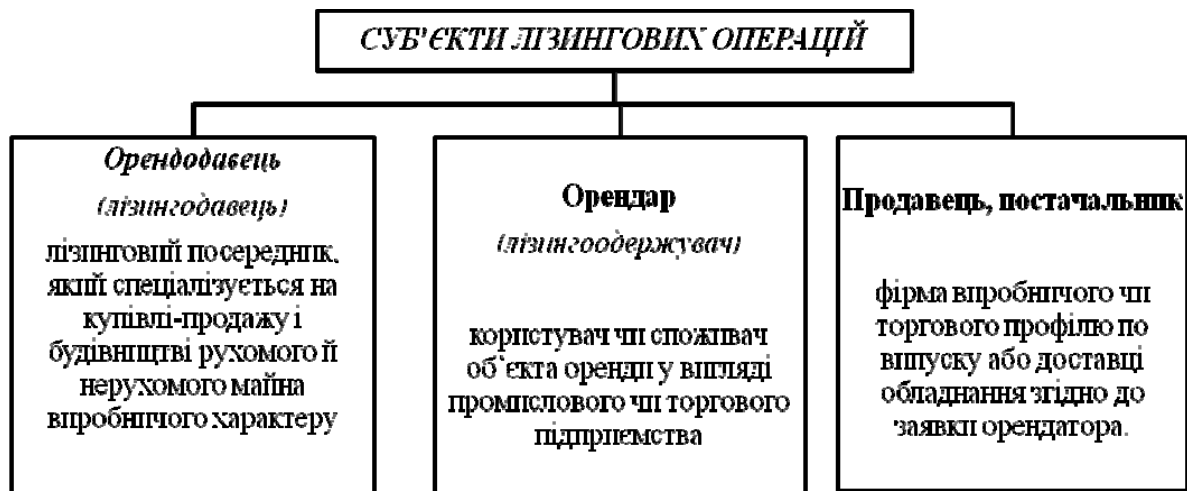


Рис. 9.1. Суб'єкти лізингових операцій

Відповідно до п. 14.1.96 Податкового кодексу України, лізинг (оренда) визнається фінансовим за умови, що лізинговий (орендний) договір передбачає хоча б одну з таких ознак:

– «об'єкт лізингу передається у користування на строк, протягом якого амортизується не менше 75 % його первісної вартості, при цьому орендар зобов'язується набути право власності на об'єкт лізингу

протягом строку дії договору або після його завершення за ціною, визначеною в лізинговому договорі»;

– «залишкова (балансова) вартість об'єкта лізингу на дату закінчення строку дії договору становить не більше 25 % первісної вартості такого об'єкта, що діяла на початок строку лізингу».

Лізингова операція вважається міжнародною у випадку, якщо лізингодавець і лізингоодержувач, лізингодавець і постачальник або всі учасники лізингової угоди розташовані в різних державах. Лізингові операції мають як позитивні, так і негативні сторони, які необхідно враховувати під час їх здійснення в будь-якій країні, особливо в державах з перехідною економікою.

На рис. 9.2 наведено основні переваги лізингу для лізингоодержувача.

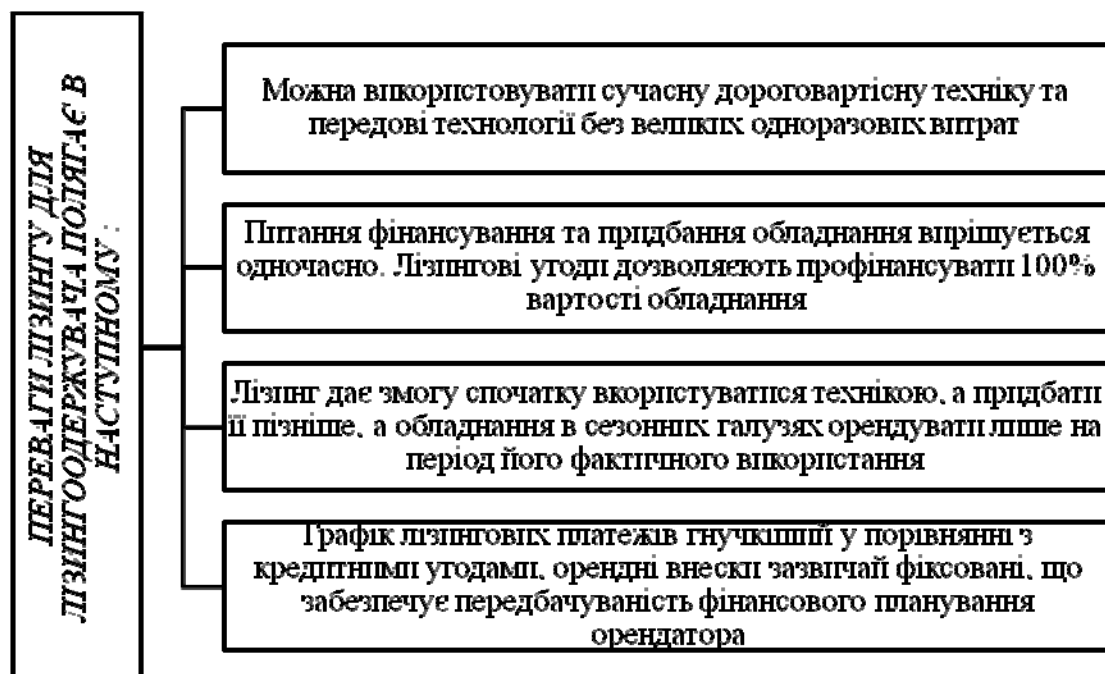


Рис. 9.2. Переваги лізингу для лізингоодержувача

Митне оформлення лізингових операцій

Товари, що ввозяться на митну територію України за договорами фінансового та оперативного лізингу, підлягають митному оформленню в режимі імпорту (випуску для вільного обігу) зі сплатою встановлених законодавством податків і зборів, зокрема податку на додану вартість, ввізного мита, акцизного податку та митних зборів.

Об'єкти оперативного лізингу, які ввозяться в Україну, оформляються з обов'язковим подальшим вивезенням за її територію впродовж року, за заявою лізингоодержувача може здійснюватися в

митному режимі тимчасового ввезення, відповідно до якого ввізне мито при імпорті майна не справляється.

Під час укладання лізингового договору сторони повинні враховувати, що на практиці відсутні уніфіковані типові форми таких договорів. Водночас лізинговий договір має містити обов'язкові істотні умови, а саме:

- найменування сторін договору;
- характеристику об'єкта лізингу;
- строк дії договору;
- порядок доставки та введення об'єкта лізингу в експлуатацію;
- розмір, склад і порядок сплати лізингових платежів;
- умови використання обладнання;
- порядок та умови повернення;
- умови страхування предмета лізингу;
- права та обов'язки сторін;
- порядок врегулювання спорів;
- форс-мажорні обставини;
- додатки до договору.

Лізинговий договір набирає чинності з моменту підписання акта приймання-передачі обладнання як об'єкта лізингу, введеного в експлуатацію, та діє протягом строку, визначеного умовами договору.

Лізингові внески можуть складатися з таких елементів:

- сума, що покриває частину вартості об'єкта лізингу;
- плата лізингодавцю за надання майна у користування;
- компенсація відсотків за кредитом, залученим для фінансування лізингу;
- інші витрати лізингодавця, які безпосередньо пов'язані з виконанням умов лізингового договору.

Оподаткування податком на прибуток лізингових операцій

Частина лізингового платежу, що відповідає сумі процентів або комісій, нарахованих на вартість об'єкта фінансового лізингу (за винятком тієї частини платежу, яка спрямовується на відшкодування частини вартості об'єкта фінансового лізингу), за результатами податкового періоду, в якому здійснено таке нарахування, включається до складу витрат.

Курс Національного банку України для визначення вартості об'єкта лізингу застосовується або на дату його отримання, або на дату здійснення передоплати. Водночас слід ураховувати положення п. 160.1 (г) Податкового кодексу України, відповідно до яких «до доходів нерезидента з джерелом походження з України відносять лізингову

(оренду) плату, що сплачується резидентами або постійними представництвами нерезидентів на користь нерезидента-лізингодавця (орендодавця) за договорами оперативного лізингу (оренди)».

Резиденти або постійні представництва нерезидентів, які здійснюють будь-які виплати нерезиденту з доходів, джерело походження яких знаходиться в Україні, зобов'язані стягувати податок із таких доходів, визначених п. 160.1 Податкового кодексу, за ставкою 15 % від їх суми та за рахунок таких доходів. Утриманий податок сплачується до бюджету у процесі здійснення відповідної виплати, за умови коли інше не передбачено міжнародними договорами України.

Оподаткування лізингових (орендних) операцій відповідно до Податкового кодексу України здійснюється за такими правилами:

- передача майна в оперативний лізинг (оренду) не впливає на податкові зобов'язання сторін договору. При цьому орендодавець визнає дохід, а орендар відображає витрати в сумі нарахованого лізингового платежу за результатами того податкового періоду, у якому здійснено його нарахування. Аналогічний порядок застосовується й до операцій з оренди землі та житлових приміщень;

- для цілей оподаткування передача майна у фінансовий лізинг (оренду) прирівнюється до продажу такого майна на дату його передачі. У цьому разі орендодавець збільшує суму доходів, а якщо об'єкт фінансового лізингу на момент передачі обліковувався у складі основних засобів орендодавця, його балансова вартість прирівнюється до нуля відповідно до вимог ст. 146 Податкового кодексу України. Орендар, своєю чергою, включає вартість об'єкта фінансового лізингу до складу основних засобів з метою подальшої амортизації у податковому періоді передачі такого об'єкта.

