

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ**  
**ХАРКІВСЬКА НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ**  
**МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА**

**Л. Г. Бойко**

Конспект лекцій

з дисципліни

**«ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ  
В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ»**

*(для студентів заочної форми навчання галузі знань  
0305 «Економіка і підприємництво»  
напрямку підготовки 6.030509 «Облік і аудит»)*

**Харків**  
**ХНАМГ**  
**2011**

**Бойко Л.Г.** Конспект лекцій з курсу «Облік операцій в іноземній валюті» (для студентів заочної форми навчання галузі знань 0305 «Економіка і підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит») / Л. Г. Бойко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2011. – 86 с.

Автор: ст. викл. Л. Г. Бойко

Рецензент: проф. д.е.н. А. Є. Ачкасов

Рекомендовано кафедрою Економіки підприємств міського господарства, при Факультеті після дипломної освіти та заочного навчання, протокол № 3 від 03. 09. 2010 року.

## Зміст

стор

### **1. Змістовий модуль (ЗМ) 1.1.**

*Основи та правове регулювання операцій  
з іноземною валютою.....4*

Тема 1. Предмет і мета дисципліни.....	5
Тема 2. Види та суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності.....	5
Тема 3. Зовнішньоекономічні договори (контракти).....	7
Тема 4. Режим ліцензування та квотування окремих видів товарів.....	10

### **2. Змістовий модуль (ЗМ) 1.2.**

*Облік валютних операцій. Експортні та  
імпортні операції*

Тема 1. Порядок відображення операцій в іноземній валюті.....	16
Тема 2. Особливості відкриття валютних рахунків у банках.....	24
Тема 3. Облік імпортних операцій на підприємстві.....	37
Тема 4. Облік експортних операцій.....	51

### **3. Змістовний модуль (ЗМ) 1.3.**

*Облік бартерних операцій з давальницькою  
сировиною. Облік інвестиційних та валютно-фінансових  
операцій.*

Тема 1. Облік зовнішньоекономічних операцій із давальницькою сировиною.....	62
Тема 2. Облік зовнішньоекономічних бартерних операцій.....	70
Тема 3. Облік інвестиційних та валютно-фінансових операцій.....	77
4. Список джерел.....	85

## ***Змістовий модуль (ЗМ) 1.1.***

### ***Основи та правове регулювання операцій з іноземною валютою***

#### ***Основна тематика лекцій***

Тема 1. Предмет і мета дисципліни.

Тема 2. Види та суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності.

Тема 3. Зовнішньоекономічні договори (контракти).

Тема 4. Режими ліцензування та квотування окремих видів товарів.

*Ключові слова та словосполучення:* зовнішньоекономічна діяльність, контракти, експорт, імпорт товарів, експортний потенціал, контракти, ліцензія, квота, міжнародні фінансові операції, фізичні та юридичні особи, резиденти, нерезиденти.

#### ***Ведення***

Ринкові умови господарювання зумовлюють певні специфічні особливості ведення бухгалтерського обліку, що на відміну від адміністративно-командної економіки з її жорстким інваріантним декретуванням його методики, підприємства, як констатується в Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», самостійно визначають свою облікову політику.

Звісно, що при цьому мають враховуватись вимоги, які встановлені тим же Законом щодо державного регулювання бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності з метою створення єдиних правил, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів. У той же час ринкові перетворення зумовлюють більшу свободу дій суб'єктів господарювання. Це стосується ведення зовнішньоекономічної діяльності підприємства та відображення у бухгалтерському обліку результатів з іноземною валютою.

## ***Тема 1. Предмет і мета дисципліни***

У сучасних умовах господарювання практично всі підприємства здійснюють операції з іноземними партнерами. Ці різноманітні за складом операції бухгалтерська служба зобов'язана відобразити в бухгалтерському й податковому обліку.

Предметом дисципліни є облік зовнішньоекономічної діяльності.

*Зовнішньоекономічна діяльність* - це функціонування суб'єктів господарської діяльності України і іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємостосунках між ними, як на території України, так і за її межами.

*Зовнішньоекономічна діяльність* - поняття багатогранне. Воно включає такі види діяльності: зовнішню торгівлю, міжнародне виробниче кооперування, міжнародне науково-технічне співробітництво, міжнародне інвестиційне співробітництво, валютно-фінансові й кредитні операції. Умовою успішного розвитку зовнішньоекономічної діяльності являються:

- зміцнення і нарощування експортного потенціалу;
- активна участь у різних формах міжнародного спільного підприємництва;
- підвищення конкурентноздатності підприємств і виробничо-господарського комплексу;
- розширення самостійної діяльності підприємств, фірм регіонів країни в проведенні зовнішньоекономічної діяльності.

За своїм складом види зовнішньоекономічної діяльності значно різняться між собою.

## ***Тема 2. Види та суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності***

По складу види зовнішньоекономічної діяльності значно різняться між собою

*Виділяють наступні види зовнішньоекономічної діяльності:*

- експорт і імпорт товарів, капіталів і робочої сили;

- надання послуг, зокрема виробничих, транспортно-експедиційних, страхових, консультаційних, маркетингових, експортних, посередницьких, брокерських, агентських, консигнаційних, управлінських, облікових, аудиторських, юридичних, туристських та інших послуг;

- наукова, науково-технічна, науково-виробнича, виробнича, навчальна та інша кооперація з іноземними суб'єктами господарської діяльності; навчання і підготовка фахівців на комерційній основі;

- міжнародні фінансові операції і операції з цінними паперами у випадках передбачені законами України;

- кредитні й розрахункові операції, створення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності банківських, кредитних і страхових установ за межами України; створення іноземними суб'єктами господарської діяльності відмічених установ на території України;

- спільна підприємницька діяльність між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності і іноземними суб'єктами господарської діяльності, що включає створення спільних підприємств різних видів і форм, проведенні спільних господарських операцій і загальне володіння майном як на території України, так і за її межами;

- підприємницька діяльність на території України, пов'язана з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау, торгових марок та інших нематеріальних об'єктів власності;

- організація і здійснення діяльності в галузі проведення виставок аукціонів, торгів, конференцій, симпозіумів, семінарів та інших подібних заходів;

- товарообмінні (бартерні) операції та інша діяльність, побудовані на формах зустрічної торгівлі між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;

- орендні операції;

- операції з придбання, продажу та обміну валюти на валютних аукціонах, біржах і на міжбанківському валютному ринку;

- інші види зовнішньоекономічної діяльності, які не заборонені прямо та у винятковій формі законами України.

### ***Тема 3. Зовнішньоекономічні договори (контракти)***

Будь-які операції в зовнішньоекономічній діяльності оформляють за допомогою укладання зовнішньоекономічних договорів (контрактів).

*Зовнішньоекономічний договір* - це матеріально оформлена угода двох чи більше суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та їх іноземних контрагентів, що спрямована на встановлення, зміну або припинення їх взаємних прав і обов'язків у зовнішньоекономічній діяльності.

*Зовнішньоекономічний договір (контракт)* складається суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності або його представником у простій письмовій формі, якщо інше не передбачено міжнародним договором України або законом.

*Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності* мають право укладати будь-які види зовнішньоекономічних договорів (контрактів), окрім тих, які заборонені законами України.

Типова форма зовнішньоекономічного договору (контракту) наведена в Положенні про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів).

*До зовнішньоекономічного договору має бути включене наступне:*

1. Назва, номер договору, дата і місце його укладання.
2. Преамбула. У ній вказуються: повне і точне найменування сторін-учасників зовнішньоекономічної операції, під якими вони офіційно зареєстровані, з вказівкою країни; осіб, від імені яких укладається зовнішньоекономічний договір (контракт) і найменування документів, якими керуються контрагенти при укладенні договору (статут і т.п.).
3. Предмет договору - який товар необхідне поставити з вказівкою сорту, марки.
4. Кількість і якість товару.

5. Базисні умови постачання товарів - вони систематизовані в уніфікованому документі - Міжнародних правилах ІНКОТЕРМС

6. Ціна і загальна вартість товару.

7. Умови платежів - вказуються спосіб, порядок, терміни розрахунків взаємних платіжних зобов'язань.

8. Умови приймання-здачі товару – у цьому розділі визначаються терміни і місце фактичної передачі товару, а також перелік товаросупровідних документів. Якщо планується протягом тривалого терміну поставляти товар партіями, доцільно скласти графік постачань, в якому вказати, який товар, в якій кількості і в який період часу буде поставлений.

9. Упаковка і маркування - у цьому розділі вказують відомості щодо упаковки товару (контейнери, ящики та ін.) і нанесене на неї відповідне маркування.

10. Форс-мажорні обставини - містить відомості про те, в яких випадках умови договору можуть бути не виконані сторонами. Перелік форс-мажорних обставин має бути закритим і вичерпним.

11. Санкції і рекламації - встановлюється порядок застосування штрафних санкцій, відшкодування збитків і пред'явлення рекламацій у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням контрагентами своїх зобов'язань.

12. Врегулювання суперечок у судовому порядку.

13. Місцезнаходження, поштові й платіжні реквізити сторін.

За домовленістю сторін у договорі також можуть бути обумовлені додаткові умови.

Всі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності мають право здійснювати будь-які її види, прямо не заборонені законами України.

Це контракти, предметом яких є наступні товари походженням з України:

- у відношенні яких міжнародними договорами передбачені добровільні обмеження експорту, щоб уникнути демпінгу;

- у відношенні яких здійснюються антидемпінгові процедури;



- імпорт яких в інші країни квотується, ліцензіюється згідно із законодавством інших країн;

- експорт яких здійснюється в рамках бартерних операцій;

- товари, реекспорт яких регулюється чинним законодавством України і міжнародними договорами.

Підтвердженням реєстрації зовнішньоекономічного договору (контракту) є картка реєстрації-обліку зовнішньоекономічного договору встановленої форми, що є підставою для подальшого митного оформлення товарів.

### *Особливості застосування правил ІНКОТЕРМС*

В Україні застосування Правил ІНКОТЕРМС є обов'язковим.

Базисні умови постачання, систематизовані в правилах ІНКОТЕРМС, є сукупністю спеціальних умов, що визначають момент переходу ризиків випадкової загибелі або пошкодження товару від продавця до покупця, що регламентують, хто організовує перевезення товару, відвантаження, оплачує витрати із страхування товару, виконує його митне оформлення.

Правила ІНКОТЕРМС містять 13 торгових термінів, що об'єднанні в чотири групи E,F,C,D.

### ***Група E Відправлення***

EXW Франко-завод (назва місця).

### ***Група F Основне перевезення не оплачене***

FCA Франко-перевізник (назва місця призначення).

FAS Франко вздовж борта судна (назва порту відвантаження).

FOB Франко-борт (назва порту відвантаження).

### ***Група C Основне перевезення оплачене***

CFR Вартість і фрахт (назва порту призначення).

CIF Вартість страхування на фрахт (назва порту призначення).

CPT Фрахт/перевезення оплачені до (назва місця призначення).

CIP Фрахт/перевезення та страхування оплачені до  
(назва місця призначення).

### ***Група Д Прибуття***

- DAF Поставка до кордону (назва місця поставки).  
DES Поставка з судна (назва порту призначення).  
DEQ Поставка з причалу (назва порту призначення).  
DDU Поставка без сплати мита (назва місця призначення).  
DDP Поставка зі сплатою мита (назва місця призначення).

*Умови, що містяться в групах, наступні:*

Е- обов'язки продавця вважаються виконаними в момент відвантаження товару покупцю на своєму підприємстві;

Р- обов'язки продавця вважаються виконаними після того, як він передав товар перевізнику. При цьому договір з перевізником укладає покупець;

С- продавець зобов'язаний сплатити транспортні витрати, пов'язані з доставкою товару, але ризик доставки товару несе покупець;

Э- в обов'язки продавця входить доставка товару в країну покупця.

Застосування правил ІНКОТЕРМС при укладанні договорів надає учасникам контрактів можливість визначити умови транспортування продукції.

### ***Тема 4. Режим ліцензування та квотування окремих видів товарів***

Для окремих видів товарів встановлені кількісні й вартісні обмеження щодо їх переміщення через митний кордон України - режим ліцензування і квотування.

*Квота експортна (імпортна)* - граничний обсяг товарів певної категорії, визначений в натуральних і вартісних одиницях, який дозволено експортувати з території України (імпортувати на територію України протягом встановленого терміну).

*Ліцензування зовнішньоекономічних операцій* - комплекс органу виконавчої влади з надання дозволу на здійснення суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності експорту (імпорту) товарів.

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

*Автоматичне ліцензування* - комплекс дій органу виконавчої влади надання суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності дозволу на здійснення протягом певного періоду експорту (імпорту) товарів, щодо яких встановлюються квоти (кількісні або інші обмеження). Автомати ліцензування експорту (імпорту) як адміністративна процедура з оформлення та видачі ліцензії не має обмежувального впливу на товари, експорт яких підлягає ліцензуванню.

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

*Ліцензування експорту товарів запроваджується в Україні в разі:*

- значного порушення рівноваги щодо певних товарів на внутрішньому ринку сільськогосподарської продукції, продуктів рибальства, продуктів харчової промисловості та промислових товарів широкого вжитку першої необхідності або інших товарів, що мають вагомe значення для життєдіяльності в Україні;

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

- експорту дорогоцінних металів, крім банківських металів;

- необхідності застосування заходів щодо захисту вітчизняного товаровиробника;

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

- необхідності забезпечення виконання міжнародних договорів України.

*Ліцензування імпорту товарів запроваджується в Україні в разі:*

- різкого погіршення стану платіжного балансу та зовнішніх платежів; різкого скорочення або мінімального розміру золотовалютних резервів; необхідності забезпечення захисту життя, здоров'я людини, тварин або рослин, навколишнього природного середовища, громадської моралі, національного багатства художнього, історичного чи археологічного значення або захисту прав інтелектуальної власності, а також відповідно до вимог державної безпеки;

- імпорту дорогоцінних металів, крім банківських металів; необхідності застосування заходів захисту вітчизняного товаровиробника;

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

- необхідності забезпечення виконання міжнародних договорів України.

Рішення щодо застосування режиму ліцензування експорту (імпорту) продукції товарів, у тому числі встановлення квот (кількісних або інших обмежень), товарів вжитку приймається Кабінетом Міністрів України за поданням центрального органу виконавчої влади з питань економічної політики з визначенням списку конкретних товарів, експорт (імпорт) яких підпадає під режим ліцензування, або періоду дії цього режиму та кількісних або інших обмежень щодо кожного товару.

У разі застосування антидемпінгових, компенсаційних, спеціальних заходів щодо захисту вітчизняного товаровиробника, рішення про запровадження режиму ліцензування приймає Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі згідно із чинним законодавством.

Стосовно кожного виду товару може встановлюватися тільки один вид ліцензії.

Ліцензії видаються центральним органом виконавчої влади з питань економічної політики, а також у межах наданих ним повноважень - відповідним республіканським органом Автономної Республіки Крим, структурним

підрозділом обласної, Київської і Севастопольської міських державних адміністрацій.

Ліцензії видаються на підставі заявок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, що подаються за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади з питань економічної політики.

У заявці на одержання ліцензії вказуються такі дані:

- повне найменування суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, прізвище та ім'я його керівника;
- найменування та код товару (товарів) згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД);
- найменування виробника, споживача товару (товарів);
- код і назва країни (країн) походження і призначення - у разі експорту;
- код і назва країни (країн) походження і відправлення - у разі імпорту;
- строк дії ліцензії, кількість та вартість товару (товарів);
- код і назва митниці;
- повне найменування та адреса продавця і покупця;
- вид угоди;
- валюта платежу;
- основна й додаткова одиниці виміру;
- ціна товару (товарів);
- погодження з органами виконавчої влади (в разі необхідності);
- особливі умови ліцензії.

При поданні заявки можуть затребувати документи та інформацію, які вважаються необхідними для підтвердження даних, що зазначені в заявці та зовнішньоекономічному договорі (контракті).

У разі запровадження режиму автоматичного ліцензування заявка на одержання ліцензії та інші необхідні документи можуть подаватися в будь-який робочий день до митного оформлення товарів. Строк видачі ліцензії не повинен перевищувати 10 робочих днів від дати одержання заявки та інших необхідних документів, що відповідають установленим вимогам.

У разі запровадження режиму неавтоматичного ліцензування:

- строк розгляду заявок не повинен перевищувати 30 днів від дати одержання заявки, якщо вони розглядаються в порядку їх надходження, і не більше 60 днів від дати закінчення оголошеного строку приймання заявок, якщо всі вони розглядаються одночасно;

- ліцензія видається на підставі заявки в межах квоти із зазначенням строку дії ліцензії;

- якщо на момент подання заявки (у разі застосування процедури розгляду в порядку надходження) встановлені квоти (кількісні або інші обмеження) вичерпано, така заявка не розглядається. Про факт вичерпання квот (кількісних або інших обмежень) суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, який подав відповідну заявку, повідомляється письмово протягом семи робочих днів від дати її одержання;

- рішення про видачу ліцензії приймається з урахуванням даних щодо використання раніше одержаних ліцензій за умови дотримання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності вимог законодавства про захист економічної конкуренції.

Ліцензія видається, якщо заявку та інші подані документи оформлено з додержанням вимог, що установлені законодавством.

У разі відмови у видачі ліцензії заявник має право на оскарження рішення згідно із законодавством.

За видачу ліцензії справляється збір, розмір якого встановлюється Кабінетом Міністрів України з урахуванням фактичних витрат, пов'язаних із застосуванням процедури ліцензування.

Митне оформлення товарів здійснюється за умови подання митному органу оригіналу ліцензії, яку одержав суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності.

Копія ліцензії додається до вантажної митної декларації під декларування товарів, експорт (імпорт) яких підпадає під режим ліцензування, і є однією з підстав для пропуску таких товарів через митний кордон України.

Рішення про введення режиму ліцензування і квотування експорт (імпорту) приймає Кабінет Міністрів України з щорічним визначення списку конкретних товарів, які підпадають під режим ліцензування квотування.

**Контрольні запитання:**

1. Що таке суб'єкти й об'єкти зовнішньоекономічної діяльності?
2. Які існують види зовнішньоекономічної діяльності?
3. У чому полягають особливості укладення договорів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності?
4. Які види зовнішньоекономічної діяльності підлягають ліцензуванню і квотуванню?
5. Які умови визначаються згідно з Правилами ІНКОТЕРМС?

## ***Змістовий модуль (ЗМ) 1.2.***

### ***Облік валютних операцій. Експортні та імпорتنі операції***

#### *Основна тематика лекцій*

Тема 1. Порядок відображення операцій в іноземній валюті.

Тема 2. Особливості відкриття валютних рахунків у банках.

Тема 3. Облік імпорتنих операцій на підприємстві.

Тема 4. Облік експортних операцій.

*Ключові слова та словосполучення:* валюта, операції імпорт, експорт, курсові різниці, валютний курс, фінансова звітність, податковий облік, грошовий вимірник, монетарні, немонетарні статті, операційні, не операційні курсові різниці, валютні рахунки.

#### ***Тема1. Порядок відображення операцій в іноземній валюті***

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

Згідно з П(С) БО 21 *операція в іноземній валюті* - це господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка сприяє проведенню розрахунків в іноземній валюті.

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

*Принцип єдиного грошового вимірника* - це принцип, згідно з яким вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій здійснюється за єдиною грошовою одиницею - *гривнею*.

Принцип єдиного грошового вимірника обумовлює перерахунок і операцій, що відображаються в іноземній валюті, в єдиний грошовий вимірник - гривну.

Для перерахунку використовується *валютний курс*, встановлений НБУ, курс грошової одиниці України та грошової одиниці іншої країни.



Коли підприємство здійснює яку-небудь операцію в іноземній валюті виникає необхідність первинного визнання активів, зобов'язань, доходів, витрат.

*Первинне визнання валютної операції здійснюється на дату :*

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

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

Згодом валютний курс змінюється, що вимагає відповідного відображення статей балансу в іноземній валюті (рис.1.2.1).

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

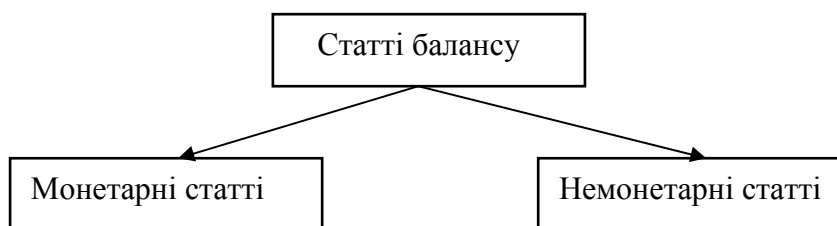


Рис.1.2.1 - Класифікація статей балансу

*Монетарні статті* - статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, які будуть одержані або сплачені у фіксованій (або визначеної) сумі грошей або їх еквівалентів.

*До монетарних статей відносяться:*

### ***1. Активи***

- іноземна валюта (грошові знаки) в касі підприємства;
- іноземна валюта на валютних рахунках підприємства;
- платіжні документи в іноземній валюті, що знаходяться у підприємства (чеки, векселі, акредитиви та ін.);
- цінні папери, виражені в іноземній валюті, якщо вони не враховані як інвестиції (облігації, казначейські зобов'язання);
- фінансові інвестиції в іноземній валюті, якщо їх повернення у валюті гарантоване законодавством країни перебування;
- дебіторська заборгованість, що підлягає погашенню в іноземній валюті.

### ***2. Власний капітал***

- несплачений статутний капітал;

### ***3. Позиковий капітал***

- довгострокові й поточні позики;
- векселі видані, виражені в іноземній валюті;
- довгострокові зобов'язання з міжнародного фінансового лізингу;
- розрахунки з учасниками в частині заборгованості (зобов'язань учасникам з виплати дивідендів);
- кредиторська заборгованість в іноземній валюті, що виникла на інших, ніж вказано вище, підставах.

Монетарні статті при зміні валютного курсу підлягають перерахунку, оскільки вартість грошових коштів в іноземній валюті при зміні валютного курсу теж змінюється.

*Немонетарні статті* - всі інші статті, які відображають активи зобов'язання, які не будуть сплачені у фіксованій сумі грошей, або їх еквівалентів.

*До немонетарних статей слід віднести:*

**1. Активи**

- основні засоби;
- нематеріальні активи;
- капітальні інвестиції;
- запаси;
- дебіторська заборгованість, що підлягає погашенню шляхом отримання товарів (робіт, послуг).

**2. Власний капітал**

- статутний капітал;
- резервний капітал;
- додатковий капітал;
- нерозподілений прибуток.

**3. Позиковий капітал**

- довгострокові й поточні позики.

Немонетарні статті відображаються на дату складання фінансової звітності за історичною або справедливою собівартістю, за якою вони зараховані на баланс на дату визнання (здійснення операції) і при зміні валютного курсу перерахунку не підлягають.

*Спеціальні правила діють відносно відображення авансів:*

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

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

Правила бухгалтерського обліку полягають у тому, щоб не завишати активи й доходи, тому дебіторська заборгованість, що виникла внаслідок сплати авансу, не повинна збільшуватися при зростанні курсу національної валюти і знижуватися при зменшенні. Підприємство одержить той же матеріальний або нематеріальний об'єкт незалежно від курсу і врахований він буде за вартістю валюти на дату її отримання, а не на дату оформлення вантажної митної декларації. Те ж правило застосовується також для визнання доходів по операціях в іноземній валюті. Тобто, доходи визнаються в сумі одержаного авансу за курсом на дату його отримання, а не на дату оформлення експортної вантажної митної декларації або підписання актів виконання робіт (наданні послуг).

### ***Курсові різниці: поняття, порядок визначення і відображення в обліку***

*Курсова різниця* — це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах (рис. 1.2.2).

Курсові різниці визначаються тільки за монетарними статтями балансу.

*Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться :*

- на дату здійснення розрахунків;
- на дату балансу.

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

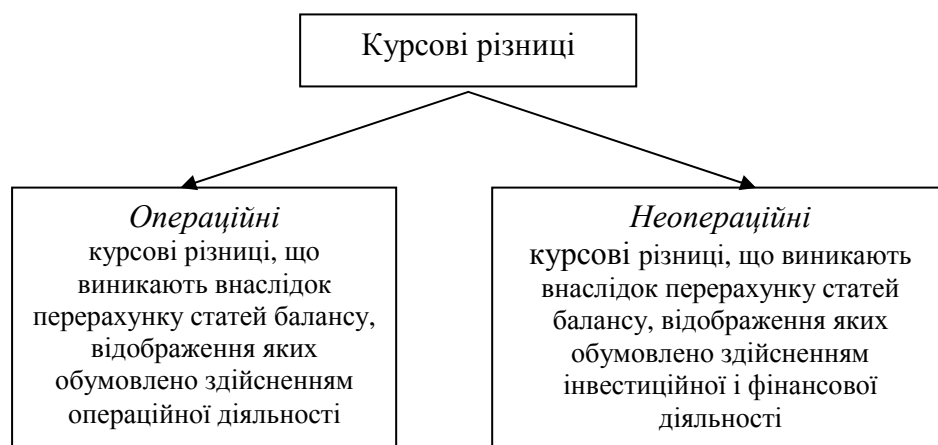


Рис. 1.2.2 – Структура курсових різниць

*Операційні курсові різниці* відображаються у складі інших операційних доходів (витрат) (субрахунок 714 "Дохід від операційної курсової різниці курсової різниці", 945 "Втрати від операційної курсової різниці").

Неопераційні курсові різниці відображаються у складі інших доходів (витрат) 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці", 974 "Втрати від неопераційної курсової різниці", за винятком курсових різниць, що виникають за фінансовими інвестиціями в господарські одиниці за межами України. Ці різниці відображають у складі іншого додаткового капіталу (субрахунок 425 "Інший додатковий капітал"). Негативна сума курсової різниці віднімається від суми іншого додаткового капіталу, залишок наводиться із знаком «—».

Курсову різницю розраховують за наступною формулою:

$$P_k = C_m (K_m - K_{m-1}),$$

де  $C_m$  — сума монетарної статті в іноземній валюті;

$K_t$  — валютний курс на дату оцінки монетарної статті;

$K_{t-1}$  — валютний курс на дату первинної оцінки монетарної статті.

Виходячи з поняття "курсова різниця", можна виділити чотири періоди, за які здійснюється перерахунок заборгованості в іноземній валюті для визначення курсових різниць.

Це періоди між:

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

### ***Особливості відображення курсової різниці в податковому обліку***

Операції за розрахунками в іноземній валюті віднесені до особливого типу і порядок їх оподаткування регламентований п.7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств".

Відносно операцій за розрахунками в іноземній валюті наразі встановлюються наступні правила:

1. Доходи, які одержані (нараховані) в іноземній валюті з продажу товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду і перераховуються в гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом, що діяв на дату отримання (нарахування) таких доходів, і не підлягають перерахунку у зв'язку із зміною курсу НБУ протягом такого звітного періоду.

Таким чином, у податковому обліку по першій із подій: отриманням валютної виручки або нарахуванню валютної дебіторської заборгованості відбувається збільшення валових доходів підприємства. Відповідно і виручка відображається за курсом НБУ на дату першої події.

2. Витрати, що понесені (нараховані) в іноземній валюті протягом звітного періоду у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), яких відноситься до валових витрат, визначаються в сумі, яка дорівнює балансовій вартості іноземної валюти, перерахованої за придбані (роботи, послуги) і не підлягають перерахунку в зв'язку із зміною обмінного курсу гривні впродовж такого звітного періоду.

3. Балансова вартість інвалюти визначається за таких правил:

а) у момент отримання валюти її балансова вартість має визначатися залежно від способу її отримання:

- у випадку придбання валюти за гривні її балансова вартість рівна сумі гривень, сплачених платником податків у зв'язку з її придбанням (без урахування комісійних та інших витрат, які пов'язані з придбанням валюти);

- у випадку придбання іноземної валюти за іншу іноземну валюту балансова вартість купленої валюти рівна балансовій вартості валюти, що була продана;

- у випадку отримання іноземної валюти у зв'язку з експортом товарів (робіт, послуг), балансова вартість валюти визначається за курсом НБУ на дату першої події, або відвантаження, або передплати.

б) При продажу валюти чи її переказі в оплату за товари (роботи, послуги) протягом звітного періоду, балансову вартість проданої (перерахованої) інвалюти слід визначати за ідентифікованою або середньозваженою вартістю, тобто за середнім курсом валюти, що є в наявності у підприємства на момент її продажу (переказу).

**Приклад 1:** У результаті здійснення експортних операцій підприємством одержано:

- 200 дол. за курсом 8,3 грн. за дол.;
- 300 дол. за курсом 8,28 грн. за дол.;
- 500 дол. за курсом 8,4 грн. за дол.

При продажу підприємством валюти в розмірі 500 дол. до складу валових витрат буде включена балансова вартість валюти, що визначена за середньозваженою вартістю:

$$500 \times \frac{(200 \times 8,3 + 300 \times 8,28 + 500 \times 8,4)}{1000} = 4172 \text{ грн.}$$

в) У випадку, якщо валюта залишається на підприємстві на кінець звітного періоду, її вартість підлягає перерахунку за курсом НБУ на кінець звітного періоду з віднесенням результатів перерахунку до складу валових доходів чи валових витрат.

*До заборгованості, що підлягає перерахунку, відноситься:*

- основна сума фінансового кредиту, депозиту (внеску);
- сума відсотків, нарахованих на суму фінансового кредиту (внеску), термін сплати яких на кінець звітного періоду минув;
- вартість об'єкта фінансового лізингу;

- платежі за фінансовим лізингом, термін оплати яких на кінець періоду минув;
- балансова вартість цінних паперів, що засвідчують відношення боргу, а також товарних або фондових деривативів.

Таким чином, перелік видів заборгованості, за якими треба визначити курсову різницю, досить специфічний. Така заборгованість перераховується не тільки на кінець звітного періоду, але й на дату її погашення. Крім того, перерахунку підлягає іноземна валюта, що обліковується на балансі.

При цьому слід підкреслити, що до переліку видів заборгованості, які підлягають перерахуванню, не включений найпоширеніший вид заборгованості - заборгованість за товари, роботи і послуги. Заборгованість за товари (роботи, послуги) у податковому обліку при зміні валютного курсу перерахунку не підлягає.

## ***Тема 2. Особливості відкриття валютних рахунків у банках***

### *Види і порядок відкриття валютних рахунків*

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

*Банківські рахунки в іноземній валюті поділяються на:*

- поточні;
- депозитні (вкладні).

Поточний рахунок в іноземній валюті відкривається підприємству для проведення розрахунків у межах чинного законодавства України безготівковою та готівковою іноземною валютою при здійсненні поточних операцій, визначених чинним законодавством України, і для погашення заборгованості за кредитами в іноземній валюті.