Оподаткування податком на додану вартість

Послідовність оподаткування лізингових операцій ПДВ визначається нормами Податкового кодексу України. Для цілей оподаткування:

- до імпорту прирівнюється ввезення товарів на митну територію України з-за її меж за договорами лізингу (оренди);

- вивезення товарів за межі митної території України за умовами фінансового лізингу (оренди) прирівнюється до експорту.

Передача об'єктів основних засобів у рамках міжнародного лізингового договору для цілей оподаткування ПДВ розглядається як виконання імпортних або експортних операцій.

Під час нарахування лізингового платежу орендодавець визнає дохід, а орендар – витрати в частині лізингового платежу, що відповідає сумі процентів чи комісій, які нараховано на вартість об'єкта фінансового лізингу (без урахування суми, спрямованої на компенсацію вартості об'єкта), за результатами податкового періоду, в якому таке нарахування здійснено.

У випадку повернення орендарем об'єкта фінансового лізингу орендодавцю без набуття права власності на нього в майбутніх податкових періодах така операція для цілей оподаткування прирівнюється до зворотного продажу об'єкта орендодавцю. База оподаткування ПДВ при наданні майна в оперативний лізинг у зовнішньоекономічній діяльності залежить від місця постачання лізингових послуг. Послуги з надання нерезидентом в оперативний або фінансовий лізинг нерухомого майна:

- розташованого на території України – є об'єктом оподаткування ПДВ за ставкою 20 %;
- розташованого за межами України – не підлягають оподаткуванню ПДВ.

Послуги, що надаються нерезидентом у рамках оперативного або фінансового лізингу рухомого майна (за винятком транспортних засобів та банківських сейфів):

- якщо послуги надаються резиденту, вони підлягають оподаткуванню ПДВ за ставкою 20 %;
- якщо послуги надаються нерезиденту без постійного представництва в Україні, вони не вважаються об'єктом оподаткування ПДВ.

У бухгалтерському обліку операції з нарахування ПДВ при ввезенні лізингового майна на митну територію України відображаються залежно від типу лізингу – оперативного або фінансового. Приклад обліку ПДВ за договорами міжнародного лізингу наведено в табл. 9.1.

Таблиця 9.1

Відображення в обліку типових господарських операцій обліку ПДВ при ввезенні об'єктів за договорами міжнародного лізингу

Зміст операцій	Дт	Кт
Нараховано ПДВ при ввезенні об'єктів за договорами оперативного та фінансового лізингу	644	641
Нараховано ПДВ до сплати	641	311
Визнано право на податковий кредит за міжнародним фінансовим лізингом	641	644
Сума сплаченого ПДВ за міжнародним оперативним лізингом відображена у складі витрат звітного періоду.	949	644

Митне оформлення об'єктів міжнародного лізингу при їх поверненні за кордон або при вивезенні українськими лізингодавцями проводиться на основі вантажної митної декларації згідно з режимом експорту.

У бухгалтерському обліку лізингові операції відображаються відповідно до встановлених правил. Кореспонденція рахунків для операцій оперативного лізингу, коли підприємство України виступає лізингодавцем, представлена в табл. 9.2.

Таблиця 9.2

Відображення в обліку типових господарських операцій оперативного лізингу, коли підприємство України є лізингодавцем

Зміст операцій	Дт	Кт
Будівля передана нерезиденту в рамках оперативного лізингу	103	103
Нарахована амортизація будівлі, що використовується за умовами оперативного лізингу	23	131
Нараховані лізингові платежі відповідно до умов договору	373	713
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	713	6411
Списано витрати, пов'язані з використанням об'єкта в оперативному лізингу	903	23
Отримано лізинговий платіж	312	373
Відображена курсову різницю на дату надходження коштів	373	714

Кореспонденція рахунків за операціями оперативного лізингу, коли підприємство України є лізингоодержувачем, наведена в табл. 9.3.

Таблиця 9.3

Відображення в обліку типових господарських операцій оперативного лізингу, коли підприємство України є лізингоодержувачем

Зміст операцій	Дт	Кт
Нараховано витрати на митне оформлення при ввезенні об'єкта оперативної оренди	23	685
Здійснено оплату митних платежів	685	311
Нараховано податок на додану вартість при ввезенні об'єкта	23	6411
ПДВ сплачено до державного бюджету	6411	311
Ввезений об'єкт відображено на позабалансовому рахунку	01	-
Нараховано орендну плату за об'єкт, прийнятий в оперативну оренду (для невиробничих об'єктів – Дт 949, Кт 685)	23	685
Орендарем проведено реконструкцію об'єкта за власний рахунок	151, 103	20,66,65 151
Нараховано амортизацію витрат на добудову об'єкта	23	13
Утримано податок на репатріацію доходів	685	642
Здійснено перерахування орендної плати	685	311
Списано витрати, пов'язані з орендою об'єкта	949 793	23 949
Повернення об'єкта нерезиденту після завершення строку оперативного лізингу	-	01

Кореспонденція рахунків за операціями фінансового лізингу, коли підприємство України є лізингодавцем, наведена в табл. 9.4.

Таблиця 9.4

Відображення в обліку типових господарських операцій фінансового лізингу, коли підприємство України є лізингодавцем

Зміст операцій	Дт	Кт
Придбання основних засобів.	10,28,28	631
Передача основних засобів у фінансовий лізинг на термін два роки (нові або раніше використані).	161	10,20,28
Відображення:	373	161
- частини вартості основних засобів;		
- частини лізингової винагороди;	373	732
- нарахованого податку на додану вартість.	732	6411
Витрати, пов'язані з фінансовим лізингом.	23 732	66,65 23
Нарахування відсотків за кредитом та витрат на страхування об'єкта фінансового лізингу.	373	684,685
Отримання оплати від нерезидента за заборгованість.	3123	373
Списання витрат, пов'язаних із лізингом.	793	903
Зарахування доходів від лізингу у фінансові результати.	732	793
Відображення фінансового результату операцій із лізингом	793	44

Кореспонденція рахунків за операціями фінансового лізингу, коли підприємство України є лізингоодержувачем, наведена в табл. 9.5.

Таблиця 9.5

Відображення в обліку типових господарських операцій фінансового лізингу, коли підприємство України є лізингоодержувачем

Зміст операцій	Дт	Кт
Прийнято основні засоби у фінансову оренду (вартість об'єкта плюс сума винагороди)	103,104, 105	531
Щомісячне відображення суми:	23	131
- амортизації основних засобів, взятих у фінансову оренду	531	611
- винагороди орендодавцю	23	611
- податку на додану вартість	644	611
- відсотків за кредит і страхування об'єкта фінансової оренди	952	684
Нараховано податок на репатріацію доходів	611	642
Оплата заборгованості	611,684	312
Списання витрат за лізингом	793	903
Зарахування доходів від лізингу до фінансових результатів	732	793
Відображення фінансового результату	793	44

Облік консигнаційних та комісійних операцій у зовнішньоекономічній діяльності

У сучасних умовах глобалізації та активізації зовнішньоекономічних зв'язків суб'єкти господарювання дедалі частіше застосовують консигнаційні та комісійні операції як ефективні форми реалізації товарів на міжнародних ринках. Такі операції дають змогу мінімізувати комерційні ризики, оптимізувати витрати на збут та розширити географію продажів без створення власної збутової мережі за кордоном.

Комісійні операції у ЗЕД – це операції, за якими одна сторона (комітент) доручає іншій стороні (комісіонеру) за винагороду реалізувати одну або кілька угод від свого імені, однак за рахунок комітента, з іноземними контрагентами. Водночас право власності на товар, як правило, не переходить до комісіонера, а залишається у комітента до моменту реалізації кінцевому покупцю.

Консигнаційні операції є різновидом комісійних операцій, за яких експортер (консигнант) передає товари на склад іноземного посередника (консигнатора) для подальшої реалізації протягом визначеного строку. Особливістю консигнації є те, що товар залишається у власності консигнанта до моменту його продажу третій особі.

Основними суб'єктами таких операцій у ЗЕД виступають:

- комітент (консигнант) — власник товару;
- комісіонер (консигнатор) — посередник;
- іноземний покупець.

Документальне оформлення консигнаційних та комісійних операцій у ЗЕД

Належне документальне оформлення є ключовою умовою правильного бухгалтерського та податкового обліку консигнаційних і комісійних операцій у зовнішньоекономічній діяльності.

Основним документом є **договір комісії або договір консигнації**, який обов'язково має містити:

- предмет договору;
- умови передачі та зберігання товарів;
- строки реалізації;
- порядок розрахунків;
- розмір та порядок виплати комісійної винагороди;
- умови повернення нереалізованих товарів;
- розподіл ризиків та відповідальності сторін.