*Поточними торговельними операціями в іноземній валюті є такі розрахунки:*

- між юридичними особами - резидентами і юридичними особами - нерезидентами при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності торговельними операціями;
- між юридичними особами - резидентами на території України, за умов наявності індивідуальної ліцензії Національного банку України;
- між юридичними особами - нерезидентами та юридичними особами;
- резидентами через юридичних осіб – резидентів - посередників відповідно до договорів (контрактів, угод), що укладені відповідно до чинного законодавства України;
- інші розрахунки, що здійснюються відповідно до чинного законодавстві України;
- операції на міжбанківському валютному ринку України;
- оплата товарів (робіт, послуг) з використанням чеків та пластикових карток.

*Поточними неторговельними операціями є такі розрахунки:*

- виплата готівкової іноземної валюти та платіжними документами в іноземній валюті на витрати, що пов'язані з відрядженнями;
- здійснення обмінних операцій з іноземною валютою та платіжними документами в іноземній валюті;
- виплата готівкової іноземної валюти за чеками та пластиковими картками фізичним особам (резидентам та нерезидентам);
- купівля платіжних документів в іноземній валюті фізичними особами (резидентами та нерезидентами);
- виплата авторських гонорарів і платежів за користування авторськими правами;
- перерахування коштів на проведення міжнародних симпозіумів, конференцій та інших міжнародних зустрічей;

- оплата праці нерезидентів, які згідно з контрактами працюють в Україні;
- перерахування коштів в іноземній валюті за навчання, лікування, патентування, сплату митних платежів;
- платежі з відшкодування витрат судових та других правоохоронних органів;
- переказ за межі України коштів в іноземній валюті (оплата праці, спадщина, допомога родичам);
- інші виплати та перекази в іноземній валюті, що не суперечать законодавству України.

Поточний валютний рахунок може бути відкритим:

- юридичним і фізичним особам - резидентам України, для здійснення поточної діяльності;
- представництвом юридичної особи - нерезидентам України, без права здійснення підприємницької діяльності;
- дипломатичним, консульським, та іншим представництвам іноземних держав;
- іноземним інвесторам – юридичним і фізичним особам;
- фізичним особам - нерезидентам України без права здійснення підприємницької діяльності.

*Для відкриття поточних рахунків підприємства надають установам банків такі документи:*

- а) заяву на відкриття рахунку встановленого зразка;
- б) копію свідоцтва про державну реєстрацію в органи виконавчої влади іншому органу, уповноваженому здійснювати державну реєстрацію, засвідчену нотаріально чи органом, який видав свідоцтво про державну реєстрацію;
- в) копію належним чином зареєстрованого статуту (положення, що засвідчене нотаріально чи органом, який реєструє);

г) копію документа, що підтверджує взяття підприємства на податковий облік, засвідчену податковим органом, нотаріально та уповноваженим працівником банку;

д) картку із зразками підписів осіб, яким відповідно до чинного законодавства чи установчих документів підприємства надано право розпорядження рахунком та підписання розрахункових документів, завіреного нотаріально або вищестоящою організацією в установленому порядку;

е) довідку про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України;

є) копію довідки про внесення підприємства до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України, засвідчену нотаріально або органом, який видав довідку, або уповноваженим працівником банку;

ж) копію страхового свідоцтва, що підтверджує реєстрації підприємства у Фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України як платника соціальних страхових внесків, засвідчену нотаріально або органом, який його видав, чи уповноваженим працівником банку.

Підприємствам, що здійснюють господарську діяльність за кордоном дозволено відкривати рахунки в іноземних банках. Відкриття рахунку і іноземному банку за кордоном і здійснення на ньому операцій вимагають попереднього дозволу Національного банку України. При цьому підприємство повинне подавати звітність по залишках засобів на такі рахунках та інші відомості в терміни, встановлені Національним банком України.

Всі надходження на рахунок резидентів в іноземній валюті, що надійшли на валютний рахунок за кордоном, підлягають зарахуванню на валютні рахунки резидентів.

Вкладні (депозитні) рахунки в іноземній валюті відкриваються уповноваженим банком резидентам (юридичним особам, їх відокремленим підрозділам, фізичним особам) та нерезидентам (юридичним особам – інвесторам), представництвам юридичних осіб в Україні та фізичним особам) на підставі укладеного депозитного договору між власником рахунку та банком

у порядку, встановленому цією Інструкцією для відкриття вкладних (депозитних) рахунків у національній валюті.

Відокремленим підрозділам підприємств поточні рахунки в іноземній валюті відкриваються за згодою головного підприємства, яке має право використовувати іноземну валюту відповідно до чинного законодавства України.

На поточний рахунок відокремленого підрозділу можуть зараховуватися валютні кошти за реалізовані товари та надані послуги у випадках, що передбачені чинним законодавством України, а також перераховані головним підприємством чи придбані на міжбанківському валютному ринку України.

Виручка, одержана за товари (роботи, послуги) в іноземній валюті після зарахування на поточний рахунок відокремленого підрозділу протягом п'яти робочих днів (включаючи день зарахування виручки на поточний рахунок відокремленого підрозділу), перераховується у повному обсязі на поточний рахунок юридичної особи - резидента (через розподільчий рахунок, відкритий уповноваженим банком для цієї юридичної особи).

Кошти з поточного рахунку відокремленого підрозділу (в межах перерахованих головним підприємством чи придбаних на міжбанківському валютному ринку України) можуть бути використані відокремленими підрозділами для здійснення таких операцій (згідно із затвердженим кошторисом):

- на оплату витрат на службові відрядження за кордон своїх працівників, а також для забезпечення експлуатаційних потреб за межами України, якщо цей резидент виробляє продукцію, виконує роботи, надає послуги за межами України;

- на оплату праці працівників - нерезидентів, які згідно з укладеними трудовими договорами (контрактами) працюють у зазначених підрозділах і здійснення оплати праці яких передбачене в іноземній валюті;

- на придбання для власних потреб підрозділу обладнання, меблі тощо за контрактами (договорами, угодами) з нерезидентами.

### ***Здійснення операцій з придбання та продажу іноземної валюти***

Операції з придбання валюти проводяться виключно на міжбанківському валютному ринку через уповноважені банки, які купують іноземну валюту за дорученням клієнтів з метою її переказу за межі України. Суб'єкти підприємницької діяльності можуть купувати на Міжбанківському валютному ринку валюту з метою:

- забезпечення виконання їх зобов'язань перед нерезидентами по реалізації товарів;
- покриття витрат на службові відрядження за кордон;
- попередньої оплати послуг зв'язку і транспорту;
- розрахунків по картках міжнародних платіжних систем;
- передплати періодичної і поліграфічної продукції;
- оплати за переробку давальницької сировини, за капітальне будівництво, за надання туристичних і страхових послуг, за участь в семінарах та мешкання в готелях;
- сплати митного збору і послуг повірених на підставі документів і довідки Державної податкової адміністрації;
- погашення кредитів нерезидентів ;
- переказ за кордон пенсій, стипендій, аліментів;
- репатріації капіталу, що належить іноземному інвестору або дивідендів
- для інших цілей, передбачених чинним законодавством.

*Підставою для купівлі іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку України при розрахунках з нерезидентами за торговельними операціями вважаються такі документи:*

- договір з нерезидентом, оформлений відповідно до вимог чинного законодавства України, або інший документ, який згідно з чинним законодавством України має силу договору;
- вантажна митна декларація, якщо товар ввезений на територію України;
- акт (прийому - передачі тощо) або інший документ, який свідчить про надання послуг, виконання робіт, імпорт прав інтелектуальної власності;

- документи, що передбачені для документарної форми розрахунків (акредитив, інкасо), вексельної форми розрахунків (вексель, яким резидент-імпортер оформив заборгованість перед нерезидентом за зовнішньоторговельним договором). Купівля іноземної валюти з метою оплати векселя, яким резидент-імпортер оформив заборгованість перед нерезидентом за зовнішньоторговельним договором, дозволяється лише в разі пред'явлення резидентом вантажної митної декларації, що підтверджує поставку продукції в Україну, або документа, який згідно з умовами зовнішньоторговельного договору засвідчує виконання нерезидентом робіт, отримання резидентом послуг.

*У разі імпорту без ввезення продукції на територію України резидент подає такі документи:*

- договір з нерезидентом, оформлений відповідно до вимог законодавства України, або інший документ, який згідно із законодавством України має силу договору;

- договір, який передбачає продаж цієї продукції нерезиденту за межами України та зарахування виручки від продажу зазначеної продукції на рахунки цього резидента в уповноважених банках, або документи, які підтверджують потребу використання ним цієї продукції для власних потреб за межами України, якщо цей резидент виготовляє продукцію виконує роботи, надає послуги за межами України; - документи, передбачені для документарної форми розрахунків (акредитив, інкасо), вексельної форми розрахунків (вексель, яким резидент-імпортер оформив заборгованість перед нерезидентом зовнішньоторговельним договором).

На оригіналах документів, на підставі яких була придбана і валюта, і на копіях цих документів, які залишаються на зберіганні в уповноваженому банку або в уповноваженій фінансовій установі засвідчуються підписом керівника або заступника керівника та підписом суб'єкта господарської діяльності або нотаріусом. Відмітка має містити дату купівлі іноземної валюти, її суму, а також засвідчується підписом відповідального працівника валютного

підрозділу та відміткою його особистого штампа або штампа цього підрозділу, або уповноваженого банку (уповноваженої фінансової установи).

*Підставою для купівлі валюти на міжбанківському валютному ринку, при здійсненні неторговельних операцій є такі документи:*

а) заявки з розрахунком витрат:

- на відрядження за кордон;

- на експлуатаційні витрати транспортних засобів, які виконують рейси за кордон;

б) документи, які мають силу договору і можуть бути використовані контрагентами-нерезидентами згідно з міжнародною практикою:

- для оплати участі в міжнародних виставках, конгресах, конференціях та інших міжнародних зустрічах;

- для оплати за навчання, лікування, патентування;

- для сплати обов'язкових платежів, що встановлені законами іноземних держав;

- для відшкодування витрат судових, арбітражних, нотаріальних, правоохоронних органів іноземних держав;

в) укладені трудові договори (контракти) з нерезидентами;

г) виконавчі документи, які видані на виконання рішень, що передбачені статтею 3 Закону України "Про виконавче провадження";

д) угоди між пенсійними фондами про переказ за межі України пенсій в іноземній валюті;

е) угоди між поштовими адміністраціями про сплату за межі України поштових переказів;

є) договори про отримання резидентами благодійної допомоги від нерезидентів, якщо ними передбачене повернення благодійної допомоги в розмірі невикористаного залишку або в разі нецільового використання цієї допомоги за умови, що кошти, які надійшли в Україну як благодійна допомога, були повністю продані на міжбанківському валютному ринку;

ж) копії позовних заяв до суду або господарського суду в Україні за позовами, що подаються в іноземній валюті, із зазначенням ціни позову для сплати державного мита;

к) перелік документів для повернення коштів у разі відкликання банками-нерезидентами розрахункових документів:

- вказівка іноземного банку щодо повернення коштів, перерахованих ним на користь клієнта, засвідчена підписом відповідального працівника валютного підрозділу та відбитком його особистого штампа або штампа цього підрозділу, або печатки уповноваженого банку;

- виписки (довідки) банку про фактичне надходження коштів на користь клієнта, їх зарахування на розподільчий рахунок та подальше зарахування на поточні рахунки клієнта після здійснення обов'язкового продажу. Виписки мають бути засвідчені підписом відповідального працівника валютного підрозділу та відбитком його особистого штампа або штампа цього підрозділу, або печатки уповноваженого банку;

- платіжне доручення отримувача переказу на перерахування і реквізитами, які вказані банком ініціатора;

З операцій придбання валюти стягується збір на обов'язкове страхування у розмірі 1,3% від суми гривень, витрачених на цю валюту, без урахування комісійної винагороди по цих операціях.

У разі, якщо курс Національного банку України на дату зарахування валюти відрізняється від комерційного курсу продажу, така відображається у складі інших операційних доходів або витрат підприємства на рахунку 949 "Інші операційні витрати".

*Розглянемо приклад відображення операцій з придбання іноземної валюти.*

**Приклад 2.** Підприємство подало заяву до банку на придбання 2400 долл. за курсом міжбанківської валютної біржі 8,35 грн./ \$1. Для цього було перераховано до банку 13200 грн. Курс НБУ на дату зарахування валюти 8,2 грн./ \$1.



Комісійна винагорода банку - 1 % , збір до пенсійного фонду - 1,3%.  
Відобразимо ці події в бухгалтерському й податковому обліку.

Таблиця 1.2 – Бухгалтерський й податковий облік операцій з придбання іноземної валюти

N п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	ВД	ВВ
		дебет	кредит			
1.	Перерахування гривень на придбання валюти	333	311	20040,0		
2.	Зарахування валюти на рахунок підприємства по курсу 8,2 грн./ (2400 x 8,2= 19680,0) грн.	312	333	19680,0		
3.	Перерахування комісійної винагороди банку (2400 x 8,35 x 1% = 200,4)	685	333	200,4		200,4
4.	Відображення комісійної винагороди у складі витрат	92	685	200,4		
5.	Перерахування 1,3 % в Пенсійний фонд України (2400 x 8,35 x 1,3% = 260,52)	651	333	260,52		260,52
6.	Відображення пенсійного збору у складі витрат	92	651	260,52	—	—
7.	Відображена у складі витрат різниця між вартістю валюти за курсом міжбанківської валютної біржі та курсом НБУ на дату зарахування валюти на рахунок	949	333	360,0		
8.	Повернення невикористаних гривень	311	333	64,68	—	—

У процесі здійснення господарської діяльності суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності постійно здійснюють операції з продажу іноземної валюти. Іноземна валюта може продаватися за ініціативою організації для отримання коштів у національній валюті з метою розрахунків з іншими організаціями-резидентами.

При самостійному ухваленню рішення про продаж валюти підприємство подає заявку до уповноваженого банку.

У бухгалтерському обліку дохід від реалізації іноземної валюти відображаються за рахунком 711 "Дохід від реалізації іноземної валюти", а еквівалент цієї валюти, за курсом НБУ відображається у складі витрат за дебетом рахунку 942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти".

*Розглянемо приклад відображення операцій з продажу іноземної валюти.*

**Приклад 3.** Підприємство здійснює продаж 3000 дол. Валютний курс на дату отримання валюти та списання її з валютного рахунку складає 8,22 грн./\$. Курс продажу валюти на міжбанківській валютній біржі становить 8,26 грн./\$. Валютний курс на момент продажу - 8,25 грн./\$, балансова вартість валюти для податкового обліку складає  $3000 \times 8,2 = 24\,600$  грн. (середній курс валюти, що знаходиться на балансі, дорівнює 5,2 грн./\$). Відобразимо ці операції в бухгалтерському та податковому обліку (табл. 1.2.2).

Таблиця 1.2.1 - Бухгалтерський й податковий облік операцій з продажу іноземної валюти

N п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	ВД	ВВ
		дебет	кредит			
1.	Списання з валютного рахунку іноземної валюти для продажу ( $3000 \times 8,22 = 24660$ грн.)	334	312	24660,0		
2.	Відображення у складі доходів суми гривень, отриманої від продажу іноземної валюти ( $8,26 \times 3000 = 24780$ )	377	711	24780,0		
3.	Зарахування на розрахунковий рахунок суми гривень, отриманої від продажу іноземної валюти, за вирахуванням комісійної винагороди банку	311	377	24284,4		
4.	Відображення у складі витрат суми комісійної винагороди банку ( $3000 \times 8,26 \times 2\% = 495,6$ )	942	377	495,6		495,6
5.	Відображення курсової різниці між вартістю списаної з поточного рахунку валюти, розрахованої по курсу на дату списання і вартості валюти, розрахованої по валютному курсу на момент продажу ( $3000 \times 8,25 - 3000 \times 8,22 = 90$ )	334	714	90,0		
6.	Списання собівартості проданої валюти; в податковому обліку балансова вартість віднесена до ВВ	942	334	24750,0		24660,0
7.	Відображення фінансового результату	711	79	24780,0		
		79	942	24750,0		
		79	942	495,6		

### *Ліцензування валютних операцій*

У розрахунках між резидентом і нерезидентом як засіб використовується іноземна валюта. Відповідно до норм валютного регулювання і валютного контролю" по окремих валютних операцій, що підпадають під режим ліцензування, НБУ видає індивідуальні й генеральні ліцензії. Генеральні ліцензії видаються комерційним банкам та іншим кредитно-фінансовим установам України на здійснення валютних операцій. Індивідуальні ліцензії видаються резидентам і нерезидентам на здійснення разової валютної операції на період, що необхідний для здійснення такої операції.

*Отримання індивідуальної ліцензії НБУ передбачене при проведенні наступних валютних операцій:*

1. Вивіз, переказ і пересилка за межі України валютних цінностей, за винятком:

- платежі в іноземній валюті за межі України на виконання обов'язків перед нерезидентами з оплати продукції, послуг, робіт, прав інтелектуальної власності, інших майнових прав, за винятком оплати валютних цінностей, і за договорами (страховими полісами, свідоцтвами, сертифікатами) страхування життя;

- платежі в іноземній валюті за межі України у вигляді відсотків за кредити, доходу (прибутків) від іноземних інвестицій;

- вивіз за межі України іноземної інвестиції в іноземній валюті, раніше здійсненій на території України, у разі припинення інвестиційної діяльності.

- вивозу, переказу і пересилки за межі України фізичними особами-резидентами іноземної валюти на суму, яка визначається НБУ;

- вивозу, переказу і пересилки за межі України фізичними особами-резидентами і нерезидентами іноземної валюти, яка була раніше ввезена ними до України на законних підставах.

2. Ввезення, переказ, пересилка до України валюти України.

3. Надання і отримання резидентами кредитів в іноземній валюті у випадках, якщо терміни і суми таких кредитів перевищують установлені законодавством межі.

4. Використання іновалюти на території України як засобу платежу або як застави.

5. Розміщення валютних цінностей на рахунках і у внесках за межами України, за винятком:

- відкриття фізичними особами-резидентами рахунків в іноземній валюті на час їх перебування за кордоном;

- відкриття кореспондентських рахунків уповноваженими банками

- відкриття рахунків в іноземній валюті дипломатичними консульськими, торговими та іншими офіційними представництвами України за кордоном.

6. Здійснення інвестицій за кордон, зокрема шляхом придбання ціни паперів, за винятком цінних паперів або інших корпоративних прав одержаних фізичними особами - резидентами як подарунок або в спадщину.

Здійснення резидентами і нерезидентами операцій з валютними цінностями, що вимагають отримання ліцензії НБУ згідно з п.4 ст.5 Декрету "Про систему валютного регулювання і валютного контролю", без отримання індивідуальної ліцензії НБУ спричиняє накладення штрафу в сумі, що еквівалентна сумі вказаних валютних цінностей, перерахованої у валюті України за обмінним курсом НБУ на день здійснення таких операцій.

Індивідуальні ліцензії на здійснення операцій з валютними цінностями видаються виключно Департаментом валютного контролю і ліцензування НБУ та його територіальними управліннями. На даний час НБУ видає понад 15 видів індивідуальних ліцензій, при отриманні яких треба керуватися спеціальними правилами (положеннями), що затверджені НБУ.

### **Контрольні запитання:**

1. Які цінності відносяться до валютних цінностей?

2. Який порядок відкриття рахунків в іноземній валюті?

3. Які обмеження існують при здійсненні розрахунків в іноземній валюті?

4. Який строк проведення розрахунків в іноземній валюті?

5. Які особливості використання чеків в іноземній валюті?

6. У чому полягають розрахунки за акредитивами?

### Тема 3. Облік імпорتنих операцій на підприємстві

*Поняття імпорتنих операцій. Обмеження на здійснення імпорту.*

*Імпорт* - це придбання українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з ввезенням їх на митну територію України, включаючи придбання товарів, що призначені для споживання установами і організаціями України, які розташовані за її межами.

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

Для того, щоб ввезти товари на митну територію України, підприємство повинне зареєструватися в митних органах і відкрити в банку валютний рахунок.

Залежно від виду операцій, в Україні застосовуються різні способи обмеження імпорту: короткострокове обмеження імпорту, митний бар'єр, антидемпінгове мито.

*Короткострокове обмеження імпорту* - обмеження імпорту на термін не більше 180 днів.

*Митний бар'єр* - обмеження імпорту, метою якого є перешкода ввезенню імпорتنих товарів за допомогою завищення ввізного митного збору.

*Демпінг* - ввезення на митну територію України товарів за ціною, нижче ціни на подібний товар у країні-експортері, що спричиняє за собою негативний вплив на вітчизняних виробників. Для усунення демпінгу, держава може проводити антидемпінгову політику шляхом встановлення антидемпінгового мита.

*Антидемпінгове мито* - додаткове мито на імпортні товари, які ввозяться в країну за цінами, нижче цін світового ринку або внутрішніх цін.

Крім того, Кабінет Міністрів України щорічно встановлює перелік товарів, імпорту яких підлягає квотуванню і ліцензуванню. Питаннями регулювання імпорту займається Міжвідомча комісія з питань регулювання імпорту.

*Митні процедури і порядок формування митної вартості.*

Мета митного оформлення товарів - посвідчення . від одержаних при митному контролі товарів.

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

*Перший етап* - оформлення вантажної митної декларації. Посадовці митного органу проводять:

- звіряння відповідності даних, що внесені декларантом у графі вантажної митної декларації з даними, що містяться в документах, які подані разом з нею;

- перевірку наявності всіх документів, що вказані в реєстрі.

За відсутності яких-небудь претензій митні органи здійснюють прийом вантажної митної декларації до оформлення шляхом проставлення відмітки штампу "Під митним контролем" на всіх її аркушах, а також присвоюють вантажній митній декларації реєстраційний номер;

- звіряння даних електронної копії вантажної митної декларації з даними вантажної митної декларації на паперових носіях;

- перевірку відповідності товарної номенклатури Митному тарифу України при класифікації товарів, тобто перевіряється правильність визначення кодів товарів;

- перевірку правильності визначення декларантом митної вартості товарів;

- перевірку правильності нарахування податків і зборів, контроль за надходженням грошових коштів;

- перевірку відповідності даних про товари, що вказані у вантажній митній декларації, в дозвільних документах уповноважених держорганів;
- підготовку запиту до митної лабораторії при необхідності проведення лабораторних досліджень.

*Другий етап митного оформлення* - на даному етапі митним органом ухвалюється рішення про необхідність проведення митного огляду. У разі ухвалення позитивного рішення огляд здійснюється у присутності власника і декларанта. За наслідками огляду складається акт щодо проведення митного огляду товарів.

*Третій етап митного оформлення* - на даному етапі виконується нарахування і стягнення збору за митне оформлення. Вона відображається у вантажній митній декларації в іноземній і національній валюті за курсом Національного банку України на дату її подачі.

*Фактурна вартість* – це вартість товару, яка вказана у супровідних документах.

*Митна вартість товару* - це фактурна вартість товару, визначена в національній валюті шляхом перерахунку суми в іноземній валюті за курсом НБУ на дату її подачі.

У разі неможливості визначення митної вартості товарів на основі поданих документів і невідповідності поданої інформації митна вартість визначається на підставі цін на ідентичні товари, що діють у країнах-експортерах. При визначенні митної вартості в розрахунок береться вартість товарів з урахуванням витрат на транспортування до митної межі України.

Облікова вартість імпортного товару складається з фактурної вартості, витрат в іноземній валюті з доставки товару, сплачених мита, митного збору і акцизного збору.

При переміщенні товарів через митний кордон України вони обкладаються митними платежами.

*Митні платежі включають:*

— МИТО

- податок на додану вартість
- акцизний збір
- збір за митне оформлення

*Митний тариф* - це зведення ставок мита, яке застосовується до товарів, переміщуваних через митний кордон і систематизація, що відповідає Товарній номенклатурі зовнішньоекономічної діяльності.

*Митний збір* нараховується за митне оформлення імпортованого товару вартістю від 100 дол. США і вище, а також в оплату інших зборів. До митного збору включаються суми за знаходження товарів під контролем (0,05% за день), за митне оформлення в неробочий день митниці.

Сума акцизного збору встановлюється у процентах до митної вартості і обчислюється за формулою:

$$Ca = Cm (H) \times A,$$

де Ca- сума акцизного збору;  
 Ст- митна вартість;  
 Н- кількість товару;  
 А- ставка акцизу.

Товари, які ввозяться на територію України, підлягають обкладенню податком на додану вартість. Базою для нарахування ПДВ є митна вартість товару, сума сплаченого акцизу і мита.

Податок на додану вартість розраховують за формулою:

$$Cндс = (Cm + Ca + T) \times 20\% / 100,$$

де СНД- сума податку на додану вартість;  
 Т-мито.

#### *Документальне забезпечення імпортованих операцій*

Основним документом при переміщенні матеріальних цінностей через митний кордон є *вантажна митна декларація*.



Вантажна митна декларація - заява, що містить відомості про товари та інші предмети, транспортні засоби і мету їх переміщення через митний кордон України або про зміну митного режиму щодо даних товарів, а також інформацію, необхідну для здійснення митного контролю, митного оформлення, митної статистики, нарахування митних платежів.

Декларуванню підлягають тільки ті товарно-матеріальні цінності, фактурна вартість яких перевищує 100 дол. США.

*Законодавством України передбачено два варіанти декларування товарів:*

- декларування власником товарів;
- декларування іншою особою, яка діє на підставі договору з власником товарів (митним брокером або декларантом).

*Митний брокер (декларант) - це юридична або фізична особа, яка, відповідно до законодавчих актів України здійснює декларування товару на основі договору з власником вантажу і уповноваженим Державним митним комітетом України на таку діяльність.*

Безпосередньо дії по декларуванню на митниці здійснює фізична особа, що є представником декларанта, на основі кваліфікаційного свідоцтва.

*Облік імпортованих товарів має ряд особливостей, до яких належить:*

- приймання товарів з обов'язковою участю експерта Торговельно-промислової палати України із складанням акту приймання і акту експертизи;
- обов'язкове декларування імпортованих операцій при перетині митної території України;
- у випадку, якщо перша подія є отримання товарів, останній відображається в обліку за курсом НБУ на дату складання вантажної митної декларації, а не на дату оприбуткування товарів;
- необхідність окремого обліку імпортованих товарів і розрахунків за їх придбанням;
- організація аналітичного обліку за найменуваннями, кількістю товарів, обліковими партіями,

- у випадку, якщо першою подією є отримання авансу, то вартість імпортованих товарів буде визначатися за курсом НБУ на дату авансу.

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

Розглянемо приклад відображення операцій з придбання імпортних товарів.

**Приклад 4.** Підприємство імпортувало товар вартістю 1000 дол. На митниці були сплачені: ПДВ - 20%; мито - 2%; митний збір - 0,2%.

На момент оформлення вантажної митної декларації курс НБУ 8,3 грн. за долар. На кінець кварталу курс НБУ склав 8,4 грн. за долар. Товар оплачений в наступному кварталі, при цьому курс НБУ дорівнював 8,35 за долар.

Відобразимо ці події в бухгалтерському обліку (табл.1.2.2).

Таблиця 1.2.2 - Бухгалтерський й податковий облік операцій з придбання імпортних товарів

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримання товару ( $1000 \times 8,3 = 8300,0$ )	28	632	8300
2	Сплата мита ( $1000 \times 8,3 \times 2\% = 166,0$ )	377	311	166
3	Сплата митного збору ( $1000 \times 8,3 \times 0,2\% = 16,6$ )	377	311	16,6
4	Включення мита і митного збору у вартість товарів	28	377	182,6
5	Сплата ПДВ ( $((1000 \times 8,3 + 1000 \times 8,3 \times 2\%) \times 20\% = 1693,2)$ )	377	311	1693,2
6	Включення суми ПДВ до податкового кредиту	641	377	1693,2
7	Відображення курсової різниці на дату балансу ( $1000 \times 8,4 - 1000 \times 8,3 = 100,0$ )	945	632	100
8	Оплата продукції ( $1000 \times 8,35 = 8350,0$ )	632	312	8350,0
9	Відображення курсової різниці на дату оплати ( $1000 \times 8,35 - 1000 \times 8,4 = 50,0$ )	632	714	50,0

У наведеному прикладі курсові різниці розраховують у наступних випадках:

- на дату балансу, оскільки впродовж звітного кварталу товар не був оплачений. У цьому разі відбувається збільшення курсу, тобто борг перед постачальником зростає і відображаються витрати від курсової різниці;

- на дату здійснення розрахунків. У цьому разі відбувається зменшення курсу, тобто борг перед постачальником зменшується і відображаються доходи від курсової різниці.

Особливу увагу при відображенні операцій в іноземній валюті слід приділяти авансам в іноземній валюті. Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, при включенні у вартість придбаних активів перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату виплати авансу. Тобто вартість одержаних в рахунок погашення передоплати активів визначається шляхом перерахунку вартості фактично одержаних товарів за курсом НБУ на дату здійснення передплати. Така вартість є історичною собівартістю одержаних немонетарних активів.

Розглянемо приклад відображення операцій з придбання імпортованих товарів на умовах попередньої оплати.

**Приклад 5.** Підприємство перераховує постачальнику матеріалів аванс в сумі 1500 дол. США за курсом НБУ — 8,4 грн. за долар, матеріали одержані в наступному кварталі. Курс НБУ на кінець кварталу склав 8,5 грн. за долар.

Курс НБУ на момент отримання матеріалів - 8,33 грн. за долар.

На митниці були сплачені: ПДВ - 20%; мито -3%; митний збір - 0,3%.

Відобразимо ці події в бухгалтерському обліку (табл. 1.2.3).

Таблиця 1.2.3 - Бухгалтерський й податковий облік операцій з придбання імпортованих товарів на умовах попередньої оплати

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума грн
		дебет	кредит	
1	Перерахування авансу ( $1500 \times 8,4 = 12600$ )	371	312	12600
2	Отримання матеріалів ( $1500 \times 8,4 = 12600,0$ )	20	632	12600
3	Сплата мита ( $1500 \times 8,33 \times 3\% = 374,85$ )	377	311	374,85
4	Сплата митного збору ( $1500 \times 8,33 \times 0,3\% = 37,49$ )	377	311	37,49
5	Сплата ПДВ ( $((1500 \times 8,33 + 1500 \times 8,33 \times 3\%) \times 20\% = 2573,97$ )	377	311	2573,97
6	Включення мита і митного збору у вартість матеріалів	20	377	412,34
7	Включення суми ПДВ на підставі ВМД до податкового кредиту	641	377	2573,97
8	Залік перерахованого раніше авансу	632	371	12600

У цьому прикладі вартість товарів не перераховується в зв'язку зі зміною курсу, а визначається, виходячи з курсу НБУ, що діяв на дату перерахування авансу.