До первинних документів, що супроводжують такі операції, належать:

- інвойси (рахунки-фактури);
- транспортні документи (CMR, коносамент, авіанакладна);
- митні декларації;
- складські документи;
- звіт комісіонера (консигнатора);
- акти наданих послуг із посередництва.

Звіт комісіонера є базовим документом для відображення операцій у бухгалтерському обліку комітента, оскільки саме він підтверджує факт реалізації товарів, суму виручки та розмір комісійної винагороди.

Бухгалтерський облік комісійних операцій у ЗЕД

Облік у комітента

У бухгалтерському обліку комітента товари, передані на комісію або консигнацію, **не визнаються реалізованими** до моменту їх фактичного продажу кінцевому покупцю. Вони продовжують обліковуватися у складі запасів підприємства.

Передача товарів комісіонеру відображається:

- як переміщення запасів без зміни права власності;
- на позабалансових рахунках (за необхідності) для контролю за рухом товарів.

Доходи у комітента визнаються:

- на дату отримання звіту комісіонера;
- у сумі виручки від реалізації товарів кінцевому покупцю.

Комісійна винагорода комісіонера включається до витрат комітента як витрати на збут або адміністративні витрати залежно від умов договору.

Облік у комісіонера

У комісіонера товари, отримані на комісію або консигнацію, **не визнаються активом**, оскільки право власності на них відсутнє. Вони обліковуються:

- на позабалансових рахунках;
- з аналітичним обліком за комітентами та номенклатурою товарів.
- Доходом комісіонера є **лише комісійна винагорода**, яка визнається:
- після виконання умов договору;
- на підставі акта наданих послуг або звіту.

Суми коштів, отримані від покупців за реалізований товар, не включаються до доходу комісiонера та пiдлягають перерахуванню комiтенту.

Особливості бухгалтерського обліку консигнаційних операцій у ЗЕД

Облік консигнаційних операцій має низку специфічних рис, зумовлених тим, що товар часто зберігається на складі іноземного посередника.

У консигнанта:

- товари, передані на консигнаційний склад, обліковуються як товари на складі за кордоном;
- витрати на транспортування, страхування, зберігання включаються до первісної вартості товарів або витрат на збут;
- дохід визнається лише після підтвердження реалізації товару.

У консигнатора:

- товари не визнаються активами;
- облік ведеться позабалансово;
- доходом є лише винагорода за надані посередницькі послуги.

Валютні операції у межах консигнації перераховуються за курсом НБУ на дату здійснення господарської операції, а курсові різниці відображаються у складі фінансових результатів відповідно до вимог НП(С)БО або МСФЗ.

Податкові аспекти, що впливають на бухгалтерський облік

Хоча податковий облік має власну специфіку, він безпосередньо впливає на організацію бухгалтерського обліку консигнаційних та комісійних операцій у ЗЕД. Зокрема:

- ПДВ нараховується залежно від моменту постачання товарів та місця їх реалізації;
- база оподаткування у комісiонера визначається лише в частині комісійної винагороди;
- у комiтента податкові зобов'язання виникають у момент реалізації товарів кінцевому покупцю.

Ці аспекти потребують чіткого узгодження бухгалтерських і податкових даних, а також детального аналітичного обліку.

Консигнаційні та комісійні операції у зовнішньоекономічній діяльності є складними багатосторонніми операціями, що потребують особливого підходу до бухгалтерського обліку. Ключовими принципами їх обліку є збереження контролю за товарами, правильне визнання доходів і витрат, чітке документальне підтвердження операцій та дотримання вимог валютного і податкового законодавства. Раціональна організація обліку таких операцій сприяє підвищенню прозорості ЗЕД та ефективності управління фінансовими результатами підприємства.

Офшорний бізнес: сутність, види та особливості функціонування

Офшорний бізнес – це форма організації підприємницької діяльності, за якої суб'єкти господарювання реєструють компанії або здійснюють фінансово-господарські операції в іноземних юрисдикціях із пільговим податковим, валютним та регуляторним режимом, за умови ведення основної діяльності за межами країни реєстрації.

Термін *offshore* (англ. – «поза берегом») означає здійснення бізнесу за межами країни постійного перебування власника капіталу. Основною метою використання офшорних схем є **податкова оптимізація, захист активів, спрощення міжнародних розрахунків та конфіденційність власності**.

Офшорні компанії – це компанії, зареєстровані в юрисдикції з низьким рівнем оподаткування або звільненням від оподаткування за умови здійснення невеликої фінансової плати. Відсутність оподаткування або його низький рівень приваблюють комерційні структури, а також фізичних осіб створювати власні підприємства, товариства, банки та страхові компанії в офшорних зонах.

Офшорні зони (юрисдикції) – країни або відокремлені території єдиних держав, де на державному рівні для визначеного типу компаній, власниками яких є іноземці, встановлено значні пільги в оподаткуванні, знижено або скасовано вимоги до бухгалтерського обліку й аудиту, частково або повністю знято митні й торговельні обмеження.

Офшорний бізнес є складовою глобальної фінансової системи та широко використовується транснаціональними корпораціями, фінансовими групами, інвестиційними фондами, а також суб'єктами малого й середнього бізнесу, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність.

Офшорні юрисдикції можна класифікувати за рівнем податкових пільг, прозорості та регуляторного контролю.

До **класичних офшорів** належать юрисдикції, які: повністю звільняють офшорні компанії від податку на прибуток; не вимагають подання фінансової звітності; забезпечують високий рівень конфіденційності.

Прикладами є Британські Віргінські острови, Беліз, Панама, Сейшельські острови. У таких зонах компанії, як правило, сплачують лише фіксований щорічний збір.

Юрисдикції з низьким оподаткуванням. Ці країни не є класичними офшорами, але пропонують: знижені ставки податку на прибуток; пільгові режими для холдингових або фінансових компаній; розвинену договірну мережу про уникнення подвійного оподаткування.

До них належать Кіпр, Ірландія, Нідерланди, Мальта, Люксембург. Оншорні юрисдикції зі спеціальними режимами. Деякі держави надають **спеціальні податкові режими** для окремих видів діяльності

(ІТ, фінанси, логістика), не будучи офшорами в класичному розумінні. Такі моделі часто використовуються як альтернатива офшорному бізнесу.

Офшорний бізнес може реалізовуватися через різні організаційно-правові форми та фінансові інструменти.

Найпоширенішою формою є **офшорна компанія**, яка: реєструється в офшорній юрисдикції; не здійснює господарської діяльності на її території; використовується для міжнародної торгівлі, інвестування, володіння активами.

Офшорні юрисдикції часто застосовуються для створення: холдингових компаній; фінансових центрів управління капіталом; структур для виплати дивідендів і роялті.

У зовнішньоекономічній діяльності офшорні компанії використовуються як: торговельні посередники; центри перерозподілу прибутку; елементи трансфертного ціноутворення. Такі схеми дозволяють перерозподіляти фінансові потоки між країнами з різними податковими режимами.

До основних переваг офшорного бізнесу належать: зниження податкового навантаження; спрощення валютних операцій; захист активів від економічних і політичних ризиків; конфіденційність інформації про власників; гнучкість корпоративного управління.

Разом із тим офшорний бізнес пов'язаний із низкою ризиків, як-от: посилення міжнародного податкового контролю; репутаційні ризики; застосування правил контрольованих іноземних компаній (КІК); фінансовий моніторинг і автоматичний обмін податковою інформацією.

Сучасні міжнародні ініціативи (BEPS, CRS, FATCA) значно обмежили можливості зловживання офшорними схемами.

В Україні діяльність з офшорними компаніями регулюється:

- Податковим кодексом України;
- валютним законодавством;
- правилами трансфертного ціноутворення;
- нормами щодо контрольованих іноземних компаній.

Особлива увага приділяється: операціям з контрагентами з офшорних юрисдикцій; підтвердженню реальності господарських операцій; дотриманню принципу «витягнутої руки».

Офшорний бізнес є важливим елементом міжнародної економіки та інструментом управління фінансовими потоками у зовнішньоекономічній діяльності. Водночас у сучасних умовах його використання вимагає високого рівня правової та податкової грамотності, прозорості операцій і дотримання міжнародних стандартів фінансової звітності та податкової доброчесності. Раціональне застосування офшорних механізмів можливе лише за умови поєднання економічної доцільності з законністю та мінімізацією ризиків.

Особливості відображення зовнішньоекономічних операцій у звітності

Фінансова звітність підприємства (за винятком бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарювання та суб'єктів малого підприємництва, визначених згідно положень законодавства) складається з таких форм:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про власний капітал;
- Примітки до фінансової звітності.

Згідно з принципом єдиного грошового вимірника, всі господарські операції підприємства підлягають вимірюванню та узагальненню у фінансовій звітності в одній грошовій одиниці — національній валюті України. Водночас під час здійснення зовнішньоекономічних розрахунків між резидентами та нерезидентами як платіжний засіб застосовується іноземна валюта.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації щодо операцій в іноземній валюті визначені П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Згідно з цим стандартом, до операцій в іноземній валюті належать господарські операції, вартість яких установлена в іноземній валюті або за якими розрахунки здійснюються в іноземній валюті.

При первинному відображенні операції в іноземній валюті її сума перераховується у валюту фінансової звітності за курсом, що діє на день проведення операції, тобто на дату визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів або витрат. У разі зміни валютного курсу на дату балансу або на момент розрахунку виникають курсові різниці.

Відповідно до положень Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013 р. № 433 у Балансі (Звіті про фінансовий стан) відображаються «активи за умови можливості їх достовірної оцінки та очікування отримання в майбутньому економічних вигід від їх використання; зобов'язання — за умови їх достовірної оцінки та наявності ймовірності зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок їх погашення; власний капітал визнається одночасно з відображенням активів або зобов'язань, зміна яких впливає на його величину». При цьому всі монетарні статті балансу відображаються за курсом НБУ на дату складання звітності, тобто на останній день звітного періоду (табл. 9.6).

Таблиця 9.6

Монетарні статті Балансу (Звіту про фінансовий стан), які підлягають перерахунку на дату звітності

АКТИВ		ПАСИВ	
Назва статті	Код рядка	Назва статті	Код рядка
Довгострокові фінансові інвестиції	1030 1035	Довгострокові кредити банків	1510
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	Інші довгострокові зобов'язання	1515
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	Короткострокові кредити банків	1600
		Векселі видані	1605
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140	Поточна кредиторська заборгованість за:	1610
Поточні фінансові інвестиції	1160	товари, роботи, послуги	1615
Гроші та їх еквіваленти	1165	Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640
		Інші поточні зобов'язання	1690

У чинній формі Балансу (Звіту про фінансовий стан) для відображення грошових коштів у касі та на банківських рахунках передбачено рядок 1165 «Грошові кошти та їх еквіваленти», а також додаткові статті фінансової звітності: 1166 «Готівка» і 1167 «Рахунки в банках». Отже, облік наявної іноземної валюти в касі підприємства та на рахунках у банках повністю відповідає вимогам складання фінансової звітності, зокрема принципу застосування єдиного грошового вимірника. Водночас, з метою підвищення інформативності Звіту про фінансовий стан, доцільно доповнити склад додаткових статей фінансової звітності рядками 1168 «Готівка в іноземній валюті» та 1169 «Рахунки в банках в іноземній валюті».

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013 р. № 433, у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) відображаються доходи та витрати, які відповідають критеріям визнання, встановленим національними стандартами бухгалтерського обліку П(С)БО 15 «Дохід» і П(С)БО 16 «Витрати». Зокрема, доходами визнаються суми, оцінка яких може бути достовірно визначена внаслідок надходження активів або зменшення зобов'язань, що спричиняє зростання власного капіталу підприємства (за винятком внесків власників). Витратами визнаються суми, які можна достовірно оцінити у зв'язку з вибуттям активів або зростанням зобов'язань, що спричиняє зменшення власного капіталу

підприємства (за винятком випадків його вилучення або розподілу між власниками). До особливих видів доходів і витрат, що виникають під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності та відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), відносяться курсові різниці.

Під час перерахунку заборгованості необхідно враховувати, що, відповідно до пунктів 7–8 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», перерахунку на дату балансу та на день погашення підлягають лише монетарні статті, виражені в іноземній валюті. Немонетарні статті балансу, відображені за історичною собівартістю, якщо їх визнання пов'язане з операціями в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом, що діяв на дату здійснення відповідної операції. Немонетарні статті, оцінені за справедливою вартістю в іноземній валюті, перераховуються за курсом на дату визначення цієї справедливої вартості.

В залежності від впливу на фінансовий результат курсові різниці поділяють на позитивні та негативні, а за видом діяльності – на операційні та неопераційні. У зв'язку з цим у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) вони відображаються за окремими статтями (табл. 9.7).

Таблиця 9.7

Відображення курсових різниць у Звіті про фінансові результати
(Звіт про сукупний дохід)

Види доходів і витрат	Назва статті	Код рядка
Дохід від операційної курсової різниці	Інші операційні доходи	2120
Втрати від операційної курсової різниці	Інші операційні витрати	2180
Дохід від неопераційної курсової різниці	Інші доходи	2240
Втрати від неопераційної курсової різниці	Інші витрати	2270

Коливання валютних курсів впливають також на формування річної фінансової звітності, зокрема на заповнення Звіту про рух грошових коштів, у разі якщо на дату його складання в Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства наявні статті, виражені в іноземній валюті. Під час складання фінансової звітності підприємства мають право обрати спосіб формування Звіту про рух грошових коштів — за прямим або непрямим методом — із використанням відповідної форми звіту.

Зокрема, у Звіті про рух грошових коштів, складеному за непрямим методом, у рядку 3515 «Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць» у графі «Надходження» відображаються суми збитків, а у графі

«Витрати» — суми прибутків від курсових різниць, що виникли внаслідок перерахунку статей Балансу в іноземній валюті, не пов'язаних з операційною діяльністю.

Незалежно від обраного методу складання Звіту про рух грошових коштів, у рядку 3410 «Вплив зміни валютних курсів на залишок грошових коштів» відображається сума збільшення або зменшення залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти у зв'язку зі зміною валютних курсів протягом звітного періоду.

Примітки до фінансової звітності являють собою сукупність показників і пояснень, що забезпечують деталізацію та обґрунтування статей фінансової звітності, а також містять іншу інформацію, розкриття якої передбачене відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

У Примітках до річної фінансової звітності розкривається така інформація:

1. Сума курсових різниць, включена до складу доходів і витрат упродовж звітного періоду;
2. Сума курсових різниць, яка протягом звітного періоду була віднесена до складу іншого додаткового капіталу, а також пояснення, що характеризують взаємозв'язок між величинами таких курсових різниць на початок і кінець звітного періоду.

Дані про суму курсових різниць, включених до доходів і витрат за звітний період, наводяться у розділі V «Доходи і витрати» Приміток до річної фінансової звітності у рядках 450 «Операційна курсова різниця» та 600 «Неопераційна курсова різниця» всіма підприємствами, у тому числі тими, для яких оприлюднення фінансової звітності не є обов'язковим.

У чинній формі Приміток до річної фінансової звітності для відображення грошових коштів та їх еквівалентів передбачено окремий розділ VI «Грошові кошти» (рядки 640–691). З метою підвищення інформативності зазначених Приміток доцільно доповнити розділ VI додатковими статтями, зокрема рядками 692 «Готівка в іноземній валюті» та 693 «Рахунки в банках в іноземній валюті».

Окрім загальноприйнятих форм фінансової звітності, які подаються суб'єктами господарювання до відповідних контролюючих органів на загальних засадах, суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності додатково складають і подають форми статистичної звітності, перелік яких наведено в таблиці 9.8.

Таблиця 9.8

Форми державної статистичної звітності у сфері ЗЕД

Назва форми	Призначення
Звіт про експорт (імпорт) товарів, що не проходять митного декларування (№ 5-ЗЕЗ)	Подать юридичні особи, які здійснюють експортно-імпортні операції з товарами, що не проходять митного декларування (імпорт)
Звіт про експорт (імпорт) послуг (№9-ЗЕЗ)	Подать юридичні особи-резиденти України та їхні відокремлені підрозділи, усіх видів економічної діяльності, які здійснюють експортно-імпортні операції послугами постійні представництва нерезидентів в Україні
Звіт про іноземні інвестиції в Україну (№10-ЗЕЗ)	Подають юридичні особи (резиденти) усіх видів економічної діяльності, які одержали інвестиції від зарубіжних партнерів-нерезидентів мають пов'язані з цим зобов'язанням / вимоги перед нерезидентами, включаючи дані щодо всіх відокремлених та структурних підрозділів, а також філії та постійні представництва нерезидентів в Україні
Звіт про придбання (продаж) товарів для забезпечення життєдіяльності транспортних засобів, потреб пасажирів і членів екіпажу (№ 14-ЗЕЗ)	Подать юридичні особи, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність та мають ліцензію на право перевезення пасажирів і вантажів транспортними засобами
Звіт про інвестиції з України в економіку країн світу (№13- ЗЕЗ)	Подать юридичні особи (резиденти) усіх видів економічної діяльності, які здійснили інвестиції за межі України, включаючи дані щодо всіх відокремлених та структурних підрозділів, а також філії нерезидентів в Україні

ТЕМА 9. ПРАКТИЧНЕ ЗАНЯТТЯ:

Облік інших зовнішньоекономічних операцій та звітність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності

1. Облік лізингових операцій.
2. Офшорний бізнес.
3. Особливості відображення зовнішньоекономічних операцій у звітності.

Доповнення

Реферативні виступи:

1. Форми статистичної звітності, які подаються суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.
2. Форми податкової звітності, щодо ведення зовнішньоекономічної діяльності.