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

Розглянемо приклад відображення таких операцій у бухгалтерському обліку.

**Приклад 6.** Підприємство перераховує постачальнику матеріалів аванс у сумі 2000 дол. США за курсом НБУ — 8,3 грн. за долар, матеріали одержані на суму 3000 дол. за курсом НБУ 8,40 грн. за долар. Остаточна оплата матеріалів відбулася в наступному кварталі. Курс НБУ на кінець кварталу склав 5,35 грн. за долар., курс НБУ на момент оплати- 5,2грн. за долар.

На митниці були сплачені: ПДВ-20%; мито -3%; митний збір - 0,3%.

Відобразимо ці події в бухгалтерському обліку (Табл.1.2.4).

Таблиця 1.2.4 - Бухгалтерський й податковий облік операцій з придбання імпортованих товарів на умовах попередньої оплати

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Перерахування авансу ( $2000 \times 8,3 = 16600,0$ )	371	312	16600,0
2	Отримання матеріалів ( $2000 \times 8,3 + 1000 \times 8,4 = 16000,0$ )	20	632	25000
3	Сплата мита ( $3000 \times 8,4 \times 3\% = 756,0$ )	377	311	756,0
4	Сплата митного збору ( $3000 \times 8,4 \times 0,3\% = 75,60$ )	377	311	75,60
5	Сплата ПДВ ( $((3000 \times 8,4 + 3000 \times 8,4 \times 3\%) \times 20\% = 5191,20$ )	377	311	5191,20
6	Включення мита і митного збору у вартість матеріалів	20	377	831,6
7	Включення суми ПДВ на підставі ВМД до податкового кредиту	641	377	5191,20
8	Залік перерахованого раніше авансу	632	371	41600,0
9	Відображення курсової різниці на дату балансу ( $1000 \times 8,35 - 1000 \times 8,4 = 50,0$ )	632	714	50,0
10	Перерахування остаточної оплати постачальнику ( $1000 \times 8,2 = 8200,0$ )	632	312	8200,0
11	Відображення курсової різниці на дату проведення розрахунків ( $1000 \times 8,2 - 1000 \times 8,35 = 150,0$ )	632	714	150

У цьому прикладі частина вартості імпортованих матеріалів, що сплачена авансом, перераховується у гривні за курсом НБУ на дату авансу, а частина - за курсом НБУ на дату отримання імпортованих матеріалів. Тобто вартість імпортованих матеріалів розраховується за двома курсами.

У даному випадку курсові різниці розраховуються у таких випадках:

- на дату балансу, оскільки впродовж звітного кварталу частина товару не була оплачена. У цьому разі відбувається зменшення курсу; тобто борг перед постачальником зменшується і відображаються доходи від курсової різниці;

- на дату здійснення розрахунків. У цьому разі відбувається зменшення курсу; тобто борг перед постачальником зменшується і також відображаються доходи від курсової різниці.

### ***Оподаткування імпорتنих операцій***

#### ***Оподаткування податком на прибуток***

Оподаткування податком на прибуток імпорتنих операцій здійснюється відповідно до норм Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств".

*По перше, необхідно відзначити, що відносно товарів, робіт, послуг придбаних у нерезидента - неплатника податку на прибуток діють спеціальні правила, згідно з якими:*

1. Вартість імпортованих товарів, робіт, послуг може бути віднесена до валових витрат тільки за умови фактичного імпортування таких товарів (робіт, послуг). Тобто, правила першої події, за якими до валових витрат включається вартість товарів (робіт, послуг) за датою першої події - оплати чи придбання - у даному разі не діють. Фактичне імпортування може бути підтверджене вантажною митною декларацією чи актом виконаних робіт (послуг).

2. Витрати, що понесені (нараховані) в іноземній валюті впродовж звітнього періоду у зв'язку з придбанням товарів, робіт, послуг, вартість відноситься до валових витрат такого платника податку, визначаються в сумі, яка дорівнює балансовій вартості такої іноземної валюти, і впродовж такого звітнього періоду підлягають перерахунку в зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні впродовж такого звітнього періоду.

Розглянемо приклад відображення операцій з придбання імпорتنих товарів в податковому обліку.

***Приклад 7.*** Підприємство одержало імпортний товар вартістю 1000 дол. за курсом НБУ 8,10 грн. за долар. Оплата товарів відбулася у тому ж кварталі. Курс НБУ на момент оплати склав 8,15 грн. за долар, для оплати товарів підприємство придбало валюту за курсом 8,2 грн. за долар.

На митниці були сплачені: ПДВ-20%; мито -3%; митний збір - 0,3%.

Відобразимо ці події в бухгалтерському обліку.

Державна податкова адміністрація висловлює стверджує, що в разі придбання імпортованих товарів без попередньої оплати балансова вартість товарів визначається за курсом НБУ на дату імпортування товарів і не підлягає подальшому коригуванню (листи від 27.05.2005 р. № 480/6/11-1116, від 06.08.2005 р. № 7497/6/15-Ш від 31.01.2004 р. № 1557/7/15-1117).

Таблиця 1.2.4 - Бухгалтерський й податковий облік операцій з придбання імпортованих товарів без попередньої оплати

№ п/п	Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Отримання товарів (1000 x 8,1 = 8100,0)	28	632	8100,0
2	Сплата мита(1000 x8,1x 3% = 243,0)	377	311	243,0
3	Сплата митного збору(1000 x 8,1 0,3%= 24,3)	377	311	24,3
4	Сплата ПДВ ((1000 x8,1+1000 x8,1 x 3%)x20% =1668,6)	377	311	1668,6
5	Включення мита і митного збору у вартість матеріалів	20	377	267,3
6	Включення суми ПДВ до податкового кредиту	641	377	1668,6
7	Перерахування оплати постачальнику (1000 x 8,15 8150,0)	632	312	8150,0
8	Відображення курсової різниці на дату проведення розрахунків (1000x8,15- 1000 x 8,1 =50,0)	945	632	50,0
9	Коригування валових витрат на різницю між балансовою вартістю іноземної валюти, що була перерахована за імпортованими товарами та вартістю імпортованих товарів, розрахованою за курсом НБУ на дату придбання товарів (1000x8,2- 1000x8,1 =100,0)			

*Оподаткування податком на додану вартість*

Об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції ввезення (пересилання) товарів на митну територію України, операції з ввезення за об'єктів за договорами оренди (лізингу), застави, іпотеки.

*Базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість імпортованих товарів, але не менше митної вартості, вказаної у вантажній митній декларації.*

При оподаткуванні товарів, що імпортуються, сума податку на додану вартість визначається у розмірі 20% від митної вартості товару з урахуванням фактично сплаченого мита і акцизного збору.

Підставою для сплати податку на додану вартість є вантажна митна декларація.

Податок на додану вартість встановлюють, виходячи з митної вартості, визначеної за курсом НБУ, що діяв на кінець операційного дня, в якому товар (товарна партія) вперше підпадає під режим - митного контролю відповідно до митного законодавства. По імпортованих товарах, що не відносяться до товарних груп 1-24 Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності ( 2371а-14, 2371б-14, 2371 в-14, 2371 г-14 ), на суму податку на додану вартість може бути оформлений вексель з відстроченням платежу на 30 календарних днів.

*Податковий вексель - це письмове безумовне грошове зобов'язання платника податку сплатити до бюджету відповідну суму коштів у порядку й терміни, які визначені цим Законом, що підтверджено комерційними банками шляхом авалю, який видається платником на відстрочення сплати податку на додану вартість, що справляється при імпорті товарів на митну територію України. Комерційні банки зобов'язані оплатити податковий вексель у разі його непогашення платником у строк.*

*Відображення в податковій декларації зобов'язань по податковому векселю залежить від терміну його погашення і від наявності у платника податку суми бюджетного відшкодування:*

- якщо термін сплати зобов'язань по податковому векселю виникає до закінчення терміну подачі декларації до податкового органу за звітний



(податковий) період, в якому відбулася його поставка органу митного контролю, платник податку не включає суму зобов'язань по векселю до складу податкових зобов'язань і погашає вексель шляхом перерахування коштів до бюджету. При цьому платник податку має право на включення перерахованої суми зобов'язань по векселю до складу податкового кредиту в звітному (податковому) періоді, в якому відбулася така сплата;

- якщо термін сплати зобов'язань за податковим векселем виник після закінчення терміну подачі декларації до податкового органу (податковий) період, в якому відбулася його поставка органу митного контролю, сума зобов'язань по такому податковому векселю включається до складу податкових зобов'язань платника в звітному (податковому) періоді, в якому відбулася його поставка органу митного контролю. При цьому платник податку має право на включення до складу податкового кредиту суми зобов'язань по податковому векселю у наступному звітному (податковому) періоді за умови погашення суми податкових зобов'язань, шляхом перерахування коштів до бюджету.

Видачу податкового векселя відображається по кредиту 621 "Короткострокові векселі, видані в національній валюті", і дебету 643 "Відстрочені податкові зобов'язання"

Податковий вексель має право пред'явити тільки платник податку на додану вартість. Особа, яка не є платником податку на додану вартість, сплата податок на додану вартість в звичайному порядку.

*Подальше відображення сплаченого податку на додану вартість залежить від того, як використовуються імпортовані товари:*

1) при використанні в господарській діяльності сума податку на додану вартість включається в податковий кредит;

2) при використанні в операціях, що не підлягають оподаткуванню або лишених від оподаткування сума податку на додану вартість включається у вартість товарів;

3) при використанні частково в оподатковуваних, частково в неоподатковуваних операціях сума сплаченого податку включається в

податковий кредит в частині використання таких товарів в оподатковуваних операціях звітного періоду;

4) при використанні товарів не в господарській діяльності сума спиненого податку відшкодовується за рахунок відповідних джерел.

Розглянемо приклад відображення в бухгалтерському й податковому обліку операцій з придбання імпортованих товарів на умовах видачі податкового векселя.

**Приклад 7.** Підприємство імпортувало товари вартістю 4000 дол. Курс НБУ на момент отримання товарів складав 8,31 грн. за долар. На митниці були сплачені: -мито-2%; - митний збір - 0,2%.

На суму ПДВ підприємством був виданий митним органам вексель. Оплата товарів була здійснена 30.04, курс НБУ на момент оплати дорівнював 8,35 грн. за долар, балансова вартість іноземної валюти, сплаченої іноземному постачальнику, становить 8,27 грн. за долар.

Відобразити операції в податковому і бухгалтерському обліку (1.2.6).

Таблиця 1.2.4 - Бухгалтерський й податковий облік операцій з придбання імпортованих товарів з вексельною оплатою

№ п/п	Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Вд	Вв
		дебет	кредит			
1	2	3	4	5	6	7
		<b>10.04</b>				
1	Отримано товари від постачальника (4000 x 8,31= 33240,0)	28	632	33240,0		33240,0
2	Сплачено мито (4000 x 8,31 x 2% = 664,8)	371	311	664,8	—	664,8
3	Сплачено митні збори (4000 x 8,31 x 0,2% =66,48)	371	311	66,48	—	66,48
4	Включення мита та митних зборів у вартість товару	28	371	731,28	—	
5	Видано податковий вексель на суму ПДВ ((4000 x 8,31+4000 x 8,31x 2%) x 20% =6780,96)	643	621	6780,96		
		<b>30.04</b>				
6	Оплата товарів (4000 x 8,35 = 33400,0)	632	312	33400,0	—	
7	Відображена курсова різниця на дату сплати (4000 x8,35 - 4000 x 8,31 =160,0)	945	632	160		

1	2	3	4	5	6	7
8	Коригування валових витрат, виходячи із балансової вартості валюти, сплаченої за імпортований товар (4000 x 8,27 - 4000 x 8,31 = 200,0)				200,0	
<b>10.05</b>						
9	Нараховано податкове зобов'язання	621	641	6780,96	...	
10	Нараховано податковий кредит	641	643	6780,96		

У наведеному випадку слід звернути увагу на наступне:

- у бухгалтерському обліку курсова різниця розраховується на сплати товару, оскільки курс іноземної валюти зростає, в відображаються витрати;

- у податковому обліку відображається коригування валових виходячи з балансової вартості валюти, перерахованої за імпортований. Оскільки балансова вартість валюти розраховується за курсом менш ніж курс НБУ на дату імпортування товарів, в податковому обліку слід відобразити валові доходи.

### **Контрольні запитання:**

1. Що мається на увазі під імпортними операціями?
2. Які митні процедури при здійсненні імпортних операцій?
3. Які податки і збори сплачуються на митниці при імпортуванні товарів?
4. Які відмінності бухгалтерського і податкового обліку імпортних операцій?
5. За яким валютним курсом перераховується у валюту звітності контрактна вартість імпортних товарів, одержаних за попередньою оплатою?
6. У чому особливості оподаткування і відображення в обліку імпортних операцій за умовою видачі на митниці податкового векселя?
7. Як оформляється приймання імпортних товарів в разі виявлення дефектів або недостач?

#### ***Тема 4. Облік експортних операцій***

##### ***Поняття і умови здійснення експортних операцій***

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

Поняття "експорт", що наведене в Законі України "Про зовнішньоекономічну діяльність", відрізняється від поняття "експорт" з метою оподаткування. У цілях оподаткування під експортом розуміють виключно операції з продажу товарів, вивезених за межу України, з метою споживання за її межами. Тобто, в податковому обліку при віднесенні операцій до експортних вирішальне значення має наявність факту вивозу товарів, підтвердженого вантажною митною декларацією. Таким чином, в цілях податкового обліку продаж товарів нерезидентам на митній території країни не розцінюється з погляду податкового обліку як експортна операція.

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

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

Для здійснення експортної діяльності в Україні, застосовують генеральні, разові й індивідуальні ліцензії.

Індивідуальні ліцензії видаються на експорт товарів на основі заявки суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності.

Ліцензія на експорт і її копії заповнюються на англійській мові. Кожен документ повинен мати стандартний серійний номер, за допомогою якого він може бути ідентифікований.

Ліцензії на експорт можуть видаватися після відвантаження продукції.

***Документальне забезпечення митного оформлення товарів, що експортуються***

Основою обліку експортних операцій є договір постачання.

*Залежно від предмета експорту митним органам надаються наступні документи:*

- вантажна митна декларація, що підтверджує факт перетину митної території і надалі підтверджує право на застосування нульової ставки за податком на додану вартість;
- провізна відомість або CARNET TIR;
- товарно-супровідні документи - транспортні накладні;
- рахунки-фактури, інвойси;
- довідку про декларування валютних цінностей, доходів і майна, що належить резиденту України і знаходяться за її межами або довідку про відсутність за межами України валютних цінностей;
- ліцензію Мінекономіки України на товари, що підлягають ліцензуванню;
- дозвіл комісії з експортного контролю;
- фітосанітарний сертифікат,
- ветеринарний сертифікат;
- дозвіл служби екологічного контролю на вивіз товарів;
- свідоцтво про допущення до перевезення транспортного засобу та контейнера для перевезення вантажів під митними печатками пломбами (для українських перевізників);
- інформаційний лист Державної митної служби з переліком висновків;
- експертний висновок територіального органу Держстандарту України;

- дозвіл Міністерства культури( при вивезенні культурних цінностей);
- облікова картка суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності;
- разова (індивідуальна ) ліцензія на право здійснення певних ви:  
зовнішньоекономічної діяльності;
- платіжні документи на переказ сум митних платежів та інших податків;
- інші документи.