Експрес-опитування

1. Дайте визначення поняття «лізингових операцій».
2. Хто виступає суб'єктом лізингових операцій?
3. Які особливості фінансового лізингу?
4. Розкрийте вимоги ПКУ щодо умов фінансового лізингу.
5. За яких умов лізинг вважається міжнародним?
6. Висвітліть переваги лізингу для лізингоодержувача.
7. Опишіть статті лізингового договору.
8. Опишіть можливі лізингові платежі.
9. Розкрийте особливості оподаткування лізингових операцій податком на прибуток.
10. Розкрийте послідовність оподаткування лізингових операцій податком на додану вартість.
11. Опишіть зміст та призначення офшорних компаній та офшорних зон.
12. Наведіть класифікаційні ознаки офшорних компаній.
13. Розкрийте зміст та завдання трастових компаній.
14. Опишіть особливості оподаткування підприємств, розташованих у офшорних зонах.
15. Наведіть перелік форм фінансової звітності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.
16. Охарактеризуйте особливості розкриття інформації монетарних статей у Звіті про фінансовий стан (Баланс).
17. Розкрийте особливості відображення курсових різниць у Звіті про фінансові результати (сукупні доходи та витрати).

Завдання для самостійної роботи

1. Розкрийте види статистичних звітів, які готують суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності.
2. Розгляньте типи податкової звітності, що ведеться в контексті здійснення зовнішньоекономічних операцій.

Термінологічний словник

Лізингові операції (Leasing operations) – це господарські операції, за якими одна сторона (лізингодавець) передає іншій стороні (лізингоодержувачу) майно у платне користування на визначений строк із правом або без права подальшого викупу, за умови сплати лізингових платежів. Такі операції є формою довгострокового фінансування та широко застосовуються у зовнішньоекономічній діяльності для оновлення основних засобів без значних одноразових капіталовкладень.

Фінансовий лізинг (Finance lease) – це вид лізингової операції, за якої до лізингоодержувача переходять практично всі ризики та вигоди, пов'язані з правом користування об'єктом лізингу. Зазвичай строк фінансового лізингу наближається до строку корисного використання об'єкта, а після завершення договору майно переходить у власність лізингоодержувача або може бути викуплене за залишковою вартістю. В обліку такий лізинг прирівнюється до придбання активу з використанням залучених коштів.

Операційний лізинг (Operating lease) – це лізингова операція, за якої ризики та вигоди, пов'язані з володінням об'єктом лізингу, залишаються переважно у лізингодавця. Майно передається в тимчасове користування на строк, менший за строк його корисного використання, без обов'язкового переходу права власності. Лізингові платежі визнаються витратами періоду, а об'єкт лізингу обліковується на балансі лізингодавця.

Консигнаційні операції (Consignment transactions) – це форма комісійної торгівлі, за якої власник товару (консигнант) передає його посереднику (консигнатору) для реалізації від свого імені або від імені консигнатора, але за рахунок консигнанта. Право власності на товар до моменту його продажу кінцевому покупцеві залишається за консигнантом. В обліку такі товари відображаються позабалансово у консигнатора.

Комісійні операції (Commission-based transactions) – це господарські операції, за якими одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням іншої сторони (комітента) здійснити одну або кілька угод за винагороду. При цьому комісіонер діє від свого імені, але за рахунок комітента. У бухгалтерському обліку комісіонер відображає лише суму комісійної винагороди як дохід, а не повну вартість реалізованих товарів.

Офшорний бізнес (Offshore business) – це діяльність суб'єктів господарювання, зареєстрованих у юрисдикціях з пільговим або нульовим оподаткуванням, спрощеним валютним і корпоративним регулюванням. Офшорні компанії часто використовуються у зовнішньоекономічних операціях для оптимізації податкового навантаження, управління фінансовими потоками та захисту активів, проте підлягають посиленому контролю з боку податкових і фінансових органів.

Офшорні компанії (Offshore Companies) – це компанії, зареєстровані в юрисдикції з низьким рівнем оподаткування або звільненням від оподаткування за умови здійснення невеликої фінансової плати.

Офшорні зони (юрисдикції) (Offshore Zones) – країни або відокремлені території єдиних держав, де на державному рівні для визначеного типу компаній, власниками яких є іноземці, встановлено значні пільги в оподаткуванні, знижено або скасовано вимоги до бухгалтерського обліку й аудиту, частково або повністю знято митні й торговельні обмеження.

Трастові компанії (Trust Companies) – це компанії, що можуть держати акції в дорученні від імені справжніх власників компанії.

ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ

1. Що таке зовнішньоекономічна діяльність?

- а) діяльність українських підприємств і іноземних суб'єктів, що здійснюється на основі взаємодії між ними як всередині України, так і за її межами;
- б) діяльність українських підприємств і іноземних суб'єктів, що ґрунтується на їх взаємовідносинах лише на території України;
- в) діяльність українських підприємств, яка базується на їх взаємодії як у межах країни, так і за кордоном;
- г) діяльність іноземних підприємств, що ґрунтується на взаємовідносинах всередині України та за її межами;
- д) діяльність іноземних суб'єктів, яка здійснюється у взаємодії, що має місце на території України.

2. Зовнішньоекономічна діяльність в Україні регламентується:

- а) Законом України «Про підприємства в Україні»;
- б) П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»;
- в) Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність»;
- г) Податковим кодексом України;
- д) Митним кодексом України.

3. В якій валюті здійснюється облік зовнішньоекономічної діяльності?

- а) в американських доларах;
- б) в національній валюті України;
- в) у валюті країни партнера;
- г) у валюті ЄС;
- д) у національній та іноземній валюті.

4. Лізингодавець – це:

- а) суб'єкт господарювання, який отримує майно для користування за лізинговим договором;
- б) суб'єкт господарювання, який надає майно в користування за договором лізингу;
- в) суб'єкт господарської діяльності, який виготовляє об'єкти лізингу;
- г) фізична особа, яка користується майном за договором лізингу;
- д) юридична особа, що отримує майно у користування за лізинговим договором.

5. Договір лізингу, який укладають суб'єкти, що перебувають під юрисдикцією різних держав, або коли майно чи платежі перетинають державні кордони, називається:

- а) фінансовий лізинг;
- б) міжнародний лізинг;
- в) оперативний лізинг;
- г) довгостроковий фінансовий лізинг;
- д) довгостроковий міжнародний лізинг.

6. Певна партія товару кожен місяць експортується в Польщу. Який вид ліцензії оформляють?

- а) генеральна;
- б) разова;
- в) відкрита;
- г) відкрита періодична;
- д) автоматизована.

7. Строком на один рік може видаватись:

- а) генеральна ліцензія;
- б) разова ліцензія;
- в) відкрита ліцензія;
- г) автоматизована;
- д) демпінгова.

8. *Офшорні компанії – це:*

- а) країни або окремі території в складі держав, де для певних видів компаній, власниками яких є іноземці, встановлено значні податкові пільги, зменшено або скасовано вимоги до бухгалтерського обліку та аудиту, а також частково чи повністю знято митні та торговельні обмеження;
- б) компанії, зареєстровані в юрисдикції з низьким рівнем оподаткування або звільнені від податків за умови сплати незначних зборів;
- в) компанії, які можуть утримувати акції в довірчому управлінні від імені реальних власників;
- г) компанії, здатні тримати акції в дорученні від імені власників;
- д) компанії, зареєстровані в юрисдикції з низьким рівнем податків або звільненням від оподаткування за умови повної сплати.

9. *Трастові компанії – це:*

- а) компанії, які можуть утримувати акції в довірчому управлінні від імені реальних власників;
- б) компанії, зареєстровані в юрисдикції з низьким рівнем податків або звільнені від оподаткування за умови сплати невеликої фінансової плати;
- в) країни або території, де встановлено податкові пільги, спрощено облік та аудит, а також частково або повністю скасовано митні обмеження для компаній з іноземними власниками;
- г) компанії, зареєстровані в юрисдикції з низьким податковим навантаженням або звільнені від оподаткування за умови повної сплати;
- д) компанії, зареєстровані в юрисдикції з високим рівнем оподаткування, але звільнені від податків за умови сплати невеликої суми.

10. *Відображення доходу від операційних курсових різниць у Звіті про фінансові результати відображається за статтею:*

- а) 2120 «Інші операційні доходи»;
- б) 2180 «Інші операційні витрати»;
- в) 2240 «Інші доходи»;
- г) 2270 «Інші витрати»;
- д) 2250 «Фінансові витрати».

11. *Витрати, що виникають через неопераційні курсові різниці, у Звіті про фінансові результати показуються за такою статтею:*

- а) 2120 «Інші операційні доходи»;
- б) 2180 «Інші операційні витрати»;
- в) 2240 «Інші доходи»;
- г) 2270 «Інші витрати»;
- д) 2250 «Фінансові витрати».

12. У чинній формі Балансу (Звіту про фінансовий стан) передбачено відображення грошових коштів, що знаходяться в касі та на банківських рахунках, таке:

- а) 1165 «Грошові кошти та їх еквіваленти»;
- б) 1166 «Готівка»;
- в) 1167 «Рахунки в банках»;
- г) 1168 «Готівка в іноземній валюті»;
- д) 1169 «Рахунки в банках в іноземній валюті».

13. До особливих видів доходів і витрат, що виникають у процесі здійснення зовнішньоекономічної діяльності та відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), належать:

- а) курсові різниці;
- б) операційні різниці;
- в) фінансові різниці;
- г) неопераційні різниці;
- д) інвестиційні різниці.

Ситуаційне завдання 9.1

Облік міжнародного фінансового лізингу

Підприємство-резидент України уклало договір фінансового лізингу з нерезидентом (Німеччина) на придбання виробничого обладнання.

Вихідні дані:

- вартість об'єкта лізингу – 120 000 євро;
- строк лізингу – 4 роки;
- річна ставка відсотків – 8 %;
- курс НБУ на дату ввезення обладнання – 42,00 грн/євро;
- сума митних платежів (мито + ПДВ) – 1 050 000 грн;
- амортизація – прямолінійним методом.

Завдання:

1. Визначте первісну вартість об'єкта фінансового лізингу в бухгалтерському обліку.
2. Розрахуйте річну суму амортизації.
3. Визначте, як відобразити лізингові зобов'язання та відсотки у фінансовій звітності.
4. Покажіть вплив операції на Баланс та Звіт про фінансові результати.

Ситуаційне завдання 9.2

Облік консигнаційних операцій у ЗЕД

Українське підприємство передало товар нерезиденту (Італія) на умовах консигнації.

Вихідні дані:

- собівартість товару – 600 000 грн;
- контрактна вартість реалізації – 900 000 грн;
- комісійна винагорода консигнатора – 12 % від вартості реалізації;
- реалізовано 80 % товару;
- курс НБУ на дату реалізації – 41,50 грн/євро.

Завдання:

1. Визначте суму доходу від реалізації та комісійної винагороди.
2. Розрахуйте фінансовий результат операції.
3. Поясніть порядок відображення операції у Звіті про фінансові результати.
4. Визначте, які статті Балансу зміняться внаслідок операції.

Ситуаційне завдання 9.3

Комісійні операції з нерезидентом

Підприємство-резидент виступає комісіонером за договором комісії з іноземним комітентом (Польща).

Вихідні дані:

- вартість реалізованого товару – 1 200 000 грн;
- комісійна винагорода – 7 %;
- фактичні витрати комісіонера – 45 000 грн;
- курс НБУ на дату отримання винагороди – 40,80 грн/євро.

Завдання:

1. Розрахуйте суму комісійної винагороди.
2. Визначте чистий фінансовий результат комісіонера.
3. Поясніть порядок відображення комісійних доходів у фінансовій звітності.
4. Вкажіть, які показники Звіту про фінансові результати будуть задіяні.

Ситуаційне завдання 9.4

Офшорна компанія у структурі ЗЕД

Українське підприємство здійснює експорт продукції через афілійовану офшорну компанію (Кіпр).

Вихідні дані:

- собівартість продукції – 2 000 000 грн;
- ціна продажу офшорній компанії – 2 300 000 грн;
- ціна перепродажу кінцевому покупцю – 3 000 000 грн;
- витрати офшорної компанії – 150 000 грн.

Завдання:

1. Визначте фінансовий результат українського підприємства.
2. Проаналізуйте вплив операції на показники фінансової звітності.
3. Поясніть можливі податкові ризики такої схеми.
4. Вкажіть, яку інформацію слід розкрити у Примітках до фінансової звітності.

Ситуаційне завдання 9.5

Відображення курсових різниць у звітності

Підприємство має дебіторську заборгованість нерезидента.

Вихідні дані:

- сума заборгованості – 50 000 дол. США
- курс НБУ на дату визнання – 36,80 грн/дол.;
- курс НБУ на дату балансу – 38,20 грн/дол.

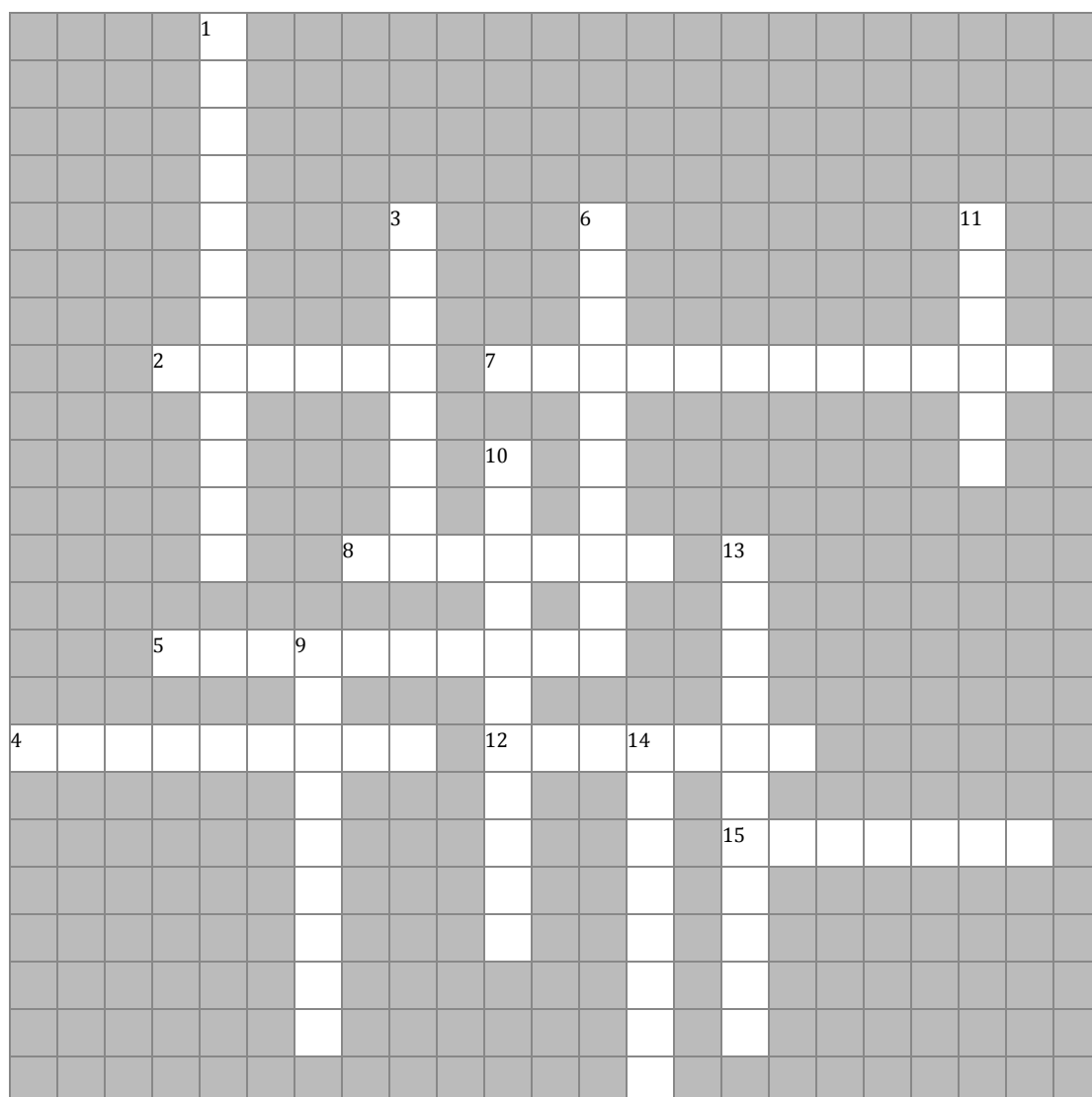
Завдання:

1. Розрахуйте суму курсової різниці.
2. Визначте її вплив на фінансовий результат.
3. Поясніть порядок відображення курсових різниць у Балансі та Звіті про фінансові результати.
4. Вкажіть, де ця інформація розкривається у Примітках до фінансової звітності.

Кросворд

По горизонталі:

2. Фінансова звітність підприємства (за винятком бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого бізнесу, які відповідно до чинного законодавства визнані такими) складається з: _____; звіту про фінансові результати; звіту про рух грошових коштів; звіту про власний капітал; приміток до фінансової звітності.
4. Найбільшого поширення в міжнародній торговій практиці серед орендних операцій отримали _____ операції.
5. Договір лізингу набирає чинності з дати _____ акту прийому обладнання як об'єкта договору, введеного в експлуатацію, і діє протягом визначеного строку.



7. Підприємство виробничого або торгового профілю по випуску чи доставці обладнання відповідно заявки орендатора.

8. До особливих видів доходів і витрат, що виникають у процесі зовнішньоекономічної діяльності та підлягають відображенню у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), належать курсові _____.

12. Користувач (споживач) об'єкта оренди у вигляді промислового або торгового підприємства.

13. Лізинг є _____, у випадку коли лізингова компанія та орендатор, лізингова компанія та постачальник або усі три учасники операції перебувають у різних країнах.