#### *Строки проведення розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності*

При здійсненні розрахунків із зовнішньоекономічних операцій треба враховувати вимоги, які встановлені Законом України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті".

При здійсненні експортних операцій виручка резидентів підлягає зарахуванню на їх валютні рахунки в уповноважених банках протягом термінів виплати заборгованостей, що вказані в контракті, але не пізніше 90 календарних днів з дати митного оформлення (виписки ввізної вантажної митної декларації) або з моменту підписання акту або будь-якого іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг, передачу прав інтелектуальної власності.

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

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

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

Перевищення зазначених термінів здійснення розрахунків при експортних операціях допускається при віднесенні здійснюваних операцій до операцій кооперації, консигнації, комплексного будівництва, оперативного і фінансового лізингу, постачання складних технічних виробів і товарів спеціального призначення при отриманні індивідуальної ліцензії НБУ.

***Для отримання ліцензії за такими операціями необхідно подати наступні документи:***

- заяву в довільній формі з обґрунтуванням потреби в перевищенні законодавчо встановлених термінів розрахунків, з вказівкою повної назви, місцезнаходження (повної адреси), коду за ЄДРПОУ резидента; реквізитів уповноваженого банку; назви, місцезнаходження (повної адреси) нерезидента; номер і дату договору, номер і дату вантажної митної декларації або платіжних документів (при їх наявності на момент представлення заяви), суми заборгованості і терміну перевищення законодавчо встановленого терміну розрахунків;
- копію зовнішньоекономічного договору, а також нотаріально засвідчений переклад на українську мову (у випадку, якщо договір складений на іноземній мові);
- копію вантажної митної декларації (якщо експортується продукт (об'єкт лізингу)), а в разі експорту робіт (послуг, прав інтелектуали власності) — копія підписаного акту або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності;
- копія довідки Мінекономіки України про відсутність у резидента і нерезидента обмежень на здійснення зовнішньоекономічної діяльності, відповідність договору вимогам чинного законодавства України.

## ***Бухгалтерський облік експортних операцій***

*Основним завданням обліку експортних операцій є:*

- формування достовірної інформації про реалізацію експортові товарів;
- своєчасне виявлення і правильне визначення експортних операцій;
- формування достовірної інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями і посередниками;
- формування достовірної інформації про курсові різниці.

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

Після переходу права власності від продавця до покупця в бухгалтерському обліку дохід від реалізації відображається по дебету рахунку 362 "Розрахунки з іноземними покупцями" і кредиту рахунку "Доходи від реалізації".

Витрати за експортними операціями списуються у звичайному порядку по дебету рахунку 90 "Собівартість реалізації" і кредиту рахунку "Товари" або рахунку 26 "Готова продукція".

Розглянемо приклад відображення операцій по експорту продукції в бухгалтерському обліку.

***Приклад 7.*** Підприємство відвантажило продукцію вартістю 1000 дол. на експорт; курс НБУ на момент відвантаження складав 8,3 грн. за долар. Собівартість продукції - 4000 грн. На кінець кварталу курс НБУ склав 8,4 грн. за долар. Продукція сплачена в наступному кварталі, при цьому курс НБУ дорівнював 8,45 грн. за долар. На митниці були сплачені: мито-5%; митні збори - 0,2%

Відобразити ці операції в бухгалтерському й податковому обліку (1.2.7).



**Таблиця 1.2.4 - Бухгалтерський й податковий облік операцій  
з експорту товарів**

№ пп	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Відвантаження продукції (1000 x 8,3 = 8300,0)	362	701	8300,0
2	Списана собівартість продукції	901	26	4000,0
3	Нараховано мито (1000 x 8,3 x 5% = 415,0)	93	377	415,0
4	Нараховано митні збори (1000 x 8,3 x 0,2% = 16,6)	93	377	16,6
5	Сплачено мито	377	311	415,0
6	Сплачено митні збори	377	311	16,6
7	Відображена курсова різниця на дату балансу (1000 x 8,4 - 1000 x 8,3 = 100,0)	362	714	100,0
8	Оплата продукції покупцем (1000 x 8,45 = 8450,0)	312	362	8450,0
9	Відображена курсова різниця на дату погашення заборгованості (1000 x 8,45 - 1000 x 8,4 = 50,0)	362	714	50,0

При відображенні експортних операцій в бухгалтерському обліку слід врахувати, що при отриманні авансу дохід перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату отримання авансу. Це означає, що доходи визнаються на дату відвантаження товарів, що експортуються, але при цьому визначаються за курсом на дату авансу. У випадку, якщо сума авансу є частковою і вартість реалізованих на експорт товарів перевищує суму авансу, об'єм такого перевищення визначається з застосуванням валютного курсу на дату визнання доходу.

Розглянемо приклад відображення операції за експортом продукції в умовах попередньої оплати у бухгалтерському обліку.

**Приклад 8.** Підприємство одержало від покупця аванс — 1000 дол. У розмірі вартості поставки товару. На момент отримання грошових коштів курс НБУ складав 8,15 грн. за 1 долар. На кінець кварталу курс НБУ досяг 5,2 грн. за 1 долар. На момент відвантаження товарів, яке відбулось у наступному кварталі, курс НБУ був 8,10 грн. за долар.

На митниці було сплачено: мито - 4%; митні збори - 0,2%.

Відобразити операції в бухгалтерському обліку (табл.1.2.8).

Таблиця 1.2.8 - Відображення операцій за експортом продукції в умовах попередньої оплати

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Отримання авансу (1000 x 8,15 = 8150,0)	312	681	8150,0
2	Відвантаження продукції (1000 x 8,15 = 8150,0)	362	701	8150,0
3	Нараховано мито (1000 x 8,1 x 4% = 324,0)	93	377	324,0
4	Нараховано митні збори (1000 x 8,1 x 0,2% = 16,2)	93	377	16,2
5	Сплачено мито	377	311	324,0
6	Сплачено митні збори	377	311	16,2
7	Здійснення заліку заборгованості	681	362	8150,0

Таким чином, у даному випадку, незважаючи на зміну курсу на кінець кварталу і на момент відвантаження продукції, курсові різниці не розраховуються, а дохід від продажу продукції визначається за курсом НБУ на дату авансу.

*Підтвердженням завершення експортної операції є печатка митниці країни-одержувача на товаросупровідних документах і довідки банку щодо надходження грошових коштів на рахунок підприємства.*

Реалізація експортної продукції відображається за контрактною вартістю відповідно до базисних умов постачання згідно з правилами ІНКОТЕРМС. Крім вартості товару, додатковими елементами контрактної вартості експортної продукції є митний збір і мито, транспортні витрати.

Для узагальнення інформації щодо розрахунку з іноземними покупцями та іншими дебіторами використовується Журнал № 3 і відомості аналітичного обліку за відповідними рахунками, які ведуться паралельно в національній і іноземній валютах.

## ***Особливості оподаткування експортних операцій XXXXX***

### ***Оподаткування податком на прибуток***

Оподаткування експортних операцій податком на прибуток регулюється Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств", згідно з яким доходи, що одержані (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, перераховуються в гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом НБУ, що діяв на дату отримання (нарахування) такого доходу, і не підлягають перерахунку у зв'язку із зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного періоду.

Таким чином, у податковому обліку підприємства по першій із подій-отриманню валютної виручки або нарахуванню валютної дебіторської заборгованості - відбувається збільшення валових доходів в сумі одержаної або нарахованої виручки від продажу. У декларації про прибуток підприємства вказана сума доходу відображається у складі сукупних доходів від продажу.

Розглянемо приклад відображення експортних операцій в податковому та бухгалтерському обліку.

***Приклад 9.*** Підприємство відвантажило продукцію вартістю 2000 дол. на експорт, курс НБУ на момент відвантаження складав 8,1 грн. за 1 долар.

На митниці було сплачено: мито - 5%; митні збори - 0,2%

Продукція була сплачена покупцем частково в поточному кварталі розмірі 1500 дол., частково в наступному кварталі в розмірі 500 дол. Курс НБУ на момент оплати 1500 дол. - 8, 2 грн., курс НБУ на кінець кварталу - 8,15 грн, курс НБУ на дату оплати 500 дол. - 8,13 грн.

Відобразимо ці операції в бухгалтерському й податковому обліку (табл.1.2.9).

Таблиця 1.2.9 – Відображення експортних операцій за продукції в податковому і бухгалтерському обліку

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Вд	Вв
		Дебет	Кредит			
1	Відвантаження продукції (2000 x 8,1 = 16200,0)	362	701	16200,0	16200,0	
2	Нараховано мито (2000 x 8,1 x 5% = 510,0)	93	377	810,0		810,1
3	Нараховано митні збори (2000 x 8,1 x 0,2% = 20,4)	93	377	32,40	...	32,4
4	Сплачено мито	377	311	810,0	—	-
5	Сплачено митні збори	377	311	32,4	—	-
6	Часткова оплата продукції (1500 x 8,2 = 12300,0)	312	362	12300,0		
7	Відображена курсова різниця на дату часткової оплати (1500 x 8,2 - 1500 x 8,1 = 150,0)	362	714	150,0		
8	Відображена курсова різниця на дату балансу (500 x 8,15 - 500 x 8,1 = 25,0)	362	714	25,0		
9	Остаточна оплата продукції (500 x 8,13 = 4065,0)	312	362	4065,0	—	—
10	Відображена курсова різниця на дату остаточної оплати (500 x 8,13 - 500 x 8,15 = 10,0)	945	362	10,0		

### *Оподаткування податком на додану вартість*

Базою оподаткування податком на додану вартість при експорті товарів (робіт, послуг) є договірна ціна. Але при цьому операції з вивозу товарів за межі митної території України є об'єктом обкладення податком на додану вартість за ставкою 0%. Нульова ставка податку на додану вартість застосовується тільки при умовах фактичного вивозу товарів за межі митної території України.

Товари вважаються вивезеними за межі митної території України у випадку, якщо їх вивіз засвідчений належним чином оформленою вантажною митною декларацією.

### *Мито, митний збір, акцизний збір*

Під час експорту товарів з підприємств-експортерів стягуються мито і митні збори. При цьому слід враховувати, що відповідно до чинного законодавства митне оформлення експорту деяких товарів здійснюється із

застосуванням пільг. Перелік товарів та інших предметів, митне оформлення яких при вивезенні за межі митної території України проводиться із застосуванням податкових пільг відповідно до актів законодавства і документів, надання яких необхідне у разі використання пільгового режиму, затверджені наказом Державної митної служби України від 17.05.2000 р. № 285.

Певні особливості оподаткування існують і щодо акцизного збору При експорті підприємствами-виробниками підакцизних товарів за іноземну валюту, акцизний збір не сплачується за наявності підтвердженої митним органами вантажної митної декларації. У разі реалізації підакцизних товарів на експорт за іноземну валюту підприємствами, які придбали товар за цінам з акцизним збором, суми такого акцизного збору повертаються, виходячи з митної вартості пропорційно до суми іноземної валюти, яка фактично поступила на рахунок підприємства, але не більше суми акцизного збору, сплаченого до бюджету виробником або постачальником підакцизного товару.

### **Контрольні запитання**

1. Які операції відносяться до експортних?
2. Які податки й збори сплачуються при експорті?
3. Які документи подаються до митниці для здійснення експортної поставки?
4. Які відмінності бухгалтерського і податкового обліку експортних операцій?
6. За яким валютним курсом перераховується у валюту звітності контрактна вартість товарів, відвантажених на експорт з наступною оплатою?

### ***Змістовий модуль (ЗМ) 1.3.***

#### ***Облік бартерних операцій та з давальницькою сировиною. Облік інвестиційних та валютно-фінансових операцій.***

##### *Основна тематика лекцій*

Тема 1. Облік зовнішньоекономічних операцій із давальницькою сировиною.

Тема 2. Облік зовнішньоекономічних бартерних операцій.

Тема 3. Облік інвестиційних та валютно-фінансових операцій.

*Ключові слова та словосполучення:* давальницька сировина, бартерні операції, інвестиційні та валютно-фінансові операції, іноземні замовники, виконавці, декларація, сировина, вантажна декларація, сертифікація, страховий поліс, супроводні документи.

#### ***Тема 1. Облік зовнішньоекономічних операцій із давальницькою сировиною***

##### *Основні поняття операцій з давальницькою сировиною*

*Давальницька сировина* - 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.

Право власності на імпортовану давальницьку сировину і виготовлену з неї готову продукцію належить іноземному замовнику.

*Операція з давальницькою сировиною* - операція з переробки давальницької сировини, ввезеної на митну територію України (і придбаної іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) з метою отримання готової продукції за відповідну плату. При цьому вартість сировини повинна скла

В операціях з давальницькою сировиною беруть участь наступні суб'єкти:

- *замовник* - суб'єкт господарювання, який надає давальницьку сировину;

- *виконавець* - суб'єкт господарювання, який здійснює переробку давальницької сировини.

При здійсненні операцій з давальницькою сировиною обов'язковим є попереднє здійснення постачання давальницької сировини виконавцю повернення виготовленої з нього готової продукції замовнику.

У випадку, якщо питома вага сировини менше 20%, то така операція буде визнана товарообмінною, бартерною операцією.

Термін здійснення операції з давальницькою сировиною повинен бути більше 90 календарних днів з моменту оформлення вантажної декларації на давальницьку сировину.

Законодавством передбачені операції з переробки давальницької сировини в різних митних режимах:

- ввезення давальницької сировини на митну територію України з отриманням готової продукції;

- придбання за іноземну валюту іноземним замовником давальницької сировини на території України з метою виробництва готової продукції;

- вивезення українським замовником давальницької сировини за межі митної території України з метою отримання готової продукції.

При експорті/імпорті давальницької сировини готова продукція залежно від умов контракту може бути:

- ввезена на митну територію країни - замовника в повному обсязі;

- ввезена на митну територію країни – замовника, окрім частини, використаної для проведення взаємозаліку між виконавцем і замовником;

- вивезення українським замовником давальницької сировини за межі митної території України з метою отримання готової продукції.

При експорті/імпорті давальницької сировини готова продукція залежно від умов контракту може бути:

- ввезена на митну територію країни замовника в повному обсязі;
- ввезена на митну територію країни замовника окрім частини, використаної для проведення взаємозаліку між виконавцем і замовником;
- реалізована за межі митної території країни-замовника.

***Особливості укладення договорів на переробку давальницької сировини***

*Зовнішньоекономічний контракт на переробку давальницької сировини зобов'язаний визначати:*

- обов'язки сторін контракту;
- взаємозв'язок між виконавцями і визначення підприємства, яке відвантажуватиме готову продукцію;
- порядок взаємозаліків за проведену операцію і подальші дії виконавця з готовою продукцією;
- залогову вартість давальницької сировини;
- контрактну вартість готової продукції;
- розрахунок виходу готової продукції в результаті переробки давальницької сировини;
- марку і сорт продукції;
- умови повернення готової продукції;
- наявність технологічної схеми переробки.

*Документальне оформлення операції з давальницькою сировиною*

Переміщення через митну територію України давальницької сировини і готової продукції, підлягає обов'язковому декларуванню на митниці.