По вертикалі:

1. Лізинговий посередник, який спеціалізується на купівлі-продажу та будівництві рухомого (нерухомого) майна виробничого характеру.
3. Компанії, що можуть утримувати акції у дорученні від імені діючих власників компанії.
6. Країни або окремі території в межах єдиної держави, де на національному рівні для певного виду компаній з іноземними власниками передбачено значні податкові пільги, зменшено або скасовано вимоги до ведення бухгалтерського обліку та проведення аудиту, а також частково чи повністю усунуто митні та торговельні обмеження.
9. Частина лізингового платежу, що відповідає сумі _____ або комісій, нарахованих на вартість об'єкта фінансового лізингу (за винятком частини платежу, яка компенсує вартість об'єкта лізингу), за підсумками податкового періоду, у якому вона нарахована, включається до витрат.
10. За договором _____ лізингу, лізингодавець зобов'язується придбати річ у продавця відповідно до специфікацій та умов, визначених лізингоодержувачем, і передати її у користування лізингоодержувачу на строк не менше одного року за встановлену плату.
11. Згідно з Методичними рекомендаціями щодо заповнення фінансової звітності від 28.03.2013 № 433, у Балансі (Звіті про фінансовий стан) відображаються: _____; зобов'язання; власний капітал.
14. У Звіті про рух грошових коштів, складеному за методом _____, у рядку 3515 «Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць» у колонці «Надходження» показуються збитки, а в колонці «Витрати» – прибутки від курсових різниць, що виникли під час перерахунку статей Балансу в іноземній валюті та не пов'язані з операційною діяльністю.
15. Підприємства, зареєстровані в юрисдикціях із високим рівнем оподаткування або звільнені від податків за умови сплати невеликої фінансової плати.

Список літератури

Основний

1. Танасієва М.М. Облік і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. Чернівці : Технодрук, 2021. 100 с.
2. Танасієва М. М., Смола М.Р. Аспекти адміністрування, обліку та аналізу операцій з підакцизними товарами. *Ефективна економіка*. 2022. №12. URL: <https://nauka.com.ua/index.php/ee/article/view/918/928>.
3. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навчальний посібник / за заг. ред. С.О. Кузнецова. Харків: Видавництво Іванченка І.С. 2019. 226 с.
4. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. / Т.Г. Ковальчук. Київ: Видавництво Ліра-К, 2018. 216 с.
5. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: навчальний посібник укл. Засадний Б.А. Київ: Кондор- Видавництво, 2015. 286 с.
6. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. / М.Р. Лучко, Н.Г. Мельник, С.В. Сисюк. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 356 с.
7. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібник [для студ. вищ. навч. закл.] / О.В. Манойленко, М. В. Рета, Н. Ю. Єршова, Н.В. Куліченко. Київ: ЦУЛ, 2014. 363 с.
8. Волкова І. А., Реслер М. В., Калініна О. Ю. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 304 с.
9. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Т. В. Давидюк [та ін.] ; Харківський політехнічний ін-т, нац. техн. ун-т. Харків: ВД «Гельветика», 2016. 392 с.
10. Облік, аналіз та аудит ЗЕД: навч. посібник / Маслак О.О., Жежуха В.Й. – Київ: Каравела, 2015. 400 с.
11. Фатенок-Ткачук А. О. Облік та оподаткування міжнародних операцій: конспект лекцій для студентів спеціальності 8.03050901 «Облік і аудит» денної та заочної форм навчання. Луцьк: СЛУ імені Лесі Українки, 2016. 108 с.

Нормативна база

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина 1. Видання 2016-2017 років. URL: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf

2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина 2. Видання 2016-2017 років. URL:

http://www.apu.com.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf

3. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

4. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI (зі змінами). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>

5. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1-34. URL: http://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/natsionalni-polozhennya-standarti-bukhgalterskogo-obliku?app_id=24

6. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

8. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 р. № 959-XII (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text>

9. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21.06.2018 р. № 2473-VIII (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>

10. Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності: Закон України від 23.12.1998 р. № 351-XIV (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/351-14#Text>

Інформаційні ресурси

1. Сайт Верховної ради. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws>

2. Сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua>

3. Сайт Міністерства економіки України. URL: <https://www.me.gov.ua>

4. Сайт Державної податкової служби України. URL: <http://tax.gov.ua>

5. Сайт Державної Аудиторської служби України. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>

6. Сайт Аудиторської Палати України. URL: <https://www.apu.com.ua>
7. Сайт статистичної звітності емітентів України. URL: <https://www.smida.gov.ua/db/emitent>
8. Сайт Міжнародної Федерації Бухгалтерів (МФБ). URL: <https://www.ifac.org>
9. Сайт Асоціації дипломованих сертифікованих бухгалтерів (ACCA). URL: <https://www.accaglobal.com>
10. Сайт Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів (AISPA). URL: <https://www.aicpa.org>
11. Сайт Національної бібліотеки України ім. В.І. Вернадського. URL: www.nbuv.gov.ua
12. Сайт національної бібліотеки України імені Я. Мудрого. URL: <https://nlu.org.ua>
13. Правила INCOTERMS 2020. URL: <https://www.dhl.com/by-ru/home/our-divisions/global-forwarding/customer-service/incoterms-2020.html>

ДОДАТОК А

Класифікація операцій зовнішньоекономічної діяльності

Ознаки групування	Види діяльності		
Залежно від предмета договору	Операції з товарами й продукцією		
	Операції з сировиною		
	Операції з машинами й обладнанням		
	Операції з інформацією		
	Операції з роботами й послугами		
За ступенем самостійності	Прямі		
	Непрямі		
За видом використаної валюти	Операції в національній валюті України		
	Операції в іноземній валюті		
За видами діяльності	Звичайна	Операційна	Основна
			Інша
		Фінансова	
		Інвестиційна	
	Надзвичайна	Події, що виникли внаслідок форс-мажорних обставин	
		Інші операції	
За формами розрахунків	Операції, що передбачають грошові форми розрахунків		
	Бартерні операції		
За спрямованістю	Основні	Експорт (реекспорт)	
		Імпорт (реімпорт)	
	Додаткові	Кредитні	
		Валютні	
		Транспортні	Транзит
			Фрахт

Склад іноземних суб'єктів ЗЕД

ЗАВДАННЯ ОБЛІКУ ЗЕД

Пов'язані з використанням національного плану бухгалтерських рахунків і правильним відображенням на них операцій по ЗЕД, а також питання визначення цінових компонентів при визначенні вартості продукції, вибір методів оцінки господарських засобів і джерел їх утворення, спеціальних фондів, вкладання активів, затрат на виробництво і обіг, визначення і розподіл доходів; питання направлені на достовірне відображення інформації в первинних і зведених документах і в регістрах синтетичного і аналітичного обліку, раціональна побудова цих регістрів, формування вихідних робіт.

Направлені на раціоналізацію бухгалтерського обліку, що пов'язана з чітким розподілом функціональних обов'язків серед робітників бухгалтерії (організація матеріальної відповідальності за забезпеченням збереженості товарно-матеріальних цінностей і грошових (валютних) засобів, визначення періодичності складання поточної звітності, товарорух тощо).

Адміністрація суб'єкта ЗЕД повинна забезпечити раціональне ведення обліку за допомогою комп'ютеризації, розмножувальної техніки при наявності матеріальних можливостей (автоматизована обробка даних первинних документів, облікових регістрів і форм звітності).

Класифікація зовнішньоекономічної діяльності

Ознака групування	Види діяльності
Залежно від предмета договору	Операцій з товарами і продукцією
	Операції із сировиною
	Операції з машинами і обладнанням
	Операції з інформацією
	Операції з роботами і послугами
За ступенем самостійності	Прямі
	Не прямі
За видами використаної валюти	Операції в національній валюті України
	Операції в іноземній валюті
За видами діяльності	Звичайна (операційна, фінансова, інвестиційна)
	Надзвичайні події (події що виникли внаслідок форс-мажорних обставин та інші)
За формами розрахунків	Операції, що передбачають грошові форми розрахунків
	Бартерні операції
За спрямованістю	Основні (експорт, реекспорт, імпорт, реімпорт)
	Додаткові (кредитні, валютні, транспортні)

ІНКОТЕРМС 2020 (ICC Incoterms® 2020)

	Універсальні умови (будь-які перевезення та види транспорту)							“Морські” умови (морські внутрішньоводні перевезення)			
	EXW	FCA	CPT	Carriage & Insurance Paid To	DAP	DPU	DDP	FAS	FOB	CFR	Cost, Insurance & Freight
Сфери об'язків продавця і покупця											
Пакування	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ
Оплата	ПОКУПЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ
навантажувальних робіт											
Внутрішні перевезення	ПОКУПЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ
Експортне мито, митний збір, податки	ПОКУПЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ
Витрати з проходження терміналу у місці виправки	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ
Завантаження на судно	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ
Фрахт	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ
Страхівка	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ
Витрати з проходження терміналу у місці призначення	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ
Імпортне мито, митний збір, податки	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ
Доставка до місця призначення	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПРОДАВЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ	ПОКУПЕЦЬ

INCOTERMS – торгова марка Міжнародної торгової палати (ІСС).

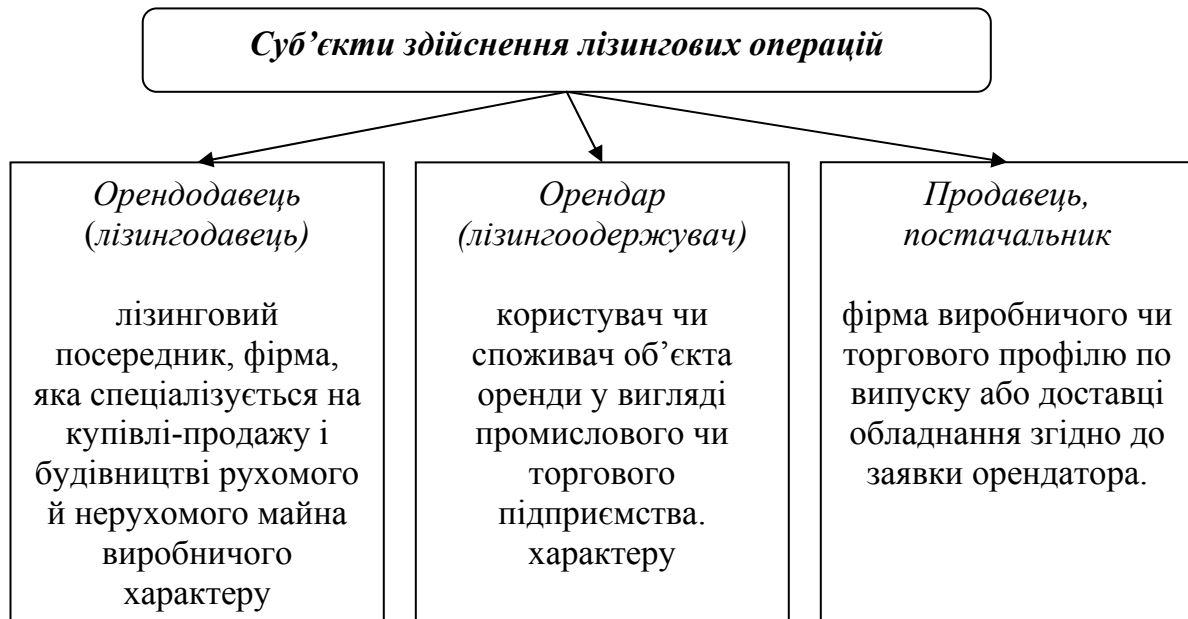
Класифікація експортних операцій

Ознака групування	Види експорту
Залежно від організації зв'язків з нерезидентами-покупцями продукції (товарів, робіт, послуг)	Прямий
	Непрямий
Залежно від термінів оплати продукції	Здійснюється на умовах передоплати
	Здійснюється на умовах відстрочки оплати
Залежно від об'єкта експорту	Експорт товарно-матеріальних цінностей
	Експорт капіталу
Залежно від виду діяльності	Операційна діяльність
	Фінансова діяльність
	Інвестиційна діяльність
Залежно від обмежень, передбачених при здійсненні операцій	Операції, які підлягають ліцензуванню і квотуванню
	Операції, які обмежені за терміном виконання
	Операції, здійснення яких обмежено митним бар'єром
За походженням експортованих ТМЦ	Простий експорт
	Реекспорт
За формою розрахунків	Розрахунки за допомогою грошових коштів
	Бартер

Шляхи придбання імпортованих товарів

Способи придбання	Зміст
Придбання товарів у вітчизняних оптових продавців	Цей спосіб є найшвидшим і найпростішим, оскільки товар вже розмитнений і знаходиться на території України. Недоліком роботи оптових продавців є відносно висока вартість товарів у порівнянні з їх вартістю при самостійному ввезенні, а також обмеженість і непостійність асортименту продукції на складах українських оптових підприємств.
Самостійний імпорт товарів	Щоб самостійно ввезти товари на територію України, підприємство попередньо має зареєструватися в митних органах і відкрити в банку валютний рахунок. Для декларування товарів, що ввозяться, підприємство може прийняти до штату кваліфікованого-декларанта або звернутися до послуг митного брокера. Крім того, працівники, які займаються закупівлею таких товарів, повинні мати досвід роботи з іноземними партнерами.
Імпорт через посередників	Якщо підприємство планує здійснити разову закупівлю специфічних товарів або тільки починає свою зовнішньоекономічну діяльність, то на початковому етапі йому не обійтися без послуг посередників. Цей шлях дозволить швидко ввезти необхідні товари, а також дасть підприємству час, щоб зареєструватися на митниці, відкрити валютний рахунок і підготувати персонал до ведення зовнішньоекономічної діяльності.

Документування операцій Із руху імпортованих цінностей



Класифікація офшорних компаній

Ознака класифікації	Види офшорних компаній
За принципом оподаткування	з фіксованою платою за звільнення від оподаткування у вигляді збору або мита
	з пропорційними відрахуваннями від розміру прибутку
	з фіксованою платою та відсотковими відрахуваннями від прибутку або обігу
За політико-економічним критерієм	стабільність політичного режиму
	послідовність економічної політики
	юридична самостійність
	Взаємовідносини країни офшорної юрисдикції з країною, де офшорна компанія отримує дохід
За територіальними групами	країни Карибського басейну
	острови Північної Європи
	країни Середземномор'я
	престижні європейські офшорні зони
	Країни Південно-Східної Азії

**Перелік контрольних питань для проведення
підсумкового контролю навчальної дисципліни
«Облік і оподаткування зовнішньоекономічної діяльності»**

1. Основні завдання курсу та принципи ЗЕД.
2. Предмет обліку зовнішньоекономічної діяльності.
3. Об'єкти і суб'єктів обліку ЗЕД.
4. Методи здійснення комерційних операцій.
5. Основні принципи здійснення зовнішньоекономічної діяльності в Україні
6. Регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні.
7. Порядок ліцензування та квотування поставок у ЗЕД.
8. Порядок проведення валютного контролю.
9. Відповідальність суб'єктів ЗЕД.
10. Основні напрями зовнішньоекономічної діяльності.
11. Форми зовнішньоекономічної діяльності.
12. Види зовнішньоекономічної діяльності.
13. Методи регламентування зовнішньоекономічних операцій.
14. Основні положення міжнародних договорів (контрактів).
15. Значення, зміст та структура зовнішньоекономічного договору.
16. Поняття валютних цінностей та операцій з ними.
17. Поняття та види валютного курсу.
18. Поняття курсових різниць. Сумові різниці.
19. Види валютних рахунків.
20. Порядок обліку і оподаткування операцій на валютних рахунках.
21. Порядок обліку і оподаткування купівлі іноземної валюти.
22. Порядок обліку і оподаткування продажу іноземної валюти.
23. Аналітичний облік та облікові регістри з операцій в іноземній валюті.
24. Поняття міжнародних розрахунків, їх види.
25. Методика проведення розрахунків за допомогою банківського переказу.
26. Акредитивна форма розрахунків.

27. Методика проведення розрахунків за допомогою документального інкасо.
28. Методика обліку і оподаткування кредитних операцій в іноземній валюті.
29. Методика обліку і оподаткування операцій з продажу іноземної валюти
30. Передумови здійснення експортних операцій.
31. Етапи митного оформлення товарів та інших предметів.
32. Документація у зовнішньоекономічній діяльності експортних операцій.
33. Порядок оцінки товарів при експорті.
34. Податки та збори за митне оформлення експортних операцій.
35. Методика обліку і оподаткування експортних операцій.
36. Особливості визнання доходу в бухгалтерському обліку експортних операцій.
37. Методика обліку і оподаткування експортних операцій за умов наступної оплати.
38. Методика обліку і оподаткування експортних операцій за умов передоплати.
39. Методика обліку і оподаткування реекспортних операцій.
40. Порядок здійснення розрахунків за експортними операціями та розрахунку ПДВ.
41. Методика обліку операцій з експорту товарів (робіт, послуг) за умови прямого виходу підприємства на зовнішній ринок.
42. Методи визначення митної вартості при імпорتنих операціях.
43. Оподаткування імпорتنих операцій.
44. Завдання обліку імпорتنих операцій.
45. Методика обліку і оподаткування імпорتنих операцій за умови наступної оплати.
46. Методика обліку і оподаткування імпорتنих операцій за умови передоплати.
47. Поняття та умови здійснення реімпорتنих операцій.
48. Порядок визначення первинної вартості імпорتنих товарів.
49. Методика обліку операцій з імпорту товарів за умови прямого виходу підприємства на зовнішній ринок.

50. Особливості обліку операцій з імпорту робіт, послуг.
51. Аналітичний облік та облікові регістри імпортних операцій.
52. Порядок відображення розрахункових операцій в регістрах фінансового обліку.
53. Методика обліку і оподаткування операцій з зовнішньоекономічною бартеру.
54. Поняття та оцінку бартерних операцій у ЗЕД.
55. Методика обліку і оподаткування операцій з давальницькою сировиною.
56. Порядок укладання договорів при операціях з давальницькою сировиною.
57. Документальне оформлення операцій з давальницькою сировиною.
58. Порядок митного оформлення операцій з давальницькою сировиною.
59. Декларація про валютні цінності, доходи та майно, що знаходяться за межами України.
60. Звітність про декларування валютних цінностей.

Навчальне видання

Марина Миколаївна ТАНАСІЄВА

**Облік і оподаткування
зовнішньоекономічної діяльності**

Навчальний посібник

Відповідальна за випуск ***Ковальчук Т.М.***

Літературний редактор ***Колодій О.В.***

Технічне редагування та дизайн обкладинки
Чорасва Г.К.

Підписано до друку 00.02.2026. Формат 60х84/16.

Папір офсетний. Друк цифровий. Умов.-друк. арк. 12,3.

Обл.-вид. арк. 13,2. Зам. Н-000.

Видавництво та друкарня Чернівецького національного університету.

58002, Чернівці, вул. Коцюбинського, 2.

e-mail: ruta@chnu.edu.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 891 від 08.04.2002.