Оприбуткування, зберігання і витрата давальницької сировини здійснюються на підставі наступних супровідних документів:

- транспортних документів;
- сертифікатів якості;
- специфікації;



- страхового поліса;
- технічної документації на продукцію технічного призначення (техпаспорт, інструкція зі збирання і монтажу, наладки і експлуатації);
- технологічна схема переробки давальницької сировини;
- інші документи, які передбачені контрактом;
- картки складського обліку матеріалів (М-12);
- акт про витрату давальницьких матеріалів (М-23).

Операції з давальницькою сировиною в обов'язковому порядку необхідно ставити на контроль у митному органі.

При необхідності, на запит митних органів або податкової адміністрації, визначення операцій з давальницькою сировиною здійснює Міністерство економіки України на підставі акту експертизи, що видана Торговельно-промисловою палатою України або регіональною торговельно-промисловою палатою, які мають право зробити такий висновок.

### ***Особливості бухгалтерського обліку операцій із давальницькою сировиною***

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

#### ***Облік у замовника***

Право власності на давальницьку сировину, що передана в переробку на сторону, належить замовнику. Отже така сировина у замовника враховується на балансовому рахунку 20 "Сировина і матеріали".

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

Витрати з оплати послуг інших організацій з переробки давальницької сировини в замовника відображаються за дебетом рахунку 28 "Товари" і кредиту рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками".

При отриманні готової продукції з давальницької сировини замовник списує вартість давальницької сировини за кредитом рахунку 206 "Матеріали, що передані в переробку" в дебет рахунку 28 "Товари".

#### *Облік у виконавця*

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

Розглянемо приклади відображення операцій з давальницькою сировиною.

**Приклад 10.** Іноземна фірма 20.08 ввезла на територію України давальницьку сировину вартістю 5000 дол. для переробки на ТОВ „Гран” з умовою сплати послуг з переробки грошовими коштами в сумі 4000 дол. Курс НБУ на 20.08- 8,3 грн. за долар. При ввезенні сировини на суму мита 400 грн. та ПДВ було видано простий вексель. Митний збір склав 50грн. Фактична собівартість переробки становила 4300 грн. Готова продукція була відвантажена замовнику 10.09. Курс НБУ -8,0 грн. за долар. Кошти замовника надійшли на валютний рахунок ТОВ "Грант" 20.09. Курс НБУ – 5,2 грн. за долар.

Відобразити ці події в бухгалтерському й податковому обліку(1.3.1)

**Таблиця 1.3.1 - Відображення операцій операцій з  
давальницькою сировиною в податковому і бухгалтерському обліку**

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Вд	Вв
		Дебет	Кредит			
1	Нараховано митний збір за митне оформлення при ввезенні давальницької сировини	94	377	50,0		
2	Сплачено митний збір	377	311	50,0		
3	Видано простий вексель на суму ПДВ та мита	377	62	5780,0		
4	Оприбутковано давальницьку сировину, яка отримана для переробки (8,3 x 5000 =41500,0)	022		41500,0		
5	Відображено витрати, що пов'язані з переробкою давальницької сировини	903	23	4300,0		
6	Відображено контрактну вартість послуг з переробки (4000 x 8,0 =32000,0)	362	703	32000,0	32000,0	
7	Списані витрати, що пов'язані з переробкою давальницької сировини	791	903	4300,0		4300,0
8	Нараховано митний збір при вивезенні готової продукції	93	377	50,0		50,0
9	Сплачено митний збір	377	312	50,0	—	—
10	Списано вартість переробленої давальницької сировини		022	26500,0		
11	Погашено простий вексель при вивезенні готової продукції	62	377	5780,0		
12	Отримано грошові кошти від іноземного підприємства (4000 x 8,2 = 32800,0)	312	362	32800,0		
13	Відображено курсову різницю	362	714	800,0	—	—
14	Відображені фінансові результати	703	79	32000,0	—	—
		714	79	800,0	—	—
		79	93	50,0	—	—
		79	94	50,0	—	...

***Податковий облік операцій з давальницькою сировиною***

Операції з давальницькою сировиною мають особливості залежно від виду операції.

- Ввезення на митну територію України давальницької сировини іноземним замовником

Сплата податку на додану вартість і акцизного збору здійснюється українським підприємством-виконавцем тільки за ту частину давальницької сировини, яка буде використана для проведення розрахунків за послуги з її переробки.

За давальницьку сировину, що використовується для виготовлення готової продукції, сплата податків фактично здійснюється шляхом видачі простого векселя з відстроченням платежу на період виконання операцій з давальницькою сировиною, але не більше 90 календарних днів з моменту оформлення вантажної митної декларації.

### ***Вивезення готової продукції за межі України***

*При вивезенні готової продукції з давальницької сировини існують наступні особливості сплати податків:*

- застосовується нульова ставка з податку на додану вартість;
- при вивозі готової продукції в повному обсязі, передбаченої контрактом у встановлені терміни, оформляється вивізний вантажний митний декларація. Копія такої декларації є підставою для погашення векселя. При цьому на лицьовій стороні векселя робиться надпис "Погашено", який підтверджується підписом начальника, а також печаткою податкової інспекції;
- при частковому вивозі готової продукції виникає необхідність в погашенні векселя в частині податку на додану вартість з решти продукції, що залишилася у виконавця;
- якщо продукція за договором реалізується на території України підставою для погашення векселя є ввізний вантажний митний декларація і готова продукція (без фактичного ввезення її до України), копія контракту, копія акту прийому-передачі готової продукції, довідка про сплату ввізного митного збору, інших податків і зборів;

- готова продукція, що виготовлена в Україні з давальницької сировини іноземного замовника, при вивозі не оподатковується митом, іншими податками і зборами (окрім митних зборів) і не підлягає ліцензування і квотування.

*Повернення нерезиденту давальницької сировини.*

Закон України "Про операції з давальницькою сировиною і зовнішньоекономічних відносинах" не передбачає погашення векселя у разі повернення нерезиденту одержаної давальницької сировини (наприклад, якщо сировина не відповідає якості, що вказана в договорі). Тому вексель має бути погашений:

- шляхом сплати вексельних сум;
- анульований за умов переоформлення вантажної митної декларації на ввезення продукції на територію України зі зміною характеру угоди на тимчасове ввезення давальницької сировини.

***Вивіз давальницької сировини з України з метою її переробки в готову продукцію***

У такому разі з операцій не стягується вивізне мито, податок на додану вартість, збори (окрім зборів за митне оформлення). Така давальницька сировина вивозиться з митної території України на підставі поданого письмового зобов'язання про повернення готової продукції, а в разі невиконання умов договору - валютної виручки від продажу сировини не пізніше 90 календарних днів з моменту оформлення вантажної митної декларації. Контрактна вартість готової продукції, що підлягає ввезенню на митну територію України, має бути не меншою суми митної вартості вивезеної давальницької сировини і суми коштів, що сплачені (підлягають сплаті) за переробку (обробку, збагачення чи використання) цієї сировини.

У разі ввезення готової продукції або повернення в Україну коштів від реалізації готової продукції за межами України в повному обсязі письмове зобов'язання погашається.

При вивезенні давальницької сировини український замовник може видати вексель на суму мита та інших податків і зборів. При цьому відстрочення платежу здійснюється на термін переробки сировини, але не пізніше 90 днів з дня вантажної митної декларації. У разі ввезення в Україну готової продукції в повному обсязі в період, на який надається відстрочення платежу, вексель погашається і вивізне мито, податки та збори (крім митних зборів) не справляються. Якщо готова продукція в обумовленому контрактом обсязі не ввозиться у визначений цим Законом строк, або в Україну повертаються кошти від реалізації готової продукції, український замовник зобов'язаний оплатити вексель.

У разі ввезення на митну територію України у строк, що обумовлені цим Законом, готової продукції не в повному обсязі, вексель погашається частково - відповідно до обсягу ввезеної готової продукції.

Якщо зовнішньоекономічним контрактом передбачено, що готова продукція не повертається в Україну, мито, податки і збори справляються на момент митного оформлення давальницької сировини, яка вивозиться за межі території України.

Готова продукція, що виготовлена з давальницької сировини і ввозиться на митну територію України, звільняється від обкладання митом.

Слід врахувати, що, згідно із Законом операції з вивозу давальницької сировини і ввезення продукції слід розглядати як експортно-імпортні.

### ***Контрольні запитання***

1. Що являють собою операції з давальницькою сировиною?
2. Які особливості митного оформлення операцій з давальницькою сировиною?
3. Які особливості бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною?
4. Які особливості податкового обліку операцій з давальницькою сировиною?

## **Тема 2. Облік зовнішньоекономічних бартерних операцій**

### **1. Поняття бартерних операцій, особливості оформлення**

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

При укладенні бартерного договору слід чітко визначити номенклатуру зустрічних поставок, а також збалансувати за вартість експортної і імпортної частин угоди.

Визначення сторін у бартерному контракті відрізняється тим, що кожна з них є одночасно і продавцем, і покупцем. Тому в контракті вказується тільки назва фірми.

Однією з проблем бартерних угод є вартісна оцінка товарів. На окремі товари контрактні ціни визначаються суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності відповідно до індикативних цін.

*Індикативні ціни* - це ціни, що склалися або складаються на відповідний товар на ринку експортера або імпортера на момент здійснення експортної (імпортної) операції з урахуванням умов постачання і умов здійснення розрахунків, які визначені відповідно до законодавства України.

Індикативні ціни можуть встановлюватися на товари:

- відносно експорту яких застосовані антидемпінгові заходи або розпочате антидемпінгове розслідування або процедури її Україні або за її межами;
- відносно яких застосовуються спеціальні імпортні процедури (це стосується міжнародних торгів);
- щодо експорту яких встановлений режим квотування і ліцензування;
- щодо експорту яких встановлені спеціальні режими;
- експорт яких здійснюється у порядку застосування антимонопольних заходів у сфері зовнішньоекономічної діяльності;

б. в інших випадках, пов'язаних з виконанням міжнародні зобов'язань України.

При митному оформленні товарів, що експортуються за бартерними контрактами, слід враховувати наступну особливість - у вантажній митній декларації у графі 24 "Характер угоди" проставляється код "51" (переміщення товарів у порядку прямого товарообміну (бартерна угода)).

Підприємства, які здійснили експорт або імпорт робіт, послуг за бартерним договором, зобов'язані протягом п'яти робочих днів (з дня підписання акта або іншого документа) повідомити про факт здійснення експорту товарів (робіт, послуг):

- органи державної митної служби України (якщо імпортується або експортуються за даним договором товари);

- органи державної податкової служби України (якщо імпортується або експортуються за даним договором роботи чи послуги).

Неподання або несвоєчасне подання такої інформації тягне за собою нарахування пені в розмірі одного відсотка вартості експортованих товарів (робіт, послуг) за кожний день прострочення. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати вартості експортованих товарів (робіт, послуг).

Органи державної митної служби України здійснюють контроль за надходженням товарів за імпортом згідно з бартерним договором та інформують органи державної податкової служби про порушення строків надходження товарів.

У випадку, якщо нерезидент замість постачання імпортової частини контракту виконує свої зобов'язання шляхом перерахування грошових коштів на рахунок резидента - суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, підставою для зняття угоди з митного контролю є:

- 1) банківські документи, що підтверджують надходження коштів на рахунок резидента в сумі, що еквівалентна вартості продукції, яка не була поставлена за контрактом;

- 2) копії додаткових угод, що змінюють характер угоди.



### ***Особливості оподаткування бартерних операцій***

Виручка від реалізації продукції в межах бартерної операції з метою оподаткування визначається, виходячи із звичайних цін на таку продукцію на дату проходження митного контролю товару, що експортується.

*Звичайна ціна на продукцію* - це ціна реалізації товарів (робіт, послуг) продавцем, включаючи суму нарахованих (сплачених) відсотків вартості іноземної валюти, яка може бути одержана у разі їх продажу особам, які не зв'язані з продавцем за звичайних умов ведення господарської діяльності.

Звичайні ціни на товари (роботи, послуги) встановлюються на основі статистичної оцінки рівня цін реалізації таких товарів на внутрішньому ринку України. Тобто, звичайна ціна - це ціна, яка склалася на певний момент на конкретний вид товарів (робіт, послуг) виходячи з ринкової кон'юнктури.

На товари, для яких встановлені індикативні ціни, звичайні - встановлюються на рівні індикативних.

Датою виникнення податкових зобов'язань при здійсненні бартерних операцій з нерезидентами є дата оформлення експортної вантажної декларації, що підтверджує вивіз товарів, а для робіт (послуг) - це оформлення документа, що підтверджує факт виконання робіт (надання послуг) нерезиденту.

Датою збільшення валових витрат вважається дата, на яку прийшлась будь-яка з подій, що сталася раніше:

- або дата списання коштів в оплату за товари (роботи, послуги);
- або дата оприбуткування товарів, а для робіт (послуг) - фактичного отримання платником податку результатів робіт (послуг).

Оскільки при бартерних операціях грошові кошти перераховуються, валові витрати виникають за датою оприбуткування товару, а для робіт (послуг) - за датою підписання акта, що підтверджує факт отримання їх результатів.

Податковий облік розрахунків в інвалюті здійснюється в загальноприйнятому порядку, тобто відповідно до п. 7.3 Закону про оподаткування прибутку для експортних та імпорتنих операцій.

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

### ***Бухгалтерський облік бартерних операцій***

*Особливості бухгалтерського обліку бартерних операцій полягають в наступному:*

1. Бартерна заборгованість відноситься до немонетарних статей, оскільки за бартерними контрактами очікується надходження (переказ) не грошей, а товарів (робіт, послуг). Отже, така заборгованість підпадає під загальні правила обліку немонетарних статей і, згідно з П(С) БО 21, перерахунку у зв'язку із зміною валютних курсів не підлягає.

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

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

3. Відсутні грошові розрахунки з іноземними партнерами.

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

5. Вартість одержаної продукції і дохід визначаються, виходячи зі справедливої вартості.

*Справедлива вартість* - це сума, за якою може бути здійснений обмін активу в результаті операції між проінформованими, зацікавленими

незалежними сторонами. Справедлива вартість визначається з кожної партії одержаної продукції.

З бартерної угоди обмін може бути здійснений як подібним (однаковими за призначенням і справедливої вартості), так і неподібний (різними за призначенням і/або справедливої вартості) активами.

При цьому відповідно до П(С) БО 15 "Дохід" при обміні подібний активами дохід не визнається. Первинна вартість активів, одержаних в обмін на подібний актив, рівна балансовій вартості переданого активу. Якщо балансова вартість переданого активу перевищує його справедливую вартість, то первинною вартістю одержаного активу є справедлива в; переданого об'єкта з віднесенням різниці до витрат звітнього періоду.

Розглянемо приклади відображення зовнішньоекономічних бартерних операцій.

**Приклад 11.** Підприємство відвантажило в межах бартерного договору продукцію на експорт вартістю 1000 дол. США; курс НБУ на момент відвантаження складав 8,3 грн. за долар. Згодом підприємство одержало за імпортом товари на суму 1000 дол. США, які були розмитнені при курсі НБУ 8,4 грн. за долар. Митні збори і мито складають 0,2% і 10% від митної вартості товарів. Відобразимо ці події в бухгалтерському і податковому обліку (1.3.2).

**Таблиця 1.3.2 – Відображення зовнішньоекономічних бартерних операцій в податковому і бухгалтерському обліку**

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденції рахунків		Сума, грн.	Вд	Вв
		дебет	кредит			
1	Відвантаження продукції на експорт (1000 x 8,3 = 8300,0)	362	701	8300,0	8300,0	
	Сплата митних зборів і мита (8300 x 0,2% + 8300 x 10% = 846,6)	377	311	846,6		846,6
3	Нарахування митних зборів і мита	93	377	846,6		
4	Оприбуткування імпортованих товарів (1000 x 8,3=8300,0)	28	632	8300,0		8300,0
5	Сплата митних зборів і мита (8,4 x 1000 x 0,2% + 8,4 x 1000 x 10% = 856,8)	377	311	856,8		856,8
6	Включення у вартість товарів митних зборів і мита	28	377	856,8		
7	Сплата імпортованого ПДВ	377	311	1383,0		
8	Включення сплаченого ПДВ до податкового кредиту	641	377	1383,0		
10	Залік взаємних вимог в рамках бартерного договору	632	362	8300,0		

**Приклад 12.** Підприємство одержало за імпортом в межах бартерного договору товари на суму 1000 дол. США; курс НБУ складав 8,3 грн. за долар. Потім підприємство відвантажило на експорт товари вартістю 1000 дол. США при курсі НБУ 8,4 грн. за долар. Митні збори і мито складають 0,2% і 10% митної вартості товарів. Відобразимо ці події в бухгалтерському і податковому обліку (1.3.3).

Таблиця 1.3.2 – Відображення імпорتنих операцій в межах бартерного договору в податковому і бухгалтерському обліку

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Вд	Вв
		дебет	кредит			
1	Оприбуткування імпорتنих товарів ( $1000 \times 8,3 = 8300,0$ )	28	632	8300,0		8300,0
2	Сплата митних зборів і мита ( $8300 \times 0,2\% + 8300 \times 10\% = 846,6$ )	377	311	846,6		846,6
3	Включення в первинну вартість товарів митних зборів і мита	28	377	846,6		
4	Сплата імпортного ПДВ	377	311	1383,3	—	
5	Відвантаження продукції на експорт	362	701	8300,0	8300,0	
6	Сплата митних зборів і мита ( $8400 \times 0,2\% + 8400 \times 10\% = 856,8$ )	377	311	856,8		856,8
7	Нарахування митних зборів і мита	93	377	856,8		
8	Залік взаємних вимог у межах бартерного договору	632	362	8300,0		

### **Контрольні запитання**

1. Що таке компенсаційна угода? Які її типи й ознаки?
2. З яких етапів складаються бартерні операції?
3. У чому особливості укладання зовнішньоекономічного договору?
4. Який порядок митного оформлення бартерних операцій ?
5. Які особливості податкового і бухгалтерського обліку операцій?

### **Тема 3. Облік інвестиційних та валютно-фінансових операцій**

#### **Порядок і умови здійснення інвестиційної діяльності**

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

З метою залучення і сприяння іноземним інвестиціям на території України створений ряд спеціальних (вільних) економічних зон (СЕЗ).

*Спеціальні (вільні) економічні зони* - це частина території України, на якій встановлюються і діють спеціальний правовий режим економічної діяльності і порядок застосування і дії законодавства України. На території СЕЗ вводяться пільгові митні, валютно-фінансові, податкові та інші умови економічної діяльності національних і іноземних юридичних та фізичних осіб.

***Іноземними інвесторами в Україні можуть бути:***

- юридичні особи, які створені згідно із законодавством;
- фізичні особи — іноземці і особи без громадянства, які не мають постійного місця проживання на території України;
- міжнародні урядові й неурядові організації;
- інші держави;
- інші іноземні суб'єкти інвестиційної діяльності, визначені законом.

***Найбільш поширеними видами іноземних інвестицій є:***

- іноземна валюта першої групи Класифікатора;
- валюта України — при реінвестиціях в об'єкт первинного інвестування або в які-небудь інші об'єкти інвестування;
- рухоме і нерухоме майно і пов'язані з ним майнові права;
- цінні папери, а також корпоративні права, що виражені в конвертованій валюті;
- грошові вимоги і права на вимоги виконання договірних зобов'язань, я гарантовані банками і мають вартість у конвертованій валюті;
- інші права інтелектуальної власності, вартість яких у конвертованій валюті підтверджена згідно із законами (процедурами) країни - інвестора або міжнародними торговими звичаями, а також підтверджена експертною оцінкою в Україні, в тому числі легалізовані на території України авторські права, права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів і послуг, ноу-хау і т. п.;

- права на здійснення господарської діяльності, в тому числі права і користування надрами і використання природних ресурсів, відповідно до законодавства або договорів.

Оцінку іноземних інвестицій, включаючи внески до статутного фонду підприємства з іноземними інвестиціями, здійснюється в іноземній конвертованій валюті і в гривнях, за згодою сторін, на підставі цін міжнародних ринків або ринку України. При цьому перерахунок суми в іноземній валюті на гривню здійснюється за курсом, встановленим НБУ.

***Іноземні інвестиції здійснюються в таких формах:***

- участі у господарських організаціях, що створюються спільно з резидентами України, або придбання частки в діючих господарських організаціях;

- створення іноземних підприємств на території України, філій або інших структурних підрозділів іноземних юридичних осіб або придбання у власність діючих підприємств;

- придбання безпосередньо нерухомого або рухомого майна, не забороненого законами України, або придбання акцій чи інших цінних паперів;

- придбання самостійно або за участю громадян чи вітчизняних юридичних осіб прав користування землею і використання природних ресурсів на території України;

- господарської діяльності на підставі договорів про розподіл продукції;

- придбання інших майнових прав;

- спільної діяльності на підставі договорів із суб'єктами господарської діяльності України без створення юридичної особи.

Допускається інвестування і в інших формах.

Юридичні особи (постійні представництва) всіх форм власності і видів економічної діяльності, які в звітному періоді або раніше одержали іноземні інвестиції і мають пов'язані з цим зобов'язання перед нерезидентами, щокварталу подають органам державної статистики за своїм місцем

знаходження звіт формою №10-вез «Звіт про іноземні інвестиції до України», затверджений наказом Держкомстату України від 15.10.2003 р. №343.

Слід зазначити, що на території України відносно іноземних інвестицій встановлюється національний режим інвестиційної діяльності, за винятком, передбаченим законодавством України і міжнародними нормами України. Національний режим означає, що в іноземних суб'єктів господарської діяльності обсяг прав і обов'язків не менший, ніж у суб'єктів господарської діяльності України.

Відносини з оподаткування іноземних інвесторів і підприємств з іноземними інвестиціями регулюються податковим законодавством України.

***Для зареєстрованих згідно з чинним законодавством України іноземних інвестицій встановлюються наступні гарантії:***

- інвестиції в Україні не підлягають націоналізації;
- органи державної влади і їх посадовці не мають права реквізувати іноземні інвестиції;
- іноземні інвестори мають право вимагати відшкодування збитків заподіяного їм незаконними діями або бездіяльністю органів державної влади або органів місцевого самоврядування, їх посадовців (за поточними ринковими цінами або на підставі обґрунтованих оцінок, що підтверджені незалежним аудитором);
- безперешкодний негайний переказ за межі доходів іноземних інвесторів, прибутків та інших грошових коштів в іноземній валюті, що одержані на законних підставах від здійснення інвестицій за умови сплати податків і зборів;
- у разі зміни законодавства щодо режиму іноземного інвестування на вимогу іноземного інвестора застосовуються державні гарантії, які визначаються законодавством, що діяло на момент вкладення інвестицій.

Незареєстровані іноземні інвестиції не дають права на отримання вказаних гарантій для іноземних інвесторів і підприємств з іноземними інвестиціями. Проте відсутність реєстрації іноземних інвестицій є підставою для позбавлення іноземних інвесторів права на отримання гарантій, які за законодавством України надаються незалежно від національної приналежності.



*Основними етапами внесення іноземної інвестиції до статутного фонду підприємства є:*

- оформлення засновницьких документів (змін до засновницьких документів);
- фактичне здійснення іноземної інвестиції;
- державна реєстрація іноземної інвестиції.

*Для створення і реєстрації підприємства з іноземною інвестицією (іноземного підприємства) подаються такі документи:*

- реєстраційна картка на проведення державної реєстрації юридичної особи;
- копія рішення засновників або уповноваженого ними органу щодо створення юридичної особи (протокол зборів учасників (акціонерів) або рішення власника для приватного підприємства або рішення одного учасника (акціонера) в суспільстві з одним учасником (акціонером);
- два примірника засновницьких документів;
- документ про підтвердження реєстрації іноземної особи в країні її місцезнаходження;
- документ, що підтверджує внесення засновниками внеску до статутного фонду юридичної особи;
- документ, що засвідчує внесення реєстраційного збору за проведення державної реєстрації юридичної особи.

Придбання корпоративних прав іноземним інвестором може здійснюватися також на підставі договорів, що передбачають перехід права власності (купівлі-продажу, міни і т. п.). Як правило, у зв'язку з цим виникає необхідність внесення змін до засновницьких документів підприємства.

***У бухгалтерському обліку існують наступні особливості обліку отримання інвестицій в іноземній валюті:***

- облік статутного капіталу починається з дати державної реєстрації підприємства;

- статутний фонд підприємства з іноземними інвестиціями формується за курсом, що зафіксовано в засновницькому договорі;

- розмір статутного капіталу підлягає оцінці в грошовій одиниці України за курсом НБУ на дату здійснення операцій і не підлягає подальшому перерахунку у зв'язку із зміною курсу іноземних валют;

- датою виникнення заборгованості іноземних інвесторів є дата підписання засновницького договору.

Внески до статутного фонду засновником-нерезидентом можуть здійснюватися шляхом внесення до статутного фонду основних засобів (нематеріальних активів, запасів), а також шляхом перерахування валютних коштів на рахунок підприємства. Особливу увагу при цьому слід приділити перерахунку заборгованості засновників-нерезидентів по внесках до статутного фонду у зв'язку із зміною валютного курсу.

***У бухгалтерському обліку заборгованість засновників може мати різний характер:***

1) у випадку, якщо очікується внесення до статутного фонду основних засобів (нематеріальних активів, запасів), заборгованість засновників відноситься до немонетарної, і отже, перерахунку не підлягає;

2) у випадку, якщо очікується отримання на рахунок підприємства валютних засобів, заборгованість відноситься до монетарних статей і підлягає перерахунку як на дату балансу, так і на дату здійснення розрахунків засновником-нерезидентом.

Оскільки внесок до статутного капіталу пов'язаний з інвестиційною діяльністю, курсова різниця внаслідок перерахунку відображається у складі доходів та витрат від неопераційної курсової різниці таким чином:

- Дебет 46 "Неоплачений капітал" - Кредит 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці";

- Дебет 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць" - Кредит 46 "Неоплачений капітал".

***У податковому обліку існують наступні особливості отримання інвестицій в іноземній валюті:***

1) заборгованість засновників не відноситься до перераховування заборгованості, а, отже, не підлягає перерахунку в зв'язку з зміною валютного курсу;

2) при ввезенні майна як внеску до статутного капіталу на термін не менше трьох років (окрім товарів для реалізації або власного споживання воно звільняється від обкладення митом. При цьому митні органи здійснюють пропуск такого майна на територію України на підставі виданого підприємством простого векселя на суму мита з відстрочення платежу не більше ніж на 30 календарних днів з дня оформлення ввізної вантажної митної декларації. Вексель погашається і ввізне мито і стягується, якщо в період, на який дається відстрочення платежу, якщо майно зараховане на баланс підприємства, і податковою інспекцією за місцем знаходження підприємства зроблена відмітка про це на примірнику векселя. Тобто, вказаний вексель виступає як фінансова гарантія забезпечені призначення імпортованого майна. У ввізній вантажній митній декларації вказується, що майно ввозиться з метою внесення до статутного фонду підприємства з іноземними інвестиціями. У день митного оформлення підприємство подає вексель і його копії митному органу для обліку. Якщо вексель не погашений протягом 30 календарних днів з дня оформлення ввізної митної декларації, підприємство зобов'язане внести плату за векселем протягом 5 календарних днів.

У випадку, якщо протягом 5 календарних днів після терміну внесення плати за векселем підприємство не звернулося в митний орган із заявою про його погашення, останній подає у відповідний банк вексель і розпорядження про безперечне стягнення з векселедавця непогашених вексельних сум.

3) якщо протягом 3-х років з часу зарахування іноземної інвестиції на баланс підприємства з іноземними інвестиціями майно, що ввезене до України як внесок іноземного інвестора, відчужується, зокрема у зв'язку з припиненням діяльності цього підприємства (окрім вивозу іноземної інвестиції за кордон),

підприємство з іноземними інвестиціями сплачує ввізне мито, яке обчислюється, виходячи з митної вартості цього майна.

Розглянемо приклад відображення операцій з внесення іноземним інвестором інвестицій до статутного капіталу.

**Приклад 13.** Розмір статутного фонду підприємства визначений у розмірі 10000 дол. (при курсі НБУ 8,4грн. за долар). При цьому внесок до статутного фонду повинен здійснитися грошовими коштами (курс НБУ в момент фактичного внесення грошових коштів склав 8,2 грн. за долар). Відобразити ці операції в бухгалтерському обліку (табл. 1.3.4).

Таблиця 1.3.4 – Відображення операцій із внесення іноземним інвестором інвестицій до статутного капіталу в податковому і бухгалтерському обліку

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Визначений розмір статутного фонду згідно із засновницькою угодою (10000 x 8,4 = 84000,0)	46	40	84000,0
2	Перераховані як внесок до статутного фонду грошові кошти (10000 x 8,2 = 82000,0)	312	46	82000,0
3	Відображена курсова різниця (10000 x 8,2 - 10000 x 8,4 = 2000,0)	974	46	2000,0

### **Контрольні запитання**

1. Які особливості отримання фінансових інвестицій в іноземній валюті?
2. Які особливості повернення іноземних інвестицій?
3. Які особливості відображення фінансових інвестицій в обліку?
4. Які особливості ввозу майна як внеску до статутного фонду з точки зору оподаткування?

### *Список джерел*

1. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16.04.1991р. №959-ХІІ.
2. Закон України "Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності" від 23.12.1998р. № 351 – ХГУ.
3. Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні-К., 1999.
4. Гордієнко Н.І., Карпушенко М.Ю., Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Навчальний посібник (для студентів економічних спеціальностей). Харків.: ХНАМД, 2007 – 235 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: Підручник для студентів вищих навчальних закладів. - Житомир: ПП "Рута", 2008. - 544 с.
6. Горицкая Н.Г. Учет и налогообложение операций во внешне-экономической деятельности и с иностранной валютой. - К.: "Техніка", 2009. - 72 с.
7. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні / Під ред. С.Ф. Голова. - Дніпропетровськ: ТОВ "Баланс-Клуб", 2009.- 832 с.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

**Бойко Лариса Георгіївна**

**Конспект лекцій**

з дисципліни

**Облік операцій в іноземній валюті**

для студентів заочної форми навчання галузі знань  
0305 «Економіка і підприємництво» напряму підготовки  
6.030509 «Облік і аудит»

Редактор *Д. Ф. Курильченко*

Комп'ютерна верстка *І. В. Волосожарова*

План 2011, поз. 236 Л

---

Підп. до друку 18.04.2011р.  
Друк на ризографі  
Тираж 100 пр.

Формат 60x84/16  
Ум. друк. арк. 4,0  
Зам. №

Видавець і виготовлювач:  
Харківська національна академія міського господарства,  
вул. Революції, 12, Харків, 61002  
Електронна адреса: [rectorat@ksame.kharkov.ua](mailto:rectorat@ksame.kharkov.ua)  
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:  
ДК № 4064 від 12. 05. 2011 р.